

Merverdiavgift ved privatpersoners innførsel av
varer. Særlig om postordrekjøp av eksemplar av
åndsverk.

Kandidatnummer 146 Formell veileder: Ole Gjems-Onstad
antall ord: 17490

25. november 2002

Innhold

1	Innledning	1
1.1	Om avhandlingens emne og ramme	1
1.1.1	Postordrekjøp	3
1.1.2	Eksemplar av åndsverk	3
1.2	Merverdiavgift, moms og toll	4
1.3	Rettskilder og rettskildebruk	4
2	Om merverdiavgift og innførsel	7
2.1	Hva merverdiavgift og avgift på innførsel er	7
2.1.1	Om tiden før merverdiavgiftsloven	8
2.1.2	Begrunnelse for avgift ved innførsel	8
2.2	Om innførsel	10
2.2.1	Ikke omfattet: tilbakeflytting av varer	11
2.2.2	Ikke omfattet: utenlandske næringsdrivende i Norge	11
2.3	Reglens praktiske betydning for privatpersoner	11
2.3.1	Muligheten for konkurranse	11
2.3.2	Opphavsrettslige reglers betydning	12
2.4	Beregningsgrunnlaget for avgiften	14
2.5	Beregning av avgiften	16
2.5.1	Avgiften	16
2.5.2	Fritaket for småsendinger	16
2.5.3	En oversikt over endringene i fritaket for småsendinger	16
2.5.4	Særlig om gavesendinger	20
2.5.5	Portokostnader og begrepet verdi	22
2.5.6	Noen fellesspørsmål	23
2.6	Særlig om bøker	24
2.7	Noe om CD-er	26
3	Programvare	27
3.1	Hva er programvare?	27
3.1.1	Om sontringen mellom standard og individuelt utviklet programvare	27
3.2	Om merverdiavgift	27
3.2.1	Problemer med merverdiavgift på programvare	27
3.2.2	Om merverdiavgift: forholdet før merverdiavgiftsreformen 2001	28
3.2.3	Om merverdiavgift: forholdet etter merverdiavgiftsreformen 2001	29
3.2.4	Betydningen av at datamaskinprogrammer er opphavsrettslige vernede verk	33

4	Avgiftsmessige konsekvenser av avgiftsunndragelse	39
4.1	Innledning	39
4.2	Konsekvenser av feilmerking	39
4.3	Når kan det foretas etterberegning av innførselsmerverdavgift?	40
4.3.1	Hva omfatter “innført uten at fortolling har funnet sted”?	40
4.3.2	Generelt om tilfelle det ikke er betalt eller betalt for lite i innførselsmerverdiavgift	40
4.4	Generelt om tilfelle det er utvist skyld	40
A	Litteraturliste	42
A.1	Elektroniske dokumenter	42
A.2	Bøker og tidsskriftartikler	42
A.3	Forarbeider, offentlige dokumenter	43
A.4	Lover, forskrifter	44

Forord

Jeg har ikke så mye på hjertet akkurat her. Men jeg ville nevne at avhandlingen er skrevet med editoren GNU¹ Emacs² (for det meste under Linux)³ og bruk av formateringsprogrammet L^AT_EX.

Microsoft Word, WordPerfect m.m. er *tekstbehandlingsprogram* som benytter WYSIWYG⁴-prinsippet:

Med WYSIWYG kan du til enhver tid se (nesten) hvordan dokumentet ditt kommer til å se ut på papir. L^AT_EX derimot har til hensikt at du ikke skal bry deg om hvordan dokumentet ditt ser ut, men i stedet konsentrere deg om innholdet: både det du skal skrive, og den logiske strukturen til innholdet i dokumentet.⁵

Det er ikke noe i veien med å skrive L^AT_EX-kode i f.eks. Microsoft Word, men med GNU Emacs finnes det en rekke hjelpepakker som automatiserer “produksjonsprosessen”.

Ordtellingen er fortatt med programmet WinEdt.⁶

T_EX-delen i ordet L^AT_EX har sin bakgrunn i Donald Knuths program for datasats, typesetting, tekstformatering eller hva man vil kalle det. L^AT_EX kan sies å være et lag over T_EX som skal forenkle bruken av Tex. Det kan forøvrig nevnes at Donald Knuth i september 2002 ble kreert til æresdoktor ved Universitetet i Oslo i forbindelse med Niels Henrik Abel-jubileet 2002.

Hvis jeg skulle takke noen må det særlig være brukere av *USENET News*, på norsk *nyhetsgrupper* eller *diskusjonsgrupper*, som har gitt meg mye å tenke på når det gjelder hva avhandlingen kan inneholde. Se <http://www.usenet.no> og <http://home.online.no/vi-daandr/news/> for mer informasjon om Usenet.

Jeg har valgt ikke å angi dato for siste besøk ved henvisninger til elektroniske dokumenter. Jeg synes det blir altfor tungvint, men vil i stedet si her at alle slike referanser er sjekket senest i november 2002.

¹Om GNU kan det vises til Mikael Pawlo: “Något om fri programvara och öppen källkod – nya licensstyper för datorprogram” i Nordiskt Immateriellt Rättsskydd (NIR) 2002 side 380-95. Også tilgjengelig elektronisk: <http://harvard.pawlo.com/pawlo-nir.pdf>

²Se <http://www.gnu.org/software/emacs/emacs.html> for mer informasjon.

³Se <http://www.linux.no/> for mer informasjon om Linux.

⁴“What You See Is What You Get”

⁵http://folk.uio.no/assf/latex/hva_er_latex.html

⁶Se <http://www.winedt.com/>

1 Innledning

1.1 Om avhandlingens emne og ramme

Denne avhandling vil ta opp spørsmål knyttet til merverdiavgift ved innførsel av varer som foretas av privatpersoner (forbrukere). Etter lov om merverdiavgift (mval) av 19. juni 1966 nr. 66 § 62 skal det betales avgift ved innførsel av varer fra utlandet.

Innførsel utgjør et selvstendig grunnlag for betaling av merverdiavgift, jf mval. §§ 1, 4 (2) og 62.⁷ Reglene innebærer at det skal betales merverdiavgift selv om kjøpet foretas i utlandet. Dette gjelder også ved postordrekjøp, selv om kjøper fysisk aldri fysisk befinner seg utenlands. Reglene i mval. XVI om innførsel er en viss grad mer knyttet opp til tollovgivningen enn resten av mval. F.eks. § 62 (1) om avgiftsgrunnlaget og § 64 om sanksjoner.

Min interesse for emnet ble vekket tidlig på 1990-tallet da jeg etter å ha bestilt (standard) datamaskinprogramvare fra en amerikansk programleverandør. Jeg ble da presentert for en uventet tilleggsregning sammen med ankomstmeldingen. Senere begynte jeg å bestille CD-er fra utenlandske nettbutikker, og ble igjen presentert med en uventet tilleggsregning.

Avhandlingen vil særlig ta opp spørsmål som må anses av særlig interesse når forbrukere/privatpersoner innfører varer. Begrepet "forbruker" eller "privatperson" brukes ikke i merverdiavgiftsloven. Det har vært vanlig å bruke begrepet "forbruker" i merverdiavgiftssammenheng om alle som ikke har plikt til å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet.⁸ Dette kan omfatte f.eks. næringsdrivende som driver en liten virksomhet som ikke når opp til beløpsgrensen for registrering, eller det kan være at de driver virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde, jf §§ 5-5b, jf registreringsvilkårene i lovens kapittel VII.

I denne avhandlingen vil jeg heller legge til grunn et forbrukerbegrep som er mer i samsvar med kjøpsretten, jf den tidligere bestemmelsen om forbrukerkjøp i kjøpsloven § 4 om at kjøpsgjstanden hovedsakelig skal være "til personlig bruk for kjøperen".

I Ot. prp. nr. 44 (2001-02) om lov om forbrukerkjøp s. 31 (pkt. 3.3.2) sies det at

"Ordlyden utelukker ikke absolutt at visse sammenslutninger (juridiske personer) regnes som forbrukere, selv om den nærmest trekker i den retning."

Men i den grad det kan tenkes at det finnes spørsmål (som bare er) av særlig in-

⁷Se Gjems-Onstad/Kildal 1996 side 162.

⁸Se Næss 1990 side 1 som sier at han med forbrukere mener "personer som ikke har plikt til å la seg registrere i avgiftsmanntallet ... Mitt forbrukerbegrep får en vid betydning, siden det også dekker enkelte virksomhetsutøvere." Han deler forbrukere videre inn i tre: "privatpersoner", "små virksomhetsutøvere" og "virksomhetsutøvere som er unntatt". Jeg vil altså fokusere på det som har med privatpersoner å gjøre, ikke alle som etter merverdiavgiftsloven kan regnes som sluttforbrukere fordi endelig avgiftsbelastning skjer, altså alle som ikke har mulighet for å fradragføre inngående merverdiavgift jf prop2000 s. 21-22.

teresse for slike sammenslutninger, vil dette ikke bli drøftet nærmere i denne avhandlingen, det samme gjelder “små virksomhetsutøvere” og “virksomhetsutøvere som er unntatt”.⁹

Det er klart at dette ikke gir noen klar grensedragnings for hva som faller inn under eller utenfor avhandlingen; hvem som er forbrukere i forhold til denne avhandlingen. Men begrepene har heller ingen direkte rettslig konsekvens. De har heller en mer praktisk konsekvens i den forstand at jeg vil fokusere avhandlingen mot hva som har mer praktisk betydning for hva en vanlig privatperson kan oppleve ved innførsel av varer. Dette betyr at hvis et spørsmål kun har av mer perifer betydning for en forbruker vil spørsmålet kun i begrenset utstrekning bli drøftet, dette gjelder selv om spørsmålet kan ha større betydning for (mindre) næringsdrivende.

De spørsmål som tas opp vil likevel ikke være utelukkende av interesse for privatpersoners innførsel av varer. Som nevnt er ikke “forbruker” eller “privatperson” benyttet i loven, og heller ikke i de forskrifter som er av særlig relevans for denne avhandling. Dette betyr at mange av spørsmålene som tas opp vil være relevante også for næringsdrivende. Men vinklingen vil som sagt bli forsøkt lagt mot hva som er av interesse for forbrukere. Dette betyr at f.eks. § 5 nr 1 og 2 i Forskrift (Nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel som angår gavesendinger og sendinger av liten verdi vil bli gitt en forholdsvis stor plass i avhandlingen. Skulle jeg ha skrevet avhandlingen slik at den bare behandlet emner som utelukkende var av betydning for privatpersoner ville det knapt vært noe å skrive om. Men dette betyr ikke nødvendigvis at en alminnelig privatperson *selv* vil finne drøftelsene interessante.

Begrepene “forbruker” og “privatperson” vil altså ikke bli gitt noen klar avgrensning, og de vil også bli brukt om hverandre uten at noen realitetsforskjell vil være tilsiktet. Men jeg har valgt å bruke privatpersoner i avhandlingens tittel for å prøve å gi en kort angivelse av hvordan avhandlingen avgrenses. I enkelte tilfelle vil det dog fremgå av sammenhengen at et videre forbrukerbegrep benyttes, se f.eks. side 24 note 75.

Avhandlingen vil særlig fokusere på innførsel som kan skje i form av postordre e.l. For at ikke rammene skal sprenges fullstendig vil heller ikke ethvert spørsmål som har tilknytning til innførsel bli drøftet (like grundig), resultatet kunne ellers bli at det skrives lite om veldig mye for å plass innenfor oppgavens omfang. F.eks. vil ikke vareeier-begrepet bli drøftet. Av plasshensyn vil jeg heller ikke ta opp muligheten for tilbakebetaling av innførselsmerverdigavgift hvis handelen gjøres om.

Dette er heller ikke en “ja-eller-nei”-oppgave, oppgavens tema tar ikke sikte på å komme frem til et svar med to streker under, men er heller en undersøkelse av flere spørsmål som er knyttet til innførsel.

⁹Se Næss 1990 side 2 om hvordan begrepet “forbruker” er blitt brukt om de som er “endestasjon” for omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester, i dette leddet skjer den endelige avgiftsbelastningen.

1.1.1 Postordrekjøp

Postordrekjøp er ikke definert i mervediavgiftsloven. Men uttrykket ble i en periode fra mars 1999 til mars 2001 brukt i forskrift (nr 12) om innførsel.¹⁰ På samme måte som ved avgrensingen av privatperson/forbruker har altså ikke dette begrepet noen direkte rettslig konsekvens i denne avhandlingen, mer en praktisk konsekvens. F.eks. vil ikke privatpersoners import av biler bli behandlet. Postordre kan defineres som bestilling som sendes i posten, men jeg vil også benytte et noe videre begrep, bl.a. kan det være spørsmål om innførsel som består i laste ned noe en har kjøpt på nettet, og særlig utbredelsen Internett har fått i det siste tiåret har gjort det stadig enklere for stadig flere forbrukere å bestille varer fra utlandet.

At jeg særlig behandler postordre betyr også at jeg ikke vil redegjøre for avgiftsfritak ved innførsel av lytte- eller reisegods.¹¹

1.1.2 Eksemplar av åndsverk

Eksemplar av verk er noe som oppfyller kravet til *verkshøyde* jf åndsverkloven § 1 om "Den som *skaper* et åndsverk", og det fremstilles så eksemplarer av verket som kan selges til andre.

Eksemplar omfatter både verk som lagret i fysiske gjenstander (som bøker, CD-er) samt eksemplar som er elektronisk lagret (f.eks. overføring av programvare over Internett).¹²

Åndsverk, deriblant programvare vil bli gitt særlig bred plass. Det er ikke godt å si hvor praktisk forbrukeres innførsel av programvare. Jeg vil tro det skjer i en ganske betydelig utstrekning. Men uansett er det ikke nødvendigvis slik at juridiske spørsmål må ha stor praktisk betydning for å være interessante å drøfte.

Jeg har valgt å konsentrere avhandlingen om eksemplar av åndsverk. Dette skyldes flere forhold. For det første synes jeg åndsverk i seg selv er interessant (både fagområdet og selve verkene). Det gjør nok mange andre også; salg av bøker, CD-er, filmer og mye annet utgjør klart et stort marked i Norge. Min erfaring er også at dette er produkter som er meget å innføre fra utlandet. I tillegg finnes det regler som gjør at det vil være meningsfylt å drøfte dette særskilt. I tillegg kan det nevnes at en av de mange endringene i reglene om avgiftsfri innførsel av småforsendelser blitt begrunnet med at utenlandske postordreselskap hadde en avgiftsfordel ved salg av videoer og CD-er, se side 18.

Jeg har vurdert ulike formuleringer av tittelen, f.eks. det å nevne programvare særskilt, men jeg har falt ned på begrepet bruke eksemplar av åndsverk. Så som bøker, musikk (CD-er), filmer (DVD-er). Selv om jeg skriver en del om programvare er det

¹⁰Forskrift (Nr. 12) av 12. desember 1975 nr. 2 om beregning og oppkreving av mervediavgift ved innførsel av varer.

¹¹Se nærmere Gjems-Onstad/Kildal 2002 side 512-13.

¹²Se også Rognstad 1999 side 46-50. Rognstads avhandling drøfter dog i hovedsak *konsumpsjon* av rett til et verkseksemplar, jf åndsverkloven § 19, som i vedrører (muligens utelukkende) fysiske eksemplar, se Rognstad 1999 side 67, 73 og 84.

likevel ikke slik at resten av det jeg skriver om i avhandlingen gjelder spesielt for programvare. Jeg har ikke ment å foreta noen endringer i avhandlingens innhold, bare en forenkling og presisering av tittelen.

1.2 Merverdiavgift, moms og toll

Begrepene "merverdiavgift" om "moms" vil også bli brukt om hverandre. I prop¹⁷ ble det foreslått at loven skulle hete "Lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)". Stortingskomiteen kuttet ned lovens tittel til "Lov om merverdiavgift" (og flyttet reglene om "særskilte avgifter" til en egen investeringsavgiftslov; opphevelsen av reglene om investeringsavgift ble forøvrig nylig satt i kraft).¹³

Merverdiavgift er nevnt i avhandlingens tittel. Toll er ikke nevnt. Det skyldes det forhold at toll får en stadig mindre betydning for internasjonal handel etter hvert som det fremforhandles stadig flere internasjonale frihandelsavtaler, hvor reduksjon av handleshindre mellom avtalepartene er et mål. Det kan her nevnes GATT-samarbeidet (og senere WTO), av særlig interesse for Norge er EØS-samarbeidet. Etter EØS-avtalen art. 8 skal det for de varer som er omfattet av avtalen gjelde et *fritt varebytte*, og i art. 10 sies det at *Toll på import og eksport og avgifter med tilsvarende virkning skal være forbudt mellom avtalepartene*. Men det er ikke anledning til å benytte mval. for på denne måten "omgå" EØS-avtalen (og andre toll- og handelsavtaler), jf Gjems-Onstad/Kildal 2002 side 19 og 505.

Ser man i Tolltariffen fra senere år vil man se at det står side opp og side ned med *fri* som tollsats, ofte uavhengig av opprinnelsesland, i enkelte tilfelle betinget at varen kommer fra et EØS-land (eller så gjelder det da en lavere sats).

Av varer som det er særlig aktuelt for forbrukere å innføre kan det nevnes CD-er, DVD-er, bøker og programvare. Det er ikke toll på noe av dette.¹⁴ Mange varer det er toll på er av mindre interesse for forbrukere å innføre, særlig når det gjelder typiske postordrekjøp.

1.3 Rettskilder og rettskildebruk

Lover Hovedrettskilden er merverdiavgiftsloven, tolloven og forskrifter knyttet til disse. Avhandlingen vil i stor grad bestå av en fortolking av ulike lovbestemmelser. Med mindre annet fremgår av sammenhengen vil en ren paragrafhenvising være en henvising til merverdiavgiftsloven (mval). Henvisinger til forskrifter som er gitt til gjennomføring av loven er gjort ved skrive F eller forskrift foran "løpenummeret".

Forarbeider Ser man på forarbeidene til merverdiavgiftsloven fra 1969 (særlig Innstilling fra Skattekomiteén av 1966. Underutvalget for omsetningsavgift, avgift 20. desem-

¹³Se Innst. O. XVII (1968-69) s. 40-41.

¹⁴Dette er imidlertid ikke tilfelle innenfor EU, hvor det er toll på 3,5 prosent av CD-ers of DVD-ers verdi. Se EFs felles tolltariff posisjon 8524.

ber 1966 og Ot. prp. nr. 17 (1968-69)), vil man kanskje stusse over at det er såvidt de inneholder materielle drøftelser av lovens innhold.

Underutvalget for omsetningsavgift til Skattekomiteén av 1966 drøfter merverdiavgiften forholdsvis grundig. Men underutvalgets innstilling drøfter i større grad på hvilken måte et merverdiavgiftssystem kan fungere og hva det bør inneholde og utformes, altså lite om bestemmelser i selve merverdiavgiftsloven. Det finnes likevel enkelte relevante drøftelser der som vil bli referert.

Når det gjelder senere års lovendringer er forarbeidene betydelig mer fylldige og en rekke forhold drøftes. F.eks. er prop2000 om "Merverdiavgiftsreformen 2000" på rundt 200 sider nesten like stor som samtlige forarbeider til loven av 1969 (Underutvalgets innstilling, Ot. prp. nr. 17 (1968-69) og Innst. O. XVII (1968-69)). Men de senere års endringer i merverdiavgiftsloven angår bare i begrenset grad innførsel av varer.

Merverdiavgiftsloven innførte et flerleddssystem hvor avgift ble pålagt merverdien i hvert enkelt ledd, den erstattet det tidligere sisteleddsystemet (ettleddsystem) som hadde vært brukt i flere tiår. Ofte er det slik at hvis en lov erstatter en tidligere kan en tenkes å finne relevante drøftelser for hvordan den nye loven er å forstå, i det minste hvor den nye loven ikke er ment bryte med den tidligere rettstilstanden. Akkurat i dette tilfelle er det klart ment at det skal være et brudd i rettsoppfatningen. Men når det gjelder reglene om (merverdi-)avgift ved innførsel er det en forholdsvis stor grad av samsvar mellom det tidligere systemet og det nåværende systemet. Likevel viser det seg at det er begrenset hva en kan finne av rettskilder knyttet til det tidligere regelsettet. Reglene om den tidligere omsetningsavgift ved innførsel og ble gitt som forskrifter til særavgiftsloven¹⁵

I de tilfelle det vises til proposisjon, NOU e.l. med (eller uten) sidetall etterfulgt av "pkt" i parentes, vises det til punktet i utredningen e.l. hvor dette er omtalt, og ikke til et punkt i denne avhandlingen. Årsaken til at dette er gjort er særlig for å lette gjenfinningen av henvisninger i elektroniske utgaver av dokumenter hvor det ofte ikke er angitt sidetall, eller for å vise nærmere hvor på en side teksten det henvises til befinner seg.¹⁶

Praksis Forvaltningspraksis (og uttalelser fra forvaltningen) er sentralt ved praktiseringen merverdiavgiftsloven. Det finnes en rekke uttalelser om et vidt spekter av problemer knyttet til merverdiavgiftsloven. Forvaltningspraksis har vært så sentralt at enkelte uttalelser har medført en rettslig endring angående hvorvidt programvare skal anses som en vare, se side 29 note 95

En del av avhandlingen vil gå til å undersøke om hvorvidt et standpunkt forvaltningen har inntatt kan forsvares rettslig.

Rettspraksis av betydning finnes det ikke på det område avhandlingen berører.

¹⁵Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter. Loven er fremdeles i kraft og brukes i dag til helt andre ting, se side 8.

¹⁶Se f.eks. side 11 note 33 Se også Bing 2001 på side 12 hvor han uttaler at "Sidetallet er altså mediarelativt. Ved overgangen til digitale media, mister man sidetallet som referanse. Derfor utvikles alternativer, f.eks. en fortløpende nummerering av avsnitt, som vil være de samme i papir- og elektroniske utgaver."

Men jeg vil presisere at jeg bygger på alminnelig norsk metode. Men det rettsområde jeg skriver om er altså et felt hvor tvister sjelden kommer opp for domstolene. Men jeg vil slutte meg til det Ole-Andreas Rognstad skriver:

“Jeg er av den oppfatning at det forhold at visse saker *de facto* sjelden eller aldri kommer opp for domstolene, ikke er noe tungtveiende argument for å forlate en monosentrisk rettskildelære basert på domstolenes rettsanvendelse.”¹⁷

Fremmed rett Fremmede lands rett og rett som har tilknytning til internasjonale institusjoner, særlig EU og EØS-samarbeidet, vil ikke bli gjort gjenstand for særlig drøftelse, jeg vil heller ikke foreta komparative studier av nordisk rett. Men i enkelte sammenhenger vil det være nødvendig å komme inn på fremmed rett.

¹⁷Rognstad 2001 på side 440-41. (uthevet i originalen)

2 Om merverdiavgift og innførsel

2.1 Hva merverdiavgift og avgift på innførsel er

“Merverdiavgiften er en avgift på innenlandsk omsetning av varer og tjenester.”¹⁸

At det er en omsetningsavgift fremgår av §§ 1, 3 og 13. At avgiften gjelder innenlands omsetning kan sees av bl.a. § 16 (1) nr. 1 litra a som unntar varer og tjenester “til utlandet” fra avgiftsplikt og § 27 om når næringsdrivende er registreringspliktige, og norsk lov vil bare i begrenset utstrekning gjelde

Ved innenlands omsetning er merverdiavgiften er en avgift på merverdien i de enkelte ledd.

Merverdien i avgiften er ikke selve avgiften, som enkelte kan synes å tro, men “den verdi varen eller tjenesten er tilført på vedkommende ledd”¹⁹

Merverdiavgiften er ikke kumulativ, det er ikke merverdiavgift på merverdiavgift. Dette kan være annerledes ved innførsel, f.eks. om en person kjøper en gave i utlandet uten å få refundert moms og så sender denne til Norge hvor det igjen påløper avgift ved innførselen.

Gjennom fradragsretten (jf § 21) fjernes avgiftens kumulative virkning, men alle ledd skal betale avgift. “Systemet er imidlertid bygget opp slik at den endelige avgiftsbelastningen på forbrukerne normalt vil utgjøre samme andel av prisen uansett det antall ledd varene omsettes gjennom.”²⁰ Prop2000 sier det slik:²¹

“Merverdiavgiften er en forbruksavgift i det den i sin utforming bare tar sikte på å belaste det endelige innenlands forbruk av avgiftspliktige ytelser.”

En konsekvens av dette er at levering av varer og tjenester til utlandet ikke er pålagt merverdiavgift.²²

Merverdiavgiften blir således i hovedsak en avgift på innenlandsk forbruk i siste omsetningsledd. Man kunne således tenke seg at forbruk foretatt i utlandet ikke var omfattet av loven, men særlig hensynet til nøytralitet har ført til at dette ikke er tilfelle. Se nærmere side 9 om dette.

Det kan vel også sies at “forbruk i utlandet” ikke er helt nøyaktig betegnelse all den tid varen skal benyttes i Norge, tilknytningen til utlandet er nokså svak når det kun er snakk om overføring av penger til utlandet.

Avgiften som skal betales ved innførsel kan sies å være en avgift (også) uten omsetning, jf side 14. Og selv om innførselen finner sted som følge av en omsetning, er det etter § 62 innførselen av varen og ikke det faktum at har skjedd en omsetning

¹⁸Refsland II s. 272

¹⁹Underutvalget s. 86 sp 1, se også s. 49 jf Ot. prp. nr. 17 (1968-69) s. 51 sp. 2

²⁰Ot. prp. nr. 17 (1968-69)

²¹s. 21 sp. 1, se også s. 23 sp. 2 og s. 155

²²Eller: den er pålagt en null-sats, siden fritaket finnes i § 16 nr. 1 så befinner virksomheten seg innenfor merverdiavgiftsområdet, og den vil ha rett til fradrag på inngående merverdiavgift (jf § 21 om fradrag som viser til kap. IV, § 16 står i kap. IV, dette i motsetning til virksomheter som er plassert utenfor avgiftsområdet etter §§ 5 - 5b).

som betinger avgiftsplikt. Mens merverdiavgift på innenlandsk forbruk kun pålegges i forbindelse med omsetning (mval. § § 1 og 3), er det ved innførsel tilstrekkelig at en vare er ført inn i riket, jf like nedenfor.

2.1.1 Om tiden før merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven erstattet den tidligere sisteleddavgiften med en flerleddsavgift. Avgiften hadde sitt grunnlag i Lov 19. mai 1933 nr. 11 om omsetningsavgift og Stortingets avgiftsvedtak. Ved sisteleddavgiften ble avgift lagt på siste ledd av omsetningen, typisk til forbruker.²³ I avgiftsvedtaket ble dette uttrykt ved at avgiften ikke skulle betales til varesalg til næringsdrivende som i sin næringsvirksomhet omsetter varer av samme slag eller bruker disse varene i egen produksjon.²⁴ Tilsvarende gjaldt ved innførsel av varer fra utlandet.

Selv om sisteleddavgiften for lengst er erstattet med en flerleddet merverdiavgift består selve loven den dag i dag, og er i de siste årene brukt til bl.a. seteavgift ved flytransport og særavgifter på tobakkvarer, bensin, sukker og mye annet.²⁵

Reglene om innførsel fantes i avgiftsvedtaket § 10. Første ledd var nærmest identisk med gjeldende første ledd, første punktum i mval. § 62. Vedtaket lød:

“Avgift av varer som innføres fra utlandet, Svalbard, og Jan Mayen, skal betales ved innførselen.”

Avgiften skulle dog ikke betales av registrerte næringsdrivende til bruk i egen virksomhet (for de nærmere detaljer vises det til avgiftsvedtaket). Unntatt fra avgift ved innførsel var varer som etter avgiftsvedtaket § 8 var unntatt fra avgiftsplikt. Dette gjaldt bl.a. aviser og tidsskrifter (§ 8 nr. 2, men bøker var ikke unntatt). En forskjell var det dog: § 10 om innførsel viste ikke til § 8 nr. 9 om bl.a. salg av brukte ting fra den som hadde eid gjenstanden til privat bruk.

2.1.2 Begrunnelse for avgift ved innførsel

I forbindelse med Merverdiavgiftsreformen 2000²⁶ ble det uttalt at

“Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det lagt vekt på at det skal gi minst mulig uheldige vridninger i økonomien samtidig som staten sikres stabile inntekter. Mulighetene for avgiftsunndragelser skal også være små og de administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling være minst mulig både for avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende.

²³Og “forbrukerbegrepet” her er vel noe videre enn det jeg ellers legger til grunn i avhandlingen. Om hva som ble ansett som siste ledd kan det vises til Underutvalget s. 13-14.

²⁴Se Frigaard/Rosenberg 1956 s. 21-29 og Underutvalget s. 9.

²⁵Den byttet dog tittel ved lov 27 mars 1998 nr. 13 og er endret til en generell lov om særavgifter. Se Ot prp nr 35 (1997-98) kap. 6. Siden mval. ble innført ble loven ikke lenger brukt til innkreving av alminnelige omsetningsavgifter.

²⁶Se prop2000 s. 21 sp. 2

Nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet er et sentralt prinsipp... ”

Hva som ligger i nøytralitet blir sjelden nærmere presisert, men Underutvalget har gitt følgende forklaring:²⁷

“Med et nøytralt avgiftssystem menes en omsetningsavgift som ikke påvirker næringsstrukturen, forbruksvalget eller næringslivets konkurransevne overfor utlandet.

...

I merverdisystemet, hvor alle kjøp og salg på alle ledd forutsettes å være avgiftspliktige, oppnås nøytraliteten gjennom de næringsdrivendes adgang til å trekke fra den avgift de erlegger på innkjøpet i den avgift de krever opp på salget. På den måten vil avgiften kun ramme det endelige forbruk, og vil virke nøytralt overfor næringslivet, som bare vil forestå innkasseringen av avgiften. En viktig forutsetning er imidlertid at systemet er fullstendig og i prinsippet rammer alle varer og tjenesteytelser.”

I de senere år har særlig utbredelsen av Internett og mulighet for elektronisk handel utfordret mulighetene til å ha et nøytralt merverdisystem.

Det kan også vises til St.meld. nr. 41 (1998-99) “Om elektronisk handel og forretningsdrift” s. 69 (pkt. 5.4.3), hvor det vises til retningslinje om nøytralitet ved e-handel utarbeidet i OECD-regi

“Beskatningen skal ikke diskriminere mellom former for elektronisk handel og mellom ordinær handel og elektronisk handel, beslutninger skal være motivert ut fra økonomiske og ikke skatte- og avgiftsmessige forhold.”

og på s. 108 (pkt. 10.3)

“Det skal være skattenøytralitet ved elektronisk handel, dvs. at de skatte- og avgiftsrettslige prinsipper som ligger til grunn for beskatningen av ordinær handel også skal ligge til grunn for beskatningen av elektronisk handel. Beskatningen skal ellers være praktiserbar, forutsigbar, effektiv og rettferdig og fleksibel.”

Underutvalget (s. 66) vurderte om avgift på innførsel av varer kunne unnlates “i og med at avgiften umiddelbart etter føres til fradrag.”

Underutvalget konkluderer med at dette ikke bør gjøres, og anfører særlig hensynet til hjemmeindustrien:

“[A]vgiftsfrihet for importen [vil] favorisere importvarene fremfor den innenlandske produksjon. Da det vil være omsetningsavgift på alle kjøp innen landet, vil det kreve større kapital å kjøpe norske varer enn utenlandske. Selv om en hurtigvirkende restitusjonsordning kan utviske noe av

²⁷Underutvalget side 52 jf s. 49

forskjellen, vil det likevel gå en viss tid før avgiften på det innenlandske innkjøpet kan avregnes i utgående avgift, eventuelt tilbakebetales.²⁸ Underutvalget vil derfor foreslå full avgiftsberegning av importen av hensyn til hjemmeindustrien. Dette hensyn har man funnet må veie meget tungt, spesielt fordi et merverdiavgiftssystem nettopp tilsikter å unngå slike skjjevheter. Underutvalget er klar over at avgiftsberegning av importen vil innebære økt arbeid for tollvesenet.”

For privatpersoner, som ikke har fradragsrett, blir hensynet til nøytralitet mer merkbart. Jeg har sett flere eksempler i pressen på privatpersoner tror de gjør et kjempekupp ved å handle fra utlandet, men ser besparelsen smuldre bort når norske avgifter kommer i tillegg.²⁹

Hensynet til nøytralitet ble også anført som et argument for å innføre et “postordreunntak” fra reglene om fritak fra merverdiavgift for innførsel av småsendinger, se side 18. Særlig utbredelsen av Internett gjorde det praktisk mulig for privatpersoner i mye større grad enn tidligere å bestille varer fra utlandet, særlig bøker og CD-er, og i det siste filmer på DVD. Disse reglene medførte (og medfører) at mange forbrukere dreier handelen sin mot (nett-)butikker i fremmede stater, da butikken som normalt kan trekke den lokale momsen fra utsalgsprisen, samtidig som man ved å foreta mindre bestillinger kan komme under grensene som medfører fritak fra merverdiavgift ved innførsel.

2.2 Om innførsel

Merverdiavgiftsloven definerer ikke innførsel, som etter § 62 (1) er det utløsende kriterium for betaling av avgift. Det er også lite å hente i forarbeidene, Ot. prp. nr. 17 (1968-69) behandler ikke hva som menes med innførsel. Det er derfor naturlig å se hvordan begrepet brukes i tollretten.³⁰

I den grad tollretten skulle innebære at innførsel foreligger hver gang en (samme) vare føres inn i landet, kan ikke dette ubetinget legges til grunn i forhold til merverdiavgiftsloven, se straks nedenfor.

Begrepet er heller ikke definert i tolloven. Men gjeldende forvaltningspraksis definerer begrepet som “handlinger hvorved varen bringes fysisk til norsk tollområde. Dette framgår også forutsetningsvis av ordlyden i toll. § 29, 1. ledd” jf Tollvesenets veileder om merverdiavgift ved innførsel pkt. II.2 og Refsland II s. 279. Det er normalt uten betydning hvorfor varen innføres, det kan være gave, leie, lån eller at varen er kjøpt.

²⁸ Dette er en annen form for tilbakebetaling enn den som gjelder bygninger jf. mval. § 21, se Underutvalget side 50 note 1 som der bruker “restitusjon” om tilbakebetaling av avgift når inngående avgift overstiger utgående avgift.

²⁹ Se f.eks. VG Nett 11.01.02, <http://www.vg.no/pub/vgart.hbs?artid=846353>, om et sveitsisk nettsted som tilbyr 20-pakninger med sigaretter for åtte kroner, men hvor norske avgifter fører til at prisen blir omtrent den samme som om de skulle ha blitt kjøpt i Norge – om ikke dyrere.

³⁰ jf bl.a. Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) nr. 1 pkt. 15.2.1

2.2.1 Ikke omfattet: tilbakeflytting av varer

Definisjonen kan synes å omfatte at samme eier tar med en gjenstand ut av Norge og så bringer det tilbake igjen.³¹ Men hvis det skulle betales avgift i slike tilfelle ville det i realiteten vært snakk om en form for toll, da avgiften utelukkende ble pålagt fordi varen krysset en grense. Dette kan også leses indirekte ut av § 62 (3), i dette tilfelle er det hjemmel for avgift hvor det er utført en tjeneste på en vare i utlandet, resten av § 62 da kan sies å forutsetningsvis gi uttrykk for at det kun skal betales avgift ved første innførsel (gitt at varen ikke i mellomtiden har skiftet eier i utlandet).

2.2.2 Ikke omfattet: utenlandske næringsdrivende i Norge

Utenfor begrepet innførsel faller kjøp fra utenlandske næringsdrivende som driver omsetningsvirksomhet her i landet, jf særreglene i § 10 (3).

Det må her skilles mellom omsetning som omfattes av bestemmelsen og utenlandske næringsdrivende som fra utlandet eksporterer varer til Norge, som ikke omfattes.³² Sistnevnte tilfelle vedrører reglene om innførselsmerverdiavgift som skal behandles nærmere.

I den grad utlendingen har forretningssted eller bopel i Norge oppstår ingen særproblemer, og lovens alminnelige regler gjelder³³

Det sier seg selv at det ville være vanskelig for utenlandske næringsdrivende å måtte følge med i avgiftsreglene i ethvert de land de sender varer til og kanskje registrere seg. Dette blir særlig mer aktuelt nå som internetthandel blir mer utbredt, hvor bedrifter som før stort sett bare drev med innenlandshandel nå enkelt kan ha hele verden som markeds plass. Se nærmere om dette i Gjems-Onstad/Kildal 2002 s. 186-87.

2.3 Reglens praktiske betydning for privatpersoner

2.3.1 Muligheten for konkurranse

CD-er, bøker, DVD-er osv er varer hvor det enkelte eksemplar er nokså like verden over, uansett hvor og av hvem de selges. De er lett omsettelige over landegrensene. Og det er enkelt å sjekke prisene innenlandske og utenlandske nettbutikk tar for varene. I tillegg ligger prisene på mange av disse varene under grensen for avgiftsfri innførsel som gjelder for småforsendelser. Andre varer og tjenester er avhengig av lokalisering: frisørtjenester, helsepleie og bakverk og mye annet krever at man er på det stedet de selges for å kunne nyttegjøre seg dem (eller at man i nærheten hvis man ønsker fersk levering). Disse kan sies å være skjermet fra utenlandsk konkurranse.³⁴

³¹Se også tolltariffens innledende bestemmelser § 11 nr. 23

³²Jf skattedirektoratets rundskriv om merverdiavgift nr. 45 av 15. juni 1977, gjengitt i Refsland I, se side 114

³³Jf Ot. prp. nr. 18 (1976-77) s. 2 (pkt. 2.1.1). Ellers gir forarbeidene til bestemmelsen ingen veiledning til grensedragningen. Storkomiteen har ingen eller bare meget knappe bemerkninger i Innst. O. nr. 34 (1976-77).

³⁴Se Larsen 2001 side 17.

2.3.2 Opphavsrettslige reglers betydning

Etter min oppfatning vil reglene i (og rundt, så som forskriftsverket) mval. kap XVI om innførsel få økt betydning i fremtiden for de varer jeg konsentrer meg om, særlig overfor privatpersoner. Dette skyldes slik jeg ser det EU-initierte endringer i reglene om konsumpsjon av opphavsrett. Reglene om konsumpsjon av opphavsrett (se åvl. § 19 i norsk rett) regulerer hvorvidt det er tillatt å videreselge eksemplar av åndsverk som opphavsmannen har solgt. Hvis rettighetene ikke er konsumert vil en videre-spredning være et brudd på opphavsmannens spredningsrettigheter etter åvl. § 2. Se mer om dette straks nedenfor.

Etter åndsverkloven § 2 har opphavsmannen enerett til eksemplarfremstilling og å gjøre verket tilgjengelig for allmennheten.

Etter § 2 (3) omfatter tilgjengeliggjøring for allmenheten fremføring, spredning og visning. Jeg vil i det følge konsentrere meg om spredning, som jeg anser for den mest interessante beføyelsen når det gjelder innførsel.

Spredning omfatter etter § 2 (3) blant annet salg, utleie og utlån av eksemplar av verket. Rettighetene er ikke "engangsrettigheter", de gjelder hver gang de er aktuelle.³⁵ Dette skulle innebære at det ikke var en anledning til å selge f.eks. brukte bøker og CD-er etter at man hadde kjøpt dem i en butikk (med mindre man hver gang innhentet opphavsmannens samtykke).

Men her medfører åvl. § 19 at eksemplar av et verk som er solgt med opphavsmannens samtykke kan spres videre blant allmennheten. Uttrykt på en annen måte: spredningsretten *konsumeres* ved første salg. Noe som ikke sies i bestemmelsen er om det har betydning *hvor* eksemplaret er solgt. Ordlyden sier ikke direkte noe om dette, men dens taushet kan forstås slik at det ikke gjelder noen geografiske begrensninger, enten eksemplaret er solgt i Norge eller i Sør-Amerika. Dette støttes av forarbeidene til åvl. § 19, her sies det at "Bestemmelsene i § 19 om konsumpsjon av spredningsretten for åndsverk vil etter forslaget fortsatt innebære internasjonal konsumpsjon."³⁶

Siden det etter gjeldende norsk rett gjelder såkalt internasjonal (eller global) konsumpsjon, vil det være tillatt å importere det til Norge og selge det her. (Så lenge eksemplaret var solgt med opphavsmannens samtykke.) Dette kan i fremtiden komme til å endre seg.

EF-direktiv 2001/29/EF av 22. mai 2001 om harmonisering av visse aspekter av opphavsrett og beslektede rettigheter i informasjonssamfunnet (også kalt *INFOSOC* (av det engelske *information society*) har regler om såkalt regional konsumpsjon, i dette tilfelle EØS-regional konsumpsjon.³⁷

Det vil si at hvis et verk selges i et land utenfor EØS, f.eks. USA, med opphavsmannens samtykke (eller noe han har gitt sitt samtykke til, f.eks. et forlag) så vil det likevel

³⁵Jf. Ot. prp. nr. 26 (1959-60) side 16.

³⁶Se Ot. prp. nr 15 (1994-95) side 86. Om begrunnelsen for dette se Rognstad 1999 side 640-41 med henvisninger.

³⁷Se direktivet art. 4 nr 2 om konsumpsjon av spredningsretten.

ikke være tillatt å selge (spre) noen av disse verkseksemplarene innenfor EØS.³⁸

I dag finnes det allerede en begrenset regel om dette i åndsverkloven § 54 (1) litra e. Her settes det et forbud mot å *innføre* eksemplar av lyd- eller filmopptak³⁹ fra land utenfor EØS når eksemplar av verket allerede tilbys i Norge (såkalt parallellimport). Men bestemmelsen gjelder kun hvis hensikten er å gjøre eksemplarene tilgjengelig for allmennheten.⁴⁰

Reglene om global konsumpsjon vedrører ikke ikke bare parallellimport, men også det som kan kalles spesialimport: Verket er ikke til salgs på det norske markedet, men en forhandler (f.eks. en bokhandler) mener det finnes en etterspørsel etter verket her i landet og importerer så noen eksemplar til Norge.

Et lovforslag om gjennomføring av INFOSOC-direktivet i dansk rett ble fremsatt i begynnelsen av oktober 2002.⁴¹ Angående konsumpsjon av spredningsretten sies det:

“Den ændrede bestemmelse forhindrer viderespredning af værkseksemplarer, der er erhvervet ved parallelimport eller anden form for import fra lande uden for EØS. I sådanne tilfælde er viderespredning til almenheden kun tilladt, hvis rettighedshaveren har givet samtykke. Det må dog forventes, at rettighedshaveren fx et forlag normalt vil have interesse i at give dette samtykke, når det gælder specialimport. Endvidere vil eksempelvis danske boghandlers erhvervelse af bøger fra udlandet ofte ske direkte fra den udenlandske forlægger; indhentelse af det fornødne samtykke kan således foregå i forbindelse med bestillingen af bøgerne.” (L 19 side 24)

42

Merk at spredningsretten i åvl. § 2 er avgrenset mot bruk i “det private område”. Dette innebærer at man som privatperson selv kan kjøpe eksemplar av åndsverk i utlandet (f.eks. via en netthandel) til privat bruk. Dette vil således medføre at mens butikker (f.eks. platebutikker og bokhandlere) ikke vil ha anledning til å selge f.eks. CD-er eller bøker som selges på markedet i et land utenfor EØS (f.eks. av en bokdistributør) med mindre de har innhentet samtykke til dette.

Således er det ingen grunn til at reglene i mval. kap XVI vil miste noen betydning i fremtiden, særlig ikke når det gjelder privatpersoner.

INFOSOC-direktivet er såvidt jeg vet foreløpig ikke tatt inn som del av EØS-avtalen. Men i høstens statsbudsjett sies det at “Regjeringen vil fremme forslag om endringer i

³⁸Flere EF-direktiver angående immaterielle rettigheter er blitt gitt på 1980- og 1990-tallet, de har til felles at de krever regional konsumpsjon. Dette gjelder varemerkedirektivet, programvaredirektivet, databasedirektivet. For patenter innebar EØS-avtalen (og ikke et bestemt direktiv) en overgang fra nasjonal (norsk) konsumpsjon til EØS-regional konsumpsjon, se nærmere Stenvik 1999 side 277-279.

³⁹Typiske eksempler er musikk-CD-er og film-DVD-er.

⁴⁰åvl. § 54 litra e er grundig behandlet i Rognstad 1999 side 79-87 og 656-92.

⁴¹Lovforslag nr. L 19, Folketingsåret 2002-03

⁴²Se også Rognstad 1999 side 598-99 og 604 om likebehandling av rettighetshavere fra land tilsluttet Bernkonvensjonen om vern av litterære og kunstneriske verk.

åndsverkloven på bakgrunn av EF-direktiv 2001/29/EF om opphavsrett i informasjonssamfunnet.⁴³ Forøvrig er en rekke EF-direktiver angående opphavsrett tatt inn som del av EØS-avtalen og gjennomført i norsk rett.

Det kan kanskje synes noe besynderlig at EU vil forhindre handel med utenlandske åndsverk som ikke engang kan sies å konkurrere med salg innen EU/EØS og dermed gi opphavsmenn fra tredjeland utvidede rettigheter uten krav om noen motytelse. Men begrunnelsen synes å være at ved å begrense konsumpsjonen EØS-regionalt så kan dette brukes som et forhandlingskort overfor andre land, for å få dem til å åpne sine markeder.⁴⁴

2.4 Beregningsgrunnlaget for avgiften

“Med avgiftsgrunnlaget forstår vi den verdi som avgiften skal beregnes av.”⁴⁵

Ved innenlandsk omsetning skal avgiften beregnes av “vederlaget” for den avgiftspliktige omsetning, § 18 (1).

Ved innførsel skal avgiften beregnes i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi ved verdifortolling, se § 62 (1) jf (4) og (5). Avgiftsgrunnlaget vil her ikke (utelukkende) være knyttet til vederlaget, idet det ved innførsel også skal beregnes avgift av varer som er innført som gave, lån eller leie.⁴⁶

Regler om fastsettelse av varers tollverdi finnes ikke i mval. Man finner heller ingen direkte regel i tolloven, bortsett fra § 42 som har en henvisning til tolltariffen. I tolltariffens innledende bestemmelser (tib) finner man en bestemmelse om tollverdi i § 8. Her henvises det til “de forskrifter Finansdepartementet har gitt i samsvar med bestemmelsene i Avtalen om gjennomføring av artikkel VII i Generalavtalen om tolltariffer og handel (GATT)”. Når man så har funnet en forskrift man tror passer, Forskrift om fastsettelse av varers tollverdi, kan man lett lure på om man likevel har funnet rett forskrift. Forskriften er fra 3. desember 1980 (nr. 4917) og oppgir tib § 5 som hjemmel. Men denne angår noe helt annet, nemlig “nedsettelse av tariffmessig toll på landbruksvarer”.

Så for å være helt sikker må man lete litt. Og da vil man finne at § 5 er blitt flyttet til § 8, men dette er f.eks. ikke angitt i Lovdatas versjon av tib. Se St.prp. nr. 59 (1994-95) og Innst. S. nr. 65 (1994-95). Her uttales det at

“Tollverdiavtalen under GATT 1994 fremgår som en noe forenklet utgave av 1979-avtalen knyttet til GATTs artikkel VII om tollverdi. GATT

⁴³Se St.prp. nr. 1 (2002-2003) fra Kultur- og kirkedepartementet, Programkategori 08.30 Film- og medieformål (kap. 0334-0336).

⁴⁴Se Rognstad 1999 s. 584 og KOM(97) 628 (Kommisjonens forslag og utkast til direktivet om opphavsrett i informasjonssamfunnet fra 1997.) s. 30. Hvorvidt direktivene om opphavsrett kan tolkes ulikt i EØS- (EFTA) eller EU-kontekst drøftes av Rognstad 1999 kap 7 (f.eks. side 632), men hans konklusjon synes å være at det ikke er grunnlag for en annen forståelse av de opphavsrettslige direktivene i EFTA-sammenheng.

⁴⁵Herstad 1973 s. 70

⁴⁶jf Herstad 1973 s. 71

1994-avtalen inneholder ingen endringer som påvirker det regelverk vi benytter i dag, og vår forskrift av 3. desember 1980 forutsettes derfor å kunne beholdes uendret.

Etter GATT 1994-avtalen om gjennomføring av artikkel VII, videreføres hovedregelen om at transaksjonsverdien er grunnlaget for fastsettelse av tollverdien for innførte varer. Transaksjonsverdien skal i prinsippet baseres på innkjøpsprisen, det vil si den pris som faktisk er betalt eller skal betales for en vare ved salg for eksport til innkjøpslandet.

Tollverdien skal justeres med visse kostnader som ifølge bestemmelsene skal utgjøre en del av tollverdien.⁴⁷

Etter forskriften § 8 utgangspunktet at tollverdien "skal være transaksjonsverdien, det vil si den pris som faktisk er betalt eller skal betales for varene ved salg for eksport til Norge og justert i samsvar med bestemmelsene i § 9"

Dersom det helt eller delvis er betalt med et gavekort skal det trolig ikke foretas noen reduksjon i det betalte vederlag, tollverdien skal fremdeles omfatte hele det betalte beløp, sml. Refsland I s. 511. Hvis det derimot er gitt en rabatt så må denne prisen legges til grunn.⁴⁸

I § 9 nr. 2 finner man at transportkostnader skal være inkludert i transaksjonsverdien. Tilsvarende ved innenlands omsetning finner man i mval. § 18 (2) nr. 1. Se dog nedenfor side 22 om transportkostnadenes betydning ved beregning av fritaket for småsendinger.

Dersom det er snakk om en gavesending vil det ikke foreligge noen transaksjonsverdi, tollverdien må da fastsettes på annen måte. Det må benyttes en av de andre beregningsmåtene i §§ 3-8, det vises til forskriften for det nærmere innhold.⁴⁹ Men tolloven § 42 må i utgangspunktet være anvendelig også her, i den grad det ikke er grunn til å tvile på opplysningene skal den verdi som er deklart legges til grunn.⁵⁰

Etter forskriftens § 10 skal valutakursen på det tidspunkt varen ble innført legges til grunn. I merknadene til forskriften (som er gjengitt til slutt i forskriften) presiseres dette dithen at "For så vidt angår § 10, forstås med «innførelstidspunktet» fortollingstidspunktet."

En tilsvarende bestemmelse angående hvilke regler som skal legges til grunn ved avgiftsberegningen finnes i mval. § 74. Denne sier at avgift som skal betales ved innførelse skal "svares den etter de regler som gjelder på fortollingstiden". (Men det er ikke naturlig å kalle valutakursene for en regel, selv om valutavsvingninger kan medføre at en forsendelse kan vippe rundt 200-kroners-grensen.)

⁴⁷Innst. S. nr. 65 (1994-95) kap. 4

⁴⁸Jf St. prp. nr. 25 (1979-80) s. 32

⁴⁹Se også Refsland 1992 s. 151

⁵⁰Om adgangen til å åpne postforsendelser for kontroll av innholdet kan det vises til Stub 2002 side 108-110.

2.5 Beregning av avgiften

2.5.1 Avgiften

§ 62 sier det skal betales "avgift" ved innførsel, men det er ikke angitt hvilken avgift det siktes til, om det utelukkende gjelder merverdiavgift eller om det i tillegg gjelder andre avgifter. Forskrift nr. 12 om om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer sier i § 1 at det "skal beregnes merverdiavgift" ved innførsel, mens § 5 sier at ikke skal "beregnes merverdiavgift av". Satsen for merverdiavgift er for tiden på 24 prosent.

2.5.2 Fritaket for småsendinger

I forskrift (Nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer er det i § 5 nr. 1 og 2 fritak fra å betale merverdiavgift for småsendinger.

I dag lyder nr. 1 og 2 slik:

"§ 5. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av:

1. Gavesendinger av verdi under kr. 500,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakkvarer (herunder sigarettpapir).

2. Andre sendinger av verdi under kr 200,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakkvarer (herunder sigarettpapir)."

Disse reglene er gjennom årene blitt endret en rekke ganger og jeg vil gi en oversikt over disse endringene.

2.5.3 En oversikt over endringene i fritaket for småsendinger

Jeg vil i det følgende gjøre rede for utviklingen av fritaket for småsendinger. Dermed blir det f.eks. enklere å se hvorvidt det skjer en reell justering av beløpene etter hvert som kroneverdien faller, eller (som vanlig er) om det skjer en mer skjult avgiftsskjerpelse gjennom underregulering av beløpene.

1969

mval. § 66 sier at departementet skal gi nærmere regler om beregning, oppkreving og kontroll. Den første forskriften ble gitt 2. desember 1969.⁵¹ Selv om det ble gitt en ny forskrift i 1975, som er den som gjelder i dag, tilsvarer den i hovedtrekk de tidligere forskriftene både i systematikk og materielt innhold.

I denne forskriften ble det sondret mellom gavesendinger og postsendinger (henholdsvis § 5 nr. 1 og 2), mens dagens forskrift bruker gavesendinger og andre sendinger.

Gavesendinger var fritatt for merverdiavgift nå sendingens verdi var under 200 kroner kumulert med et krav om at "toll, lageravgift og andre avgifter (herunder merverdiavgift)" ikke måtte overstige 40 kroner.

⁵¹Kunngjørt 10. februar 1970 i Norsk Lovtidend avd. 1 1970 (hefte nr. 4) s. 131; avd. 2 1969 s. 922

Postsendinger var fritatt når "toll, lageravgift og andre avgifter (herunder merverdiavgift)" til sammen ikke oversteg kr. 20,-.

1970

1969-forskriften ble erstattet av en ny en allerede i 1970, av 25. september 1970.

§ 5 hadde samme de samme beløpsgrensene som 1969-forskriften, men det ble tilføyd enkelte unntak, bl.a. for brennevin, vin (endret til "alkoholholdig drikk" i 1998) og tobakkvarer (herunder sigarettpapir) som ikke skulle være omfattet av fritaket. Dette gjaldt enten det var en gavesending eller postsending.

1975

1970-forskriften ble i 1975 erstattet av en ny forskrift, forskrift av 1975-12-12 nr 02: Forskrift (Nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel⁵², som er fremdeles gjelder.

Ved denne forskriften ble det innførte enkelte større endringer i § 5.

I § 5 nr. 1 om gavesendinger ble grensen for varens verdi hevet til 500 kroner (fra 200 kroner), kumulert med en grense på 100 kroner (fra 40 kroner) for 'toll, lageravgift og andre avgifter (herunder merverdiavgift).

I § 5 nr. 2 ble "postsendinger" byttet ut med "andre sendinger", men taket på 20 kroner ble beholdt.

Forskriften er blitt endret en rekke ganger siden 1975, men kun de som gjelder § 5 vil bli behandlet.

1982

Forskrift av 6. desember 1982 nr. 1669, Norsk Lovtidend avd. 1 1982 s. 675-76, i kraft fra 1. januar 1983. Det er ikke helt lett å se at § 5 ble endret i 1982 og 1985. Lovdata (og dermed heller ikke lovsamlinger som kjøper lovtekst fra Lovdata) har ingen note til § 5 som sier at den er blitt endret, slik tilfellet vanligvis er, i det minste med formelle lover. Derimot er en generell oversikt over endringer gitt i noten til forskriftens overskrift, og her er bl.a. 1982 og 1985-endringene oppført.

Beløpsgrensene for gavesendinger ble beholdt. I nr. 2 om andre sendinger ble grensen hevet fra 20 til 50 kroner, slik at merverdiavgift ikke påløp når "toll, lageravgift og andre avgifter (herunder merverdiavgift)" til sammen ikke oversteg 50 kroner. Denne grensen sto stille helt til en endring i 1998 som ble gjort gjeldende fra 1. mars 1999. I 1998 (med en merverdiavgiftssats på 23 prosent) kunne man handle for ca. 217 kroner før merverdiavgift oversteg 50 kroner ($217 \cdot 23\% \approx 50$).

Da forskriften trådte i kraft i 1983, var satsen på 20 prosent og man kunne således handle for 250 kroner før grensen ble passert (ordlyden i forskriften var "til sammen ikke overstiger kr. 50", så en vare verdt akkurat 250 kroner skulle holde seg innenfor grensen). I tillegg bør en ta i betraktning forandringer i kroneverdien i denne perioden, noe som viser en klar underregulering av beløpet.

1985

⁵²Norsk Lovtidend avd. I 1975 s. 997-1002, i kraft 15. desember 1975.

Forskrift av 5. juli 1985 nr. 1427 om om endring i forskrift om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel.⁵³

For gavesendinger ble ordningen med en maksimalverdi for forsendelsens verdi kumulert med et maksimalbeløp for avgiftsgrensen fjernet, slik at bare grensen (på 500 kroner) for forsendelsens verdi ble beholdt. For "andre sendinger" ble det ikke gjort noen endringer, slik at denne fortsatt var på 50 kroner.

1998 og 2001

Inntil 1997 må det sies at forskriften lite påaktet. Både i pressen og ellers.

Dette begynte etter hvert å endre seg. I 1997 meldte Dagens Næringsliv om at "Momshull rammer bedrifter" (9. august 1997). Her meldte avisen om "Norges største fotobedrift, FotoKnudsen i Bergen" som reagerte på forskjellsbehandling, og hadde bedt Finansdepartementet om endre regelverket. Det ble her siktet til at et finsk postordrefirma hadde opprettet en postboks på Fornebu hvor nordmenn kunne sende sine bilder, posten ble videresendt til Finland hvor filmene ble fremkalt. På denne måten skulle prisen kunne være lavere enn hva norske aktører kunne kreve, siden moms ikke ble lagt til prisen.

En endringsforskrift ble gitt året etter, ved forskrift av 16. desember 1998 nr. 1244, som trådte i kraft 1. mars 1999.⁵⁴

I en pressemelding fra Finansdepartementet (fra desember 1998) ble endringen begrunnet med at "Utenlandske postordreselskap har derfor hatt en avgiftsfordel ved at de har kunnet selge videoer, CDer, kosmetikk mv til norske kunder uten at det oppkreves avgift."⁵⁵

I pressemeldingen om fjerningen av dette unntaket (i 2001) ble konkurranse fra utenlandske filmfremkallere nevnt som årsak for innføringen av unntaket, se nedenfor side 19.

Endringen ble gjennomført ved at det i § 5 nr. 2 ble gjort et unntak fra avgiftsfritaket for "andre sendinger" hvis de utgjorde et "postordresalg", dette unntaket ble føyd til etter det gjeldende unntak for alkoholholdig drikk og tobakkvarer.

For gavesendinger ble den gamle regelen beholdt. For sendinger som hverken var gavesendinger eller postordresendinger, ble grensen for fritak fra merverdiavgift endret fra å være knyttet til størrelsen på avgiften som skulle betales (maks 50 kroner) til å være knyttet til varens verdi, slik at det nå var fritak hvis forsendelsen var av verdi under 200 kroner. Men for forsendelser som var ledd i postordresalg skulle det altså betales merverdiavgift uansett forsendelsens verdi.

Begrepet "postordresalg" ble definert slik:

"Med postordresalg menes i denne forskrift salg av varer som skal sendes til kjøperen, dersom selgeren i katalog, brosjyre, annonse eller annen markedsføring

⁵³Norsk Lovtidend 1985 avd. I s. 958, i kraft 1. september 1985.

⁵⁴Norsk Lovtidend avd 1 nr. 23 1998 s. 1971-1972

⁵⁵<http://odin.dep.no/odinarkiv/norsk/dep/fin/1998/pressem/006005-070219/index-dok000-b-n-a.html>

har tilbudt å sende varen etter skriftlig, telefonisk eller elektronisk bestilling, og kjøperen har bestilt varen på denne måte.”

Denne definisjonen ble ikke inntatt som en egen paragraf eller ledd i en paragraf i forskriften, den ble derimot gjengitt som en merknad til § 5 første ledd nr 2. Denne merknaden ble publisert i forbindelse med den nevnte pressemeldingen, men ble ikke inntatt i Norsk Lovtidend. Derimot ble også merknaden opphevet da postordreunntaket ble opphevet i 2001. Da ble i endringsforskriften uttalt at også merknaden skulle oppheves, og dette ble også tatt inn i Norsk Lovtidend.

Den rettskildemessige betydningen er noe uklar. Den kan sees på en form for publisert forarbeid til en forskrift. En annen måte å betrakte den på er at den er en (del av en) forskrift, dette bryter dog med kravet i forvaltningsloven § 38, som bl.a. sier at forskrifter skal kunngjøres i Norsk Lovtidend. Jeg vil dog ikke gå nærmere inn på noen drøftelser her da unntaket og merknaden nå uansett er opphevet.⁵⁶

“Postordre-unntaket” synes å ha blitt praktisert noe ulikt avhengig av hvor i landet pakken ble sendt, bl.a. synes det som om enkelte lokale Postkontor-/terminaler og Tollvesen nærmest betraktet enhver forsendelse fra utlandet som ikke var en gave som et postordresalg, f.eks. også tilfelle hvor kjøperen tidligere har kontaktet selger på egenhånd og har hatt et løpende kundeforhold.⁵⁷

Endringen var også upopulær blant mange forbrukere da merverdiavgiften og gebyrene for å få pakkene fortollet i mange tilfelle kunne ligge nær varens verdi, og behandlingstiden kunne i mange tilfelle forlenge forsendelsestiden betraktelig.

I 2001 ble “postordreunntaket” fjernet. Daværende finansminister Karl Eirik Schjøtt-Pedersen begrunnet endringen slik i en pressemelding fra februar 2001:⁵⁸

“Jeg er opptatt av at alle de som bestiller varer over internett skal få varen raskt, enkelt og greit utlevert på postkontoret – uten forsinkelser og uten å måtte betale et stort gebyr til Posten.

Innføringen av avgiftsplikt for disse småpakkene har skapt mye frustrasjon og ulemper for brukerne. Jeg er også kjent med at det har oppstått misforståelser om hvilke forsendelser som har vært omfattet av ordningen, slik at både gavesendinger og gratis reservedeler tilsendt fra utlandet er blitt forsøkt fortollet og ilagt gebyr på postkontoret.

Reglene om moms på de små postordrepakkene ble innført 1. mars 1999 – og avvikles fra samme dato i år. Bakgrunnen for regelendringen i 1999 var påtrykk fra næringsdrivende som konkurrerer med utlandet i postordremarkedet, f.eks. innen filmframkalling og kosmetikk. Finansdepartementet og Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) har siden forskriften ble

⁵⁶Om betydningen av Finansdepartementets merknader til F121 se Gjems-Onstad/Kildal 2002 side 521.

⁵⁷Det kan her vises til leserinnlegg av advokat Svein F. Gustafson i Aftenposten (morgenutgave) 12. mars 1999 og i Dagens Næringsliv den 11. juni 1999.

⁵⁸<http://odin.dep.no/odinarkiv/norsk/dep/fin/2001/pressm/006071-070134/index-dok000-b-n-a.html>

innført lagt ned mye arbeid i å forenkle fortollingen, og blant annet innført gratis fortolling over internett. Likevel har postgebyr og forsinkelser skapt problemer for brukerne.”

Når det gjelder arbeidet med å forenkle fortollingen kan det nevnes at det ble innført et fortollingsskjema på nett, det var kun privatpersoner som skulle “fortolle postordresendinger hvor sendingens totale verdi ikke overstiger NOK 200,-” som kunne benytte denne.

Postordreunntaket ble gjort gjeldende fra 1. mars 1999 og ble fjernet fra samme dato to år senere. Ellers ble de gjeldende grensene for gavesendinger (verdi under 500 kroner) og andre sendinger (som nå også omfatter postordresendingene som var unntatt i en toårsperiode) videreført.⁵⁹

2.5.4 Særlig om gavesendinger

Gave er ikke definert i mval. eller forskriften. Gave er i utgangspunktet et privatrettslig begrep.

I juridisk teori er spørsmålet om man er bundet av begrepenes privatrettslige innhold behandlet samlet av Zimmer 1990 side 43 til 48. Om forholdet til privatrettslige regler bemerkes følgende: “Generelt tror jeg det for norsk rett kan sies at den privatrettslige begrepsdannelsen vil danne utgangspunkt når begrepet skal anvendes i i skatteretten, men at et er rom for å anlegge skatterettslige synspunkter som kan lede til et annet resultat”. Det vises her til Aarbakke i TfR 1974 s. 465.

Uttalelsen gjelder skatteretten, ikke avgiftsretten. Ved lovtolkning er det normale at man tolker begrepene i samsvar med deres alminnelige språklige betydning, og da vil normalt like ord ha samme rettslige innhold, men det kan likevel tenkes forskjeller i rettskildebildet medfører at ett og samme begrep har et annet innhold innenfor f.eks. avgiftsretten enn det har i skatteretten. Dette gjelder f.eks. innholdet av begrepet “næringsdrivende” som ikke er det samme innenfor avgiftsretten som det er i skatteretten.⁶⁰ Det kan også vises til Rt. 1996 s. 51 (Intersport) hvor et spørsmål om det forelå omsetning jf mval § 3 måtte bedømmes ut fra hvordan løsningen ville være etter privatretten.⁶¹

“Gave” er i utgangspunktet et privatrettslig begrep, og det synes liten grunn til å skille mellom skatte- og avgiftsretten her, med mindre det skulle eksistere holdepunkter for noe annet.

Jeg vil legge til grunn at gavebegrepet i skatteretten er sammenfallende med dets privatsrettslige innhold.

I privatretten defineres gave gjerne som “formuesforskyving i den hensikt å berike mottakeren”.⁶²

⁵⁹Norsk Lovtidend Avd. 1 2001 (hefte 2) s. 216

⁶⁰Se Gjems-Onstad/Kildal 2002 s. 163-165, mens Refsland I s. 93-94 hadde lagt til grunn at begrepene var sammenfallende.

⁶¹Se Gjems-Onstad/Kildal 2002 side 29 for en nærmere omtale av dommen.

⁶²Se Andenæs 1999 s. 222 med videre henvisninger.

Hugnes 1998 s. 71 skriver at det må gjelde en "presumpsjon om at gavehensikt er et krav med mindre andre vektige rettskilder peker i en annen retning, for eksempel uttalelser i forarbeider".

Forskriften taler generelt om "gavesendinger". Det stilles i utgangspunktet ikke noe krav om hvor gavegiver kan befinne seg. I utgangspunktet skulle en således en person i Norge kunne bestille en gave fra utlandet og få den sendt til gavemottager et annet sted i Norge. I Tollvesenets veileder om merverdiavgift ved innførsel⁶³ sies det likevel at en gavesending kommer "fra privatpersoner bosatt i utlandet" til privatpersoner bosatt i Norge.

Det er ikke direkte noe i formuleringene i nr. 1 og nr. 2 som taler for et slikt skille. I 1969-forskriften var det snakk om henholdsvis "gavesendinger" og "postsendinger". Heller ikke dette gir grunnlag for noen slutning om hvor avsender må befinne seg. Men, ser man de to bestemmelsene sammenheng kan det synes naturlig å forstå at det er krav om at den som sender en gavesending må komme fra utlandet. Ved "andre sendinger" må det være klart at bestiller kan befinne seg i Norge, det vil være et regulært postordrekjøp. Det er derimot liten grunn til at han skal tilgodesees med et høyre fribeløp om han skulle bestille den for å sende den som en gave. Personer bosatt i Norge vil ikke være avhengig å få sendt en gave fra utlandet til Norge hvis han skal gi en gave. Det som begrunner fritaket er vel mer hensynet til personer i utlandet som skal kunne få sendt vanlige gaver uten å bli belastet med avgifter. Eller: det er heller mottager som må betale avgiften, som vanligvis ikke vil bestemme verdien av forsendelsen.

Fritaket kan også lett misbrukes hvis det ikke av forsendelsen fremgår at avsender befinner seg i utlandet. F.eks. kan to bekjente som bor i Norge avtale at de skal bestille "gaver" fra utlandet til hverandre for å unngå avgiftsplikt. Da vil typisk både kravet til formuesforskyving og gavehensikt mangle. Dette kan forøvrig også skje om en person bosatt i Norge får bekjente i utlandet til å sende ham "gaver" mot full betaling, eller at mottager får avsender til å oppgi en vareverdi som er mye lavere enn det varen reelt sett er verdt. Det sier seg selv at mange slike forhold kan være meget vanskelige å oppdage. Men i den grad det skulle bli oppdaget vil det enten være betalt for lite eller ingen avgift i det hele tatt, og vedkommende kan pålegges å betale det manglende beløp, jf mval. § 64 som viser til tolloven § 58.

Tollvesenets veileder krever også at avsender er en privatperson. Dette synes det vanskeligere å finne støtte for, det kan vanskelig sees noen grunn til at en juridisk person ikke skal kunne gi en gave. Ofte vil det dog ikke være snakk om en egentlig gave, men heller reklame og da vil det mangle gavehensikt.⁶⁴

Tolkningen er i samsvar med en anbefaling fra Verdenspostforeningen (UPU; Norge sluttet seg til foreningen i 1875).⁶⁵

⁶³Se del III.2

⁶⁴sml. Andenæs 1999 s. 227

⁶⁵Se "Customer Guide – International Postal shipments and Customs" matters tilgjengelig fra http://www.upu.int/publications/en/client_guide.en.pdf

Her uttales det at forsendelser som kun inneholder personlige gaver (med unntak av alkohol og tobakk). *Personlige gaver* er forklart som gaver som er til en /privat/person sendt fra en annen /privat/person som er bosatt i utlandet når dette skjer leilighetsvis og inneholder varer som er ment til personlig bruk skal kunne innføres skatte- og avgiftsfritt hvis forsendelsens samlede verdi ikke overstiger 25 USD. Det er også en formulering som kan forstås som en henvisning til gavehensikt, det sies at forsendelsen ikke skal være av "commercial nature".

Slik bestemmelsen forstås av Tollvesenet er den temmelig lik det UPU anbefaler, det største avviket synes å være gavens verdi. Løsningen er ikke helt klar, men i praksis følges sannsynligvis den tolkning Tollvesenet forfekter. Det kunne vært grunn til å presisere forskriften nærmere.

2.5.5 Portokostnader og begrepet verdi

§ 62 (1) sier at varers tollverdi skal legges til grunn ved beregning av avgiften. Varers tollverdi omfatter også portokostnader.

Men begrepet tollverdi skal ikke legges til grunn ved beregningen av hvorvidt verdien av en forsendelse er over 200/500 kroner. I Av nr 3/1999 uttaler Skattedirektoratet at *vareverdien* skal legges til grunn. Vareverdien forklares slik:

"Med begrepet «verdi» (både i § 5 første ledd nr 1 og nr 2) menes den rene vareverdi, og ikke tollverdien. Det betyr at frakt, forsikring ol ikke skal medregnes i vareverdien."

Derimot skal tollverdien legges til grunn ved beregningen av avgiften i de tilfellene vareverdien overstiger 200/500 kroner.

Denne uttalelsen gjaldt endringen i F12 av 1. mars 1999, men det samme er lagt til grunn også ved endringen i forskrift nr. 12 av 1. mars 2001⁶⁶

I Tolldirektoratets rundskriv 98/1792 er dette forklart slik:

"Direktoratet understreker at det ved vurderingen av om en vare er fritatt etter bestemmelsen eller ikke, så er det vareverdien som skal legges til grunn, og ikke tollverdien. Dersom en vare har en verdi på f.eks. 190 kroner, er den således fritatt etter bestemmelsen uavhengig portokostnader ol. Men dersom varens verdi f.eks. er 210 kroner, så skal merverdiavgift, toll, og eventuelle særavgifter beregnes på grunnlag av varens tollverdi, dvs. varens verdi med tillegg av bl.a. frakt og porto. Bestemmelsen har vært praktisert slik siden endringen av forskrift 12 § 5 første ledd nr. 2 av 1. mars 1999. Endringen som trer i kraft fra 1. mars 2001 innebærer således ikke en endring av beregningsgrunnlaget for fritak for småsendinger under 200 kroner."

⁶⁶Se Tolldirektoratets rundskriv 98/1792, http://www.toll.no/rundskriv/EKS/98_1792-5.html

Men når verdien av gavesendingen overstiger 500 skal det beregnes mva fra første krone, også av forsendelseskostnadene, og tilsvarende gjelder for "andre sendinger", hvis varen er verdt under 200 kroner skal det ikke oppkreves merverdiavgift, selv om altså varens verdi med tillegg av portokostander kan overstige 200 kroner. Det er mulig at dette er en ny praksis, slik hvis man sammenligner med eldre beløpsgrenser så vil ikke disse være direkte sammenlignbare.

Til slutt et særtilfelle: Enkelte nettbutikker inkluderer portokostandene i prisen, slik at at den prisen man ser ved den enkelte vare er det man skal betale.⁶⁷ I slike tilfelle vil det ikke være mulig å skille mellom verdien av selve varen og verdien av forsendelsen. I slike tilfelle har det vært vanlig at 200-kroners-grensen blir beregnet i forhold til den samlede sum, slik at det ikke tas hensyn til at det også inngår portokostander i prisen. Torsdag 3. oktober hadde dinside.no et oppslag angående dette.⁶⁸ Her var det bestilt en DVD til £17.99, som tilsvarte ca 207 kroner. Derfor hadde Posten som speditør krevd inn innførelsmoms. Vedkommende som fikk avgiftskravet klagde til Posten, og argumenterte med at portoen åpenbart måtte ha utgjort mer enn 7 kroner og fikk tilbakebetalt gebyr og innførelsmoms.

Men skal dette være rett forståelse av reglene blir det meget vanskelig å vite hvor grensen skal gå. 200 kroner er i det minste en nokså klar grense. Ved å måtte ta hensyn til helt ukjente portokostnader blir det vanskelig å forholde seg til denne grensen, både for vareeier og fortoller. Dette bør tilsi at det i slike tilfelle ikke tas hensyn til at varen i realiteten er verdt mindre enn den oppgitte sum.

Senere har Posten forandret mening. Torsdag 7. november 2002 hadde dinside.no et oppslag om "Posten snur igjen". Her sies det at Posten gjorde en feil ved å etterkomme klagen.⁶⁹

2.5.6 Noen fellesspørsmål

I § 5 nr 1 og nr 2 er det snakk om henholdsvis *gavesendinger* og *andre sendinger*

Det skulle heller ikke være avgjørende om det er foretatt flere bestillinger samtidig hvis det sørges for at varene sendes hver for seg selv, det tales ikke om *bestillinger*. Fribeløpene gjelder således ikke for hver enkelte gjenstand i en forsendelse, men alle gjenstandene i forsendelsen har ett felles fribeløp.⁷⁰ Det samme må gjelde i det omvendte tilfelle: Hvis det er foretatt flere enkelt-bestillinger men varene likevel blir sendt samlet, så skal det beregnes merverdiavgift dersom totalverdien av alle varene i forsendelsen er på 200 kroner eller mer.

Dersom for porto for "andre sendinger" er innbakt i prisen og ikke kan pekes ut særskilt så vil det ikke være mulig å fastslå en egen vareverdi uten porto. Forøvrig er det slik i både nr. 1 og nr. 2 at det står "av verdi under", skulle verdien vise seg å treffe disse beløpsgrensene akkurat har man således tippet over og betale avgift. Men

⁶⁷Her kan nevnes play.com, som selger CD-er og DVD-er.

⁶⁸"Posten feiler", se <http://www.dinside.no/php/art.php?id=32641>

⁶⁹Se <http://www.dinside.no/php/art.php?id=33241>

⁷⁰jf Tollvesenets veileder om merverdiavgift ved innførsel pkt. III.2

i praksis er det ikke kapasitet til sjekke alle forsendelser, slik at mange pakker også over grensene ikke blir avkrevd avgift. Også her må mval. § 64 jf tolloven § 58 være anvendelig, det vil her være ikke være betalt noen avgift i det hele tatt.

2.6 Særlig om bøker

Kort historikk Bøker var opprinnelig ikke unntatt avgift etter den gamle omsetningsavgiften. Derimot var aviser og enkelte tidsskrifter unntatt. Den tidligere ordningen med omsetningsavgift på bøker er blitt karakterisert som et kultur husmannsstempelfordi "vi har den samme omsetningsavgift på bøker som på såpe og margarin".⁷¹

Regjeringen Borten erklærte i sin tiltredeleserklæring i 1965 at den ønsket å ta bort omsetningsavgiften på bøker. Begrunnelsen for unntaket var å lette vilkårene for produksjon og omsetning av norskspråklige bøker.⁷² Unntaket fra omsetningsavgiften ble innført fra 1. april 1967.⁷³

Någjeldende regler § 63 gjør unntak for avgiftsplikten, av særlig interesse her er henvisningen til § 16 (1) nr. 8 som gjelder bøker i siste omsetningsledd.⁷⁴ Bøker er åpenbart en meget populær varegruppe å innføre, enten man bestiller selv eller mottar en gave fra utlandet. Ved innenlands omsetning er det det ikke moms på bøker i siste omsetningsledd.⁷⁵ Dette er en forholdsvis gunstig ordning for bokhandlere, og er en form for subsidiering⁷⁶ da bokhandlere typisk vil ha mer inngående enn utgående moms, og vil få det overskytende beløp tilbakebetalt jf mval. § 24.

I departementets proposisjon til merverdiavgiftslov⁷⁷ var bøker foreslått plassert utenfor merverdiavgiftsområdet, i forslaget til § 5 nr. 1, i § 64⁷⁸ var det uttrykkelig sagt at det skulle betales avgift også på varer nevnt i § 5 nr. 1.

Stortingskomiteen var bekymret for at det å plassere bøker utenfor avgiftsområdet ville kunne bety en kumulering av avgiften som medførte at bokproduksjonen kunne gå ned, spesielt for kostbare verk.⁷⁹ Resultatet ble at bøker ble flyttet til § 16 og fikk dermed nullsats, samtidig ble bøker føyd til § 63 slik at det heller ikke skulle betales avgift ved innførsel av bøker.⁸⁰

⁷¹Se Lassen 1962 side 43. Næringsmidler har i dag forøvrig redusert avgift jf F120.

⁷²Se St. prp. nr. 1 (1966-67) Skatter og avgifter til statskassen side 11 og Budsjett-innst. S. nr 244 (1966-67) (til § 8).

⁷³Se nærmere Budsjett-innst. S. nr 244 (1966-67).

⁷⁴At § 63 ikke viser til hele § 16 (eller at det er nødvendig med en slik henvisning i det hele tatt) viser innførselsreglenes selvstendige karakter.

⁷⁵Det er altså moms på bøker, men ikke ved salg i siste omsetningsledd, typisk salg fra bokhandel. Dette kalles gjerne for nullsats, og salg av bøker befinner seg altså innenfor avgiftsområdet. I denne sammenheng kan det pekes på at tilnærmet alle næringsdrivende som anskaffer en bok i en bokhandel er å regne som en "forbruker" jf Gjems-Onstad/Kildal 2002 s. 261.

⁷⁶Slik daværende finansminister Karl Erik Schjøtt-Pedersen i i Stortingets spørretime 26. februar 2001, se Forhandlinger i Stortinget 2000-2001 på side 2149.

⁷⁷Ot.prp. nr. 17 (1968-69)

⁷⁸Dette tilsvarer nåværende § 62; Stortingskomiteen overførte bestemmelsene om avgift på investeringer til en egen lov, dermed ble resten av lovens bestemmelser forskjøvet.

⁷⁹Se Innst. O. XVII (1968-69) s. 42.

⁸⁰En annen ordning ville forøvrig lett kunne stride mot EØS-avtalen, sml. EFTA-domstolens avgjørelse av 22. februar 2002 i sak E-1/01.

Avgiftsfritaket gjelder bare i siste omsetningsledd. En bokhandel som selv importerer bøker må således betale moms, men har fradragsrett da innførselsmerverdiavgift etter § 4 (2) regnes som en inngående avgift, så det vil ikke oppstå noen avgiftskumulering.

§ 63 sier at det ikke skal svares avgift ved innførsel av varer "som nevnt i ... § 16 første ledd nr 7, 8 ...". § 16 (1) nr. 8 bruker formuleringen "Bøker i siste omsetningsledd".

I praksis blir denne henvisningen forstått slik at det ikke bare er varen i § 16 (1) nr. 8 (bøker) som er omfattet av henvisningen, men også "i siste omsetningsledd"⁸¹

Ved gaveforsendelser er det ikke snakk om noe omsetningsledd. Siste omsetningsledd vil da normalt ha vært i utlandet, og omfatte den som sender boken i gave, men ikke den som mottar den i gave. Det kan likevel ikke ha vært meningen at bøker skal ilegges større avgift i de tilfelle de gis som gave, og i slike tilfelle må henvisningen forstås slik at unntaket også omfatter innførsel til en privatperson som ellers ville utgjort siste omsetningsledd ved kjøp i Norge. Forøvrig er jo reglene om merverdiavgift ved innførsel slik at de *ikke* er avhengig av at det har foregått omsetning.

Hva som utgjør en bok er ikke nærmere definert i § 63 eller ved henvisningen til § 16.

Det synes dog å være mest naturlig å la henvisningen til § 16 (1) nr 8 også omfatte annet ledd om forskrifter om nærmere gjennomføring av unntaket. I Tollvesenets innførselsveileder pkt. III.5.2 er det også vist til F19 ved omtalen av avgiftsfritaket for bøker.

Jeg har erfart gjennom *news* at det er en ikke uvanlig misforståelse at bøker er alt som har et eget ISBN (Internasjonalt standard boknummer; International Standard Book Number) er en bok etter merverdiavgiftsloven. Dette vil nok stemme i mange tilfelle, men kan ikke stemme i alle.

I Nasjonalbibliotekets informasjon om ISBN sies det at det i tillegg til vanlig trykte bøker tildeles bl.a. lydbøker og "elektroniske dokumenter (ikke-trykte dokumenter) som finnes på fysiske medier som magnetbånd, diskett, CD-ROM o.a. (offline) eller som distribueres over datanettverk (online)" ISBN.⁸² I veiledningen sies det at "[S]elv om ISBN-systemet opprinnelig ble utviklet med tanke på nummerering av trykte bøker, blir det i dag brukt til publikasjoner i alle medier, f. eks. lydbøker, CD-ROMer og dokumenter på Internett." F.eks. tildeles de enkelte utgivelsene i NOU-serien⁸³ eget ISBN, og de tildeles i tillegg ulike nummer avhengig av hvorvidt de foreligger i trykt eller elektronisk form.⁸⁴

Når det gjelder de dokumenter som *ikke* tildeles ISBN synes derimot å ha større

⁸¹Se Tollvesenets veileder om merverdiavgift ved innførsel under pkt. 5.2: Når det gjelder kravet om siste ledd, så kan ikke innførsel av bøker til bokhandlere og andre som driver videresalg, ansees som omsetning i (innførsel til) siste ledd. Derimot ansees biblioteker som innfører bøker til utleie vederlagsfritt, å være siste ledd i forhold til lovbestemmelsen. Kravet om siste ledd må her vurderes i første rekke av den som deklarerer, på samme måte som leverandør/forlag ved omsetning innenlands.

⁸²<http://www.nb.no/html/veiledning11.html> (se pkt. 2.2)

⁸³Som forøvrig er avgiftsfri, se Gjems-Onstad/Kildal 2002 s. 261

⁸⁴De elektroniske utgavene finnes på <http://odin.dep.no/odin/norsk/publ/utredninger/NOU/index-b-n-a.html>

grad av sammenfall med hva som regnes som (ikke) regnes som avgiftsfritt bok etter mval. Dette gjelder f.eks. "tidsbegrenset trykt materiale som almanakker, kalendre" som etter F19 § 2 nr 8 ikke er omfattet av avgiftsfritaket.

Det finnes en del bøker som kommer med CD-ROM-vedlegg. Dette gjelder særlig databøker hvor vedlegget kan bestå av kildekode til programeksempler (slik at man slipper å taste dem inn selv) eller til og med boken i elektronisk form. F19 § 2 nr. 9 sier at avgiftsfritaket ikke gjelder "Publikasjoner som sammen med vare av annet slag inngår som del av felles vareenhet". Bøker med CD som vedlegg skal således i sin helhet avgiftsbelegges.⁸⁵

Det synes tvilsomt om en netthandel vil merke forsendelsen slik at dette fremgår.

Det kan ellers vises til Tollvesenets veileder om merverdiavgift ved innførsel pkt. III.5.2 om enkelte andre spørsmål knyttet til bøker.

2.7 Noe om CD-er

Etter F12 § 5 nr. 6 er "Billed- og lydmateriale av utdannende, vitenskapelig og kulturell natur" fritatt fra merverdiavgift ved innførsel "i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes." Rent umiddelbart kan man her få inntrykk av at man ikke skal betale moms ved bestilling av (musikk-)CD-er fra utlandet (i motsetning til ved kjøp i Norge).

Men i Tollvesenets veileder pkt. III.2 til § 5 nr. 6 heter det om dette unntaket at "Omfanget av toll og avgiftsfritaket fremgår av overenskomst av 15. juli 1949 for å lette internasjonal spredning av billed- og lydmateriell av utdannende, vitenskapelig og kulturell art, samt Unescooverenskomstens vedlegg C. Når det gjelder behandlingen av konkrete saker, er det således nødvendig å vurdere vilkårene i begge de nevnte overenskomster opp mot sakens faktum. (Utdrag av overenskomst av 1949 og det nevnte vedlegg C, er inntatt med kommentarer i inngående håndbok I-2, pkt. III og IV.)"

Unescooverenskomstens det er henvist til bestemmer i artikkel I at hensikten med "lydmateriellet" skal være "å belære eller opplyse gjennom utredning av et emne ... når dets innhold er slik at det holder vedlike, øker eller sprep kunnskap, og styrker internasjonal forståelse og godvilje."⁸⁶

Det synes således klart at bestemmelsen ikke kan forstås slik at den gir grunnlag for fri import av CD-er. En annen forståelse må også kunne sies å være noe uventet og uheldig: Det ville ellers ført til en klar konkurransevridning og tvert imot motvirke den konkurransenøytralitet innførselsmerverdiavgiften er begrunnet med. Det hadde dog vært ønskelig om ordlyden i større grad reflekterte det reelle innholdet.

⁸⁵jf Gjems-Onstad/Kildal 2002 s. 261.

⁸⁶Overenskomsten er inntatt i Inngående håndbok I-2 som det er vist til over. Jeg har ikke funnet Inngående håndbok I-2 i elektronisk form, men Inngående håndbok finnes tilgjengelig på enkelte bibliotek. Overenskomsten er trykket i Overenskomster med fremmede stater 1950 s. 418-430.

3 Programvare

3.1 Hva er programvare?

En enkel definisjon er gitt i NOU 1986:18⁸⁷ side 7

“Et «program» betegner instruksjoner – i en bestemt rekkefølge og i en bestemt form – som kan utføres av en datamaskin.”

Jeg vil ikke gå dypere inn i hva et *datamaskinprogram* som det kalles i åndsverkloven er for noe.⁸⁸ er. Men det kan nevnes at f.eks. programvare inkorporert i en bruksgjenstand (f.eks. en bil) ikke omfattes av åndsverklovens regler om datamaskinprogrammer.⁸⁹

Et datamaskinprogram kan også være et opphavsrettslig vernet verk.⁹⁰ Programvare er etter åndsverkloven en form for *litterære verk*⁹¹. Litterære verk er verk som ved bruk av språk e.l. beskriver, angir eller synliggjør noe.⁹², det er gjennom programmeringsspråket programmereren setter sitt preg og *skaper* et verk.

3.1.1 Om sondringen mellom standard og individuelt utviklet programvare

Viktigere enn å definere nærmere hva et datamaskinprogram er, er sondringen mellom standard og individuelt utviklet programvare.

Finansdepartementet definerte standard programvare som “programmer som er mangfoldiggjort og beregnet på omsetning til to eller flere kjøpere”.⁹³ Et eksempel på dette er tekstbehandlingsprogram. Individuelt utviklede programmer var således programmer hvor en bestiller rettet en henvendelse til et programutvikler e.l. og bestilleren kom med nærmere angivelser av hva slags program han hadde behov for.

Sondringen går altså mellom tilfelle hvor det *utarbeides* et program (individuelt utviklet program) og hvor det leveres et på forhånd og *ferdig utarbeidete* standardprogrammer.⁹⁴ Denne sondringen er blitt gitt rettslig betydning for hvorvidt det forelå avgiftsplikt, se side 29

3.2 Om merverdiavgift

3.2.1 Problemer med merverdiavgift på programvare

Et problem er at programvare (og i en viss grad åndsrettigheter generelt) ikke helt passer inn i en sondring vare/tjeneste. Åndsverk må sies å være noe eget. I forhold

⁸⁷“Opphavsrett og EDB”

⁸⁸Om hvorfor dette begrepet er brukes i åndsverkloven fremfor f.eks. programvare kan det vises til Wagle/Ødegaard 1997 s. 73-74.

⁸⁹Se Wagle/Ødegaard 1997 s. 84-85.

⁹⁰Se Wagle/Ødegaard 1997 side 72.

⁹¹Se NOU 1986: 18 side 5 og 28 og Ot.prp.nr.33 (1989-89 side 14.)

⁹²Se Wagle/Ødegaard 1997 side 105.

⁹³Se brev av 26. juni 1984 til Skattedirektoratet og Tolldirektoratet, gjengitt i Refsland I s. 227.

⁹⁴jf. Bing 1990 side 14 og side 40-47.

merverdiavgiftslovens sonndring mellom varer og tjenester kan åndsverk sies å være en tredje form, en rettighet sui generis, dvs en rett av sitt eget slag som ikke helt passer inn i en sonndring mellom vare og tjeneste, men som likevel er blitt presset inn i en slik sonndring. Så lenge åndsverk var fiskert på et fysisk medium (f.eks. bok, kassett, CD) var det ikke så vanskelig å tenke seg åndsverk som vare. Men den teknologiske utviklingen har medført at det ikke alltid er noe behov for å selge eksemplar av åndsverk i fysisk form. Programvare var tidlig ute her, mens det først er ganske nylig at f.eks. bøker er blitt solgt elektronisk. Programvare kan f.eks. sendes gjennom teleog datanett. Og så lenge mval. i hovedsak kun omfattet salg av varer, og ikke omsetning av tjenester kunne det være et særlig behov for å presse åndsverk som varer – i det minste for statlige avgiftsmyndigheter som kunne utvide statens inntekter ved tolkninger av hva programvare er.

3.2.2 Om merverdiavgift: forholdet før merverdiavgiftsreformen 2001

For å avgjøre i hvilken grad programvare er avgiftspliktig er det nødvendig å redegjøre for de tidligere regler da disse gir bakgrunn for å forstå hvordan dagens regler skal forstås.

Da merverdiavgiftsloven trådte i kraft 1. januar 1970 hadde den en generell avgiftsplikt for "varer", varer ble i mval. § 2 (1) definert som "fysiske gjenstander som ikke er fast eiendom". Denne definisjonen finnes også i merverdiavgiftsloven etter ikrafttredelsen av Merverdiavgiftsreformen 2001, men

med den endring at fast eiendom nå anses som vare. Derimot var det kun merverdiavgift på særlig oppregnede tjenester. Tjenestebegrepet var ikke definert i loven. Men tjeneste er nå definert i § 2 (2) som "alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare etter første ledd".

Spørsmålet om hvorvidt programvare var avgiftspliktig eller ikke var omtvistet, i det minste i teorien. Se Bing 1990 s. 15-19 med nærmere henvisninger, og Føyen 1984a og 1984b.

Allerede i 1974 ble det i et brev fra Skattedirektøren om at standardprogrammer skulle regnes som vare, mens spesialtilpassede programmer skulle anses en som (avgiftsfri) tjeneste. Men Finansdepartementet kom til motsatt resultat i 1978, og sa da at programvare ikke skulle være avgiftspliktig i det hele tatt.⁹⁵

Bing 1990 konkluderer på side 37 med at datamaskinprogrammer ikke kunne regnes som "vare" etter merverdiavgiftsloven. Se også side 26 hvor han sier at "Det synes uforenlig med lovens ordlyd å hevde at datamaskinprogrammer er varer, når det aktuelle gode kan omsettes helt uavhengig av omsetningen av fysiske gjenstander – og særlig i de tilfeller hvor fysiske gjenstander faktisk ikke har vært benyttet." Det kan likevel vises til at det i teorien også uten nærmere drøftelse også ble lagt til grunn det var merverdiavgift på standard programvare, se f.eks. Gjems-Onstad/Kildal 1996 s. 133, men praksis var klar. Men inntil begynnelsen av 1980-tallet var den altså noe

⁹⁵Se Hafstad 1983 side 39.

vaklende. Se Refsland I s. 226 om en uttalelse fra Finansdepartementet i 1984 hvor departementet hadde skiftet standpunkt og nå la til grunn at standard programvare vare en vare.⁹⁶

Før mva-reformen var opphavsrettigheter generelt sett ikke avgiftspliktig. Men enkelte opphavsrettigheter var avgiftsbelagt som tjeneste etter § 13 (2) nr. 5.⁹⁷ I tillegg var retten til kinematografisk film i utgangspunktet definert som vare etter § 2, men holdt utenfor avgiftsområdet etter § 5.

Det ble sondret mellom standard- og individuelt utviklet programvare. Det skulle betales moms ved kjøp standard programvare, da dette ble regnet som en vare, mens individuelt utviklet programvare ble regnet som en avgiftsfri tjeneste.⁹⁸ Dette gjaldt også ved innførsel jf Refsland I side 226.

Tanken bak at standard programvare skulle regnes som avgiftspliktig vare synes å være at slik programvare i stor grad minner om vanlige varer en ellers finner i butikker: de er ferdig utviklet og innholdet er på forhånd gitt, kjøperen gjør bruk av programmet uten å involvere utvikleren.⁹⁹ Ved individuelt utviklede programmer var derimot utviklingsaspektet mer fremtredende, dette har mer til felles med andre tjenester hvor tjenesteyter gjennom sitt arbeid kommer frem til et resultat etter at bestilling er foretatt.

Det er verdt å merke seg at skillet *ikke* relaterte seg til hvorvidt programmet ble levert på et fysisk medium eller om det f.eks. ble lastet ned over telefonlinjer, sontringen hadde altså ingen basis i hvorvidt det leverte i det hele tatt ga noen form for fysisk utslag.¹⁰⁰ Både standard programvare og individuelt utviklet programvare kan leveres på diskett, CD e.l. eller lastes ned over f.eks. telenettet eller Internett, og hvorvidt leveringen var avgiftspliktig var ikke avhengig av distribusjonsmetode.¹⁰¹

Skattedirektoratet la også til grunn at hvis det senere meldte seg flere kjøpere til individuelt utviklet programvare, så skulle programvaren fra da av *skifte karakter* og regnes som standard programvare.¹⁰²

3.2.3 Om merverdiavgift: forholdet etter merverdiavgiftsreformen 2001

Siden det nå er innført generell moms tjenester i tillegg til varer, kan det spørres om den tidligere sontringen mellom standard programvare som vare og individuelt utarbeidet som avgiftsfri tjeneste lenger er av relevans.

⁹⁶Brevet er gjengitt som faksimile i Føyen 1984a side 70.

⁹⁷jf Bing 1990 side 28.

⁹⁸jf prop2000 s. 35, sontringen er også blitt lagt til grunn av Klagenemnda for merverdiavgift, se St.prp. nr 1 (1996-97) om Tollavgifter s. 20

⁹⁹Se Gjems-Onstad/Kildal 1996 s. 133

¹⁰⁰jf Gjems-Onstad/Kildal 2002 side 520 om at standard programvare skulle ilegges merverdiavgift selv om innførselen foregikk pr linje.

¹⁰¹sml. Bing 1990 s. 23-26. På s. 26 uttaler han at "Man bør holde fast ved at når man anskaffer et datamaskinprogram, er det knekkende likegyldig hvordan programmet blir kommunisert til brukerens anlegg. Dette er et praktisk spørsmål som ikke angår transaksjonens art. Formålet er å få programmet tilgjengelig på det lokale anlegg i maskinlesbar form – ikke å få tilgang til bestemte fysiske gjenstander."

¹⁰²Se Refsland I s. 228.

I prop2000 på side 49 (pkt. 6.1.1.3) sies det at

“Den negative avgrensingen mot varer fører til at det i utgangspunktet ikke vil være behov for å definere det som omsettes som henholdsvis vare eller tjeneste. Så lenge det er generell avgiftsplikt på omsetningen både av varer og tjenester, vil som hovedregel også alt som omsettes bli avgiftspliktig. De avgrensingsproblemer som etter gjeldende rett foreligger for eksempel innen området for edb, mellom henholdsvis standard programvare (avgiftspliktig vare) og individualisert programvare (avgiftsfri tjeneste) vil ved endringen forsvinne. Generelle avgrensingsbehov på merverdiavgiftsområdet vil i hovedsak kun gjenstå mot de særlige områder som foreslås unntatt.

...

Utover det som fremgår av ovennevnte vil det heller ikke ved en definisjon av tjenestebegrepet som foreslått lenger være avgjørende for avgiftsplikten om «nye» produkter, som for eksempel digitale produkter, defineres som vare eller tjeneste. Dette har også betydning i forhold til de retningslinjer som er utarbeidet innen OECD. I forhold til disse retningslinjene skal digitale produkter ved handel over landegrensene ikke betraktes som vare i forhold til merverdiavgiften. En endring av gjeldende regelverk ved å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, vil bringe vårt merverdiavgiftsregelverk i samsvar med det som gjelder i andre land i forhold til digitale produkter. Dette betyr altså at digitale produkter, etter en endring som her foreslått, ikke lenger blir å anse som vare i merverdiavgiftslovens forstand.”

Her legges det til grunn at avgrensingsproblemene vil forsvinne. Dette skyldes at det skal være merverdiavgift på all omsetning, enten det er snakk om en vare eller en tjeneste. Men dette er likevel ikke tilfelle ved innførsel. Etter mval. § 62 er det kun *varer* det skal betales avgift av ved innførsel. Etter § 65a kan departementet gi forskrifter om innførsel av *tjenester* i den grad tjenesten er avgiftspliktig ved innenlands omsetning.¹⁰³ Den første forskriften etter denne bestemmelsen er Forskrift (Nr. 121) av 15. juni 2001 nr. 684 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet og trådte i kraft 1. juli 2001. Etter § 1 (2) er det “næringsdrivende hjemmehørende i Norge eller til stat, kommune og institusjon som eies eller drives av stat eller kommune” som skal betale avgift ved innførsel av tjenester som kan fjernleveres.¹⁰⁴ Forbrukere kan således ikke pålegges å betale avgift ved innførsel av en fjernlevert tjeneste, men dette skyldes gjennomføringsforskriften, ikke hjemmelsgrunnlaget.

¹⁰³Dermed vil det heller ikke kunne oppstå spørsmål om motstrid med EØS-avtalen, det vil ikke foreligge tilfelle hvor det kan foreligge avgiftsplikt for innførsel av en tjeneste som ikke er avgiftspliktig ved innenlands omsetning.

¹⁰⁴Når en tjeneste kan fjernleveres er nærmere bestemt i tredje ledd.

Det kan spørres om sontringen mellom standard programvare og individuelt utviklet programvare fortsatt har betydning, og i tilfelle hvilken. For forbrukere har riktignok sontringen mellom standard ikke fullt så stor betydning. Det virker sannsynlig at det meste av programvaren forbrukere kjøper er standardvare¹⁰⁵, og at de ikke i særlig grad bestiller programvare som skal skreddersys for dem. Så i den grad programvare kan regnes som en tjeneste vil de ikke behøve å betale moms ved innførsel. Derimot viser sontringen mellom standard og individuelt utviklet program at også fenomener som vanskelig kan regnes som fysiske er blitt regnet som vare etter mval. For innenlands omsetning vil denne sontringen ikke lenger ha noen betydning da det uansett er generell merverdiavgift både på varer og tjenester.

Det fremgår ikke av den siterte uttalelsen hvorvidt Departementet mener programvare kan være tjeneste eller vare, om begge former utelukkende skal være en tjeneste, eller om leveringsformen er av betydning. Uttalelsen i proposisjonen synes å angå at de tidligere avgrensingsproblemene vil miste sin betydning, ikke at det tidligere rettslige grunnlaget for sontringen mellom de to kategoriene har forsvunnet, jf formuleringen "*de avgrensingsproblemer*".

I det siterte fremgår det at "digitale produkter" ikke lenger blir å anse som vare.¹⁰⁶ Denne uttalelsen kommer noen avsnitt etter at det er redegjort for sontringen mellom standard og individuelt utviklet programvare. Det synes således naturlig å legge til grunn at et standardprogram levert over f.eks. telenettet ikke lenger skal anses som vare. Rettsstillingen virker derimot noe mer usikker for standardprogram levert på et fysisk programmedium (diskett, CD). Her er muligens den gamle rettstilstanden med sontring mellom vare og tjeneste avhengig av hvordan programmet er utviklet relevant, men etter den tidligere rettstilstanden var som nevnt avgiftsplikten ikke avhengig av hvorvidt det ble foretatt en fysisk levering eller ikke, det var sontringen mellom standard og individuelt utviklet programvare som var avgjørende.

Det kan også vises til en uttalelse fra Skattedirektoratet angående investeringsavgift og programvare.¹⁰⁷

Her uttales det at

"Merverdiavgiftsreformen og det utvidede tjenestebegrepet innebærer at produkter som omsettes digitalt, for eksempel omsetning av programvare over Internett, anses som omsetning av tjeneste. Dette vil gjelde både for standard programvare og individualisert programvare. På kjøpersiden medfører dette at det ikke skal beregnes investeringsavgift ved slik anskaf-

¹⁰⁵Ulike programmer det kan være aktuelt for privatpersoner å kjøpe over nettet er diverse programmer for bruk av Internett som nettlæsere (men her er kanskje den mest aktuelle, *Opera*, norsk) og *newsklienter*, tegneprogrammer, musikkprogrammer (enten for å lage selv eller spille musikk) og mye annet.

¹⁰⁶Se også prop2000 s. 189 (merknader til lovteksten) hvor det sies at "Det utvidede tjenestebegrepet innebærer også at produkter som omsettes digitalt, for eksempel omsetning av programvare over Internett, anses som omsetning av tjeneste."

¹⁰⁷Brev fra Skattedirektoratet til Oslo fylkesskattekontor, 18. juni 2001. http://www.skatteetaten.no/naeringsliv/merverdi_og_investeringsavgift/mva_reformen/article.jhtml?articleID=1291879

felse av programvare.

Omsetning av standard programvare på for eksempel diskett eller CD-rom, anses imidlertid som omsetning av vare. Dette i motsetning til omsetning av individualisert programvare som alltid vil anses som omsetning av en tjeneste, uavhengig av leveringsmåte.

Når det i Ot.prp. nr. 2 (2000 - 2001) uttales at avgrensingsproblemene mellom henholdsvis standard programvare (avgiftspliktig vare) og individualisert programvare (avgiftsfri tjeneste) vil forsvinne, antar Skattedirektoratet at man sikter til problemene for selger med hensyn til omsetningen skal avgiftsberegnes som varesalg eller skal være unntatt som omsetning av tjeneste utenfor avgiftsområdet. Etter direktoratets mening kan det ikke utledes av proposisjonen at investeringsavgift ikke lenger skal beregnes ved anskaffelse av standard programvare på for eksempel diskett.

Skattedirektoratet er således av den oppfatning at anskaffelse av en diskett/CD-rom mv. inneholdende standard programvare til bruk som avgiftspliktig driftsmiddel i virksomheten, vil utløse plikt til å beregne investeringsavgift.”

Skattedirektoratet legger således til grunn at der sontringen fremdeles kan være av betydning skal den legges til grunn. Og at standard programvare skal regnes som vare når det leveres fysisk, men *ikke* når samme programvare blir levert digitalt. Skattedirektoratets syn har også kommet til uttrykk i en uttalelse i Dagsavisen¹⁰⁸ hvor det snakkes om “Internett-trikset”. Dette “trikset” går ut på at en “privatperson [kan] laste ned [programvare] fra utenlandske programvarebutikker uten å betale moms”, men “hvis programmet blir kjøpt fra utlandet og ligger på en cd-rom eller diskett” så skal det betales moms. Uttalelsen synes i hovedsak å angå standardprogramvare, det er typisk dette som man kan kjøpe og laste ned, skal program utvikles vil det ta betydelig lengre tid, og er ikke noe man kan gå inn i en i en butikk og kjøpe. Det virker noe misvisende å kalle dette for et triks siden Skattedirektoratet ift. de (nå opphevede) regler om investeringsavgiften mente dette fulgte av lovtolkning.

Foreløpig konklusjon: Etter dette kan det synes at konklusjonen må bli at (digital) nedlastning *aldri* er å anse som en vare. Dette gjelder uavhengig av hvorvidt programmet er et standardprogram eller individuelt utviklet. Det kan her særlig vises til den nevnte motivuttalelsen (prop2000 s. 189) som sier at “produkter som omsettes digitalt, for eksempel omsetning av programvare over Internett, anses som omsetning av tjeneste”. Nedlasting av programvare vil altså være innførsel av en tjeneste, og for brukere er det ikke hjemmel for avgift på innførsel av tjenester.

Hvordan er det så med innførsel av programvare på et fysisk medium? Hvis man følger den eldre sontringen mellom standardprogrammer og individuelt utviklede programmer så skal dette regnes som innførsel av en vare i førstnevnte tilfelle, og

¹⁰⁸ mandag 1. oktober 2001 s. 13; <http://www.dagsavisen.no/innenriks/2001/10/604944.shtml>

forbrukere skal altså betale moms ved innførselen. Gjennomgangen ovenfor viser at det her ikke synes å være grunnlag for en endring av rettstilstanden. Og etter eldre rett ble standardprogrammer regnet som vare.

Det kan synes noe uklart hvorvidt individuelt utviklet programvare skal regnes som tjeneste eller vare hvis det leveres på et fysisk medium. Da dette svaret på dette spørsmålet må sies å være av mindre betydning for forbrukere vil jeg ikke vurdere dette nærmere. Men jeg vil minne om det ovennevnte brev fra Skattedirektoratet (se side 32) hvor det sies at "individualisert programvare . . . alltid vil anses som omsetning av en tjeneste, uavhengig av leveringsmåte." Dette var også tidligere gjeldende rett før Merverdiavgiftsreformen 2001.

Denne foreløpige konklusjonen er nådd ved å holde opphavsrettslige problemstillinger og regler utenfor vurderingen.

3.2.4 Betydningen av at datamaskinprogrammer er opphavsrettslige vernede verk

§ 2 (2) i.f. sier at "hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier" er å anse som en tjeneste.

I prop2000 s. 49 (pkt. 6.1.3.3) sies det at

"Etter forslaget vil immaterielle rettigheter omfattes av begrepet tjenester. Omsetning blant annet av opphavsrettigheter blir dermed merverdiavgiftspliktig på generelt grunnlag. Avgiftsplikt innen dette området er ikke nytt, idet overdragelse og annen utnyttelse av patenter, lisenser, varemerker og produksjonsmetoder mv. er avgiftspliktig tjeneste også etter gjeldende regelverk . . . opphavsrettigheter generelt blir å definere som tjenester."

og på side 189 (merknader til lovtekst):

"Retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde er etter gjeldende rett (§ 2 første ledd nr. 5) definert som vare. Som følge av det utvidede tjenestebegrepet, se merknadene til [§ 2] annet ledd nedenfor, vil omsetning av immaterielle rettigheter, blant annet opphavsrettigheter, heretter anses som omsetning av tjenester."

Fra merknadene til § 2 annet ledd:

"Annet ledd definerer hva som skal anses som tjeneste. Som en følge av innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, har departementet funnet det riktig å også innta en definisjon av tjenestebegrepet i loven. Definisjonen er utformet mest mulig generell, gjennom en negativ avgrensning mot varebegrepet, jf første punktum. Fordi det ikke følger av alminnelig språkforståelse, har departementet valgt å presisere i annet punktum at også begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller

fast eiendom, for eksempel vei- eller beiterett, samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier, eksempelvis opphavsrett til kunstverk, skal anses som tjeneste.”

Omsetning av opphavsrettigheter skal således anses for å være omsetning av en tjeneste. Dersom datamaskinprogram innføres ved å laste ned programmet, er det snakk om en (avgiftsfri for forbrukere) tjeneste, jf det som er sagt over, se f.eks. side 31 note 106.

Ved levering av programvare må erververen få overdratt visse opphavsrettslige beføyelser, ellers vil han ikke kunne rettmessig utnytte verket.¹⁰⁹ Etter åndsverkloven § 2 (1) har opphavsmannen to beføyelser, som samlet gir ham en enerett til å råde over verket. Disse er rett til eksemplarfremstilling og rett til å gjøre programmet tilgjengelig for allmennheten.

Kjøper man en bok i en bokhandel får man et eksemplar av et åndsverk. Men ingen opphavsrettigheter overføres, og man behøver heller ikke å overføre noen opphavsrett for å kunne utnytte boka, altså det å lese den.¹¹⁰ At man leser den innebærer ingen eksemplarfremstilling.¹¹¹ At man selv leser en bok innebærer heller ikke at verket gjøres tilgjengelig for allmennheten.¹¹² Og det følger heller ingen opphavsrettslige beføyelser med på kjøpet. Dette gjelder selv om boken kan anses for å være et “originaleksemplar” jf åndsverkloven § 39 (2) 1. pkt. Kjøper man en bok kan man f.eks. ikke fremstille nye eksemplarer og selge disse eller gi et utenlandsk forlag rett til å oversette og utgi boken. En annen forskjell er at selve eksemplaret – den fysiske boken – i seg selv har en økonomisk verdi, omtrent slik et eksemplar av et kunstverk har en økonomisk verdi.¹¹³ Blant samlere kan sjeldne førsteutgaver ha en særlig verdi, og en paperbackutgave vil være billigere enn en praktutgave. En diskett eller CD med et program på har knapt noen interesse annet som en praktisk distribusjonsmetode.¹¹⁴

Men for programvare blir altså dette annerledes. Det er særlig eneretten til eksemplarfremstilling som er av interesse her. For å kunne benytte et program må det normalt kopieres til en lokal disk. Dette er eksemplarfremstilling.¹¹⁵ Det er også eksemplarfremstilling hver gang et program startes og blir midlertidig lastet inn i datamaskinens arbeidsminne.¹¹⁶

I åndsverkloven kap 2 finnes det flere avgrensingsregler, som på ulikt vis gir andre enn opphavsmannen rett til å råde over et verk. F.eks. kan en som kjøpt et eksemplar av et åndsverk selge denne videre i medhold av § 19, Når det gjelder eksemplarfremstilling er det en bestemmelse om dette i § 12 (1). Men det er der et krav

¹⁰⁹Jf. Torvund 1997 s. 142

¹¹⁰Jf Bing 1990 side 27.

¹¹¹Et bilde på netthinnen er forøvrig heller ikke å anse som et eksemplarfremstilling, “eksemplaret” er altfor flyktig, jf Wagle/Ødegaard 1997 s. 154

¹¹²Noe annet er det hvis boken leses opp (fremføres) f.eks. på radio.

¹¹³Jf Bing 1990 s. 27

¹¹⁴Jf Bing 1990 s. 26, se sitat gjengitt ovenfor på side 29.

¹¹⁵Se Wagle/Ødegaard 1997 s. 154

¹¹⁶Se Wagle/Ødegaard 1997 s. 169

et eksemplarframstillingen ikke skjer i ervervsøyemed og at det skjer til privat bruk, dette vil for det meste utelukke bedrifter. Og uansett om det skjer til privat bruk følger det av § 12 (2) litra b at det ikke er adgang til å "fremstille maskinlesbare eksemplarer av datamaskinprogram". For å bruke et datamaskinprogram er man altså avhengig av å få overført en viss rett til eksemplarframstilling.

En slik rett kan følge av en avtale. I mangel av en slik avtale gir åndsverkloven § 39h en presumsjonsregel om innholdet av en avtale om overdragelse av opphavsrett.¹¹⁷ § 39h er plassert i åndsverklovens tredje kapittel om *opphavsrettens overgang*, ikke i kapittel to om avgrensingsregler.

Etter definisjonen i § 2 (2) 2. punktum skulle det derfor være grunn til å tro at det er her snakk om "delvis utnyttelse av immaterielle verdier", noe som skulle bety at programvare er definert som en tjeneste, uavhengig av hvordan den er blitt utviklet eller levert. Som nevnt over anser Skattedirektoratet all innførsel av programvare lagret på et fysisk medium, som kjøp av en vare det skal beregnes norsk moms av.

Storvikutvalget uttalte angående omsetning av programvare (NOU 1990:11 pkt. 9.5.2):

"For at avgiftsplikten skal bli så generell som mulig, slik at den omfatter all omsetning uavhengig av programbæreren, synes det mest hensiktsmessig å legge avgiften på omsetning av rettigheten til datamaskinprogrammet. Dette lar seg best gjøre ved å definere denne rettigheten som en vare ... Den samme fremgangsmåte er valgt når det gjelder overdragelse av retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde, og representerer således ikke noe nytt prinsipp i avgiftslovgivningen.

...

Forslaget om at retten til et datamaskinprogram defineres som vare i forhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser synes å være den løsning som gir den enkleste avgrensning av avgiftsområdet for omsetning av programmer for EDB. Avgiftsberegningen vil da bli lik for både standard og individuelt tilpassede programmer og det vil ikke lenger være nødvendig å karakterisere ytelsen i relasjon til avgiftsreglene fordi det uansett er en vare som omsettes. ...

For det første vil dette ha betydning ved innførsel av program på et programbærende medium. Fordi et hvert program etter forslaget er definert som vare, vil det ikke være tvilsomt at det skal beregnes avgift ved innførselen. Det rent praktiske problem som knytter seg til hvordan avgiftsberegningen skal skje når et program f.eks. omsettes gjennom telenettet, vil bli omtalt senere."

Storvikutvalget ville altså definere retten til et datamaskinprogram som en vare.¹¹⁸

¹¹⁷Jf Ot. prp. nr. 33 (1989-90) s. 27, Wagle/Ødegaard 1997 s. 260

¹¹⁸Utvalget fremmet et forslag om å tilføye nytt punkt nr 6 til § 2 om hva som anses som vare: "Datamaskinprogram og retten til slike".

Det synes ikke helt klart hva "retten" omfatter, om det er snakk om overdragelse av opphavsrettigheter, eller om noe annet menes. Men av det siterte fremgår det at bestemmelsen ble utformet med regelen om omsetning og utleie av retten til kinematografisk film. Denne gjaldt klart en opphavsrettslig beføyelse, nemlig retten til offentlig fremføring.¹¹⁹ Det har liten interesse å bare leie den fysiske filmrullen som sådan uten rettigheter til å vise filmen.¹²⁰ Og fritaket var her uavhengig hvordan filmen ble levert, men noe annet enn levering på fysiske ruller er noe som inntil det siste ikke har vært mulig. Unntaket hadde sin bakgrunn i at kinematografisk film ellers var regnet som en vare etter § 2 (2) nr. 5. Departementet fjernet denne bestemmelsen "som følge av at opphavsrettigheter generelt blir å definere som tjenester".¹²¹ Her er det altså en eksplisitt uttalelse om "overgang" fra vare til tjeneste angående opphavsrettigheter.

Forslaget om at programvare skulle regnes som vare, ble ikke fulgt opp av departementet som heller ville ha mer generelle regler. Departementet mente at unntaket for fotografisk bilde og kinematografisk film i § 2 (1) nr. 5 kunne oppheves, siden dette gjelder omsetning av opphavsrettigheter som regnes som omsetning av tjenester. Departementet valgte likevel å opprettholde bestemmelsen om retten til kinematografisk film som ny § 5 nr 2, men dette skulle innebære en videreføring av gjeldende rett.¹²² Dette er bare en tidsbegrenset, ikke-eksklusiv rett til fremføring. Så det synes at selv overføring av bare begrensede rettigheter til et dataprogram også må være omfattet av § 2 (2). Departementet har riktignok ikke drøftet nærmere om programvare skal være omfattet av § 2 (2), men det skyldes nok at ved innenlands omsetning så vil ikke sontringen mellom vare og tjeneste ha særlig betydning.

Derimot er det i prop2000 på side 189 noen generelle uttalelser om at det som følge "omsetning av immaterielle rettigheter, blant annet opphavsrettigheter, heretter anses som omsetning av tjenester", og på samme side "hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier, eksempelvis opphavsrett til kunstverk, skal anses som tjeneste". Det kan således synes at all programvare skal anses som en tjeneste på bakgrunn av at det er snakk om utnyttelse av opphavsrettigheter.

Det kan også vises til den siterte motivuttalelse (fra prop2000 s. 189) gjengitt på side 31 angående omsetning av produkter digitalt. Denne uttalelsen kommer like etter omtalen av utnyttelse av immaterielle rettigheter. Det kan dog medføre litt usikkerhet at det kun er digital omsetning som skal regnes som en tjeneste, eller om det at den leveres på diskett eller CD (som for såvidt er digitale lagringsmedier, men de er samtidig fysiske gjenstander) medfører noe annet. Dette er dog en meget kort uttalelse, og en antitetisk forståelse av den kommer lett i strid med lovens ordlyd.

Konklusjonen synes således å være at innførsel av programvare, uavhengig av lev-

¹¹⁹jf Refsland I s. 65, Bing 1990 s. 34 og F68.

¹²⁰jf Bing 1990 samme sted

¹²¹prop2000 s. 49 (pkt. 6.1.3.2)

¹²²jf prop2000 s. 189 sp. 2 øverst

eringsmåte¹²³, ikke er innførsel av en vare men en tjeneste. En slik konklusjon kan sies å stride noe mot formålet med merverdiavgiftsreformen som er bl.a. er å forsøke å unngå vridninger mot avgiftsfrie tjenester.¹²⁴ Men slikt må en godta når § 62 kun omhandler varer og § 65a om innførsel av tjenester ikke er gjort gjeldende for forbrukere.

Det er en viss forskjell mellom rett til programvare og rett til f.eks. kinematografisk film at den som anskaffer et dataprogram ikke har erverv av opphavsrettigheter som en hovedmålsetting, det er kun en nødvendig bieffekt for å kunne utnytte programmet lovlig. Det opphavsrettslige aspektet er mer fremtredende ved fremføring av kinematografisk film, det må sies å være en større krenkelse av opphavsmannens interesse at film settes opp uten tillatelse enn at et program lastes inn i en datamaskins arbeidsminne. Men loven sonderer ikke etter hvor betydningsfullt utnyttelsen av opphavsretten er, det foretas heller ingen slik sondering i prop2000 s. 189 høyre spalte, nederst om at omsetning av programvare over Internett er en tjeneste; dette medfører også at det uansett er snakk om et forholdsvis begrenset område, næringsdrivende må uansett betale for innførsel av tjenester. Siden omsetning av digitale produkter er en tjeneste, og det virker trolig at slik omsetning bare vil øke i fremtiden, virker det rimelig klart at en endring av rettsstillingen etter hvert vil tvinge seg frem. Men i slike tilfelle er det meget vanskelig å kontrollere om avgiftsplikt er inntrådt, når fysiske varer innføres, sml. definisjonen på side 10, er det i det minste noe utytrålighetskontrollert.

Konklusjonen er ikke i samsvar med Skattedirektoratets holdning. Og det skal ikke sees bort fra at deres holdning også vil bli fulgt i praksis, tidligere uttalelser fra forvaltningsorgan angående programvare har vist å ha stor gjennomslagskraft. I teorien har Gjems-Onstad/Kildal 2002 uttalt at standardprogram levert på et fysisk medium fremdeles skal regnes som levering av vare (side 520). Men jeg vil minne om at det etter tidligere rett ikke var leveringsmåten som vare det utløsende kriterium for avgiftsplikt, men hvordan programmet var fremstilt. Forøvrig virker det mest sannsynlig at privatpersoner vil velge innføre programvare ved å laste den ned, siden man da kan benytte programmet straks og slipper å måtte vente på leveringen – som det er grunn til å tro vil være et dyrere alternativ siden det i tillegg må betales fraktkostnader.

Uansett viser dette at det kunne være ønskelig med en mer presis stillingstagen til problemene fra lovgivers side slik at man lettere kunne ta stilling til hvorvidt programvare skal ilegges merverdiavgift.

Et spørsmål er dog om varebegrepet og dermed avgrensningen mot tjenester skal gis et eget innhold i kap. XVI om innførsel, uavhengig av loven ellers. Det synes dog vanskelig å finne noe rettslig grunnlag for et slikt standpunkt.¹²⁵ Det kan riktignok vises til § 63, denne må forstås slik at selv om en vare faller utenfor merverdiavgift-

¹²³Om det var leveringsmediet som var av betydning, kunne man vel heller tenke seg at avgift kun burde pålegges det lille mediet var verdt. Men da ville man lett falle inn under reglene om fritak for småsendinger.

¹²⁴Se nærmere prop2000 s. 11-12 for en oversikt.

¹²⁵Se Refsland II s. 273 som generelt viser til § 2 for hva som faller inn under varebegrepet.

sområdet eller har nullsats ved innenlands omsetning, må det gjøres en direkte henvisning til bestemmelsen for at det samme skal gjelde ved innførsel. Men det synes vanskeligere å finne et grunnlag for at "vare" i § 62 avviker fra § 2, og det ville være ikke være lett å vite hva varebegrepet i så fall skulle omfatte.

4 Avgiftsmessige konsekvenser av avgiftsunndragelse

4.1 Innledning

En ikke helt uvanlig måte å forsøke å unndra seg innførselmerverdiavgift er ulike måter for feilmerking av varens verdi. Dette kan gjøres f.eks. ved å bestille varen som "gave" eller ved at butikken angir verdien til å være lavere enn den faktiske summen.

I pressen har jeg også sett at det anbefales bruk av slike "triks" ved bestilling av DVD-er fra utlandet. Det kan vises til Filmmagasinet nr 6/2002 side 18 hvor det sies:

Tips: Spør om de [nettbutikken] kan skrive «gave (gift/present)» i tollpapirene hvis du handler over 200,- så sparer du 75-100 kroner ...

4.2 Konsekvenser av feilmerking

Mval. § 72 har regler om straff og tilleggsavgift ved uriktig eller ufullstendige opplysninger gitt i omsetningsoppgave. Ved innførsel sier dog mval. § 64 at tolloven § 58 og § 69 skal gjelde tilsvarende for innførselsesmerverdiavgift.

Tolloven § 58 (1) bestemmer at for lite innbetalt toll (ved tilsvarende anvendelse må dette leses som innførselsesmerverdiavgift) kan kreves innbetalt inntil tre år etter fortollingen. Slik § 58 er utformet er den en rent objektiv regel. § 69 omhandler tilleggstoll. Jeg vil i det følgende konsentrere meg om § 58.

Før lovendring i 1994 hadde tolloven § 58 en mer kasuistisk utforming. I bestemmelsens første ledd var nevnte ulike typefille som kunne føre til etterberegning av avgift: feiltariffering, feilregning eller uriktig mengdebestemmelse eller verdiangivelse.

§ 58 er nå formet som en generell regel, etterberegning kan foretas hvis det er "betalt for lite eller ikke er beregnet" avgift.

At regelen (også er) objektiv kan sees ved å se første ledd i sammenheng med andre ledd, som har en særlig lang foreldelsesfrist for de tilfeller det er utvist skyld.

I proposisjonen¹²⁶ på side 43 sies det:

I de tilfeller hvor vareeieren eller den som opptrer på hans vegne, selv er skyld i at det er betalt for lite, eller helt har unnlatt å betale toll, vil foreldelsesfristens løp starte på tidspunktet da feilen ble oppdaget. Det vil i denne forbindelse måtte settes en begrensning med hensyn til hvor langt tilbake i tid tollvesenet kan foreta etterberegning. Departementet slutter seg her til arbeidsgruppens forslag om at kravet uansett vil være foreldet 10 år etter fortollingstidspunktet, se utkastets annet ledd. Likt med fortollingstidspunkt vil være innførselstidspunktet, hvor varen er unnlatt tollektspedert.

For de tilfelle det ikke er utvist skyld løper foreldelsesfristen fra fortollingstidspunktet, jf § 58 (1) i.f.

¹²⁶Ot.prp.nr.108 (1992-1993)

4.3 Når kan det foretas etterberegning av innførselsmerverdiavgift?

4.3.1 Hva omfatter "innført uten at fortolling har funnet sted"?

"Fortolling" er definert i tolloven § 1 nr 7 som "tollbehandling som innebærer at en vare helt frigjøres fra tollvesenets befatning". Det er altså ikke nødvendigvis slik at fortolling innebærer at toll eller andre avgifter blir betalt (eller at forsendelsen inneholder avgiftspliktig innhold). Fortolling vil altså ha funnet sted i de tilfelle hvor en forsendelse har gjennomgått en "fortollingsprosedyre" uten at forsendelsen er blitt nærmere undersøkt, eller hvor forsendelsen ikke er underlagt noen form for avgifter.

Tolloven § 58 (2) sier at i tilfelle hvor det er vareeieren¹²⁷ eller noen som har handlet på vareeierens vegne som er skyld i at det ikke er betalt toll (dvs innførselsmerverdiavgift) utvides fristen for å kreve avgiften innbetalt.

Skulle kapasitetshensyn føre til at mange forsendelser gjennomgår fortolling uten nærmere kontroll av innholdet og forsendelsens verdi må dette bety at det § 58 (2) ledd *ikke* gir adgang til å foreta etterberging av innførselsmerverdiavgift. Fortolling *har* funnet sted og manglende innkreving av avgift skyldes ikke vareeier. Nevnte kapasitetshensyn kan føre til at mange forsendelser ikke blir nærmere undersøkt. I slike tilfelle vil varen bli innført til Norge uten at vareeier blir avkrevd innførselsmerverdiavgift, selv om forsendelsens verdi kan ligge over fribeløpet. Men dette medfører bare at den utvidede fristen etter § 58 (2) ikke kommer til anvendelse, men den alminnelige fristen etter første ledd.

4.3.2 Generelt om tilfelle det ikke er betalt eller betalt for lite i innførselsmerverdiavgift

Etterberegning må kunne foretas i alle tilfelle det ikke ble betalt avgift, selv om fortolling har funnet sted og selv om dette ikke skyldes vareeier. I disse tilfelle vil det være "betalt for lite eller ikke er beregnet toll" jf § 58 (1).

Det virker dog nokså usannsynlig at dette skulle bli oppdaget, det synes lite trolig at noen har fullstendig oversikt over hvilke forsendelser som av en eller annen grunn ikke ble ilagt avgift. Men dette er bare mine prognoser om sannsynligheten for anvendelse av tolloven § 58, ikke en fortolkning av § 58. Så privatpersoner bør vel kunne puste lettet ut.

Derimot kan det tenkes at det er gitt "uriktige eller mangelfulle opplysninger", og dette kan ha ført til at det ikke ble beregnet avgift.

4.4 Generelt om tilfelle det er utvist skyld

Det kan tenkes at det skyldes vareeier eller noen som har handlet for ham som medfører at det ikke blir innbetalt pliktig

Som nevnt over kan dette bl.a. skyldes at forsendelsens verdi er satt lavere enn de faktiske forhold, eller at forsendelsen er merket som gave uten å være det.

¹²⁷Om begrepet vareeier kan det vises til Gjems-Onstad/Kildal 2002 side 516-17.

Dersom den utviste skyld hos vareeieren ikke har ført til uriktig avgift er beregnet synes det ikke å være grunnlag for å anvende de utvidede tidsfrister i annet ledd, selv om det senere skulle vise seg å ha en skjedd feil som skyldes andre forhold. Ordlyden kan synes å være åpen for at andre ledd likevel kan brukes, men i forarbeidene sies det at

”I de tilfeller hvor vareeieren eller den som opptrer på hans vegne, selv er skyld i at det er betalt for lite, eller helt har unnlatt å betale toll, vil foreldelsesfristens løp starte på tidspunktet da feilen ble oppdaget.”

128

Dette må forstås slik at det er de vanlige fristene i første ledd som gjelder. I tillegg vil det kunne være grunnlag for tilleggsavgift etter tolloven § 69 jf mval § 64. Og det således ikke anbefales at man prøver å få nettbutikken til å anføre feil verdi, eller bestille noe som “gave” som ikke er en gave. Men det må foreligge forsett eller uaktsomhet. Dersom vareeier ikke har kjennskap til at nettbutikken oppgir feilaktige verdiangivelser kan det ikke være grunnlag for tilleggsavgift.¹²⁹ Men har vareeier kjennskap til at butikken angir feil verdi og antar at dette også vil skje ved neste bestilling må det være grunnlag for tilleggsavgift, enten fordi det er utvist forsett eller i det minste fordi det er utvist uaktsomhet. Jeg kjenner dog ikke til tilfelle hvor det er ilagt tilleggsavgift ved privatpersoners innførsel, så dette er kanskje ikke et prioritert kontrollområde for skattemyndighetene; og forholdene må være meget vanskelig å bevise.

¹²⁸Ot.prp.nr.108 (1992-1993) side 43

¹²⁹Forøvrig er det mange nettbutikker som vil nekte å oppføre gale opplysninger.

A Litteraturliste

A.1 Elektroniske dokumenter

Tollvesenets veileder om merverdiavgift ved innførsel (Inngående håndbok M-2)

<http://www.toll.no/veileder/merverdi.htm>

A.2 Bøker og tidsskriftartikler

Andenæs 1990: Mads Henry Andenæs, Konkurs (2. utg. 1999)

Bing 1990: Merverdiavgift og EDB, *Complex* 9/90, Tano, 1990

Bing 2001: Jon Bing, "Meta-informasjon og Internett: Frem med stigen!" i *Yulex* 2001 ("julehilsen" fra Institutt for rettsinformatikk, Universitetet i Oslo, julen 2001)
Også tilgjengelig fra

http://www.jus.uio.no/iri/forskning/yulex/Yulex_2001.pdf

Frigaard/Rosenberg 1956: Eysteinn Frigaard og Harald Rosenberg, *Omsetningsavgiften i praksis*, Johan Grudt Tanum, 1956

Føyen 1984a: Arve Føyen: Merverdigavgift på edb-programmer. Helomvendning av Finansdepartementet, i *Datatid* nr 7/84 side 69-70.

Føyen 1984b: Arve Føyen: Merverdiavgift på edb-programmer. Uholdbar praksisendring, i *Datatid* nr 8/84 side 50-52.

Gjems-Onstad/Kildal 1996: Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*, Ad Notam Gyldendal, 1996

Gjems-Onstad/Kildal 2001: Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal, *MVA-kommentaren*, Gyldendal Akademisk, 2001

Hafstad 1983: Jørgen Hafstad, Merverdiavgift på programvare, *CompLex* 11/83

Herstad 1973: Kåre Herstad, Merverdiavgiften i praksis, Cappelen, 1973

Hungnes 1998: Geir Hungnes, Gavebegrepet i skatterettslig sammenheng, krav om gavehensikt?, *Skatterett* (1998) side 69-73

Larsen 2001: Erling Røed Larsen, Hvorfor er det så dyrt i Norge? i *Samfunnsspeilet* nr. 6, 2001 side 11-19. Også tilgjengelig elektronisk:

<http://www.ssb.no/samfunnsspeilet/utg/200106/>

Lassen 1961: Birger Stuevold Lassen: "Noen utviklingslinjer i og omkring norsk opphavsrett i dag" i *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 1962 side 34-63. Også inntatt i Institutt for privatretts stensilsérie nr. 97 (1984) side 245-274.

Næss 1990: Brynjulf Næss, Forbrukere og merverdiavgift, *Institutt for offentlig retts skriftserie*, 5/1989

Refsland 1992, Thor Refsland, *Praktisk merverdiavgift og investeringsavgift*, Skattebetalerforeningen, 1992

Refsland I: Thor Refsland, *Merverdiavgiftsloven med kommentarer del I* (5. utg. 1994), utgitt av Skattebetalerforeningen

Refsland II: Thor Refsland, *Merverdiavgiftsloven med kommentarer del II* (4. utg. 1995), utgitt av Skattebetalerforeningen

Rognstad 1999: Ole-Andreas Rognstad, Spredning av verkseksemplar: om konsumpsjon av rettigheter i eksemplar av vernede åndsverk

Rognstad 2001: Ole-Andreas Rognstad, EF-domstolens og EFTA-domstolens praksis som rettskilder ved tolkning av EØS-avtalen, Tidsskrift for Rettsvitenskap 2001 s. 435-63

Stenvik 1999: Are Stenvik, Patentrett, Cappelen Akademisk Forlag, 1999

Stub 2002: Marius Stub, Tollvesenets kontrollvirksomhet, Universitetsforlaget, 2002

Torvund 1997: Olav Torvund, Kontraksregulering. IT-kontrakter, Tano Aschehoug, 1997

Wagle/Ødegaard 1997: Anders Mediaas Wagle og Magnus Ødegaard jr., Opphavsrett i en digital verden, Cappelen Akademisk Forlag, 1997

Zimmer 1990: Frederik Zimmer, Arv og skatt: særlig om inntektsbeskatning ved generasjonsskifte, Tano (2. utg. 1990)

A.3 Forarbeider, offentlige dokumenter

Underutvalget: Innstilling fra Skattekomiteen av 1966, Underutvalget for omsetningsavgift (vedlegg 1 til Skattekomiteens innstilling).

NOU 1986: 18 Opphavsrett og EDB

Storvikutvalget: NOU 1990:11 NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

prop2000: Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) (Merverdiavgiftsreformen 2001)

Ot. prp. nr. 17 (1968-69) Om lov om alminnelig omsetningsavgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

Ot. prp. nr. 18 (1976-77) Lov om endringer i lov om merverdiavgift

Ot.prp. nr. 33 (1989-90) Om lov om endringer i åndsverkloven (opphavsrett og edb)

Ot.prp.nr.108 (1992-1993) Om lov om endring i lov av 10 juni 1966 nr 5 om toll (tolloven) (lovforslaget ble gjentatt i Ot.prp.nr.13 (1993-1994)

Ot.prp. nr. 15 (1994-95) Om lov om endringer i åndsverkloven

Ot.prp. nr 35 (1997-98) Endringer i skattelovgjevinga

Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte- og avgiftsopplegget 2001 - lovendringer

Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Merverdiavgiftsreformen 2001

Ot.prp. nr. 44 (2001-2002) Lov om forbrukerkjøp

St. prp. nr. 25 (1979-80) Godkjenning av resultatet av handelsforhandlingene i Genève 1973-79 under Generalavtalen om tolltariffer og handel (GATT)

St.prp. nr. 59 (1994-95) Om endringer i tollavgifter for landbruksvarer

St.prp. nr 1 (1996-97) Om tollavgifter

St. prp. nr. 1 (1966-67) Skatter og avgifter til statskassen

Innst. O. nr. 34 (1976-77) Lov om endringer i lov om merverdiavgift

Innst. S. nr. 65 (1994-95) Innstilling fra finanskomiteen om endringer i tolltariffen som følge av handelsforhandlingene i Uruguay-runden under Generalavtalen om

tolltariffer og handel (GATT) og ratifikasjon av Avtale om opprettelse av Verdens Handelsorganisasjon (WTO) m.m.

Budsjett-innst. S. nr 244 (1966-67) Innstilling fra finans- og tollkomitéen om alminnelig omsetningsavgift

B.innst.S.nr.16 (1996-1997) Innstilling fra finanskomiteen om tollavgifter for budsjetterminen 1997.

L 19: Dansk lovforslag nr. L 19, Folketingsåret 2002-03 om ændring af ophavsret-sloven (Gennemførelse af infosoc-direktivet, nye aftalelicenser m.v.) Tilgjengelig elektronisk fra

<http://www.kum.dk/sw4850.asp>

og

http://www.ft.dk/Samling/20021/lovforslag_som_fremsat/L19.htm

KOM(97) 628: Kommisjonens forslag til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om harmonisering af visse aspekter af ophavsret og beslægtede rettigheter i informasjonssamfundet. Tilgjengelig elektronisk:

http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/intprop/news/copyda.pdf

A.4 Lover, forskrifter

F12: Forskrift 12. desember 1975 nr. 02 (nr 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer

F68: Forskrift 19. desember 1975 nr. 01 (nr 68) om hva som anses som omsetning og utleie av retten til kinematografisk film

Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (tidligere lov om omsetningsavgift)

tolloven: Lov 10. juni 1966 om toll (tolloven)

Tolltariffen og Tolltariffens innledende bestemmelser

åndsverkloven: Lov 12. mai 1961 nr 2 om opphavsrett til åndsverk m.v. (åndsverkloven)

mval: LOV 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift

INFOSOC-direktivet: Direktiv 2001/29/EF av 22. mai 2001 om harmonisering av visse aspekter av opphavsrett og beslektede rettigheter i informasjonssamfunnet