

Merverdiavgift på elektroniske tjenester

- Privatpersoners kjøp fra utenlandske tilbydere



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 651

Leveringsfrist: 25. april 2012

Til sammen 17 728 ord

23.04.2012

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Oppgavens tema og avgrensninger.....	1
1.2	Metode.....	2
1.2.1.	Rettskilder på skatterettens område.....	2
a.	Praksis fra avgiftsmyndighetene.....	2
b.	MVA-håndboken.....	3
c.	Administrative uttalelser.....	4
d.	Bindende forhåndsuttalelser.....	4
e.	Internasjonale rettskilder.....	5
1.3	Terminologi.....	5
2	MERVERDIAVGIFT.....	6
2.1	Innledning.....	6
2.2	Generelt.....	6
2.3	Når oppstår merverdiavgiftsplikt?.....	7
2.3.1.	Innførsel av varer og tjenester.....	7
3	LOVBESTEMMELSENS BAKGRUNN OG HISTORIKK.....	9
3.1	Innledning.....	9
3.2	Historikk.....	9
4	ELEKTRONISKE TJENESTER.....	11
4.1	Innledning.....	11
4.2	Hva er elektroniske tjenester?.....	11
4.2.1.	Tjenesten må være fjernleverbar.....	11
4.2.2.	Tjenesten kan ikke anskaffes uten informasjonsteknologi.....	13
4.2.3.	Tjenesten må hovedsaklig være automatisk.....	15
4.3	Eksempler på elektroniske tjenester.....	17
4.4	Samkjøring mellom norsk rett og EU.....	18
4.4.1.	Elektroniske tjenesters innholdsmessige betydning i EU.....	19
5	GJENNOMFØRINGEN I NORGE.....	20
5.1	Innledning.....	20
5.2	Et skille mellom varer og tjenester.....	20
5.3	Hvilket land har krav på merverdiavgiften?.....	21

5.4	Tilbyderens innbetalingsplikt.....	21
5.5	Registreringsplikt.....	22
5.6	Forenklet registrering.....	22
5.6.1.	Registreringsmeldingen.....	23
5.6.2.	Omsetningsoppgaven.....	23
5.6.3.	EU som modell.....	24
5.7	Kommisjons- og formidlingssalg.....	24
6	TILBYDERNES UTFORDRINGER.....	26
6.1	Innledning.....	26
6.2	Valg av registreringsordning.....	26
6.3	Tilbydernes kontrollplikt.....	27
6.3.1.	Privatperson eller næringsdrivende?.....	27
6.3.2.	Hvor er kjøperen hjemmehørende?.....	28
6.3.3.	Ansvarsfraskrivning fra statens side?.....	29
7	FJERNLEVERBARE TJENESTER SOM IKKE ER ELEKTRONISKE.....	31
7.1	Innledning.....	31
7.2	Ingen merverdiavgiftsplikt for privatpersoner.....	31
7.3	Konkurransesvridning.....	31
7.4	En uheldig forskjellsbehandling?.....	31
8	OPPDAGELSE OG SANKSJONERING AV BRUDD PÅ AVGIFTSPLIKTEN.....	34
8.1	Innledning.....	34
8.2	Virkemidlene.....	34
8.2.1.	Tilleggsavgift.....	34
8.2.2.	Bøter og fengsel.....	34
8.3	Overtredelsen må først oppdages.....	35
8.3.1.	Unnlatt registrering.....	35
8.3.2.	Unnlatt eller forsinket levering av omsetningsoppgave.....	36
8.3.3.	Ukorrekt eller ufullstendig omsetningsoppgave.....	36
8.4	Opplysningsplikten.....	37
8.5	Sanksjonsmuligheter.....	38
8.5.1.	Utlevering til Norge.....	38
8.6	Hvem kan krav om merverdiavgift rettes mot?.....	38
8.7	Omgåelse og gjennomskjæring.....	39
9	ERFARINGENE SÅ LANGT MED DEN UTVIDETE AVGIFTSPLIKTEN.....	40

10 KONKLUSJONER/SAMMENDRAG.....	41
LITTERATURLISTE.....	42
TILLEGG A: TABELLER OG FIGURER.....	A
Tabell A1: Skatteetatens eksempler på elektroniske tjenester.....	A

1 Innledning

Statens største inntektskilde er merverdiavgiften. Merverdiavgift er en indirekte skattlegging av innenlandsk forbruk, og reguleres av merverdiavgiftsloven som har anvendelse i hele merverdiavgiftsområdet. Den er anslått til å gi ca kr 221 milliarder i proveny i 2012¹, og utgjør dermed en stor del av statsbudsjettet.

Merverdiavgiften kan brukes til å indirekte subsidiere sektorer og næringer, med relativt lave omkostninger. Den gir staten en sikker og betydelig inntektskilde, og har direkte innvirkning på omsetningsvolumet til bedrifter. Det er derfor svært viktig at merverdiavgift ilegges likt for like varer og tjenester, og på alt forbruk innen merverdiavgiftsområdet.

Det er ofte privatpersoner som er sluttforbruker i forhold til merverdiavgiften, og som sitter igjen med regningen. Alle kjøp som foretas av privatpersoner skal i utgangspunktet gi proveny til staten, også kjøp av tjenester. Dette har skapt en stor avgiftsmessig utfordring de siste årene, ettersom det blir både lettere og mer vanlig at privatpersoner kjøper tjenester over internett. Den teknologiske utviklingen har også medført at det har blitt langt mer vanlig å kjøpe tjenester fra utenlandske tilbydere, og dette skaper nye problemstillinger i forhold til den generelle avgiftsplikten på kjøp av varer og tjenester.

1.1 Oppgavens tema og avgrensninger

Frem til Merverdiavgiftsreformen i 2001, var det ikke en generell avgiftsplikt på tjenester i Norge. Dette ble forandret gjennom reformen, men den førte til at kun næringsdrivende og offentlig virksomhet fikk avgiftsplikt på kjøp av tjenester fra utlandet. Privatpersoner kunne fremdeles kjøpe tjenester fra utenlandske tilbydere uten at det utløste merverdiavgiftsplikt i Norge, selv om den samme tjenesten ville vært avgiftsbelagt dersom den ble kjøpt fra en norsk leverandør.

Det siste tiåret har den teknologiske utviklingen ført til at elektroniske tjenester har blitt lett tilgjengelige for de fleste privatpersoner, og kjøp av elektroniske tjenester har økt betraktelig. Det var ikke tilsiktet fra norsk hold at merverdiavgiftsreglene skulle medføre en konkurransevridning i disfavør av norske tilbydere, og Finansdepartementet fant det nødvendig å få innført avgiftsplikt også for privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere.²

Først 10 år etter at den generelle avgiftsplikten på kjøp av tjenester i Norge ble innført, ble reglene endret til å også omfatte privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. I tillegg til at det ble etablert merverdiavgiftsplikt for kjøp av elektroniske tjenester for privatpersoner gjennom et nytt fjerde ledd i mval. § 3-30, ble det innført en forenklet registreringsordning for de utenlandske tilbyderne av elektroniske tjenester, som et alternativ til registrering i det ordinære Merverdiavgiftsregisteret.

Det eneste kriteriet som nå settes for merverdiavgiftsplikt på elektroniske tjenester, er at

1 Statsbudsjettet 2012

2 Prop. 1 LS (2010-2011)

mottaker er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, og at tjenesten ellers ville vært avgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.³ Det er ikke lengre kun næringsdrivende og offentlig virksomhet som skal betale avgift på kjøp av disse tjenestene.

Denne oppgavens tema er å se på hva det innebærer at det innføres merverdiavgiftsplikt på kjøp av elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere til privatpersoner. Jeg vil ikke særskilt behandle elektroniske kommunikasjonstjenester, selv om disse er en del av de elektroniske tjenestene. Det er den utvidete avgiftsplikten for privatpersoner som ble innført 1. juli 2011, som er hovedfokuset i denne oppgaven.

Den norske gjennomføringen av merverdiavgift på kjøp av elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere til privatpersoner er i all hovedsak basert på erfaringene som er gjort innen EU på området. Selv om det kunne vært på sin plass med en utførlig sammenligning mellom EU-retten og norsk rett på området, ville dette medført en altfor omfangsrik oppgave i forhold til de ordgrensene som er satt. Sammenligninger vil derfor bare bli gjort på de områdene påvirkningen fra EU har vært et fremtredende element i den norske gjennomføringen, og EU-retten vil ikke bli mer omfattende behandlet enn det som er nødvendig for å få frem de sentrale poengene.

1.2 Metode

Denne avhandlingen er i utgangspunktet basert på tradisjonelle rettskilder slik som lover, rettspraksis, lovforarbeider, og juridisk litteratur. I tillegg har vi rettskilder som er spesielle for avgiftsrettens område, og enkelte av EU's direktiver og forordninger vil også bli benyttet der det er formålstjenlig.

Ettersom emnet i denne oppgaven er en bestemmelse som har trådt i kraft svært nylig, foreligger det i skrivende stund svært lite relevant rettspraksis på området. Vi har kun enkelte dommer som kan være med på å belyse innholdet av de sentrale begrepene.

Den juridiske litteraturen er sparsom når det gjelder merverdiavgift på elektroniske tjenester, og de fleste drøftelsene vil bære preg av at dette er et relativt uutforsket område. De mest utførlige rettskildene som foreligger, er i tillegg til forarbeidene en rekke administrative uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

1.2.1. Rettskilder på avgiftsrettens område

Det eksisterer flere rettskilder som er særegne for skatte- og avgiftsretten. De fleste av disse består av praksis og uttalelser fra lignings- og avgiftsmyndighetene, og er således ikke bindende for domstolene. De har likevel blitt vektlagt i varierende grad i høyesterettsavgjørelser.

a. Praksis fra avgiftsmyndighetene

Hensynet til forutberegnelighet for avgiftssubjektene har ført til at avgiftspraksis har blitt tillagt atskillig vekt⁴ de siste årene. Dette har bakgrunn i at langvarig administrativ

³ Mval. § 3-30 annet ledd jfr. § 3-30 fjerde ledd

⁴ Zimmer (2009) s. 53

praksis forankrer en rettsoppfatning hos avgiftssubjektene på det aktuelle området, som i all hovedsak innretter seg etter dette. Ettersom administrativ praksis ikke er bindende for domstolene, vil lovens ordlyd og prinsipper i utgangspunktet vinne frem der praksis fra avgiftsmyndighetene og lovbestemmelser ikke er forenlige med hverandre.

For at praksis fra avgiftsmyndighetene skal kunne vektlegges ved tolking av avgiftsrettslige problemstillinger, bør praksisen på området ha vært ensartet over lengre tid. En ny eller skiftende rettsoppfatning fra avgiftsmyndighetenes side bør ikke få avgjørende vekt i et avgiftsspørsmål, da dette i realiteten vil føre til at avgiftsmyndighetene blir tillagt lovgivende kompetanse. En avvikende praksis fra avgiftsmyndighetenes side rekker ikke lengre enn det som følger av en naturlig tolkning av loven, og vil i utgangspunktet ikke ha større legitimitet enn det rettspraksis tillater.

Når det gjelder den rettskildemessige betydningen av avgiftsmyndighetenes praksis, er Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt Racing AS) illustrerende. Hunsbedt Racing AS hadde avgiftspliktig omsetning i form av reklame, som finansierte rallycrosskjøringen som var avgiftsfri. Reklametjenesten bestod av salg av reklameplass på rallycrossbilen, førerens kjoredresser, hjelm, tilhenger og buss. Hunsbedt Racing AS ville fradragsføre inngående merverdiavgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen, mot utgående merverdiavgift knyttet til reklamevirksomhetens omsetning. Høyesterett satte her til side langvarig avgiftspraksis, som gikk ut på at det ikke foreligger fradragsrett dersom den primære bruken av varen er i avgiftsfri virksomhet. Den tolkningen av mval. § 21 som avgiftsmyndighetene hadde operert med, innebar etter rettens mening en «klart innskrenkende tolkning til borgernes ugunst», og avgiftsmyndighetenes praksis ble av denne grunn ikke tillagt nevneverdig vekt.

Hunsbedt-dommen viser tydelig at avgiftsmyndighetenes praksis ikke trenger å være avgjørende for utfallet i en sak selv om praksisen er langvarig, og at det vektlegges hvorvidt den tolkningen avgiftsmyndighetene har lagt til grunn er til ugunst for borgerne eller ikke. Dette har nok sitt utspring i at det neppe kan kalles for en ulempe å uventet måtte betale mindre i skatter og avgifter, i forhold til å betale mer. Hensynet til forutberegnelighet stiller ikke like sterkt i disse tilfellene, da hovedformålet med dette hensynet er at man skal kunne forutse eventuelle negative konsekvenser av de disposisjoner man foretar seg.

Praksis fra avgiftsmyndighetene vil i ikke bli direkte benyttet i denne avhandlingen, ettersom merverdiavgift på elektroniske tjenester er såpass nytt i Norge at det ikke foreligger langvarig praksis på området. Imidlertid foreligger det en del administrative uttalelser om merverdiavgift på elektroniske tjenester, og disse vil være stisettende for den første praksisen på området. Indirekte vil derfor praksis fra avgiftsmyndighetene kunne ha en påvirkning som rettskilde, men den vil ikke ha nevneverdig vekt i forhold til de andre aktuelle rettskildene.

b. MVA-håndboken

MVA-håndboken er en håndbok som utgis årlig av Skatteetaten. Den gir uttrykk for Skatteetatens fortolkning av de avgiftsrettslige rettskilder, og anvisningene forventes fulgt av avgiftsmyndighetene. Den inneholder også redegjørelser for praksis fra avgiftsmyndighetene og annen administrativ praksis, og kan derfor gi en god pekepinn

på hva som er gjeldende praksis på det aktuelle området. Det er alminnelig antatt at standpunkter i MVA-håndboken som ikke har forandret seg nevneverdig over lengre tid, er gjort kjent for avgiftssubjektene gjennom den praksis som avgiftsmyndighetene har utført på bakgrunn av uttalelsene.

MVA-håndboken har liten selvstendig betydning som rettskilde utover dens verdi som uttrykk for avgiftsmyndighetenes praksis. Domstolene er ikke formelt bundet av hverken MVA-håndboken eller praksis fra avgiftsmyndighetene, men praksis kan få betydning dersom den er et av flere argumenter som trekker i samme retning.

Der de avgiftsrettslige spørsmålene er tvilsomme, kommer dette ikke frem i MVA-håndboken. Der er det viktigere for Skatteetaten å gi retningslinjer til de sentrale og regionale avgiftsmyndighetene for å forenkle arbeidet i avgiftsforvaltningen, og tilrettelegge for en så ensartet praksis som mulig i etaten. Det gis normalt kun uttrykk for Skatteetatens syn på spørsmålet, og den bærer i slike tilfeller mest preg av å være en intern instruks. MVA-håndboken bør dermed ikke tillegges større vekt enn administrative uttalelser i tvilstilfeller, og den må brukes med forsiktighet.

MVA-håndboken 2012 gir liten veiledning angående merverdiavgift på elektroniske tjenester utover det som fremgår av andre administrative uttalelser, men gir noen retningslinjer for innholdet av begrepet fjernleverbare tjenester. Den vil i denne oppgaven bli brukt som et uttrykk for Skatteetatens syn på begrepsbruken, men vil ikke tillegges rettskildemessig vekt utover argumentasjonsverdien til utsagnene.

c. Administrative uttalelser

Administrative uttalelser avgis hovedsaklig av Skatteetaten og Finansdepartementet, og omtaler avgiftsspørsmål på et generelt grunnlag. Det har blant annet blitt gitt flere uttalelser som omhandler tolkingen av begrepene fjernleverbare og elektroniske tjenester.

Tolkningsuttalelser kan ha en viss rettskildemessig verdi på avgiftsrettens område når det gjelder svært nye lovbestemmelser, ettersom de merverdiavgiftspliktige ikke vil ha andre tolkningskilder å forholde seg til. Avgiftsmyndighetenes praksis vil hovedsaklig bli påvirket av tolkningsuttalelsene og forarbeidene i den første perioden, og uttalelsene vil gi utslag for kommende praksis. Det er viktig å presisere at dersom en naturlig tolkning av lovens ordlyd taler for et annet resultat enn det som fremkommer av en tolkningsuttalelse, vil lovens ordlyd komme foran.

Slik som med MVA-håndboken, blir administrative uttalelser tillagt liten betydning som rettskilde der de bærer preg av enkeltstående uttalelser. De følges imidlertid i langt de fleste tilfeller av avgiftsmyndighetene, og vil dermed indirekte kunne få betydning som rettskilde for domstolene som et uttrykk for avgiftsmyndighetenes praksis.

d. Bindende forhåndsuttalelser

Etter mval. § 17-1 første ledd kan Skattedirektoratet og skattekontorene avgi bindende forhåndsuttalelser om de avgiftsmessige konsekvensene av planlagte disposisjoner. Disse uttalelsene binder skatteetaten i den konkrete saken, men er ikke bindende for avgiftssubjektet. Bindende forhåndsuttalelser kan ikke påklages eller prøves for

domstolene, jfr. mval. § 17-3 annet ledd, og er dermed ikke underlagt domstolskontroll. De bør derfor ikke tillegges særlig vekt i andre saker enn i den konkrete saken hvor uttalelsene er avgitt.

e. Internasjonale rettskilder

Den mest fremtredende internasjonale rettskilden vi har når det gjelder merverdiavgift på elektroniske tjenester, er uten tvil EU's merverdiavgiftsdirektiv (2006/112/EU) og EU's merverdiavgiftsforordning (Rådsforordning nr. 282/2011 av 15. mars 2011). Norge har i det vesentlige kopiert EU sitt system for inndrivelse av merverdiavgift på elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere, og forarbeidene⁵ opplyser til og med om at det skal søkes veiledning i EU's forståelse av begrepet «elektroniske tjenester» når innholdet skal fastsettes etter den norske lovgivningen.

Henvisningen til EU kan være betenkelig ved første øyekast, ettersom Norge ikke er direkte bundet av hverken EU's merverdiavgiftsdirektiv eller merverdiavgiftsforordningen. Hele det norske merverdiavgiftssystemet er imidlertid basert på systemet i EU, og henvisningen har til formål å unngå dobbel avgiftsbelastning eller null-belastning. En lik håndtering av begrepet i EU og Norge kan være et godt virkemiddel for å motvirke dette. EU-domstolens dommer vil ikke være direkte gjeldende som rettspraksis ved den norske tolkningen av begrepet, men kan få indirekte betydning som tolkningsmoment.

I tillegg til betydningen av EU-retten, har Norge inngått en rekke folkerettslige traktater med andre land på skatterettens område. Disse skatteavtalene har samme trinnhøyde som formell lov⁶, og skal derfor anvendes på lik linje med norske lover av domstolene og ligningsmyndighetene. Skatteavtalene har imidlertid en begrensning norske lover ikke har: De kan bare *lempe* norsk beskatning, ikke skjerpe den. Dette følger av skatteavtalene selv, og av legalitetsprinsippet.

De skatteavtalene Norge har inngått med andre land, har liten innvirkning på emnet for denne avhandlingen. På merverdiavgiftens område omhandler traktatene kun bistand og utveksling av opplysninger i skattesaker. Dette får bare følger for inndrivning av merverdiavgiften, og sanksjonsmulighetene for brudd på avgiftsplikten.

1.3 Terminologi

I denne avhandlingen vil merverdiavgiftslovens terminologi i all hovedsak bli benyttet. Begreper vil bli presisert der det er naturlig, men det gis ikke inngående analyser av begreper som ikke er sentrale for fremstillingen. Det forventes således at leseren har en viss kjennskap til skatte- og avgiftsrettslig terminologi.

I det følgende vil uttrykket «privatpersoner» omhandle alle andre mottakere av elektroniske tjenester enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. Uttrykket vil dermed også omfatte en del frivillige organisasjoner, men ettersom det er de egentlige privatpersoner den utvidete avgiftsplikten spesielt retter seg mot, er det formålstjenlig å bruke dette uttrykket som et samlebegrep. Uttrykket «utenlandsk» vil bli benyttet som surrogat for «utenfor merverdiavgiftsområdet», for å lette lesbarheten til avhandlingen.

⁵ Prop. 1 LS (2010-2011) og Prop. 117 L

⁶ Lov av 29. juli 1949 nr. 15

2 Merverdiavgift

2.1 Innledning

Et av kravene EF satte til sine vordende medlemsland etter andre verdenskrig, var at søkerlandet innførte merverdiavgift på varer og tjenester. Dette førte til at Norge i 1970 innførte merverdiavgiften som et ledd i forberedelsen av et norsk EF-medlemskap. Merverdiavgift er således ikke et særnorsk fenomen, men er i dag godt utbredt med over 100 land som har innført den, og samtlige OECD-land har innført merverdiavgift med unntak av USA.⁷

Norge ble ikke medlem av EF, men merverdiavgiften ble værende. Som med enhver inntektspost for staten, var det ikke vanskelig å finne et bruksområde for de økte inntektene fra merverdiavgiften, og den ble raskt en integrert del av skatte- og avgiftspolitikken. Den forfaller normalt i tomåneders-terminer⁸ kort tid etter transaksjonen, og økninger i den generelle avgiftssatsen gir dermed rask virkning for det offentliges inntekter. Etersom det kreves relativt lite ressurser å administrere ordningen med merverdiavgift, er den uovertruffen som inntektskilde for staten.

I dette kapittelet gis en kort innføring i merverdiavgift for å muliggjøre den videre behandlingen av merverdiavgift på elektroniske tjenester. Jeg vil kun behandle i detalj det som direkte angår privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere.

2.2 Generelt

Etter mval. § 1-1 skal merverdiavgift betales ved omsetning. Dette gjelder i utgangspunktet uten forbehold, og vil derfor ramme alle omsetningsledd. Beregningsgrunnlaget er i henhold til mval. § 4-1 første ledd salgsvederlaget eksklusiv avgift, og vil derfor øke med den merverdi som skapes i hvert omsetningsledd. Dette er grunnen til at den kalles for en *merverdiavgift*.

Etter mval. § 11-1 første ledd er det avgiftssubjektet som plikter å beregne og betale merverdiavgiften til staten ved omsetning og uttak. Avgiftssubjekt er i mval. § 1-3 første ledd bokstav d definert til å være enhver som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og kort fortalt betyr dette at plikten hovedsaklig tilfaller næringsdrivende og offentlig virksomhet. Selv om plikten til å beregne og betale avgiften hovedsaklig faller på selgeren av en vare eller tjeneste, er det kjøperen som ender opp med regningen ettersom avgiften hovedsaklig legges inn i salgsvederlaget.

Den delen av kjøpesummen som utgjør merverdiavgift, kalles «inngående merverdiavgift» for kjøperen, og «utgående merverdiavgift» for selgeren.

Merverdiavgiften er delt inn i flere satser. Den normale merverdiavgiftssatsen er på 25 %, for omsetning av næringsmidler benyttes det en redusert sats på 14 %, og for enkelte tjenesteområder gjelder det en redusert sats på 8 %.⁹ Avgiftssatsen for elektroniske tjenester er på 25 %.

⁷ Gjems-Onsdal (2009) s. 17

⁸ Mval. § 15-2

⁹ Prop.1 LS (2010-2011) Skatter og avgifter 2011, s. 219

2.3 Når oppstår merverdiavgiftsplikt?

Det er flere forhold som utløser avgiftsplikt: innenlands omsetning, uttak, innførsel av fysiske varer, og kjøp av tjenester fra utlandet.¹⁰ Det er kun avgiftsplikt som oppstår på grunn av kjøp av tjenester fra utlandet som direkte angår elektroniske tjenester, men innførsel av varer vil bli kort behandlet for å sette lovteknikken ved innførselen av den utvidete avgiftsplikten for elektroniske tjenester i perspektiv.

2.3.1. Innførsel av varer og tjenester

Det utløser merverdiavgiftsplikt å innføre varer til merverdiavgiftsområdet, jfr. mval. § 3-29. Avgiftsplikten gjelder både næringsdrivende og privatpersoner, og det er den som innfører varen som blir direkte ansvarlig for innbetaling av avgiften. Dette er det eneste tilfellet hvor private forbrukere selv må innbetale merverdiavgiften til staten. I dagligtale blir avgift for innførsel av varer kalt *tollavgift*, og avgiftspliktene ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet er da også regulert gjennom tolloven.¹¹ Det gjelder en rekke unntak og beløpsbegrensninger for denne avgiftsplikten som ikke vil bli gjennomgått i detalj her.

I avgiftsmessig sammenheng er varer enkelt og greit definert som «fysiske gjenstander», mens tjenester er definert som «det som kan omsettes og som ikke er varer», jfr. mval. § 1-3 første ledd bokstav b og c. Denne avgrensningen medfører at alt som ikke er en fysisk gjenstand og som kan omsettes, er en tjeneste.

Innførsel av varer har rent faktisk mange likhetstrekk med innførsel av tjenester, ettersom det i begge tilfeller er snakk om at det som kjøpes blir innført til merverdiavgiftsområdet. Men i motsetning til varer, gjelder det ikke en generell avgiftsplikt på innførsel av tjenester til merverdiavgiftsområdet. Dette har sammenheng med at det er svært vanskelig å avgjøre når en tjeneste faktisk blir innført, ettersom det ikke skjer en fysisk grensepassering slik som ved vareinnførsel. En av de vanskelige avgrensningene en generell avgiftsplikt på innførsel av tjenester ville medført, er om hele eller deler av tjenesten har blitt innført, eller om den delen som har blitt utført i Norge skal regnes som innenlands omsetning i stedet for innførsel.

En annen utfordring med avgiftsplikt på innførsel av tjenester over landegrensene, er å unngå dobbel avgiftsbelastning eller null-belastning. Dobbelt avgiftsbelastning skjer når både det landet hvor tjenesten selges fra, og det landet hvor tjenesten mottas, krever avgift av transaksjonen. Null-belastning skjer når kjøpet av tjenesten ikke avgiftsbelastes i noen av landene. Lovgiver har vært nødt til å finne kriterier for å avgiftsbelegge kjøp av tjenester fra utlandet, som sørger for at tjenesten bare er gjenstand for merverdiavgift én gang.

Den type tjenester som i utgangspunktet er egnet for innførsel til merverdiavgiftsområdet, er de *fernleverbare* tjenestene. For å unngå problemene som følger en avgiftsplikt på innførsel av tjenester, har lovgiver valgt å benytte en annen lovteknikk enn ved innførsel av varer. I stedet for at avgiftsplikten utløses ved innførsel for disse tjenestene, er det *kjøp* fra utenlandske tilbydere som utløser avgiftsplikt.¹²

¹⁰ Mval. § 1-1 første ledd

¹¹ Se spesielt tolloven § 1-2 tredje ledd bokstav a

¹² Jfr. mval. § 3-30 første ledd

Ettersom avgiftsplikten er avhengig av at det foreligger et kjøp, vil det ikke være avgiftspliktig å motta en fjernleverbar tjeneste som gave.

Det er omvendt avgiftsplikt (reverse charge) for næringsdrivende og offentlige virksomheter ved kjøp av fjernleverbare tjenester, hvilket betyr at det her er kjøperen (en form for importør) som skal beregne og innbetale avgift. For forbrukere er det imidlertid selger (en form for eksportør) som har ansvaret for å beregne og innbetale avgiften, og det kreves dermed at utenlandske tilbydere selv holder orden på om kunden er næringsdrivende eller privat forbruker. Privatpersoner har kun avgiftsplikt på kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet som er elektroniske tjenester i tillegg.¹³

¹³ Jfr. mval. § 3-30 første, andre og fjerde ledd

3 Lovbestemmelsens bakgrunn og historikk

3.1 Innledning

Merverdiavgift på elektroniske tjenester fra utlandet har i skrivende stund bare eksistert i et knapt år for privatpersoner bosatt i Norge. Da merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970, så verden svært annerledes ut i forhold til i dag. Informasjonsteknologi fantes knapt nok, og lovgiver forutså neppe den banebrytende teknologiske utviklingen som skulle skje. Etterhvert som informasjonsteknologi ble tilgjengelig for folk flest, ble det nødvendig å avgiftsbelaste også denne delen av forbruket. Merverdiavgiftssystemet som ble innført i 1970 var ikke tilpasset avgiftsplikt på elektroniske tjenester, og det tok lang tid å finne en riktig og praktisk måte å avgiftsbelegge disse tjenestene på. I tillegg til dette skjer den teknologiske utviklingen så fort at det er vanskelig for lovgiver å følge med, og det er svært utfordrende å finne et system som tar hensyn til alle former for forbruk.

3.2 Historikk

Selv om den første merverdiavgiftsloven trådte i kraft i 1970, ble det først i 1979 gitt hjemmel til å kreve merverdiavgift på tjenester kjøpt fra utlandet. Hjemmelen ble gitt i form av en forskriftsadgang til Finansdepartementet, men ble ikke benyttet før i 2001. Ved forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven 1969 ble det innført merverdiavgiftsplikt ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, men kun for næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Privatpersoners kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet ble ikke pålagt merverdiavgiftsplikt i denne omgang.

Et av hensynene bak denne forskriften var å sikre at det ikke oppstod dobbel eller ingen avgift ved innførsel av tjenester. Det er en sentral målsetting ved utformingen av merverdiavgiftssystemet at det opprettes likhet mellom norske og utenlandske tjenesteytere, slik at merverdiavgiften ikke skal påvirke valget av hvor tjenesten kjøpes fra.¹⁴ Før 2001 var ikke behovet for avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester over landegrensene like markant som i dag, men den teknologiske utviklingen sammenholdt med en utvidelse av antall merverdiavgiftspliktige tjenester førte til at langt flere avgiftspliktige tjenester kunne kjøpes fra utlandet.

I 2004 ble det også gitt hjemmel til å innføre avgiftsplikt ved innførsel av tjenester fra Jan Mayen og Svalbard, for å forhindre at tjenesteytere etablert her kunne levere tjenester til mottakere på fastlandet uten å måtte beregne merverdiavgift.¹⁵ I 2004 ble også forskrift nr. 121 til merverdiavgiftsloven 1969 endret til å innføre avgiftsplikt på omsetning av elektroniske kommunikasjonstjenester til privatpersoner. Innberetningen av merverdiavgiften ble lagt til de utenlandske tilbyderne, og disse ble dermed pålagt å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved norsk representant.

I 2009 ble det foretatt en teknisk revisjon av merverdiavgiftslovgivningen, og sentrale regler ble plassert i merverdiavgiftsloven istedet for i forskrifter. Hovedreglene om fjernleverbare tjenester ble nå lagt i mval. § 3-30.

¹⁴ Skatter og avgifter 2011 Prop.1 LS (2010-2011) s. 222

¹⁵ Ot.prp.nr.68 (2003-2004) avsnitt 5.2

I de senere år har markedet for elektroniske tjenester steget veldig. Det meste av system- og programoppdateringer kjøpes og lastes ned via internett, og nedlastinger av film og musikk har blitt så omfattende at de truer med å utkonkurrere de fysiske versjonene. Online-spill har også blitt svært populært. Tiden ble derfor etterhvert moden for å avgiftsbelegge de elektroniske tjenestene også for privatpersoner.

Finansdepartementet ønsket å få på plass den utvidete avgiftsplikten så raskt som mulig, og lovforslaget om innføring av merverdiavgiftsplikt ved kjøp av elektroniske tjenester til privatpersoner fra utenlandske tilbydere ble lagt frem i *Skatter og avgifter 2011*, Prop.1 LS (2010-2011) uten en forutgående høring. Det ble således lagt opp til at hele lovsaken skulle behandles to ganger i Stortinget: Først ble den materielle avgiftsplikten behandlet i forbindelse med behandlingen av 2011-budsjettet, mens Finansdepartementet arbeidet parallelt med de lovspørsmål som oppstod i forbindelse med den praktiske gjennomføringen. Etter at den materielle avgiftsplikten var stadfestet, ble de andre nødvendige lovendringene behandlet av Stortinget. Lovforslaget om den utvidete avgiftsplikten ble vedtatt 10. desember 2010, og de resterende lovendringene ble vedtatt 24. juni 2011. Den utvidete merverdiavgiftsplikten på elektroniske tjenester trådte i kraft allerede 1. juli 2011.

4 Elektroniske tjenester

4.1 Innledning

I dagligtale er det vanlig at begrepet «elektroniske tjenester» omfatter enhver tjeneste som utføres elektronisk, uten at det er nødvendig at den leveres ved hjelp av internett eller annet elektronisk nett. Det kan dermed fort være snakk om en elektronisk tjeneste dersom datamaskinen sendes inn til forhandler for å fjerne virus fra den, eller man mottar en konsultasjon per e-post. Videre vil svært mange kalle bruken av en billettautomat med Touch-skjerm for en elektronisk tjeneste, ettersom behandlingen skjer elektronisk helt frem til billetten skal skrives ut.

Begrepet «elektroniske tjenester» har et noe annet innhold sett med juridiske øyne. Den definisjonen som er valgt i merverdiavgiftsloven, er ganske snever i forhold til det folk uten juridisk bakgrunn ofte forbinder elektroniske tjenester med.

4.2 Hva er elektroniske tjenester?

Lov 10. desember 2010 nr. 71 om endringer i merverdiavgiftsloven definerer elektroniske tjenester til å være «*fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsaklig er automatisert*», jfr. ny § 1-3 (1) bokstav j. Dette er en generell definisjon, og det er i § 1-3 (2) bokstav e gitt adgang til å presisere begrepet i forskrift. Denne adgangen er hittil ikke benyttet.¹⁶

Definisjonen i mval. § 1-3 første ledd bokstav j inneholder tre hovedelementer som alle må være oppfylt for at det kan foreligge en elektronisk tjeneste:

- Tjenesten må være en fjernleverbar tjeneste som leveres over internett eller annet elektronisk nett i det konkrete tilfellet.
- Tjenesten kan ikke anskaffes uten informasjonsteknologi.
- Leveringen av tjenesten må være hovedsaklig automatisert.

4.2.1. Tjenesten må være fjernleverbar

Fjernleverbare tjenester er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav i som «*tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted*». I forskrift nr. 121 til den tidligere merverdiavgiftslov av 1969, ble uttrykket «*tjenester som kan fjernleveres*» benyttet, med den samme definisjonen som merverdiavgiftsloven av 2009 bruker på fjernleverbare tjenester. Ettersom den nye merverdiavgiftsloven bygger på en «alminnelig tolkningspresumsjon om at endringer i ordlyden ikke er ment å medføre realitetsendringer», jfr. Ot. prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 5.3. FIN, vil fjernleverbare tjenester derfor omfatte alle tjenester som *kan* fjernleveres.

Uttrykket «tjenester som kan fjernleveres» ble i sin tid hentet fra det engelske uttrykket «*services capable of delivery from a remote location*», som ble benyttet av OECD til å angi anvendelsesområder for deres prinsipper for e-handel og merverdiavgift.¹⁷ Selv om

¹⁶ Skatteetaten.no

¹⁷ Prop. 117 L (2010-2011)

fokuset her naturlig nok var på tjenester levert ved hjelp av internett, åpner uttrykket også for at andre leveringsmetoder, for eksempel brev, er en del av de fjernleverbare tjenester. Dette legges også til grunn i den norske betydningen av begrepet «fjernleverbare tjenester».

Tjenester vil etter det ovenstående være fjernleverbare dersom de etter sin art *kan* leveres eller utføres over avstand. Kan tjenesten både leveres til mottakeren over avstand og ved direkte levering, vil den være fjernleverbar selv om den ikke blir fjernlevert i det konkrete tilfellet. Dette gjelder så lenge tjenestens karakter ikke endres ved de forskjellige leveringsmåtene. Selve leveringsmåten eller innholdet av tjenesten er ikke avgjørende for om den er fjernleverbar, bare den er egnet til å bli levert over avstand.

Finansdepartementet har uttalt at det legges til grunn at blant annet konsulenttjenester, advokattjenester, reklametjenester, EDB-tjenester og alle tjenester som kan leveres elektronisk, er fjernleverbare tjenester.¹⁸ Dette er tjenester som har som fellesnevner at ihvertfall deler av tjenestene kan leveres via kommunikasjonsmedier, slik som internett. For advokatens vedkommende vil ikke den delen av tjenesten som knyttes til prosesser for domstolene, være fjernleverbar. Leveringen kan her knyttes til et bestemt fysisk sted, nemlig rettssalen.

Kommunikasjonsmedier kan brukes til å formidle et stort antall forskjellige tjenester, slik som fjernundervisning, nett-auksjoner, rådgivning, «streaming» av filmer, kringkasting, opplysningstjenester osv. Tjenester som kan leveres gjennom kommunikasjonsmedier, enten det er snakk om telefon, internett, faks, fjernsyn, satellittoverføring eller lignende, har til felles at de er tjenester hvor oppfyllesstedet ikke er gitt på forhånd. Det er først når tjenesten mottas eller at leveringssted er avtalt at oppfyllesstedet er sikkert, og på dette tidspunktet ferdigstilles tjenesten. Disse tjenestene vil dermed ikke være tilknyttet et bestemt fysisk sted etter tjenestens art, og vil derfor være fjernleverbare.

Begrepet «fjernleverbare tjenester» har i skrivende stund blitt drøftet i kun én høyesterettsdom. I Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter AS) er det fastslått at utleie av arbeidskraft er en tjeneste som er fjernleverbar. Bakgrunnen for dette standpunktet er at utleie av arbeidskraft etter sin art ikke har et bestemt oppfyllessted. Arbeidskraften kan brukes der tjenestekjøperen finner det for godt, og selve utleietjenesten vil være oppfylt når arbeidskraften stilles til disposisjon. Her det tjenestens *art* som er avgjørende, ikke hva som er avtalt i det konkrete tilfellet. Fra denne dommen kan det avledes at dersom tjenesten ikke skal kunne knyttes til et bestemt fysisk sted, må tjenestens art være egnet til å medføre at tilbyderen ikke har kontroll over oppfyllesstedet. Utgangspunktet blir da at alle tjenester som er ferdigstilt fra tilbyderens side når de stilles til disposisjon for kjøperen, og som kan fjernleveres, vil være fjernleverbare tjenester.

Det eksisterer mange tjenester hvor tjenestens art fører til at tilbyderen ikke har kontroll over oppfyllesstedet. Alle former for nedlastninger fra internett kan etter sin art benyttes hvor som helst når de er ferdigstilt, og likhetene med utleie av arbeidskraft som omtalt i Rt. 2007 s. 1401 er slående. Konsulenttjenester kan sendes både elektronisk og

¹⁸ Finansdepartementets merknader til forskrift av 15. juni 2011 til merverdiavgiftsloven 1969

i brev form, men det vil være opp til kjøperen hvor han velger å åpne dem.

En type tjeneste som har likhetstrekk med utleie av arbeidskraft, men som likevel ikke vil være fjernleverbar, er arrangement av kongresser. De tjenestene som er tilknyttet arrangering av en kongress, slik som forelesninger, seminarer, workshop og lignende, kan ikke leveres uten tilknytning til en kongress. Kongressen blir dermed det bestemte fysiske stedet som etter av mval. § 1-3 første ledd bokstav i fører til at tjenesten ikke er fjernleverbar.¹⁹

For at en fjernleverbar tjeneste også skal kunne være en elektronisk tjeneste, må den være levert via internett eller annet elektronisk nett i det konkrete tilfellet. Annet elektronisk nett enn internett kan for eksempel være satellittoverføring, men også fremtidige former for elektronisk nettverk vil fanges opp av vilkåret. Det kan vanskelig tenkes tilfeller hvor det er diskutabelt om dette vilkåret er oppfylt. En mulig problemstilling kan oppstå når en fjernleverbar tjeneste blir levert på forskjellige måter, for eksempel delvis ved hjelp av internett, og delvis i en telefonsamtale. Skal tjenesten deles opp i en elektronisk og en fjernleverbar del, eller må hele tjenesten bedømmes under ett?

Det vil som oftest være svært vanskelig å bedømme hvor mye av tjenesten hver del utgjør, og å fastsette separate verdier for hver del av tjenesten. Dersom tjenesten kan deles opp i forholdstall vil avgiftsbehandlingen bli lettere å gjennomføre, men dette er tjenester som ofte ikke kan deles opp i egne komponenter med individuelle verdier. Dette taler for at tjenesten bør vurderes under ett, hvilket også gir god sammenheng med at tjenesten i de fleste tilfeller vil være solgt under ett. Vi får imidlertid da en ny utfordring, ettersom vi trenger kriterier for når den ikke-elektroniske komponenten er for stor til at tjenestens leveringsmåte samlet sett kan betraktes som levert via elektronisk nett.

Dersom det stilles for strenge krav til hvor stor del av tjenestens leveringsmåte som er levert elektronisk, vil dette være egnet til å skape et lite konsekvent avgiftssystem. Det er kun merverdiavgiftsplikt for private personer når de kjøper *elektroniske* tjenester fra utlandet, ikke når de kjøper fjernleverbare tjenester som ikke også er elektroniske.²⁰ En av målsetningene ved avgiftsbelastning over landegrensene er at det ikke skal forekomme dobbel avgiftsbelastning eller null-belastning, og strenge krav her vil lett føre til at tjenesten ikke blir avgiftsbelastet i det hele tatt. Etter min mening vil det ligge nærmere lovens system dersom leveringsmåten betraktet under ett regnes som utført gjennom elektronisk nett når dette har vært den mest fremtredende komponenten, og at grunnen til at tjenesten har blitt levert på andre måter ikke er hovedsaklig avgiftsinspirert. En slik avgrensning vil i tillegg kunne være med på å motvirke omgåelsesforsøk.

4.2.2. Tjenesten kan ikke anskaffes uten informasjonsteknologi

Det neste vilkåret som må være oppfylt for at det skal være snakk om en elektronisk tjeneste, er at tjenesten ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi (IT). Det nærmeste det norske lovverket kommer en definisjon på informasjonsteknologi, er gitt i

¹⁹ MVA-håndboken 2012

²⁰ Jfr. mval. § 3-30 fjerde ledd jfr. annet ledd

NOU 1994: 17: «IT er data- og teleteknologi for behandling og formidling av informasjon». Det har skjedd en markant utvikling på informasjonsteknologiens front siden 1994, og denne definisjonen har derfor blitt til dels utdatert. Det er i dag vanlig å definere IT til å være teknologi som brukes til å lagre, bearbeide og formidle informasjon i digital form. Telefoni som ikke foregår i digitalisert form, er altså ikke lengre å regne for informasjonsteknologi.

En god del former for fjernleverbare tjenester faller utenfor begrepet elektroniske tjenester ettersom de også kan anskaffes uten bruk av IT. En type fjernleverbar tjeneste som helt klart ikke tilfredsstillende dette vilkåret, er utleie av arbeidskraft. Dette er tjenester som ikke kan leveres ved hjelp av IT. I tillegg vil langt de fleste rådgivningstjenester kunne leveres personlig til mottakeren eller sendes i vanlig postgang, og er dermed ikke elektroniske tjenester.

Vilkåret om at tjenesten ikke skal kunne anskaffes uten informasjonsteknologi, bør tolkes dithen at det er tjenesten etter sin *art* som må tilfredsstillende vilkåret. Dette betyr at selv om en konkret, avtalt tjeneste ikke kan anskaffes uten IT, er den ikke nødvendigvis elektronisk etter dette vilkåret likevel. Hvis den samme typen tjenester kan leveres på andre måter enn ved hjelp av IT, uten at tjenestens art forandres, vil den ikke være en elektronisk tjeneste.

Det er spesielt de rent digitale tjenester som vil være for elektroniske tjenester å regne etter dette vilkåret, slik som online spill, nedlasting av programvare, musikk, film og lignende. Musikk og filmer kan riktignok kjøpes i butikk uten at informasjonsteknologi benyttes, men dette utgjør kjøp av en vare²¹ og ikke en tjeneste.

For en god del fjernleverbare tjenester vil den raske og enkle leveringsmetoden som internett tilbyr, nærmest være en tjeneste i seg selv. Dersom leveringsmetoden utgjør en vesentlig del av tjenesten, vil tjenesten ikke kunne anskaffes uten informasjonsteknologi. En tjeneste som kan leveres både med og uten bruk av IT, vil tidvis kunne deles opp i to forskjellige tjenester på bakgrunn av leveringsmåten. Dette gjelder spesielt tjenester som kan lastes ned direkte i mediet hvor den skal brukes. Nedlasting av musikk er et godt eksempel på dette, da muligheten til å motta musikken raskt uten å måtte oppsøke et fysisk utsalgssted, er en av hovedgrunnene til at denne typen nedlastinger er så populære. I tillegg kan musikken som oftest avspilles direkte fra mediet det lastes ned til, for eksempel en mobiltelefon eller datamaskin. Denne tilgjengeligheten skiller nedlasting av musikk fra internett fra andre måter å anskaffe musikk på, og nedlasting av musikk vil derfor være en egen tjeneste som etter sin art ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi.

Et annet felt hvor tjenesten skilles ut i to forskjellige former for tjeneste på grunn av leveringsmåten, er undervisning. Ved fjernundervisning er tjenesten tilgjengelig der mottakeren måtte finne deg, og tjenesten kan ofte benyttes når det måtte passe best for mottakeren. Fjernundervisning er en tjeneste som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi. Kontrasten er stor til vanlig undervisning som gjerne foregår i et klasserom til bestemte tider, og som etter sin art er en helt annen tjeneste selv om de innholdsmessig er identiske.

Som eksempel på en fjernleverbar tjeneste hvor levering via internett ikke utgjør en

21 Jfr. mval. § 1-3 første ledd bokstav b

vesentlig del av tjenesten, kan konsulenttjenester levert som vedlegg til en e-post nevnes. Dette er typisk tjenester hvor innholdet av tjenesten er mer fremtredende enn selve leveringsmåten, ettersom den kan leveres med vanlig postgang uten nevneverdig ulempe for mottaker i de fleste tilfeller. For de fjernleverbare tjenestene som defineres gjennom måten de leveres på, vil vilkåret om at tjenesten ikke kan anskaffes uten bruk av informasjonsteknologi få liten selvstendig betydning, så lenge tjenesten er levert med bruk av internett eller annet elektronisk nettverk, og er hovedsaklig automatisert.

Enkelte analoge tjenester kan også regnes for å være elektroniske tjenester. Forarbeidene legger til grunn at det ikke er ment å være et avgiftsmessig skille mellom for eksempel analog og digital overføring av lyd i elektroniske nett, eller at digitale signaler som omformes i en digital/analog omformer hos mottakeren ikke er avgiftspliktige.²² Dette betyr at så lenge tjenesten er levert via internett eller annet elektronisk nett, ansees den også for å være anskaffet med bruk av informasjonsteknologi.

4.2.3. Tjenesten må være hovedsaklig automatisert

For at en fjernleverbar tjeneste også skal kunne være elektronisk i merverdiavgiftlovens forstand, må leveringen være hovedsaklig automatisert. Det vil den være dersom tjenesten leveres ved hjelp av minimal menneskelig inngripen. De helautomatiserte tjenestene oppfyller helt klart dette vilkåret, og disse tjenestene utgjør en stor del av de fjernleverbare tjenestene privatpersoner benytter seg av. Det er svært vanlig at den som skal laste ned et program, spill, film eller musikk, selv fyller ut betalingsinformasjon og andre nødvendige detaljer. Selve leveringen skjer da automatisk når all informasjonen er avgitt, uten manuell behandling fra tilbyderens side.

De tjenestene som er vanskelige å identifisere som hovedsaklig automatiserte, er de som inneholder en menneskelig komponent fra tilbyderen. Et av spørsmålene som må besvares er når leveringen egentlig begynner. Starter leveringen på det tidligere tidspunkt når tilbyder skal til å sende tjenesten til mottaker gjennom internett eller annet elektronisk nett, eller er leveringen først påbegynt idet den første digitale informasjonen sendes fra tilbyderen? I det første tilfellet vil avsenders manuelle bidrag²³ være en del av leveringen, mens den ikke er det i det andre tilfellet. Dersom leveringen ikke er påbegynt før de første dataene blir sendt, vil nær sagt all levering av tjenester over internett være automatisk. Dataene vil være utenfor tilbyders kontrollsfære straks de blir sendt fra dennes lagringsmedium. Da gir det større mening dersom det som må utføres for at det ferdigstilte produktet skal kunne komme frem til mottaker, er en del av leveringen. Leveringen av manuelt sendte e-poster vil da inneholde en menneskelig komponent, ettersom det kreves at avsender trykker eller klikker på skjermen for å sende den avgårde.

Det er leveringen som skal være hovedsaklig automatisert ifølge definisjonen i mval. § 1-3 første ledd bokstav j. Selve innholdet av tjenesten kan dermed i teorien tilvirkes manuelt, så lenge leveringen tilfredstiller vilkåret. Dette fører til at tjenesten på et eller annet tidspunkt må gå over i en automatisert del for at den skal kunne være en

²² Prop. 117 L (2010-2011)

²³ Eksempelvis trykking på «send»-knappen når en e-post skal sendes, eller at en nedlasting ikke kan skje før tilbyderen godkjenner det manuelt.

elektronisk tjeneste. Etter min mening bør den automatiserte delen påbegynne før leveringen startes, altså før de første dataene blir sendt fra tjenestetilbyderen. Dette betyr igjen at tjenester som skal tilvirkes manuelt, gjerne etter kjøperens spesifikasjoner, ligger i grenselandet for hva som kan være en elektronisk tjeneste. Leveringen kan ikke startes før det manuelt gis klarsignal for det, og dette vil etter min mening kunne være nok til at leveringen ikke er hovedsaklig automatisert. Tjenester som ligger i fare for å ikke være elektroniske i så måte, er for eksempel debugging (lokalisering og reparering/forbigåelse av feil) av software. For programmer som er i oppstartsfasen, eller ikke har en omfattende distribusjon (slik som for eksempel Windows har), vil arbeidet med de-bugging måtte gjøres manuelt. Først når det manuelle arbeidet er ferdig, kan softwaren sendes tilbake til den som bestilte tjenesten. Det eneste som er automatisert ved denne leveringen, er selve signalet som sendes til mottakeren ettersom det kommer frem uten noen form for menneskelig inngripen. Det må kreves mer av leveringen for at den skal være «hovedsaklig automatisert», hvis ikke kan dette i realiteten bli et tomt vilkår uten betydning for om en tjeneste er elektronisk eller ikke.

Et avgrensningstilfelle som illustrerer når en tjeneste er hovedsaklig automatisert, er det følgende: Kjøperen av tjenesten bestiller via telefon eller internett, og oppgir alle nødvendige spesifikasjoner. Tilbyderen plottet deretter manuelt inn spesifikasjonene i et program, og når alle spesifikasjoner er gitt, startes programmet, som klargjør tjenesten etter kundens ønsker og deretter leverer den. Her vil ikke leveringen ha begynt før programmet tar over, og fra dette tidspunktet er prosessen fullstendig automatisert. Selv om tjenesten innebærer et stort innslag av manuell bearbeiding fra tilbyderens side, vil kravet om at leveringen er hovedsaklig automatisert være tilfredsstillt. Dette eksempelet har svært liten praktisk verdi, ettersom spesifikasjonene like gjerne kan plottes direkte inn av mottakeren av tjenesten. Eksempelet gir derimot grensen for når leveringen kan anses som hovedsaklig automatisert, ettersom tjenesten ikke ville ha tilfredsstillt dette vilkåret dersom tilvirknings- og leveringsprogrammet ikke hadde vært benyttet, men ble utført manuelt av tilbyderen istedet.

Et godt holdepunkt som tilsier at leveringen av tjenesten er hovedsaklig automatisert, er at det skal være svært liten menneskelig inngripen i perioden fra tjenesten er ferdigbestilt, til leveringen begynner. Dette betyr at de fjernleverbare tjenestene som skal leveres, bør i utgangspunktet enten være ferdigstilte på forhånd, eller tilpasses mottakerens spesifikasjoner automatisk.

Vilkåret om at tjenesten må være hovedsaklig automatisert vil ofte være det springende punkt for hvorvidt en tjeneste er elektronisk eller ei, og dermed hvorvidt det foreligger avgiftsplikt for privatpersoners kjøp fra utlandet. Et typisk eksempel på dette har vi fra online-spillenes verden: Det eksisterer svært mange tilbydere som selger diverse former for utstyr til de forskjellige online-spillene. Dette er tjenester som nødvendigvis er fjernleverbare, de kan bare anskaffes gjennom elektronisk nett, og de blir også levert via internett i de konkrete tilfellene. Tjenesten vil likevel ikke være elektronisk i merverdiavgiftslovens forstand, ettersom det som kjøpes blir enten levert av tilbyderen i selve spillet, eller ved at kjøperen får passord til en konto hvor utstyret kan overføres fra. Denne leveringen er ikke automatisert i det hele tatt, og tjenesten vil derfor ikke være elektronisk. Det kan virke litt kunstig når tjenester som er fullstendig avhengige av et elektronisk nettverk for å kunne leveres og som består av å levere elektroniske

objekter, ikke er en elektronisk tjeneste.

Det kan spørres om det i det hele tatt er nødvendig med vilkåret om at leveringen skal være hovedsaklig automatisert. Tjenesten må likevel bare kunne anskaffes ved hjelp av elektroniske nettverk, og folk flest ville hatt en bedre naturlig forståelse av begrepet «elektroniske tjenester» dersom det gjaldt alle fjernleverbare tjenester som ikke kan anskaffes på andre måter enn via internett eller annet elektronisk nettverk.

Som et alternativ til det ovenstående, kunne begrepet «elektronisk vare» blitt innført, hvor salg av elektroniske varer utgjorde en avgiftspliktig transaksjon. Elektroniske varer kunne vært definert til å være «et immaterielt objekt som kun eksisterer som et elektronisk spor eller signal».

4.3 Eksempler på elektroniske tjenester

I en tolkningsuttalelse fra Skatteetaten 1. juli 2011 ble det gitt en rekke eksempler på hvilke typer tjenester som skal anses for å være elektroniske. Noen av disse vil bli gjennomgått her, men det vises til vedlegg A, tabell A1 for en komplett gjengivelse av eksemplene i tolkningsuttalelsen.

I tolkningsuttalelsen blir levering og hosting av nettsteder nevnt, samt fjernvedlikehold av programvare og maskinvare. Hosting av nettsider er en tjeneste som går ut på å leie ut eller selge plass på tilbyderens server, og i tråd med prinsippene i Norsk Helikopterdommen vil leveringen være ferdig idet tjenesten stilles til disposisjon. Selve prosessen med å stille tjenesten til disposisjon må derfor være hovedsaklig automatisert for at den skal være en elektronisk tjeneste. Dette vil gjelde alle tjenester hvor tjenesten går ut på å stille noe til disposisjon. Lagringsplass online vil også være en typisk tjeneste hvor leveringen er fullbyrdet ved at tjenesten blir stilt til disposisjon, og vil derfor kun være en elektronisk tjeneste dersom bestillingen er hovedsaklig automatisert.

Det er kun *automatisert* fjernvedlikehold av programvare som er en elektronisk tjeneste, ettersom det skjer en kontinuerlig levering av vedlikeholdstjenesten sålenge arbeidet pågår. Dersom arbeidet gjøres manuelt, vil også leveringen være manuell.

Tolkningsuttalelsen nevner også forskjellige former for nedlasting av programvare, oppdateringer og andre filer. Felles for disse er at de gjøres tilgjengelig for nedlasting ved å betale et beløp, og tilbyderens plikter vil være fullendt når nedlastingstjenesten er stilt til disposisjon. Det vil med andre ord også her være nødvendig med automatisert behandling av bestillingen for at tjenestene skal kunne være elektroniske.

Den siste kategorien som skal behandles her, er alle andre typer tjenester som kun kan leveres over elektronisk nettverk, og hvor all input gis av mottakerene av tjenesten. Dette er typisk tjenester som nettauksjoner, shoppingportaler, automatisert bedømmelse av tester, og lignende. Ettersom all input skjer fra mottakerene av tjenesten vil leveringen være hovedsaklig automatisert, og tjenesten er da elektronisk. Skjer det mer enn minimal toveis kommunikasjon mellom tilbyder og mottaker, vil ikke leveringen være nok automatisert til at tjenesten er elektronisk.

4.4 Samkjøring mellom norsk rett og EU

I følge forarbeidene²⁴ til mval. § 1-3 første ledd bokstav j, skal det legges til grunn at begrepet «elektroniske tjenester» har den samme innholdsmessige betydning som i EU's merverdiavgiftsdirektiv (2006/112/EU) og EU's merverdavgiftsforordning (Rådsforordning nr. 282/2011 av 15. mars 2011). Dette er ikke et problem så lenge det ikke foreligger direkte motstrid mellom den norske definisjonen og den innholdsmessige betydningen EU opererer med. Ettersom Norge ikke er medlem av EU, har EUs direktiver og forordninger ikke lovs kraft i Norge, og det vil derfor være den tolkningen som er forankret i norsk lov som vinner frem ved eventuell motstrid.

Det kan ved første øyekast være vanskelig å forene denne uttalelsen i forarbeidene med Grunnloven § 1, siden EU's direktiver er gjenstand for endringer. En realitetsendring av den innholdsmessige betydningen av elektroniske tjenester innenfor EU, kunne ha ført til at også norske domstoler måtte benytte seg av denne i tvilsspørsmål. Dette ville medført en suverenitetsavskrivelse fra norsk hold, hvilket krever lovs form.

Forarbeidene nevner derimot spesifikt hvilket direktiv og forordning som antas å angi den samme betydningen av «elektroniske tjenester» som den norske definisjonen, og Norge vil derfor ikke være bundet av nyere direktiver og forordninger som medfører en realitetsendring av begrepet innen EU.

I likhet med Norge, er også EU's rettskilder gjenstand for prøving og utvikling gjennom rettslige avgjørelser. Begreper og innhold blir presisert gjennom domsavsigelser, og EU-domstolen kan dermed bidra til at begrepet «elektroniske tjenester» over tid får et annet innhold innen EU enn i Norge, uten at EU's merverdiavgiftsdirektiv av 2006 eller merverdiavgiftsforordning av 2011 formelt endres. EU-domstolens tolkninger vil ikke være direkte bindende for tolkningen av de norske merverdiavgiftsreglene, men vil kunne ha sterk argumentasjonsverdi.

EU's begrepsbruk bør ikke ignoreres. Svært mye av den norske merverdiavgiftsloven er inspirert av tilsvarende direktiver og forordninger innen EU, og når det gjelder elektroniske tjenester henvises det som sagt til og med direkte til EU i forarbeidene.

Ønsket fra Finansdepartementets side om at den norske definisjonen skal tolkes i samsvar med det som gjelder innen EU-retten, har mye for seg. Det er tross alt utenlandske tilbydere av tjenester som må innberette merverdiavgiften på vegne av norske privatpersoner, og det vil da være en stor fordel om begrepet «elektroniske tjenester» har samme innhold som det de ellers er vant til. De fleste utenlandske tilbydere av tjenester til norske privatpersoner vil enten ha forretningssted innenfor EU, eller være vant med å handle med EU-landene.

For at gjennomføringen av avgiftsplikt på kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet skal bli så smidig som mulig, bør derfor den norske definisjonen av begrepet tolkes i samsvar med det som går frem av EU's direktiver og forordninger så lenge de ikke er uforenlige med hverandre. Dette vil også kunne være med på å skape tillit til det norske systemet, og gjøre terskelen lavere for at utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester velger å registrere seg.

24 Prop. 1 LS (2010-2011) og Prop. 117 L

4.4.1. Elektroniske tjenesters innholdsmessige betydning i EU

I Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 artikkel 11 presiseres det at elektroniske tjenester «*omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi*». Den norske definisjonen av elektroniske tjenester er ikke en nøyaktig oversetting av den som gis i artikkel 11, men antas som nevnt i kapittel 4.4 å være innholdsmessig lik.

I artikkel 11 har vilkåret om minimal menneskelig inngripen blitt tatt inn i selve definisjonen, men dette er utelatt i det norske regelverket. Vilkåret om minimal menneskelig inngripen ble derimot tatt med i Skatteetatens uttalelse 1. juli 2011, som en presisering av når leveringen av en tjeneste er hovedsakelig automatisert. I realiteten får det ikke følger for tolkningen av begrepet «elektroniske tjenester» at dette er tatt med i en uttalelse i stedet for i merverdiavgiftsloven, ettersom tolkningsuttalelsen vil være en viktig rettskilde frem til det foreligger rettsavgjørelser på området.

Den delen av definisjonen i artikkel 11 som ellers avviker mest fra den norske definisjonen, er vilkåret om at tjenesten «*ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi*». I mval. § 1-3 første ledd bokstav j er dette vilkåret erstattet med at tjenesten «*ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi*». Spørsmålet blir om dette innebærer en realitetsforskjell mellom de to definisjonene.

Vilkåret i artikkel 11 må ses i sammenheng med at det er leveringen som omtales gjennom hele artikkelen, og at det derfor er leveringen som ikke kan ha noen levedyktighet uten informasjonsteknologi. Når en levering ikke kan eksistere uten bruk av informasjonsteknologi, vil den heller ikke kunne anskaffes uten informasjonsteknologi, og vice versa. De to vilkårene vil være innholdsmessig sidestilt, og innebærer derfor ikke en forskjell på definisjonen i EU og Norge utover den rent språklige.

Innholdsmessig er begrepet «elektroniske tjenester» i EU-retten nokså likt slik Skatteetaten fremstiller det i tolkningsuttalelsen av 1. juli 2011. Uttalelsen gir en nøyaktig oversetting av eksemplene som er gitt i Rådsforordning nr. 282/2011, med unntak av et lite tillegg som angir «onlineauksjoner, markeds plasser og shoppingportaler som baserer seg på automatiserte databaser og datainput fra kunder, og som krever begrenset eller ingen menneskelig inngripen» som elektroniske tjenester. Dette eksempelet tilfører ikke en annen avgrensning av begrepet enn det som følger av definisjonen selv og andre eksempler. Tillegget medfører derfor ingen realitetsendring fra begrepets innholdsmessige betydning i EU, og har ingen selvstendig betydning i forhold til den norske definisjonen av elektroniske tjenester.

Skatteetaten har i sine eksempler tatt med en type tjenester som ikke er en del av EU's definisjon på elektroniske tjenester, nemlig de elektroniske kommunikasjonstjenestene, slik som internettbasert kringkasting av hendelser og begivenheter. Disse tjenestene er skilt ut fra de elektroniske i EU ettersom de ikke er omfattet av deres forenklede registreringsordning, men vil bli behandlet likt med elektroniske tjenester fra 2015.²⁵

25 Skatteetatens tolkningsuttalelse av 1. juli 2011

5 Gjennomføringen i Norge

5.1 Innledning

Når merverdiavgiftsplikt på elektroniske tjenester for privatpersoner skulle innføres i Norge, ble mye av inspirasjonen hentet fra den tilsvarende avgiftsplikten i EU. Her var systemet allerede på plass, og norske avgiftsmyndigheter kunne dra fordel av de erfaringene som allerede hadde blitt gjort i EU. Reglene har blitt tilpasset resten av det norske merverdiavgiftsregelverket, og norske forhold ellers.

I dette kapittelet vil gjennomføringen av den utvidete avgiftsplikten i Norge behandles.

5.2 Et skille mellom varer og tjenester

Det følger av mval. § 3-30 første ledd at det er kun *kjøp* av elektroniske tjenester som omfattes av avgiftsplikten. Avgiftsplikten er avhengig av om kjøpet er foretatt av en person hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, og det forutsettes at merverdiavgiften blir betalt sammen med kjøpet av tjenesten. Det vil derfor ikke medføre avgiftsplikt å *innføre* en elektronisk tjeneste til merverdiavgiftsområdet. Dersom man laster ned musikk når man er på ferie, risikerer man altså ikke at PC'en blir gjennomgått av tollerne for å finne nylig nedlastede filer. Dette har nok sin bakgrunn i hvor vanskelig det ville være å håndheve en avgift på generell innføring av elektroniske tjenester, samtidig som det gis fritak for merverdiavgiftsplikt ved det meste av innførsel av varer for privatpersoner, jfr tolloven § 5-1.

Det stiller seg annerledes dersom man innfører en elektronisk tjeneste som er lagret på et fysisk lagringsmedium (for eksempel en CD), og mediumet selges sammen med tjenesten. Det vil her ikke lengre være snakk om en elektronisk tjeneste, ettersom den hverken blir levert over internett (eller annet elektronisk nett) eller blir hovedsaklig automatisk levert. Det vil istedet være en fjernleverbar tjeneste som leveres på et fysisk lagringsmedium, og det medfører ikke merverdiavgiftsplikt for privatpersoner å kjøpe fjernleverbare tjenester (mval. § 3-30 annet ledd) dersom de ikke også er elektroniske.

Det spesielle i denne situasjonen er at ettersom tjenesten ble solgt lagret på et fysisk medium, betraktes salgsobjektet som en vare og ikke en tjeneste. I motsetning til tjenester, er varer i utgangspunktet avgiftspliktige ikke bare ved kjøp, men også ved innførsel til merverdiavgiftsområdet, jfr mval. § 3-29. Den delen av vederlaget som skyldes verdien av tjenesten, vil inngå i beregningsgrunnlaget etter mval. § 4-11 første ledd, og således bli indirekte avgiftsbelagt. Det kan dermed bli avgjørende for avgiftsplikten hvilken metode som er brukt til å få den elektroniske/fjernleverbare tjenesten inn i landet.

Skillet mellom varer og tjenester vil nok ikke bli et fremtredende problem i praksis, ettersom det eksisterer en rekke unntak for privatpersoners avgiftsplikt ved innførsel av varer. Varer til personlig bruk er ikke avgiftspliktige jfr tolloven § 5-1, og det nye fjerde leddet i mval. § 3-30 som er denne oppgavens tema, medfører bare en utvidet merverdiavgiftsplikt for dem som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Langt de fleste elektroniske tjenester som blir kjøpt av privatpersoner, vil være til personlig bruk og kan derfor være fritatt for avgift også når de innføres som vare. I tillegg til at varer til personlig bruk er fritatt, gjelder det også en nedre beløpsgrense på

kr 200 for når merverdiavgiften skal betales ved innførsel, jfr tolloven § 5-9 med tilhørende forskrift.

Definisjonen på elektroniske tjenester er i disse tilfellene med på å gi en god synergi mellom merverdiavgiftsloven og tolloven. Kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet som ikke også er elektroniske, er ikke ment å medføre avgiftsplikt for privatpersoner etter merverdiavgiftsloven. Da gir det god sammenheng at når disse blir innført i form av en vare, vil privatpersoner i de fleste tilfeller heller ikke være pliktig til å betale avgift.

5.3 Hvilket land har krav på merverdiavgiften?

På OECD-møtet i Ottawa i 1998 ble det etablert en overenskomst om at de individuelle landenes regler for forbruksskatt, slik som merverdiavgift, burde resultere i at skattleggingen skjer til det landet hvor tjenesten forbrukes.²⁶ Norge valgte å følge de retningslinjene for skattlegging av elektroniske tjenester som det ble enighet om på OECD-møtet, slik at det her i landet er avgjørende for innbetalingsplikten hvorvidt kunden er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, jfr. mval. § 3-30 fjerde ledd.

Det er viktig at det er internasjonal enighet om hvor forbruksskatt skal bli ilagt. Faren for dobbel avgiftsplikt eller ingen avgiftsplikt er overhengende hvis de forskjellige landene ikke tar hensyn til hvordan avgiftsreglene fungerer i andre land, og det bør derfor sørges for at det hersker en konsekvent avgiftsplikt over landegrensene.

Når det gjelder forholdet mellom EU og Norge ved avgiftsplikt over landegrensene, følger også EU retningslinjene om at det er forbrukslandet som har krav på merverdiavgiften.²⁷ Det vil dermed ikke oppstå dobbel avgiftsplikt ved omsetning av tjenester mellom EU-land og Norge.

5.4 Tilbyderens innbetalingsplikt

Når elektroniske tjenester kjøpes av næringsdrivende eller offentlig virksomhet fra en utenlandsk tilbyder, er det mottakeren som skal beregne og innbetale merverdiavgiften, jfr mval. § 11-3 første ledd. Innkrevingsmetoden med snudd avregning ble ikke videreført når privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere skulle tillegges avgiftsplikt. Det ble ansett å være nærmest umulig systemteknisk og kontrollmessig å pålegge privatpersoner å selv beregne og betale merverdiavgiften,²⁸ og disse pliktene ble derfor pålagt tilbyderne istedet, jfr mval. § 11-3 annet ledd. Det vil derfor ikke bli knyttet noen særlige plikter for privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet, ettersom merverdiavgiften vil legges inn i totalprisen for tjenesten.

De utenlandske tilbyderne er selv ansvarlige for å orientere seg om kunden er privatperson eller ikke, hvilket kan være en utfordring. Dette aspektet ved beregningsplikten vil bli nærmere behandlet i kapittel 6.

²⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/index_en.htm

²⁷ EU's Merverdiavgiftsdirektiv, Art. 56 k)

²⁸ Prop. 1 LS (2010-2011)

5.5 Registreringsplikt

I utgangspunktet må næringsdrivende registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret dersom de har omsetning eller uttak i merverdiavgiftsområdet som tilsammen overskrider kr 50 000 i løpet av en tolv-måneders periode, jfr mval. § 2-1 første ledd. Dette gjelder også for utenlandske avgiftssubjekter, men de må registrere seg ved hjelp av en representant som har hjemsted eller forretningssted i merverdiavgiftsområdet, dersom de selv ikke har det, jfr mval. § 2-1 sjette ledd. Representanten og tilbyderen vil være solidarisk ansvarlige for beregning og betaling av merverdiavgiften, og representanten vil også være ansvarlig for at bokføringsplikten etter bokføringsloven overholdes. Han skal også, på lik linje med avgiftssubjektet, oppbevare eksemplarer av salgsdokumentene jfr merverdiavgiftsforskriften §2-1-1 første ledd.

Dersom dette skulle gjelde tilbyderne av elektroniske tjenester, ville det medføre en klar ulempe. Dette er tjenester som per definisjon hovedsaklig er automatiserte, og som derfor krever svært lite menneskelige ressurser å drive når tjenesten først er ferdigstilt. Et krav om at de utenlandske tilbyderne likevel må ha en representant i Norge, ville medført unødvendige utgifter for mange av dem.

Ettersom sanksjonsmulighetene mot utenlandske aktører er både begrensede og kostnadskrevenende, er det svært sannsynlig at en del tilbydere av elektroniske tjenester ikke ville registrert seg i det hele tatt. Finansdepartementet la dermed i sitt lovforslag opp til at all kommunikasjon med utenlandske tilbydere kunne skje elektronisk, og med en forenklet registrerings- og rapporteringsordning.²⁹

5.6 Forenklet registrering

Før den utvidete merverdiavgiftsplikten trådte i kraft, ble det etablert et eget register for utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som leverer til privatpersoner i Norge. Tilknyttet dette registeret ble det opprettet en forenklet registreringsordning, som utenlandske avgiftspliktige kan benytte seg av dersom de bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester som er omfattet av mval. § 3-30 fjerde og femte ledd, jfr mval. § 14-4 første ledd. Dette betyr at det er et absolutt krav til tilbyderen at han omsetter elektroniske tjenester til norske privatpersoner, men han kan fremdeles benytte seg av den forenklete ordningen dersom han også leverer elektroniske tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet ettersom det ikke er tilbyderen som skal beregne merverdiavgift ved salg til disse.

Tilbyderen kan selv velge om han vil benytte seg av den forenklete ordningen, men de som registreres i det nye registeret skal ikke samtidig registreres i Merverdiavgiftsregisteret, jfr mval. § 14-4 tredje ledd. Dette medfører at tilbyderen heller ikke skal registreres i Enhetsregisteret, jfr enhregl. § 4 første ledd jfr § 2 bokstav b nr. 4.

Når en tilbyder som velger å benytte seg av den forenklete registreringsordningen ikke skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, får dette konsekvenser for dennes status som avgiftssubjekt. Etter mval. § 1-3 første ledd bokstav d er avgiftssubjekt definert som *«den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret»*. Når tilbyderen ikke lengre er for avgiftssubjekt å regne, får dette konsekvenser for de plikter og rettigheter

²⁹ Prop. 1 LS (2010-2011)

vedkommende ellers ville hatt etter merverdiavgiftsloven. Disse konsekvensene blir nærmere behandlet i kapittel 6.2. Selve registreringen i den forenklede ordningen fører ikke til at tilbyderne blir omfattet av bokføringsloven eller regnskapsloven, slik tilfellet ville vært for bokføringslovens side dersom de ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret.³⁰

En utenlandsk tilbyder av elektroniske tjenester som er registrert via den forenklede ordningen, vil ikke samtidig kunne være omfattet av regnskapsloven. For utenlandske foretak gjelder regnskapsloven kun dersom de utøver eller deltar i virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel, samt at de er skattepliktige til Norge etter norsk lovgivning, jfr regnskapsloven § 1-1 første ledd sammenholdt med § 1-2 første ledd nr. 13. Et av vilkårene for å benytte seg av den forenklede registreringsordningen er at vedkommende ikke har forretningssted i merverdiavgiftsområdet. Dersom den utenlandske tilbyderen deltar i virksomhet i Norge, vil han måtte registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, og kan ikke lengre være registrert i den forenklede ordningen.

Selv om en utenlandsk tilbyder av elektroniske tjenester velger å benytte seg av den forenklede registreringsordningen, betyr ikke dette at han slipper unna bistands- og opplysningsplikten etter mval. § 15-11. Etter § 15-11 første ledd femte punktum, skal fjerde punktum også gjelde dem som er registrert etter den forenklede ordningen. Dette betyr at for disse tilbyderne foreligger det den samme opplysningsplikten som for dem som er avgiftspliktige for innførsel av varer. Det er antatt at denne opplysningsplikten kun gjelder for den del av omsetningen som omfatter leveringer til Norge.³¹

5.6.1. Registreringsmeldingen

Hvordan selve registreringen skal foregå, er regulert nærmere i mval. § 14-5. Når en utenlandsk tilbyder ønsker å benytte den forenklede registreringsordningen, må han først lage en ny brukerprofil på Skatteetatens nettsted, voesnorway.com. Denne profilen gir tilgang til Altinn, hvor det skal fylles ut et elektronisk registrerings skjema. Når tilbyderen har registrert seg, blir han tildelt et identifikasjonsnummer jfr mval. § 14-5 annet ledd, og dette brukes i den videre kontakten mellom tilbyder og skattekontor. All kontakt med skattekontoret skal foregå elektronisk, jfr mval. § 14-5 tredje ledd, og omsetningsoppgaven skal også sendes elektronisk på eget skjema.³²

Det er i mval. § 14-5 fjerde ledd gitt adgang til å fastsette i forskrift hva registreringsmeldingen skal inneholde, og denne adgangen er benyttet i merverdiavgiftsforskriften § 14-5-1. Registreringsmeldingen skal inneholde tilbyderens navn, adresse, elektronisk adresse, eventuelt skattnummer i hjemlandet, og en erklæring om at vedkommende ikke er registrert eller registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret etter mval. § 2-1 første og annet ledd. Selve registreringen er svært enkel, og kan med letthet gjennomføres i løpet av få minutter.

5.6.2. Omsetningsoppgaven

Tilbydere som har valgt den forenklede registreringsordningen, skal levere en forenklet omsetningsoppgave. Denne oppgaven skal leveres kvartalsvis via Altinn.no, og skal

30 Jfr bokføringsloven § 2 annet ledd

31 <http://abo.rettssdata.no>, kommentar til mval. § 15-11 første ledd femte punktum.

32 www.altinn.no

blant annet inneholde tilbyderens totale omsetning til norske privatpersoner samt beregnet merverdiavgift. Alle tall skal omgjøres til norske kroner.

5.6.3. EU som modell

Den forenklede registreringsordningen som Norge har valgt, er hovedsaklig identisk med den EU opererer med. Registreringsmeldingen som skal inngis i den norske versjonen skal inneholde de eksakt samme opplysningene som er påkrevd ved registrering i EU, hvilket gjør at utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som er hjemmehørende utenfor EU i de fleste tilfeller vil være kjent med systemet fra før.

Det er spesielt ett punkt som skiller den norske forenklede registreringsordningen fra den som benyttes i EU. I Norge er elektroniske kommunikasjonstjenester en del av samlebegrepet elektroniske tjenester, og tilbydere av elektroniske kommunikasjonstjenester kan derfor benytte seg av den forenklede registreringsordningen. Før 1. juli 2011 måtte disse tilbyderne registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. I EU kan ikke tilbydere av elektroniske kommunikasjonstjenester som ikke har forretningssted eller er hjemmehørende i fellesskapet, benytte forenklet registreringsordning.

5.7 Kommisjons- og formidlingssalg

Et kommisjonssalg består av at vare-eieren eller tjenesteyteren lar en kommisjonær gjennomføre salget på sine vegne, mens i et formidlingssalg er det tilbyderen som selv utfører salget direkte til kjøper ved hjelp av en mellommann.

I utgangspunktet gjelder kommisjonssalg og agentur bare for fysiske varer. En kommisjonær kan kjøpe varer fra vare-eieren i et spesifikt antall eksemplarer, for deretter å selge dem videre for vare-eierens regning. Saken stiller seg annerledes for elektroniske tjenester. En elektronisk tjeneste kan ikke kjøpes i et visst antall eksemplarer, ettersom transaksjonen går ut på å gi tilgang til en tjeneste som stort sett ikke kan brukes opp. Hver gang man kjøper tjenesten, reduseres ikke tilbyderens beholdning av akkurat den tjenesten tilsvarende. Av denne grunn er det ikke aktuelt med kommisjonssalg av elektroniske tjenester, men denne typen er svært godt egnet til formidlingssalg.

For varers vedkommende, skal ikke kommisjonssalg og formidlingssalg behandles likt avgiftsmessig. Ved kommisjonssalg skal omsetningen regnes som både kommittentens og kommisjonærens omsetning, dersom vilkårene for avgifts- og registreringsplikt ellers er oppfylt, jfr mval. § 3-1 annet ledd. Dette innebærer at det skal beregnes og betales merverdiavgift både på «salget» mellom kommittent og kommisjonær, og omsetningen mellom kommisjonær og den endelige kjøperen. Kommisjonæren kan kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften dersom han er avgiftspliktig, slik som ved et ordinært salg. Ved formidlingssalg skjer det kun en omsetning mellom vare-eier og den endelige kjøperen, og det skal derfor bare betales merverdiavgift på vederlaget for salget til den endelige kjøperen.

Prinsippet for kommisjonssalg av varer er gjort gjeldende også for formidlingssalg av elektroniske tjenester, jfr mval. § 3-1 tredje ledd. Dette betyr at både selgers og formidlers omsetning skal vurderes opp mot den utvidete avgiftsplikten for kjøp av

elektroniske tjenester, avhengig av hvor formidleren er etablert eller hjemmehørende.³³ Er formidleren etablert eller hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, skal omsetningen behandles som innenlands omsetning med formidleren som avgiftssubjekt. Hvis formidleren derimot er utenlandsk, skal omsetningen behandles etter mval. § 11-3 annet ledd og § 3-30 fjerde ledd. Han kan dermed benytte seg av den forenklete rapporterings- og registreringsordningen. Dette gjelder også dersom selgeren er hjemmehørende i Norge, ettersom omsetningen mellom norsk selger og utenlandsk formidler vil regnes som eksport til utlandet. Dette er avgiftsfri utførsel i henhold til mval. § 6-22.

Dersom tjenestetilbyderen benytter en mellommann, skal mellommannen regnes som tilbyder i forhold til reglene om merverdiavgift.³⁴ Definisjonen av elektroniske tjenester er basert på leveringen av den elektroniske tjenesten, og ikke på hvem som er den opprinnelige tilbyderen. Dersom en formidler selv står for leveringen av tjenesten, er det denne som vil være ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgiften, og som må registrere seg enten i merverdiavgiftsregisteret eller gjennom den forenklete registreringsordningen. Det vil ikke være det kontraktmessige forholdet mellom partene som avgjør hvem av dem som er pliktig til å registrere seg, men derimot hvem som står for den faktiske leveringen.

33 <http://abo.retttsdata.no>, lovkommentar til mval. § 3-1 tredje ledd

34 <http://www.voenorway.com/en/Legal-Information/>

6 Tilbydernes utfordringer

6.1 Innledning

Utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester har en del utfordringer både når det gjelder oppfyllelse av de plikter de er pålagt gjennom norsk lovgivning, og rettighetene som kan utøves avhengig av hvilken registreringsordning som velges.

6.2 Valg av registreringsordning

Det er frivillig hvorvidt en utenlandsk tilbyder av elektroniske tjenester vil benytte seg av den forenklete registreringsordningen eller ikke, så lenge han oppfyller vilkårene for å benytte ordningen. Tilbyderen må derfor selv velge om han er best tjent med å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved hjelp av en representant, eller i det nyopprettede registeret.

Det er flere momenter å ta hensyn til når det skal velges registreringsordning. En av de viktigste forskjellene mellom registrering i Merverdiavgiftsregisteret og den forenklete ordningen, er at man kun regnes som avgiftssubjekt i henhold til mval. § 1-3 første ledd bokstav d dersom man er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dette fører blant annet til at utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som benytter seg av den forenklete registreringsordningen, ikke har en like utstrakt opplysningsplikt som andre merverdiavgiftspliktige.

Utenlandske tilbydere som benytter seg av den forenklete registreringsordningen, har som nevnt i kapittel 5-6 hverken bokføringsplikt eller regnskapsplikt etter norsk lovgivning. De plikter å føre en oversikt over de transaksjonene som er omfattet av avgiftsplikten jfr. mval. § 15-10 fjerde ledd, og denne skal være tilstrekkelig detaljert til at skattekontoret kan kontrollere hvorvidt merverdiavgiftsberegningen i omsetningsoppgaven er korrekt. Denne plikten er ikke særlig omfattende i forhold til det som følger av bokførings- og regnskapslovene for avgiftssubjekter, men de utenlandske tilbyderne vil i tillegg måtte følge reglene til det landet de er hjemmhørende.

På lik linje med vanlige avgiftssubjekter, må de som er registrert i den forenklete registreringsordningen levere inn omsetningsoppgaver. Disse skal leveres elektronisk, og omsetningsoppgaven trenger ikke å inneholde mer enn identifikasjonsnummer, beregningsgrunnlag og beregnet merverdiavgift omregnet til norske kroner, jfr. mval. § 15-6 tredje ledd. De som har benyttet seg av den forenklete registreringsordningen slipper også unna med å levere omsetningsoppgave fire ganger i året, mot de normale seks gangene for andre merverdiavgiftspliktige.³⁵

Den kanskje største ulempen ved ordningen, er at de som er registrert der ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, jfr. mval. § 14-6. De kan i stedet få inngående merverdiavgift refundert etter vilkårene i mval. § 10-1 annet ledd. Dersom den utenlandske tilbyderen pådrar seg mye merverdiavgift i Norge, er det mulig at han vil være bedre tjent med å benytte seg av den ordinære registreringen.

De aller fleste tilbydere av elektroniske tjenester til norske privatpersoner vil være tjent

³⁵ Mval. § 15-6 fjerde ledd jfr. mval. § 15-2

med å benytte seg av den forenkla registreringsordningen, siden de da blir pålagt mindre omfattende plikter enn et vanlig avgiftssubjekt. Systemet er også svært enkelt å bruke, og tilbyr en lettvinnt måte for utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester å imøtekomme sin avgiftsplikt på.

6.3 Tilbydernes kontrollplikt

De fleste av de kontrollfunksjonene som er nødvendige for at det utvidete merverdiavgiftssystemet skal fungere som planlagt, er tillagt tilbydne av elektroniske tjenester. Det vil derfor være viktig at disse tilbydne er oppmerksomme på sine nye plikter når det gjelder salg til norske privatpersoner.

6.3.1. Privatperson eller næringsdrivende?

En av hovedpliktene til de utenlandske tilbydne av elektroniske tjenester, er å selv beregne og betale merverdiavgift på omsetningen til privatpersoner som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, jfr mval. § 11-3 annet ledd. Det vil derfor være nødvendig å identifisere om kjøperen er en privatperson eller næringsdrivende.

Normalt vil det ikke by på problemer å identifisere de næringsdrivende. Disse skal selv beregne og betale merverdiavgift etter mval. § 11-3 første ledd, og vil måtte betale dobbel merverdiavgift dersom selgeren også beregner avgift. Ettersom norske næringsdrivende og offentlige insitusjoner ikke har krav på refusjon av merverdiavgift ved innførsel jfr mval. § 10-9, vil de bare kunne få dekket sine utlegg til avgiften gjennom fradragreglene. Det vil ikke alltid forekomme at den næringsdrivende har tilstrekkelig utgående merverdiavgift totalt sett til å gjøre fradrag mot, og det vil dermed være i deres egen interesse å formidle sin status til den utenlandske tilbyderen slik at det ikke oppstår dobbel avgiftsbelastning. Dette kan lett gjøres ved hjelp av utfylling av et elektronisk bestillingsskjema.

Når det gjelder norske privatpersoner, stiller saken seg litt annerledes. De vil i utgangspunktet ikke være tjent med å tilkjenne seg som privatpersoner overfor de utenlandske tilbydne, ettersom det for deres vedkommende er tilbyderen som er ansvarlig for å beregne merverdiavgiften. Hvis kjøperen uriktig utgir seg for å være næringsdrivende, vil han dermed slippe unna merverdiavgiften. Dette vil være en svært uheldig situasjon for den utenlandske tilbyderen, ettersom han ved kontroll fra avgiftsmyndighetene risikerer å måtte selv betale den merverdiavgiften som kunden egentlig skulle ha betalt. Utfordringen for de utenlandske tilbydne ligger derfor i hvordan privatpersoner skal identifiseres.

Den enkleste løsningen fra tilbydnes side vil være at kjøperen selv erklærer sin status gjennom et elektronisk bestillingsskjema. En slik egenerklæring vil det kunne knyttes rettsvirkninger til, og det vil ikke være spesielt byrdefullt for selger å legge til rette for at erklæringen blir automatisk inkludert i bestillingsprosessen når kjøperen først har blitt identifisert som norsk. For å stimulere norske privatpersoner til å være sannferdig ved utfylling av erklæringen, kan det gjøres oppmerksom på at erklæringen kan bli gitt til de norske avgiftsmyndighetene dersom dette kreves i tråd med opplysningsplikten etter mval. § 15-11 første ledd femte punktum.

I tillegg til bruk av erklæringsskjemaer, kan tilbyderen kreve at næringsdrivende må

oppgi sitt foretaksnummer for at merverdiavgift ikke skal ilegges. Dette vil nok ikke være tilstrekkelig til å unngå uriktige opplysninger fra dem som er fast bestemt på å unngå å betale avgift, men vil kunne fungere som en ekstra barriere.

Utenlandske tilbydere har ikke så mange alternativer for hvordan privatpersoner skal skilles fra næringsdrivende, og det er svært viktig at deres plikter ikke blir så byrdefulle at de velger å la være å bry seg med den norske merverdiavgiften i det hele tatt. Det bør derfor være tilstrekkelig fra deres side at det handles i tråd med de opplysningene som kundene har avgitt. Det vil nok uansett ikke være ved sontringen mellom næringsdrivende og privatpersoner, at de utenlandske tilbydere møter på de største identifiseringsproblemene.

6.3.2. Hvor er kjøperen hjemmehørende?

Etter mval. § 3-30 fjerde ledd utløses merverdiavgiftsplikten for privatpersoner dersom kjøperen er «*hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet*». Begrepet hjemmehørende er ikke definert eksplisitt i skattelovgivningen, men av hensyn til en helhetlig skattelovgivning bør «hjemmehørende» ha samme betydning som ordet «bosatt» har i skattelovens § 2-1. Det meste taler også for at man er hjemmehørende til det stedet hvor man har sitt hovedopphold og bosted.

Ettersom det er de utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester til privatpersoner som plikter å beregne og betale merverdiavgiften, vil det også være deres ansvar å identifisere hvor kundene er hjemmehørende. Det eksisterer flere metoder som kan hjelpe til med dette, men ingen av dem gir et sikkert holdepunkt i seg selv.

En av metodene som kan brukes av tilbydere av elektroniske tjenester, er logging av IP-adresser. IP-adresser er unike identifikasjonstall som tildeles enhver enhet i et TCP/IP basert datanettverk, som for eksempel internett. To enheter i samme nettverk kan ikke ha samme IP-adresse, og det er en enkel sak å finne ut hvilket land enheten befinner seg i ved hjelp av IP-adressen. Dette kan gjøres automatisk, men har to vesentlige ulemper:

For det første vil IP-adressen kun angi det landet hvor enheten befinner seg på det tidspunktet kjøpet foretas. Dersom mottakeren av den elektroniske tjenesten er på reisefot når den kjøpes, vil han kunne bli registrert hos tilbyderen som hjemmehørende i feil land. Tilbyderen kan dermed ikke stole fullt ut på den informasjonen han får fra IP-adressen.

For det andre vil det være svært lett å unngå merverdiavgift dersom en norsk privatperson går inn for det. Proxy-servere kan brukes til å maskere hvor en nettverksenhet befinner seg, ettersom man blir tildelt en dynamisk IP-adresse basert på lokasjonen til proxy-serveren. Velger man en Proxy-server basert i et land hvor kjøp av elektroniske tjenester ikke medfører merverdiavgiftsplikt, er avgiften unngått. Det finnes flere proxy-servere som er gratis å benytte seg av, og etterhvert som norske privatpersoner blir mer bevisst på den utvidete avgiftsplikten, er det ikke utenkelig at bruken av disse serverne ville bli mer utbredt.

En annen metode som kan identifisere hvor tjenesten kjøpes fra, er å bruke utstedelseslandet til bankkortet tjenesten betales med. Dette er imidlertid en svært

usikker metode, ettersom man kan betale med bankkort som er utstedt i et annet land enn der hvor man er hjemmehørende. I tillegg gir de fleste tilbydere av elektroniske tjenester muligheten til å betale ved hjelp av deponeringskontoer. Dette ville vært en lettvinnt måte for kjøperne av elektroniske tjenester å maskere hvilket land de er hjemmehørende i, og det er helt urealistisk å få utenlandske virksomheter til å gå vekk fra denne praksisen. Den informasjonen bankkort kan gi tilbyderen vil av disse grunnene ikke være tilstrekkelig til å avgjøre hvor mottakeren er hjemmehørende.

Det alternativet vi sitter igjen med da, er igjen selverklæringer. Forutsatt at kundene gir riktige opplysninger om seg selv, vil dette systemet fungere svært godt. Svært mange tilbydere av elektroniske tjenester bruker denne metoden fra før, ikke minst for å sikre seg at vilkårene for opphavsrettigheter ikke brytes. Normalt må man skaffe seg rettighetene til å selge et produkt for hver land man skal selge til, og det er dermed viktig å vite hvor kunden oppholder seg.

Det er som sagt tidligere svært enkelt å gjøre tilhørighetserklæringen til en del av den automatiske bestillingsprosessen, og dette kan gjøres uten nevneverdige kostnader for de fleste tilbydere av elektroniske tjenester. Dessverre er dette systemet avhengig av at kundene gir korrekte opplysninger, og som vi skal se i kapittel 8, har norske privatpersoner egentlig ingen grunn til dette dersom de kun veier opp besparelsene mot mulige konsekvenser. Likevel er dette den metoden det er mest praktisk å benytte seg av, og faren for omgåelse av avgiftsplikten bør møtes med praktisk gjennomførbare sanksjoner.

6.3.3. Ansvarsfraskrivning fra statens side?

Utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester er pålagt ikke uvesentlige plikter ved innføringen av den utvidete avgiftsplikten. Det er de som har kontrollansvaret for at de norske mottakerne av de elektroniske tjenestene oppgir korrekte opplysninger, slik at merverdiavgiften blir ilagt der den skal. Avgiftsmyndighetene trenger i utgangspunktet ikke å forholde seg til sluttbrukerne av tjenestene. Både registrering og innlevering av omsetningsoppgave er automatisert. Dette gir systemet helt klare fordeler sett fra avgiftsmyndighetenes side ettersom kostnadene ved driften er minimale.

Det kan med første øyekast virke som om systemet legger opp til en total ansvarsfraskrivelse fra statens side. Kontrollfunksjonene er riktignok tillagt tilbyderne, slik at det er disse som har risikoen for at merverdiavgiften blir betalt av alle norske privatpersoner som handler hos dem. Avgiftsmyndighetene må imidlertid kontrollere at tilbydernes omsetning til privatpersoner stemmer, og har en stor utfordring foran seg i så måte. Ansvarsforskyvningen er en forlengelse av hvordan resten av systemet for innbetaling av merverdiavgift fungerer, og de ekstra kontrollpliktene de utenlandske tilbyderne har blitt pålagt er nødvendige for at systemet skal kunne være effektivt. Det er vanskelig å se for seg en løsning som innebærer at det er avgiftsmyndighetenes ansvar å sørge for at norske privatpersoner avgir korrekte opplysninger. Avgiftsmyndighetene er ikke involvert i kjøpeprosessen, og kommer først inn i bildet når den kvartalsmessige omsetningsrapporten skal leveres. Tilbyderne av tjenestene er således mye mer involvert i den situasjonen som skal kontrolleres, og det er derfor naturlig at kontrollansvaret blir pålagt dem.

En mulig metode som kunne vært brukt for at de utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester ikke skal føle at kontrollansvaret blir for byrdefullt, er å sette opp vilkår for når de har oppfylt den undersøkelsesplikten de har blitt indirekte pålagt gjennom plikten til å beregne og betale merverdiavgiften etter mval. § 11-3 annet ledd. Et naturlig vilkår vil være at mottakeren av tjenesten må fylle ut en erklæring om hvor han er hjemmehørende, og om han er næringsdrivende/offentlig virksomhet eller en privatperson. Dersom tilbyderen har ilagt merverdiavgift i tråd med opplysningene i disse erklæringene, burde han ikke være ansvarlig for at de er korrekte utover dette.

7 Fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske

7.1 Innledning

Det er langt fra alle fjernleverbare tjenester som også er elektroniske.³⁶ I dette kapitlet skal vi se nærmere på konsekvensene av grensdragningen mellom elektroniske tjenester og fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske. Dette er tjenester som har store likhetstrekk med hverandre, men lovgiver har likevel valgt å skille dem fra hverandre avgiftsmessig.

7.2 Ingen merverdiavgiftsplikt for privatpersoner

Etter mval. § 3-30 annet ledd jfr første ledd, skal næringsdrivende og offentlig virksomhet beregne merverdiavgift på kjøp av alle fjernleverbare tjenester fra utlandet, uavhengig av om tjenestene er elektroniske eller ikke. Dette gir en klar og lett anvendelig regel for hvilket omsetningsledd merverdiavgiften skal først beregnes i når tjenesten blir introdusert til merverdiavgiftsområdet, og komplementerer godt målsettingen om at merverdiavgiften skal være en generell forbrukeravgift som i utgangspunktet skal beregnes for all omsetning, uttak og innførsel.

Hvis de fjernleverbare tjenestene derimot blir kjøpt av en norsk privatperson, utløser ikke dette automatisk merverdiavgiftsplikt. Det er kun avgiftsplikt på kjøp av *elektroniske* tjenester for privatpersoner (mval. § 3-30 fjerde ledd), og norske privatpersoner kan derfor avgiftsfritt kjøpe fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske fra utlandet.

7.3 Konkurranssevridning

Den generelle avgiftsplikten på alle tjenester som er kjøpt innenfor merverdiavgiftsområdet, jfr mval. § 3-1 første ledd, medfører at både næringsdrivende og privatpersoner må betale merverdiavgift ved kjøp av alle former for fjernleverbare tjenester fra norske avgiftssubjekter. Når de utenlandske tilbydere ikke er pliktig til å innbetale merverdiavgift på sine fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske, vil de få en fordel i forhold til de norske tilbydere av samme typen tjenester. Utenlandske tilbydere vil også generelt sett ha lavere produksjonskostnader, og sammen med avgiftsfritaket vil de kunne tilby tjenestene sine til vesentlig lavere priser.³⁷ Manglende fullstendig avgiftsbelastning på de utenlandske tilbydernes levering av fjernleverbare tjenester til norske privatpersoner, fører til en konkurransevridning i disfavør av de norske tilbydere.

7.4 En uheldig forskjellsbehandling?

Hvorfor har så de norske lovgiverne valgt å gjøre avgiftsmessig forskjell på

³⁶ Se kapittel 4 for nærmere detaljer om grensdragningen for elektroniske tjenester

³⁷ En tilbyder som ikke trenger å legge til merverdiavgift på sine priser, vil kunne selge samme tjeneste for 20% mindre i forhold til en som må innbetale merverdiavgift. En vare som koster kr 100 uten merverdiavgift, vil få en totalpris på $kr\ 100 \times 1.25 = kr\ 125$. Den utenlandske tilbyderen som ikke trenger å legge til merverdiavgiften, kan selge varen for kr 100, altså $(kr\ 100 : kr\ 125) \times 100\% = 80\%$ av det den merverdiavgiftspliktige må ta for tjenesten.

fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske, og dem som er elektroniske? Finansdepartementet uttaler selv i forarbeidene til den utvidete avgiftsplikten for elektroniske tjenester, at «det er viktig å gi like avgiftsmessige konkurransevilkår for alle som tilbyr slike tjenester til norske forbrukere».³⁸ Det var her kun snakk om de rent elektroniske tjenestene, men dette er et prinsipp som har gjort seg gjeldende også ellers i avgiftslovgivningen. Dette er for eksempel en av hovedgrunnene til at det er en generell avgiftsplikt på innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet.³⁹

Det er vanskelig å forestille seg hvorfor det er viktig å sørge for avgiftsnøytralitet mellom kjøp av elektroniske tjenester fra utenlandske og norske tilbydere, men ikke ved kjøp av andre fjernleverbare tjenester fra utlandet til norske privatpersoner. Fjernleverbare tjenester generelt sett har ingen særtrekk ved seg som tilsier at de bør subsidieres dersom de er kjøpt fra en utenlandsk tilbyder. Tjenestenes innhold tilsier heller ikke at det er en forskjell mellom de norske og utenlandske tjenestene som gjør at de utenlandske bør ha et konkurransefortrinn.

Et aspekt som er forskjellig ved de utenlandske tilbydere og de norske, er at det vil være vanskeligere å kontrollere og kreve inn avgift fra de utenlandske dersom de ikke samarbeider. Dette er imidlertid et ganske svak argument for en avgiftsmessig forskjellsbehandling, ettersom denne situasjonen ikke stiller seg stort annerledes for fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske i forhold til dem som er elektroniske. En forskjell ligger i at det kan være lettere for en leverandør av elektroniske tjenester å skjule sin egen identitet gjennom sine nettsider, ettersom det som oftest vil være svært lite menneskelig kontakt mellom kunde og selger. De fjernleverbare tjenestene som ikke er elektroniske, vil derimot ofte være mindre automatiserte. Dette kan gjøre det vanskeligere for tilbyderen å holde sin identitet skjult, og han kan lettere kontrolleres. Hovedproblemet med denne tankerekken er at den medfører at det burde være de rent elektroniske tjenestene som ikke skulle være avgiftsbelagt for privatpersoner, ikke de fjernleverbare som ikke er elektroniske. Det må derfor være en annen grunn til at kun de rent elektroniske tjenestene har blitt avgiftsbelagt i denne omgangen.

Ifølge forarbeidene er grunnen at de elektroniske tjenestene er spesielt egnet til å leveres over landegrensene, og at det ofte er prisen som er avgjørende for valg av leverandør.⁴⁰ Dette stemmer nok for de rent generiske elektroniske tjenestene, hvor du mottar den samme filen eller programmet uavhengig av hvilken leverandør du velger, og hvor leveringsmåten er hovedsaklig lik for alle leverandører. Prisen vil da være det bestemmende element for hvilken leverandør som benyttes, og de norske tilbydere vil få en vesentlig konkurranseulempa når det er kun de som må legge til merverdiavgift på prisen.

En annen mulig grunn til at ikke alle former for fjernleverbare tjenester har blitt merverdiavgiftsbelagt, er å prøve ut systemet med forenklet registreringsordning kun på de rent elektroniske tjenestene i første omgang. Dette er rammeverket for å kreve inn merverdiavgift fra utenlandske tilbydere, og det kan dermed være en fordel at det fungerer som planlagt før det knyttes ytterligere avgiftsområder til det. For privatpersoner vil nok det største forbruket gjelde elektroniske tjenester, og ikke de som

38 Prop. 1 LS (2010-2011)

39 Mval. § 3-29

40 Prop. 1 LS (2010-2011)

er kun fjernleverbare uten å være elektroniske i tillegg. Siden formålet med merverdiavgiften er å skape proveny for Staten, er det viktig at den største inntektskilden blir avgiftsbelagt først. Dette er nok likevel ikke grunn nok til at kun de rent elektroniske tjenestene har blitt merverdiavgiftsbelagt, ettersom det tross alt hadde medført økte inntekter for Staten å pålegge alle fjernleverbare tjenester merverdiavgiftsplikt.

Et moment som ikke bør undervurderes, er at det innen EU bare eksisterer en forenklet registreringsordning for elektroniske tjenester og ikke for de andre fjernleverbare tjenestene. Dette betyr at utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som er vant til å omsette til EU, vil være kjent med at avgiftsplikt kan forekomme. De vil også være kjent med registreringsordningen, hvilket vil gjøre det svært mye lettere for disse tilbyderne å følge det norske systemet for beregning og betaling av merverdiavgift. Utenlandske tilbydere av ikke-elektroniske fjernleverbare tjenester vil ikke nødvendigvis være kjent med avgiftsplikten. Det vil derfor være nødvendig med en omfattende internasjonal opplysningskampanje for at disse tilbyderne skal bli klar over sine plikter i forhold til merverdiavgift i Norge, og dette er kostbart. Ved at det først innføres merverdiavgift på elektroniske tjenester, vil leverandører av andre fjernleverbare tjenester få bedre tid på seg til å bli kjent med de nye norske kravene.

Det kan virke som om Finansdepartementet i sitt lovforslag valgte å holde seg til det som allerede var utprøvd, i stedet for å gå nye veier. Dette kan virke lite fremtidsrettet, men Finansdepartementet ønsket å få på plass en merverdiavgift på elektroniske tjenester så raskt som mulig for å tette et skattehull, samt for å få inn inntekter.⁴¹ For elektroniske tjenester var det allerede et utprøvd system tilgjengelig, og utfordringen var kun å implementere det i den norske lovgivningen. Dette gjorde det mulig å få den utvidete merverdiavgiftsplikten på plass i løpet av svært kort tid. I tillegg ble det viktigste området av fjernleverbare tjenester dekket, ettersom privatpersoner bruker mest penger på elektroniske tjenester i forhold til andre fjernleverbare tjenester.

Når alt dette er sagt, er det likevel viktig å få med seg at privatpersoner fremdeles kan kjøpe andre fjernleverbare tjenester fra utlandet uten å måtte betale merverdiavgift. Dette er en uheldig rettstilstand, ettersom vi har et sluttforbruk som ikke er ilagt merverdiavgift, og det legges til rette for en konkurransevridning i disfavør av norske tilbydere som i tillegg medfører at Staten går glipp av proveny. Det avgiftsmessige skillet mellom elektroniske tjenester og fjernleverbare tjenester som ikke er elektroniske, vil også kunne bli en grobunn for forsøk på omgåelse. Dette vil jeg komme nærmere inn på i kapittel 8.7.

41 Prop. 1 LS (2010-2011)

8 Oppdagelse og sanksjonering av brudd på avgiftsplikten

8.1 Innledning

Det vil være en stor utfordring for avgiftsmyndighetene å kontrollere at de utenlandske tilbyderne av elektroniske tjenester overholder sine plikter, og å kreve inn manglende innbetalinger av merverdiavgift. De utenlandske tilbyderne kan hovedsaklig bryte pliktene sine på tre måter som fører til at avgiftsmyndighetene ikke får det provenyet de har krav på. Dette kan skje ved at tilbyderen lar være å registrere seg i det hele tatt, ved at omsetningsoppgaven ikke leveres inn, eller at det oppgis ukorrekte avgiftspliktige omsetningstall i omsetningsoppgaven. Som i skatte-og avgiftsrett ellers, vil det også være fare for omgåelsesforsøk.

8.2 Virkemidlene

Avgiftsmyndighetene har to former for sanksjoner tilgjengelig når et avgiftssubjekt ikke overholder sine avgiftsmessige plikter: straff og tilleggsavgift. I tillegg kan det ilegges renter etter skattebetalingsloven § 11-2, men denne renten er nokså lav.

Som nevnt tidligere, vil registrering i den forenklede ordningen medføre at den utenlandske tilbyderen ikke får status som avgiftssubjekt. Dette får i seg selv ikke konsekvenser for muligheten til å anvende straff og tilleggsavgift, ettersom dette ikke er avhengig av at vedkommende er et avgiftssubjekt.

8.2.1. Tilleggsavgift

Etter mval. § 21-3 kan den som forsettlig eller uaktsomt overtrer noen av merverdiavgiftslovens regler, ilegges en tilleggsavgift på opptil 100 %. Denne reaksjonsmåten brukes ganske hyppig, men har en begrensning i og med at den regnes som straff i forhold til forbudet mot dobbeltstraff i Den europeiske menneskerettskonvensjon. Myndighetene må derfor velge mellom tilleggsavgift som fastsettes av avgiftsmyndighetene, og bøter/fengselsstraff som ilegges av domstolene.

Tilleggsavgift kan ilegges ved enhver overtredelse av merverdiavgiftsloven, og prosentsatsen blir satt ved skjønn. Den er er godt egnet til å tilpasse straffen til de mindre overtredelsene, samtidig som tilleggsavgiften kan bli svært høy dersom den blir benyttet mot næringsdrivende med høy omsetning. Et av problemene med å ilagge tilleggsavgift, er at den vil være vanskelig å innkreve fra utenlandske tilbydere.

8.2.2. Bøter og fengsel

Dersom tilbyderen gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i omsetningsoppgaven, eller lar være å registrere seg, vil han kunne straffes med både bøter og fengsel, jfr mval. § 21-4. Anvendelse av bøter og fengsel er avhengig av at det ikke har blitt ilagt tilleggsavgift, på grunn av forbudet mot dobbeltstraff etter EMK. For at overtredelsen skal kvalifisere til fengselsstraff, må tilbyderen ha handlet forsettlig. Har tilbyderen bare handlet uaktsomt, er strafferammen bare bøter, jfr mval. § 21-4 fjerde ledd.

Dersom man får en annen person til å stå for overtredelsen, straffes man like hardt som

om vedkommende hadde utført handlingen selv. Medvirkere straffes også på lik linje med den avgiftspliktige.

8.3 Overtredelsen må først oppdages

Før avgiftsmyndighetene kan komme med reaksjoner på overtredelse av reglene i merverdiavgiftsloven, må de først få mistanke om at tilbyderen ikke har fulgt reglene. Dette kan skje enten ved rutinemessige kontroller, eller ved tips fra andre. Her vil de tre viktigste formene for overtredelse bli behandlet: unnlatt registrering, unnlatt levering av omsetningsoppgaver, og levering av omsetningsoppgaver som inneholder uriktige opplysninger eller er ufullstendige.

8.3.1. Unnlatt registrering

Hvis en utenlandsk tilbyder av elektroniske tjenester lar være å registrere seg, vil det være svært vanskelig for norske avgiftsmyndigheter å ta tak i problemet. Ettersom utenlandske næringsdrivende ikke er regnskapspliktige til Norge, vil avgiftsmyndighetene ikke ha en transaksjonsoversikt som kan kontrolleres mot norske privatpersoner. Det vil være vanskelig å vite hvilke utenlandske tilbydere som skal kontrolleres, ettersom det ikke eksisterer en fullstendig oversikt over internasjonale tilbydere av elektroniske tjenester. De største leverandørene av elektroniske tjenester til norske privatpersoner kan riktignok lett kontrolleres om de er registrert eller ikke, ettersom dette er kjente navn. Når det gjelder alle andre tilbydere, er avgiftsmyndighetene avhengige av å bli tipset om mulige overtredere. Dette kan skje av andre tilbydere av elektroniske tjenester, de mottakerne av tjenestene, mottakerens bank, og av landet hvor tilbyderen har sitt forretningssted eller hjemsted.

I skrivende stund har det ikke blitt tilrettelagt for et rapporteringssystem for banker med norske privatpersoner som kunder. For at banker skal kunne brukes til å oppspore avgiftspliktige som ikke har registrert seg, vil de måtte føre et register over alle transaksjoner med utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester. Dette er ikke en realistisk mulighet, ettersom bankene ikke kan forventes å kontrollere om transaksjonen gjelder en elektronisk tjeneste eller ikke. Avgiftsmyndighetene må da selv sjekke om betalingsmottaker er en tilbyder av elektroniske tjenester, og det vil kreve store ressurser å gjennomføre slike kontroller.

Det er lite sannsynlig at mottakerne av tjenesten vil være villige til å rapportere det, dersom de ikke må betale merverdiavgift på en elektronisk tjeneste. Svært mange ser på avgiftssystemet i Norge som altfor omfattende, og vil ikke betale mer i avgifter enn absolutt nødvendig. Det er for eksempel et kjent omgåelsesforsøk at når varer kjøpes via internett fra utlandet, blir selgeren bedt om å oppgi verdien til å være under kr 200 for å komme under fritaksgrensen i tollforskriften § 5-9-1. Det er ikke utenkelig at norske privatpersoner som ikke må betale merverdiavgift på en elektronisk tjeneste, ser seg fornøyd med besparelsen uten å engang vurdere å rapportere forholdet til avgiftsmyndighetene. Mottakerne av slike tjenester vil derfor være en upåregnelig informasjonskilde.

Tilbydere av elektroniske tjenester som har registrert seg og betaler merverdiavgift, vil selv ha interesse av å rapportere konkurrenter som ikke registrerer seg. De som velger å

ikke registrere seg, vil kunne ta mindre betalt for de samme tjenestene ettersom de ikke trenger å legge til merverdiavgiften. Dette vil gi de registrerte en klar konkurranseulemp, og de er dermed tjent med at forholdet oppdages. Dersom det ble lagt til en rapporteringsfunksjon på Altinn sine sider, ville det vært svært enkelt for andre tilbydere av elektroniske tjenester å rapportere dem som ikke registrerer seg. Den store fordelene med et slikt system er at tilbyderne ikke blir pålagt en plikt, men derimot gis en mulighet til å ivareta sine egne interesser. Et mulig faremoment ved en slik rapporteringsordning, er at den misbrukes ved å gi falske opplysninger om konkurrenter. Dersom Altinn brukes til rapporteringen, kan opplysningene som blir gitt knyttes opp mot brukerprofilen. Ukontrollert angiveri vil som oftest være et større problem dersom opplysningene kan avgis anonymt.

Den siste opplysningskilden som skal diskuteres her, er skattemyndighetene i det landet hvor tilbyderen er skattepliktig til. Svært mange land har regler om bokførings- og regnskapsplikt for sine skattesubjekter. Det vil da være mulig å inngå skatteavtaler med disse landene om at opplysninger om omsetning til det norske merverdiavgiftsområdet skal gjøres tilgjengelig for avgiftsmyndighetene, eller at norske avgiftsmyndigheter skal kontaktes ved mistanke om at registreringsplikten ikke overholdes. Dette krever et ganske tett samarbeid mellom Norge og andre nasjoner, hvilket kan være vanskelig.

En utenlandsk tilbyder som unnlater å registrere seg, kan bli dømt til inntil 3 års fengsel ved norske domstoler, jfr mval. § 21-4 annet ledd.

8.3.2. Unnlatt eller forsinket levering av omsetningsoppgaver

Det kan forekomme at utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som har registrert seg likevel lar være å levere omsetningsoppgaver, eller leverer dem etter at fristen har gått ut. Når en omsetningsoppgave ikke er innkommet til sentralt oppgavemottak innen utløpet av fristen, vil det bli sendt ut en purring.⁴² For tilbydere av elektroniske tjenester som er registrert i den forenklete ordningen, er fristen 20 dager etter oppgaveterminens utløp, jfr mval. § 15-8 første ledd. Dersom oppgaven fremdeles uteblir, kan avgiftsmyndighetene fastsette beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved skjønn, jfr mval. § 18-1 første ledd.

Selv om en omsetningsoppgave blir fastsatt ved skjønn, kan det ilegges tilleggsavgift. Adgangen til å ilegge tilleggsavgift styres kun av om merverdiavgiftslovens regler har blitt brutt, og her har plikten til å levere inn omsetningsoppgave ikke blitt overholdt, jfr mval. § 15-6 tredje ledd.

8.3.3. Ukorrekt eller ufullstendig omsetningsoppgave

Dersom en omsetningsoppgave er ufullstendig eller uriktig, kan forholdet dømmes som bedrageri jfr mval. § 21-4 første ledd, avhengig av om det er gjort med forsett. Dette er et ganske sterkt virkemiddel, og en bedrageridom ved norske domstoler vil kunne få store konsekvenser også for utenlandske tilbydere.

Ufullstendige omsetningsoppgaver vil som oftest bli oppdaget, ettersom det ikke krever omfattende kontroller for å konstatere at en oppgave har mangler. Det vil nok høre til

⁴² <http://rettsdata.no>, kommentar til mval. § 18-1 første ledd bokstav a

sjeldenhetene at en omsetningsoppgave avgis ufullstendig med forsett, siden den da kan fastsettes ved skjønn (mval. § 18-1 første ledd bokstav b). En avgiftspliktig vil ha svært lite å tjene på å levere inn en ufullstendig oppgave.

Stillingen er litt annerledes når det gjelder omsetningsoppgaver som er ukorrekte. Her er oppdagelse avhengig av at de oppgitte tallene kan kontrolleres mot regnskapet til den avgiftspliktige, hvilket kan være svært vanskelig når tilbyderen er utenlandsk. Som nevnt tidligere, medfører ikke registrering i den forenklede registreringsordningen at vedkommende blir underlagt regnskapsloven eller bokføringsloven. Han vil derfor ikke være pliktig til å levere inn årsregnskap, og avgiftsmyndighetene mangler da et godt sammenligningsgrunnlag for å oppdage forsøk på fusk.

For at en uriktig omsetningsoppgave skal oppdages, er det nødvendig at den gjennomgås manuelt. Dette kan gjøres ved stikkprøver, rutinemessige kontroller, eller ved mistanke om at vedkommende ikke har oppgitt de korrekte tallene. Avgiftsmyndighetene vil i mange tilfeller hovedsaklig være avhengig av godvilje fra den utenlandske tilbyderen for å få tilgang til dennes regnskap, og dette fører til at det er mest naturlig å bare gå videre med de sakene som er svært mistenkelige. Små avvik mellom tallene oppgitt i omsetningsoppgaven og de virkelige tallene vil være svært vanskelig å oppdage, og avgiftsmyndighetene kan i en del tilfeller være avhengig av tips fra andre for at forholdet oppdages.

Som vi skal se i kapittel 8.5, er de virkemidlene avgiftsmyndighetene kan benytte seg av svært tidkrevende. Det vil derfor ikke være verdt den lange prosessen å forfølge de mindre sakene, med mindre det er ønskelig å statuere et eksempel.

8.4 Opplysningsplikten

Utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som er registrert i den forenklede ordningen, har plikt til å inngi korrekte opplysninger på forespørsel fra avgiftsmyndighetene, jfr. mval. § 15-11 første ledd sjette punktum. Det store spørsmålet blir her hvordan de norske avgiftsmyndighetene kan gå frem for å få de nødvendige opplysningene.

Det første skrittet avgiftsmyndighetene kan ta, er å be den utenlandske tilbyderen om å sende inn sine regnskapspapirer. De fleste store utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester vil nok være tjent med å overholde anmodningen. Dersom regnskapspapirene holdes tilbake, vil riktignok tilbyderen kunne oppnå en kortsiktig fortjeneste ettersom avgiftsmyndighetene som oftest ikke vil ha tilstrekkelig materiale til å kunne fastsette hvor mye tilbyderen skulle ha betalt. På lang sikt er det langt fra sikkert at tilbakehold av papirer lønner seg. Negativ medieoppmerksomhet og tap av omdømme kan medføre mindre salg ikke bare til norske kunder, men også til kunder i andre land. I tillegg vil det være en risiko for at papirene uansett til slutt må utleveres, og da vil tilbakehold kun føre med seg negative konsekvenser.

Dersom den utenlandske tilbyderen ikke overholder opplysningsplikten sin, kan de norske avgiftsmyndighetene anmode landet hvor tilbyderen er skattepliktig til, om å gi den nødvendige informasjonen. Selv om Norge har inngått en lang rekke skatteavtaler med andre nasjoner, omfatter disse ikke avgifter. Utlevering av sine skattesubjekters regnskapspapirer er derfor ikke en folkerettslig plikt, og det er opp til myndighetene i

det landet hvor tilbyderen er hjemmehørende om de vil etterfølge anmodningen. Brudd på opplysningsplikten vil kunne straffes med tilleggsavgift.

8.5 Sanksjonmuligheter

Det kan være en stor utfordring å få utenlandske overtredere av merverdiavgiftsloven til å gjøre opp for seg. Dersom det ikke foreligger reaksjonsmuligheter, er det ikke bare en stor sannsynlighet for at utenlandske tilbydere velger å ikke bry seg med avgiftsplikten, men det er også mulig at norske næringsdrivende etablerer selskap i utlandet for deretter å la være å beregne merverdiavgift.

8.5.1. Utlevering til Norge

Det er mulig for norsk politi å etterlyse internasjonalt en person som er siktet, tiltalt eller domfelt i en straffesak. Dette kan gjøres via Interpol eller Schengen informasjonssystem (SIS), hvor målet er en pågrepelse med påfølgende utlevering til Norge.⁴³ I forhold til utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester til privatpersoner, vil straffesak være aktuelt dersom det forsettlig gis uriktige eller ufullstendige opplysninger i henhold til mval. § 21-4 første ledd, eller dersom reglene om omsetningsoppgave og opplysnings- og bistandsplikt ikke overholdes etter henholdsvis mval. § 15-6 tredje ledd og § 15-11 første ledd sjette punktum.

Denne muligheten blir begrenset av at det bare er ved de grovere tilfellene av avgiftsunndragelse at anmeldelse blir aktuelt. Forsettskravet betyr at det er spesielt de bevisste, illojale konstruksjonene som forfølges.

Dersom tilbyderen blir pågrepet, kan det fremmes en utleveringsbegjæring overfor den staten som har foretatt pågripelsen. Norge har utleveringsavtaler med en rekke land, som i utgangspunktet stiller opp en plikt om utlevering. Dersom vi ikke har en utleveringsavtale med det aktuelle landet, vil muligheten for utlevering styres av dette landets interne rett.

Uansett om vi har en utleveringsavtale med oppholdslandet til den utenlandske overtrederen eller ikke, er norske myndigheter prisgitt deres behandling av utleveringsbegjæringen. Dette kan ofte sette en stopper for utlevering, ettersom nasjonal rett i vedkommende land kan begrense mulighetene for utlevering.

Det er få land som utleverer sine egne borgere.⁴⁴ Dette betyr at så lenge en utenlandsk tilbyder holder seg i sitt hjemland, er han i realiteten trygg for strafferettslige sanksjoner fra norsk hold. Straffen vil da i praksis bestå i at han ikke kan bevege seg utenfor hjemlandet sitt uten å risikere å bli pågrepet. Dette er ikke en særlig hard straff i forhold til fengsel, og trusselen om straffesanksjoner er ikke et like effektivt virkemiddel overfor utenlandske tilbydere som overfor de norske.

8.6 Hvem kan krav om merverdiavgift rettes mot?

Dersom en utenlandsk tilbyder misligholder sin plikt til å betale inn merverdiavgift på

43 Justis- og Beredskapsdepartementet i retningslinje gitt 18.11.2004: *Utlevering fra utlandet til Norge*

44 Justis- og Beredskapsdepartementet i retningslinje gitt 18.11.2004: *Utlevering fra utlandet til Norge*

omsetning av elektroniske tjenester til norske privatpersoner, blir spørsmålet hvem innbetalingskravet kan rettes mot. Etter mval. § 11-3 annet ledd påhviler innbetalingsplikten tilbyderer, og merverdiavgiftsloven oppstiller ingen plikter for mottakere av elektroniske tjenester som omfattes av mval. § 3-30 fjerde og femte ledd. Dette betyr at et krav om betaling av merverdiavgift kun kan fremsettes overfor tilbyderer, og ikke mottakeren. Det vil være tilbyderer som løper risikoen for at merverdiavgiften ilegges der den skal.

Mottakeren risikerer heller ikke strafferettslige reaksjoner på manglende betaling av merverdiavgift, ettersom straff etter mval. § 21-4 kun kan ilegges dem som er registrert eller registreringspliktig, eller næringsdrivende og tilknyttede personer som er omfattet av opplysnings- og bistandsplikten etter mval. kapittel 15 og 16.

Når avgiftsmyndighetene i utgangspunktet bare kan kreve inn ubetalt merverdiavgift fra tilbyderer av den elektroniske tjenesten, vil det øke faren for at privatpersoner forsøker å unngå å betale merverdiavgift på kjøp av elektronisk tjenester fra utenlandske tilbyderer. Faren for omgåelse er spesielt stor når merverdiavgiften ilegges på bakgrunn av mottakerens egne erklæringer ved bestilling av tjenesten.

8.7 Omgåelse og gjennomskjæring

På skatte- og avgiftsrettens område eksisterer det en mye omtalt ulovfestet gjennomskjæringsregel. Denne omgåelsesnormen vil ikke bli gjennomgått i detalj her, men for skatterettens vedkommende vises det blant annet til høyesterettsdommene Rt 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen), Rt 2008 s. 1510 (Reitan), Rt 2007 s. 209 (Hex) og Rt 2006 s. 1232 (Telenor).⁴⁵ I Rt. 2011 s. 213 (Invex) legges det til grunn at den samme omgåelsesnormen kan anvendes ved tolkning av merverdiavgiftsloven. Gjennomskjæringsregelen går kort fortalt ut på at disposisjoner som er hovedsaklig skatte- eller avgiftsmessig motivert, ikke skal få innvirkning på skatte- og avgiftsplikten.

Når det gjelder kjøp av elektroniske tjenester, vil gjennomskjæringsregelen hovedsaklig bli aktuell i saker hvor tilbyderer forsøker å få tjenesten til å falle utenom definisjonen på elektroniske tjenester som er gitt i mval. § 1-3 første ledd bokstav j. Tjenesten vil da være fjernleverbar istedet, og ikke medføre merverdiavgiftsplikt ved salg til norske privatpersoner. Dette kan eksempelvis gjøres ved å øke den menneskelige komponenten i leveringen av tjenesten, slik at den ikke lengre er hovedsaklig automatisert. Dersom det ikke foreligger andre grunner for omleggingen, vil gjennomskjæringsregelen tilsi at tjenesten skal avgiftsmessig behandles som om den femdeles var hovedsaklig automatisert. Tilbylderer vil måtte betale inn merverdiavgift på det beløpet han har tatt for salget av tjenesten.

For mottakerne av tjenesten vil ikke gjennomskjæringsregelen føre til at de må betale merverdiavgift i etterkant av kjøpet av den elektroniske tjenesten. Det følger av legalitetsprinsippet at rettsgrunnlaget for avgiftsbelastningen må være en bestemt lovhjemmel, og innbetalingsplikten etter merverdiavgiftsloven hviler kun på tilbyderernes skuldre i forhold til norske privatpersoner.

⁴⁵ Emnet er også omtalt i Fredrik Zimmers *Lærebok i Skatterett*, 2009 s. 60 ff.

9 Erfaringene så langt med den utvidete avgiftsplikten

I lovforarbeidene til den utvidete avgiftsplikten ble det anslått at provenyvirkningen ville være cirka 150 millioner kroner årlig, og at bokført effekt for 2011 kunne utgjøre 38 millioner kroner. Det var knyttet stor usikkerhet til om utenlandske selskaper ville følge opp den nye lovgivningen, og hvor mange utenlandske aktører som ville registrere seg.⁴⁶ Frykten for at utenlandske selskaper ville ignorere avgiftsplikten viste seg å være delvis ubegrunnet.

I 2011 var det 47 selskaper som registrerte seg i den forenklete ordningen, og én stor aktør som valgte å registrere seg i det ordinære Merverdiavgiftsregisteret. Provenyet på elektroniske tjenester i 2011 ble på 40,5 millioner kroner, altså 2,5 millioner mer enn forventet. I forhold til prognosene har dermed systemet med den forenklete registreringen vært en suksess, rent inntektsmessig. Det kan derimot spørres om det er et bra tegn at det totalt sett var 48 utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som valgte å registrere seg.

For at en utenlandsk tilbyder skal være pliktig til å registrere seg, må han omsette for over 50 000 norske kroner til norske privatpersoner over en tolv månedersperiode, jfr. mval. § 2-1 tredje ledd jfr. første ledd. Selv om det er mulig å registrere seg før man har omsatt for 50 000 kroner, er det rimelig å anta at de fleste av dem som valgte å registrere seg omsetter for mer enn dette. Langt fra alle tilbydere av elektroniske tjenester i verden har nok kunder i Norge til at 50 000 kroners grensen overskrides. Det er derfor ikke så ille med 48 registrerte i oppstartsfasen, men det er nok et vesentlig forbedringspotensiale her. For at den utvidete avgiftsplikten skal kunne kalles en suksess når det gjelder antall tilbydere som har innrettet seg etter den, bør antallet registrerte i den forenklete registreringsordningen mangedobles i løpet av de neste årene. Her har avgiftsmyndighetene en utfordrende jobb foran seg med å drive opplysningsarbeid om den utvidete avgiftsplikten, og å reagere mot dem som ikke registrerer seg.

Norge er et ganske lite land på verdensbasis med knappe 5 millioner innbyggere, og provenyet for 2011 tilsier at privatpersoner kjøpte i gjennomsnitt elektroniske varer fra registrerte, utenlandske tilbydere for mer enn kr 40 i løpet av det halve året ordningen var virksom i 2011. Med tanke på at langt fra hele Norges befolkning kjøper elektroniske tjenester, er dette ikke et dårlig resultat for ordningens første halvår.

Etterhvert som den utvidete merverdiavgiftsplikten blir mer kjent for utenlandske selskaper, er det også sannsynlig at provenyet vil øke. Dette er avhengig av at de norske avgiftsmyndighetene klarer å fremstille avgiftsplikten som noe mer enn en frivillig avgift. De første årene vil det være svært viktig å foreta kontroller, og vise at norske avgiftsmyndigheter mener alvor med merverdiavgiftsplikten.

⁴⁶ <http://e24.no/lov-og-rett>

10 Konklusjoner/sammendrag

Innføringen av merverdiavgiftsplikt på privatpersoners kjøp av elektroniske tjenester fra utenlandske tilbydere har tettet et skattehull som ikke er ønskelig, og legger til rette for at norske tilbydere av elektroniske tjenester ikke har en konkurransemessig ulempe i forhold til utenlandske tilbydere. Den utvidete avgiftsplikten har stort sett blitt implementert på en måte som legger godt til rette for at de utenlandske tilbyderne kan etterfølge avgiftsplikten, men ikke alt har vært lite heldig. Den objektive kontrollplikten til de utenlandske tilbyderne kan vise seg å være for streng, selv om den gjør det lettere for avgiftsmyndighetene å håndheve avgiftsplikten.

Den største innsigelsen mot gjennomføringsmåten av den utvidete avgiftsplikten, er konstruksjonen av begrepet «elektroniske tjenester». I mine øyne har dette begrepet blitt definert for snevert, og definisjonen er egnet til å skape usikkerhet på om avgiftsplikt foreligger i det enkelte tilfelle. Dette er ikke heldig på avgiftsrettens område, hvor de avgiftspliktige har et objektivt ansvar for å beregne og innbetale merverdiavgiften.

Videre vil det fremdeles ikke utløse merverdiavgiftsplikt når privatpersoner kjøper andre fjernleverbare tjenester fra utlandet enn elektroniske tjenester. Dette skaper igjen usikkerhet om avgiftsplikten, og faren for omgåelsesforsøk vil øke på et område som allerede er vanskelig å håndheve.

Etterhvert som støvet har lagt seg, og den norske gjennomføringen av merverdiavgiftsplikt på elektroniske tjenester har stabilisert seg, vil det være en stor fordel om samtlige fjernleverbare tjenester kjøpt fra utenlandske tilbydere medfører avgiftsplikt. Dette vil fjerne tvilen om hvorvidt en tjeneste som selges til en norsk privatperson skal avgiftsbelegges eller ikke, og den forenklete registreringsordningen kan benyttes også til denne typen tjenester. Det bør være et overordnet mål for avgiftsmyndighetene å få tettet ethvert skattehull, spesielt når det medfører en konkurransemessig ulempe for norske næringsdrivende.

Litteraturliste

Gjems-Onstad, Ole *Merverdi – en innføring*. 8. utg. Oslo, 2009

Zimmer, Fredrik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009

Pernilla Rendhal, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*. IBFD, 2009

Skatter og avgifter 2011 Prop.1 LS (2010-2011)

Merverdiavgiftshåndboken 2011 og 2012

Det Kongelige Justis- og Politidepartement, rundskriv G 19/2001

Vedlegg A: Tabeller og figurer

Tabell A1

Eksempler på elektroniske tjenester, gitt i Skatteetatens uttalelse av 1. juli 2011:

Elektronisk tjeneste	Eksempel
Levering og hosting av nettsteder, fjernvedlikehold av programvare og maskinvare	<ul style="list-style-type: none">• Nettseds hosting og nettside hosting• Automatisert online fjernvedlikehold av programvare• Fjernforvaltning av systemer• Online datavarehus Online levering av lagringsplass
Programvare og oppdatering av programvare	<ul style="list-style-type: none">• Adgang til eller nedlastning av programvare (inkludert anskaffelses / regnskapsprogramvare og anti-virus programvare) samt oppdateringer• Nedlasting av bannerblokkere• Nedlasting av drivere• Automatisert online installering av filtre på nettsider• Automatisert online installering av brannmur
Levering av bilder, tekster og informasjon og tilgang til databaser	<ul style="list-style-type: none">• Adgang til eller nedlastning av skrivebordstema• Adgang til eller nedlasting av bilder eller skjermspare• Digitalisert innhold av bøker og andre elektroniske publikasjoner• Abonnement på online aviser og tidsskrifter• Weblogs og nettsidestatistikker• Online nyheter, trafikkinformasjon og værreporter• Online informasjon som automatisk genereres av programvare etter spesifisering fra bruker, eksempelvis kontinuerlig oppdatert børsinformasjon• Annonseplass, herunder bannerreklame Bruk av søkemotorer og internettregistre
Levering av fjernundervisning	<ul style="list-style-type: none">• Automatisert fjernundervisning som er avhengig

	<p>av internett eller lignende elektroniske nett og som kun krever begrenset eller ingen menneskelig inngripen, herunder virtuelle klasserom. En tjeneste hvor internett eller lignende nett i hovedsak brukes som kommunikasjonsmiddel mellom lærer og elev, er ikke en elektronisk tjeneste</p> <ul style="list-style-type: none">• Studiemateriale som besvares av eleven online og bedømmes automatisk uten menneskelig inngripen
Andre tjenester	<ul style="list-style-type: none">• Onlineauksjoner, markedsplasser og shoppingportaler som baserer seg på automatiserte databaser og datainput fra kunder, og som krever begrenset eller ingen menneskelig inngripen