



Handelshøyskolen BI

MAN 29221 Merverdiavgift I - grunnleggende emner og EU Mua - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	06-09-2023 09:00 CEST	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20447 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Jon Thomas Sandvik

Information from participant

Title *:	Kommer omsetning av NFT - Non fungible tokens under unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd		
Name of supervisor *:	Yvette Lind		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	28
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1 INNLEDNING.....	1
1.1 HVA ER EN NFT OG BLOKKJEDE.....	2
1.2 AVGRENSNING AV OPPGAVEN	3
2 GENERELLE REGLER I MERVERDIAVGIFTSLOVEN.....	4
2.1 ANDRE TILFELLER DET SKAL BEREGNES MERVERDIAVGIFT.....	6
2.2 NÆRMERE OM FORSKJELLEN PÅ UNNTAK OG FRITAK	7
2.3 UNNTAKET I MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 3-7 FJERDE LEDD	7
3 PRINSIPPUTTAELSE AV 13.02.2023.....	9
3.1 ELEKTRONISK TJENESTE.....	9
3.2. TJENESTEUNNTAKET	10
3.3 KONKLUSJONEN I PRINSIPPUTTAELSE	12
4 ØVRIGE KOMMENTARER	12
4.1 FEIL I PRINSIPPUTTAELSE AV 13.02.2023?	12
4.2 HVORDAN BLIR NFT BEHANDLET SKATTEMESSIG.....	13
4.3 TIDLIGERE PRINSIPPUTTAELSE	14
5 FREMTIDEN – TORVIK-UTVALGET	15
6 AVSLUTNING	16
REFERANSELISTE.....	17

Sammendrag

I denne oppgaven blir det sett nærmere på reglene for at omsetning av NFT – non fungible tokens skal komme inn under unntaket for «Opphaverens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk", i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd.

I den første delen av oppgaven blir det sett nærmere på hva en NFT – non fungible tokens er, og noen historiske hendelser innen NFT – non fungible tokens.

I den andre delen blir det gått gjennom generelle regler i merverdiavgiftsloven på et overordnet nivå. Denne delen er tatt inn for å gjøre det lettere å forstå hvordan merverdiavgiftssystemet i Norge fungerer og definisjon på enkelte begrep. F.eks. hva menes det med omsetning i merverdiavgiftsloven? Hva menes det med et unntak i merverdiavgiftsloven?

Den tredje delen går på en prinsuttalelse som viser at Skattedirektoratet mener at omsetning av digitale kunstverk vil komme inn under unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Jeg kommer også med egne kommentarer til prinsipputtalelsen.

Til slutt er det tatt opp at med at Torvik – utvalget har foreslått å fjerne hele unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7.

1 Innledning

Temaet for denne oppgaven er om omsetning av NFT-non fungible tokens, heretter kalt NFT, kommer inn under unntaket i merverdiavgiftsloven¹ § 3-7 fjerde ledd, som sier at «Opphaverens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er unntatt fra loven.».

Den første kjente NFTen var laget i mai 2014 av Kevin McCoy og Anil Dash, men det var først i løpet av 2020 at NFT-markedet begynte å oppleve rask vekst.² Veksten fortsatte i begynnelsen av 2021, og det hittil dyreste NFT ble i mars 2021 solgt for 69,3 millioner amerikanske dollar på Christie's auction house, og NFT-en heter Everyday: The First 5000 Days.³ Etter hvert begynte NFT-markedet å oppleve svikt. I mai 2022 var det en artikkel i The Wall Street Journal hvor det stod at NFT-markedet hadde kollapset og at antall salg av NFT hadde gått ned med 92 % siden september 2021.⁴ 28. september 2022 var det en artikkel hos Bloomberg som sa at antall salg har gått ned med 97 % siden toppen på januar.⁵

Når det kommer til Norge, ble det i Oslo 2021 opprettet det første NFT-galleriet i Skandinavia av Sophia Adampour.⁶ Galleriet har navnet Verse Gallery.

Jeg har ikke funnet noen relevante rettssaker i Norge som gjelder spørsmålet om omsetning av NFT kommer inn under unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Trolig det nærmeste man kommer er en rettssak i LB-2014-100981⁷, men LB-2014-100981 handlet om Galleri Bi-Z AS sin omsetning skulle klassifiseres som kommisjonssalg eller formidling av salg i kunstnerens navn. De andre vilkårene i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd var i liten grad omtvistet.

¹ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

² https://en.wikipedia.org/wiki/Non-fungible_token hentet 10.12.2023

³ <https://www.coindesk.com/learn/the-top-10-most-expensive-nfts-of-all-time/> hentet 10.12.2023

⁴ <https://www.wsj.com/articles/nft-sales-are-flatlining-11651552616> hentet 10.12.2023

⁵ <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-09-28/nft-volumes-tumble-97-from-2022-highs-as-frenzy-fades-chart> hentet 10.12.2023

⁶ <https://www.digi.no/artikler/her-er-norges-forste-fysiske-nft-galleri/514642> hentet 10.12.2023

⁷ LB-2014-100981

Det kan se ut som at Skattedirektoratet mener i prinsipputtalelse av 12.02.2023⁸ at NFT er en bestemt type digitalt kunstverk, og prinsipputtalelsen vil derfor være sentral i denne oppgaven.

I prinsipputtalelsen av 12.02.2023 har Skattedirektoratet lagt til grunn at omsetning av digitale kunstverk kommer inn under unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Digitale kunstverk er i prinsipputtalelsen brukt om kunstverk i form av bilder utviklet digitalt, eksempelvis på datamaskin. Prinsipputtalelsen av 12.02.2023 erstatter en prinsipputtalelse av 13.12.2022 hvor det var lagt til grunn at digital kunst er avgiftspliktig.⁹

1.1 Hva er en NFT og blokkjede

I og med dette er en oppgave som skal omhandle merverdiavgift, er det ikke mest naturlig å vise til en håndbok for annen skatteart, skatt. Imidlertid har merverdiavgiftshåndboken ingen forklaring på hva en NFT er, mens Skatte ABC har fra og med utgaven som gjelder for 2022-2023 hatt en forklaring på hva en NFT er under begrep i V-13-1.¹⁰ Slik er begrepet NFT blitt beskrevet i Skatte ABC V-13-1.3:

«NFT (Non-fungible token) er en unik digital kode som er registrert på en blokkjede. Koden er knyttet til en eiendel, og har som formål å dokumentere eierskap til eiendelen. Som regel er en NFT knyttet til et digitalt objekt, f.eks. et digitalt kunstverk (som kryptokunst), en musikkfil, en samlegjenstand, en spillfigur mv. En NFT kan også være knyttet til et fysisk objekt, f.eks. et kunstverk eller en eiendom mv.»

Nærmest tilsvarende forklaring finnes hos Firi, Nordens største kryptobørs¹¹

«NFT står for “non-fungible token”, og er helt enkelt et unikt bevis på eierskap over noe som ikke er fysisk, som digitale filer som kunst, lyd,

⁸ Skattedirektoratet: Merverdiavgift – avgiftsbehandling av digitale kunstverk etter merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Avgitt 13.02.2023. Hentet fra [Merverdiavgift - avgiftsbehandling av digitale kunstverk etter merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd - Skatteetaten](#)

⁹ <https://raederbing.no/aktuelt/2023/skattedirektoratets-helomvending-om-mva-pa-digitale-kunstverk/> hentet 10.12.2023

¹⁰ Skatte ABC 2023 s. 1586

¹¹ <https://firi.com/no/artikler/hva-er-nft> hentet 10.12.2023

videoer, gjenstander i videospill og andre former for kreativt arbeid. NFT er en unik kode, lagret og beskyttet på en offentlig tilgjengelig blokkjede.»

I tillegg har Firi presisert på samme nettside hva «non-fungible» betyr «Jo, at det er unikt. Tokenet er bevis på at du er den eneste eieren. Det er en digital kontrakt som viser at du eier en unik digital eiendel. Det motsatte av "non-fungible" er fungible, som f.eks. er en beskrivelse som passer for Bitcoin. Én Bitcoin er ikke ulik en annen bitcoin. Det er det samme. Bitcoin er altså "fungible"».

For å få en bedre forståelse av NFT bør man ha viss kjennskap til hva en blokkjede er. På Firi sin hjemmeside er det også gitt en enkel forklaring på blokkjede¹²

«Man kan se på en blokkjede som en digital regnskapsbok som registrerer informasjon om transaksjoner, og hvem som eier hva, på et digitalt nettverk. Og denne regnskapsboken er lagret online på en desentralisert måte.

Det vil si at lagringen av regnskapsboken er spredt utover et nettverk av deltakere. I stedet for at det finnes én kopi av regnskapsboken, lagret på ett sted, har alle deltakerne hver sin kopi av den samme identiske regnskapsboken. Og det er bare når alle deltakerne er enige om at innholdet stemmer at informasjonen der vil være gjeldende.»

1.2 Avgrensning av oppgaven

Til tross for beskrivelsene av NFT i Skatte ABC og hos Firi har Skatteetaten i prinsipputtalelse av 13.02.2023 lagt til grunn at NFT også kan være digital kunst. I prinsipputtalelsen står det f.eks. «Digitale kunstverk fungerer som en samlebetegnelse på kunstverk som er utarbeidet med digitale hjelpemidler. Det er tale om digitale filer som opprettes og lagres digitalt, enten som en alminnelig

¹² <https://firi.com/no/artikler/hva-er-blokkjede-teknologi> hentet 10.12.2023

datafil eller på en blokkjede. I sistnevnte tilfelle overføres en NFT digitalt på blokkjeden, som er datadrevet.» (min utheving)

Dette stemmer nokså dårlig med begrepet NFT i Skatte ABC og det som står om NFT på Firi. Det er ikke det digitale kunstverket som er lagret på blokkjeden, men det er den digitale koden som beviser eierskapet på det digitale kunstverket som er lagret på blokkjeden.

For å unngå en situasjon hvor reglene i merverdiavgiftsloven blir anvendt på et annet faktum enn det prinsipputtalelsen av 13.02.2023 gjelder, så legges det til grunn at det kan være tilfeller hvor det digitale kunstverket er lagret på blokkjeden. Dette er heller ikke en veldig usannsynlig forutsetning som jeg vil komme tilbake til i pkt. 4.2.

2 Generelle regler i merverdiavgiftsloven

Det følger av hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetningen av varer og tjenester. Dersom det ikke skal beregnes merverdiavgift må omsetningen anses for å være et unntak fra loven, etter merverdiavgiftsloven § 3-2 til og med § 3-20, eller et fritak for merverdiavgift, etter merverdiavgiftsloven § 6-1 til og med § 6-20. Det må foretas en konkret vurdering ved omsetningen av hver enkelt vare og tjeneste om det skal beregnes merverdiavgift, omsetningen er unntatt eller fritatt.

Hva som regnes som omsetning fremgår av merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a. Ifølge merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a er omsetning definert som «levering av varer og tjenester mot vederlag».

Når merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a bruker betegnelsen «levering» om både varer og tjenester, må det anses som en språklig forenkling og mange mener ytelse vil være mer passende uttrykk for tjenester.¹³

¹³ Merverdiavgiftshåndboken 2023, 19. utgave, pkt. 1-3.2

Varer er i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav b definert til å være fysiske gjenstander, mens tjenester er definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav c til å være definert til å være det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b.

I merverdiavgifthåndboken står det hva som menes med vederlag.¹⁴ Som vederlag regnes enhver godtgjørelse av økonomisk verdi, og vederlag er ikke begrenset til bare vanlige betalingsmidler. F.eks. kan vederlag være en vare eller tjeneste ved en byttehandel.

«Mot vederlag» indikerer at vederlaget må være en motytelse, og varer og tjenester som leveres uten motytelse vil ikke bli ansett for å være omsetning. F.eks. kan det være tilfeller hvor det offentlige har gitt tilskudd uten at det offentlige mottar konkrete gjenytelser og tilskuddene i disse tilfellene vil ikke bli ansett for å være omsetning.¹⁵

To bestemte typer tjenester har fått egne definisjoner i merverdiavgiftsloven, fjernleverbare tjenester og elektroniske tjenester. Fjernleverbare tjenester er i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i definert på følgende måte: «tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.»

Som det fremgår av ordlyden av merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i, er det ikke et krav til at den faktiske utførelsen eller levering av tjenesten ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, og det er tilstrekkelig at utførelsen eller levering av tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt sted.

Elektroniske tjenester er i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j definert på følgende måte: «fjernleverbar tjeneste som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert.»

¹⁴ Merverdiavgiftshåndboken 2023, 19. utgave, pkt.1-3.2

¹⁵ Merverdiavgiftshåndboken 2023, 19. utgave, pkt. 1-3.2.16

Det er altså fire kumulative vilkår for at det skal foreligge en elektronisk tjeneste.

- tjenesten må være fjernleverbar tjeneste
- tjenesten må leveres over internett eller annet elektronisk nett
- tjenesten kan ikke anskaffes uten informasjonsteknologi
- leveringen av denne tjenesten er hovedsakelig automatisert.

Årsaken til at fjernleverbare tjenester og elektroniske tjenester har fått egne definisjoner i merverdiavgiftsloven kan være at det finnes egne bestemmelser som er begrenset til fjernleverbare tjenester og elektroniske tjenester i lovteksten, se for eksempel merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd og § 6-22. Reglen i merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd skal tolkes antitetisk og en ikke fjernleverbar tjeneste vil falle utenfor bestemmelsen.

2.1 Andre tilfeller det skal beregnes merverdiavgift

Uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet vil etter merverdiavgiftsloven ikke kunne bli ansett for omsetning på grunn av manglende vederlag. Det skal likevel beregnes merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester etter reglene for uttak i merverdiavgiftsloven § 3-21 og § 3-22, med mindre annet er bestemt i loven. I merverdiavgiftsloven § 3-27 er det gitt unntak for beregning av merverdiavgift for uttak av varer og tjenester dersom omsetning av tilsvarende varer og tjenester ville ha vært unntatt fra loven etter kapittel 3 i merverdiavgiftsloven. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift på uttak av varer og tjenester dersom omsetning av tilsvarende varer og tjenester ville ha vært fritatt fra loven etter kapittel 6 i merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 6-17.

De siste tilfellene hvor det skal beregnes merverdiavgift er ved såkalt innførselsmerverdiavgift for varer og fjernleverbare tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-29 og § 3-30. Innførselsmerverdiavgift må ses i sammenheng med at de fleste land har merverdiavgiftsfritak for utførsel¹⁶, og uten

¹⁶ Eriksen, Nils (2023) Karnov – kommentar til merverdiavgiftsloven § 3-29 note a-1

innførselsmerverdiavgift ville det ikke ha blitt beregnet merverdiavgift på innførsel av varer og tjenester som igjen kan være konkurransevridende for norske tilbydere av samme type vare og tjeneste. Riktignok skal det for varer ikke beregnes innførselsmerverdiavgift i en rekke tilfeller etter merverdiavgiftsloven kapittel 7. I tillegg har merverdiavgiftsloven § 11-1 og § 11-3 regler for hvilke tilfeller det er importør eller eksportør som skal beregne og innbetale innførselsmerverdiavgift.

2.2 Nærmere om forskjellen på unntak og fritak

Ut fra vanlig språklig forståelse kan et unntak fra loven og et fritak for merverdiavgift anses å ha nokså lik betydning. Imidlertid ser man på definisjonene i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd vil det ha stor betydning om det foreligger et unntak fra loven eller et fritak merverdiavgift.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav g er et unntak for merverdiavgift definert for å være omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven. Fritak for merverdiavgift er i merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav h definert som omsetning og uttak som er omfattet av loven som det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av.

Følgene av at en virksomhet bare har omsetning og uttak som er unntatt fra loven er at virksomheten ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, mens virksomheter som har omsetning og uttak som er fritatt for merverdiavgift har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Det vil derfor ha stor betydning om omsetningen av NFT kommer inn under unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd.

2.3 Unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd

Fra merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd siteres det «Opphaverens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er unntatt fra loven. Det samme gjelder slik omsetning ved mellommann i opphaverens navn.»

Det følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd første punktum er det «Opphaverens omsetning[...]unntatt fra loven», og unntaket vil være begrenset til å gjelde omsetning fra opphaveren. Er det omsetning fra andre enn opphaveren vil det falle utenfor unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd.¹⁷

I merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd andre punktum åpnes det likevel for at omsetning ved mellommann i opphaverens navn vil være unntatt loven.

Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 1-3 andre ledd bokstav b at departementet kan gi forskrift om hva som menes med kunstverk, og i merverdiavgiftsforskriften § 1-3-2 er det blitt presisert hva et kunstverk er.

Fra merverdiavgiftsforskriften § 1-3-2 første ledd siteres det

«Med kunstverk menes originale

- a. malerier, tegninger, kollasjer og lignende todimensjonale kunstverk, herunder blandete teknikker
- b. grafiske arbeider, herunder stikk trykk, litografi, mv., signert og nummert i et antall begrenset oppad til 300 stk.
- c. skulpturer, relieffer og andre tredimensjonale kunstverk av et hvert slag og utført i et hvert materiale
- d. billedtepper, billedvev og annen tekstilkunst
- e. kunstneriske fotografier»

I merverdiavgiftsforskriften § 1-3-2 andre ledd er det gitt presisering av hva et kunstnerisk fotografi i første ledd bokstav e er, og tredje ledd gir ytterligere vurderinger om hvorvidt verket kan anses som et kunstverk.

Tilsvarende regler om presisering av «opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk» finnes ikke i merverdiavgiftsforskriften. Imidlertid er det blant annet i prinsipputtalelsen av 13.02.2023 gitt informasjon om hvordan denne delen av bestemmelsen skal forstås.

¹⁷ LB-2014-100981

3 Prinsipputtalelse av 13.02.2023

Skattedirektoratet har 13.02.2023 avgitt en prinsipputtalelse om avgiftsbehandling av digitale kunstverk etter merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Det fremgår innledningsvis av prinsipputtalelsen 13.02.2023 at denne prinsipputtalelsen erstatter prinsipputtalelsen av 13.12.2023 om samme tema.

I prinsipputtalelsen har Skattedirektoratet valgt å begrense digitale kunstverk til å gjelde bilder utviklet digitalt, eksempelvis på en datamaskin. Språklig kan digitale kunstverk sannsynligvis ha større betydning enn bilder utviklet digitalt. F.eks. kan det være mange som vil argumentere for at musikk utviklet på en datamaskin kan være et digitalt kunstverk.

Når det kommer til bilder som er utviklet digitalt vil det også her være stor variasjon. Det kan være helt fra enkle bilder til mer avanserte bilder hvor man ved hjelp av 3D-modellering kan zoome inn flere ganger og trolig oppdage nye detaljer i bilde for hver gang. Bildene kan også være laget/utviklet med 3D-modellering.

Omsetning av digitale bilder kan skje flere måter. Et eksempel er at digitale bilder kan bli overført til kjøper på e-post og kjøper betaler selger via bank (sentralisert). Et annet eksempel er at omsetningen av det digitale bilde skjer med hjelp av blokkjedeteknologi (desentralisert). I det siste eksemplet hvor det digitale bildet blir omsatt med hjelp av blokkjedeteknologi, vil det være ansett for å være omsetning av NFT.

3.1 Elektronisk tjeneste

Det er trukket fram i prinsipputtalelsen at digitale kunstverk er digitale filer som opprettes og lagres digitalt, enten som en alminnelig datafil eller på en blokkjede. I det siste tilfellet er det overført en NFT digitalt på blokkjeden som er datadrevet. Ut fra dette er Skattedirektoratets oppfatningen at både skapelsen og overføring av digitale kunstverk fordrer elektronisk teknologi.

Videre mener Skattedirektoratet at leveringens hovedsakelig er automatisk all den tid dette ved overføring eller levering av NFT i en blokkjede.

Deretter har Skattedirektoratet konkludert med at digitale kunstverk vil bli ansett for å være elektronisk tjeneste.

Skattedirektoratet har i prinsipputtalelsen imidlertid ikke tatt stilling til om det er en fjernleverbar tjeneste. Som nevnt i pkt. 2 mener jeg at ut fra ordlyden i merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav j vil en elektronisk tjeneste være en bestemt type fjernleverbar tjeneste, og jeg mener at det ville ha vært naturlig å ta stilling til om det er fjernleverbar tjeneste før de andre vilkårene til en elektronisk tjeneste vurderes.

Ut fra konteksten er det fullt mulig at Skattedirektoratet mener at digitale kunstverk også oppfyller kravene til å være en fjernleverbar tjeneste uten at det spesifikt er nevnt i prinsipputtalelsen. For meg er det derimot ikke opplagt at digitale kunstverk i alle tilfeller vil være en fjernleverbar tjeneste. Vil f.eks. omsetning av digitale kunstverk via en minnepenn være en elektronisk tjeneste?

3.2. Tjenesteunntaket

I prinsipputtalelsen kommer det fram at Skattedirektoratet mener at ut fra en språklig forståelse av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd, vil bestemmelsen inneholde både et vareunntak og et tjenesteuttak.

For å begrunne at bestemmelsen også inneholder tjenesteunntak har Skattedirektoratet blant annet vist til forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 7.2.6.5¹⁸
«gjelder omsetning fra opphavsmannen (kunstneren) av egne originale kunstverk (...). Departementet foreslår at forfattere og komponisters omsetning i form av utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk, bør avgiftsmessig behandles på **samme måte** som kunstneres omsetning av egne originale verk.»
(opprinnelig Skattedirektoratet sin utheving)

¹⁸ Ot.prp. nr. 2, 2002-2001, pkt.7.2.6.5, s. 130

Det er i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 7.2.6.5¹⁹ ikke presisert at «omsetning i form utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk» vil være omsetning av en tjeneste, og «kunstneres omsetning av egne originale verk» vil være omsetning av en vare.

Imidlertid kommer det fram av prinsipputtalelsen at Skattedirektoratet sin forståelse av forarbeidene innebærer at bestemmelsen har et unntak for fysiske varer og et unntak for utnyttelse av opphavsrett. Fysiske varer vil også være fysiske gjenstander og vil være en vare etter merverdiavgiftsloven, mens utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk ikke vil være en fysisk gjenstand og vil være en tjeneste etter merverdiavgiftsloven. Dette innebærer at forarbeidene har både et vareunntak og tjenesteunntak.

I dagens merverdiavgiftslov av 19. juni 2009, som trådte i kraft 1. januar 2010, ble ordlyden til unntaket for kunst og kultur endret. Loven som gjaldt før dagens merverdiavgiftslov²⁰, var det i § 5 første ledd nr.1 bokstav a gitt unntak for omsetning fra «Opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk.» (min understrekning)

Unntaket er i dagens merverdiavgiftslov blitt flyttet til § 3-7 fjerde ledd, og har følgende ordlyd «Opphaverens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er unntatt fra loven.» Altså er det tatt ut av loven «ved egen utnyttelse» uten at det nødvendigvis har noen praktisk betydning.

Som det fremkommer av prinsipputtalelsen står det i forarbeidene til dagens merverdiavgiftslov, Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) s. 55²¹, at bestemmelsen i § 3-7 fjerde ledd er «en videreføring av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a». Ut fra dette finner jeg det naturlig at forarbeidene til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav vil ha betydning for forståelsen av dagens merverdiavgiftslov § 3-7 fjerde ledd.

¹⁹ Ot.prp. nr. 2, 2000-2001, pkt. 7.2.6.5, s. 130

²⁰ Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

²¹ Ot.prp. nr. 76, 2008-2009, s. 55

Merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd vil således inneholde både et vareunntak og et tjenesteunntak.

3.3 Konklusjonen i prinsipputtalelsen

Etter å ha konkludert med at digitale kunstverk etter merverdiavgiftsloven vil bli ansett for å være en elektronisk tjeneste, og at unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd inneholder både vareunntak og tjenesteunntak, har Skattedirektoratet kommet fram til omsetning av digitale kunstverk vil komme under unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-4 fjerde ledd. Forutsatt at det digitale kunstverket oppfyller vilkårene til åndsverk i åndsverkloven

4 Øvrige kommentarer

4.1 Feil i prinsipputtalelsen av 13.02.2023?

Som jeg allerede har nevnt under «Avgrensning av oppgaven», står det blant annet følgende i prinsipputtalelsen av 13.02.2023 «Digitale kunstverk fungerer som en samlebetegnelse på kunstverk som er utarbeidet med digitale hjelpemidler. Det er tale om digitale filer som opprettes og lagres digitalt, enten som en alminnelig datafil eller på en blokkjede. I sistnevnte tilfelle overføres en NFT digitalt på blokkjeden, som er datadrevet. Skattedirektoratets oppfatning er at både skapelsen og overføringen av slike kunstverk fordrer elektronisk teknologi. Videre mener vi at leveringen av slike digitale objekter hovedsakelig er automatisert all den id dette skjer ved overføring eller ved levering av NFT i en blokkjede» (mine uthevinger)

Ut fra dette kan det oppfattes slik at det digitale kunstverket kan bli lagret på blokkjeden, og det digitale kunstverket kan overføres/leveres via en blokkjede. Dette stemmer dårlig med beskrivelsene av NFT i Skatte ABC og hos Firi. Det er ikke det digitale kunstverket som er lagret på blokkjeden, men det er den digitale koden som beviser eierskapet til det digitale kunstverket som er lagret på blokkjeden.

Ved en eventuell feil klassifisering av NFT kan det ha stor betydning for om det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av NFT. Dersom NFT blir klassifisert for å være et digitalt kunstverk, vil omsetningen av NFT komme inn under tjenesteunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd som det også fremkommer av prinsipputtalelsen av 13.02.2023. Blir NFT derimot klassifisert for å være en digital kode, ikke være et digitalt kunstverk, vil omsetningen av NFT sannsynligvis ikke komme inn under tjenesteunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Årsaken til dette er at tjenesteunntaket er begrenset til opphaverens omsetning av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk, mens en digital kode med formål å dokumentere eierskapet ikke vil være det samme.

4.2 Hvordan blir NFT behandlet skattemessig

Skattemessig har Skatteetaten lagt til grunn at ved realisasjon av NFT vil skattefritaket i skatteloven²² § 9-3 første ledd bokstav a for innbo og løsøre i utgangspunktet ikke komme til anvendelse.

Som det fremgår av Skatte ABC V-13.3.4.1 «NFT faller også som utgangspunkt utenfor sktl. § 9-3 første ledd bokstav a om realisasjon om av innbo og løsøre mv., fordi NFT i seg selv er en digital kode og ikke selve objektet som den er knyttet til. Det kan unntaksvis tenkes situasjoner der en NFT er av en slik art at den etter en konkret vurdering vil kunne anses som innbo/løsøre. [...]» (min understrekning)

Skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a omfatter først og fremst vanlig innbo (møbler osv.), klær, ulike former for forbrukerelektronikk herunder komfyr, bil, men også samlergjenstander herunder frimerker, kunst, våpen, mynter, smykker og bøker. Gevinst ved salg av et Munch-maleri til flere titall millioner kroner kan altså omfattes av skattefriheten.²³ I alle tilfeller er det en forutsetning gjenstanden har vært brukt i eierens eller vedkommende families bopel eller husholdning, jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a.

²² Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

²³ Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, s. 274

Dermed begrunner Skattedirektoratet i realiteten med at realisasjon av NFT skattemessig ikke vil komme inn under skattefritaket i skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a fordi at NFT er en digital kode selv om objektet som den er knyttet til kan bli ansett for å være innbo eller løsøre. Dette harmonerer dårlig med at en NFT er et digitalt kunstverk, bilder utviklet digitalt, som det kommer fram prinsipputtalelsen av 13.02.2023, se pkt. 4.1.

Når det er sagt åpner Skatte ABC V-13.3.4.1 for at det unntaksvis kan tenkes situasjoner der en NFT er av en slik art at den etter en konkret vurdering vil kunne anses som innbo/løsøre. Dette åpner igjen for at det unntaksvis kan være tilfeller skattemessig som harmonerer med at NFT er et digitalt kunstverk.

Det kan selvfølgelig være forskjell på regler i skatteloven og merverdiavgiftsloven, men for meg virker det merkelig at hva en NFT er kan ha såpass ulike tolkninger fra skatteloven og merverdiavgiftsloven.

4.3 Tidligere prinsipputtalelse

Prinsipputtalelsen av 13.02.2023 erstatter prinsipputtalelsen av 13.12.2022 om samme tema. Det står i begynnelsen av den nyeste prinsipputtalelsen.

Jeg har prøvd å søke etter prinsipputtalelsen av 13.12.2022, som er blitt erstattet, på Skatteetaten sin hjemmeside uten hell. Det kan nok være mange fordeler og ulemper med å fjerne prinsipputtalelser som er blitt erstattet på Skatteetaten sin hjemmeside. Imidlertid er det en fordel og en ulempe som skiller seg ut for meg.

Fordelen er at nye søker etter hvordan digitale kunstverk skal behandles etter merverdiavgiftsloven slipper å velge «feil» prinsipputtalelse som ikke lenger er gjeldende.

Ulempen er at de som allerede har brukt den gamle prinsipputtalelsen ved behandlingen av merverdiavgift ikke lenger kan begrunne hvorfor de har oppkrevd merverdiavgift på sine egne digitale kunstverk.

Det er også slik at det er kun tre måneder tidsforskjell mellom de to prinsipputtalelsene, og kanskje burde Skatteetaten ha lagt ned mer arbeid i den opprinnelige prinsipputtalelsen. Selv om jeg ikke har funnet den tidligere prinsipputtalelsen, så står det på advokatfirmaet Ræder Bing sin hjemmeside²⁴ at Skattedirektoratet har nå gjort helomvending.

Feil avgiftsbehandling kan ha store økonomiske konsekvenser for virksomhetene dette gjelder.

5 Fremtiden – Torvik-utvalget

Skatteetaten har først kommet fram til at omsetning av opphaverens egne digitale kunstverk er merverdiavgiftspliktig i prinsipputtalelse av 13.12.2022, og senere har Skatteetaten endret syn til at omsetning av opphaverens egne digitale kunstverk er unntatt for merverdiavgift i prinsipputtalelse av 13.02.2023.

Da er det naturlig å stille seg spørsmål om Skatteetaten vil endre syn enda en gang?

Torvik-utvalget har i norsk offentlig utredning 2022:20²⁵, forkortet til NOU 2022:20, pkt. 12.5.6 forslått å fjerne unntaket for kunst og kultur. Utvalget har argumentert med at det i utgangspunktet bør være et bredt avgiftsgrunnlag med få unntak. Dette vil gi minst vridninger, den systemtekniske beste løsningen og et enklere regelverk.

Det er særlig fremhevet at et bredt avgiftsgrunnlag vil forenkle systemet og avgiftsbehandlingen for mange næringsdrivende og myndighetene. Tilfeller med delte virksomheter, virksomheter som har omsetning innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven, som må fordele inngående merverdiavgift kan unngås. Et bredt avgiftsgrunnlag vil også styrke nøytraliteten i systemet med sammenlignbare ytelser behandles likt. Riktignok må det utredes nærmere om det

²⁴ <https://raederbing.no/aktuelt/2023/skattedirektoratets-helomvending-om-mva-pa-digitale-kunstverk/> hentet 10.12.2023

²⁵ NOU 2022: 20 pkt. 12.5.6

vil være brudd på EØS-avtalen forbud mot statsstøtte ved virksomheter som vil ha lav avgiftspliktig omsetning og høy inngående merverdiavgift.

Avslutningsvis mener utvalget at det bør brukes den alminnelige satsen på 25%.

Da gjenstår det å se om unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd blir fjernet som flere mener vil være riktig. Dersom merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd blir fjernet vil opphaverens omsetning av digitale kunstverk nok en gang bli merverdiavgiftspliktig.

6 Avslutning

Som det fremkommer av oppgaven, har det vært en del usikkerhet om det skal beregnes merverdiavgift for opphaverens omsetning av NFT. Først har Skattedirektoratet avgitt en prinsipputtalelse av 13.12.2022 hvor det kom fram at det skal beregnes merverdiavgift av opphaverens omsetning av digitale kunstverk. Senere har Skattedirektoratet avgitt en ny prinsipputtalelse av 13.02.2023 som erstattet den forrige prinsipputtalelse av 13.12.2022 hvor det kom fram at opphaverens omsetning av digitale kunstverk er omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd.

Det kan også stilles spørsmål om NFT i det hele tatt er et digitalt kunstverk ut fra beskrivelsene av NFT hos Firi og Skatte ABC. Imidlertid i prinsipputtalelsen av 13.02.2023 er det, som nevnt i oppgaven, lagt til grunn at NFT vil bli ansett for å være digitalt kunstverk. Dette fører til at det ikke skal beregnes merverdiavgift på opphaverens omsetning av NFT og det skal ikke kreves fradrag for inngående merverdiavgift for kostnader knyttet til opphaverens omsetning av NFT.

Unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd er foreslått fjernet av Torvik – utvalget, og uten unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd skal det beregnes merverdiavgift på opphaverens omsetning av NFT. Da gjenstår det å se om det en gang i framtiden skal beregnes merverdiavgift av opphaverens omsetning av NFT igjen.

Referanseliste

Lover

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Forarbeider

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Litteratur/Juridisk teori

Merverdiavgiftshåndboken 2023, 19. utgave - Skattedirektoratet

Skatte ABC 2023 - Skattedirektoratet

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021

Eriksen, Nils (2023) Karnov - kommentar til merverdiavgiftsloven § 3-29 note a-1

Rettspraksis

LR LB-2014-100981

Utredninger

NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet

Skattedirektoratet. Merverdiavgift – avgiftsbehandling av digitale kunstverk etter merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Avgitt 13.02.2023. Hentet fra:

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/merverdiavgift---avgiftsbehandling-av-digitale-kunstverk-etter-merverdiavgiftsloven--3-7-fjerde-ledd/>

Internett

Wikipedia.org – Non – fungible token. Hentet den 10.12.2023 fra:

https://en.wikipedia.org/wiki/Non-fungible_token

Coindesk.com – The Top 10 Most Expensive NFTs of All Time. Hentet den

10.12.2023 fra: <https://www.coindesk.com/learn/the-top-10-most-expensive-nfts-of-all-time/>

WSJ.com – NFT Sales Are Flatlining. Is this the beginning of the end of NFTs?

Hentet den 10.12.2023 fra: <https://www.wsj.com/articles/nft-sales-are-flatlining-11651552616>

Bloomberg.com – NFT Trading Volumes Collapse 97 % From January Peak.

Hentet den 10.12.2023 fra: [NFT Trading Volumes Collapse 97% From 2022 Peak - Bloomberg](https://www.bloomberg.com/news/articles/2023-12-10-nft-trading-volumes-collapse-97-from-2022-peak)

Digi.no – Her er Norges første fysiske NFT – galleri. Hentet den 10.12.2023 fra:

<https://www.digi.no/artikler/her-er-norges-forste-fysiske-nft-galleri/514642>

Raederbing.no – Skattedirektoratet gjør helomvending om mva på digitale

kunstverk. Hentet den 10.12.2023 fra:

<https://raederbing.no/aktuelt/2023/skattedirektoratets-helomvending-om-mva-pa-digitale-kunstverk/>

Firi.no – Hva er NFT? Komplette guide for nybegynnere. Hentet den 10.12.2023

fra: <https://firi.com/no/artikler/hva-er-nft>

Firi.no – Hva er blokkjedeteknologi? Hentet den 10.12.2023 fra:

<https://firi.com/no/artikler/hva-er-blokkjede-teknologi>