



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19204

Master Thesis in Accounting and Auditing

Thesis Master of Science

Omsetning og innførsel av kunstverk

Navn: Toni Regine Våden, Ida Marie Bråten

Start: 01.01.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

BI Norwegian Business School – Thesis

Master i regnskap og revisjon

Omsetning og innførsel av kunstverk

“Jeg putter hjerte og sjel i arbeidet mitt, og har mistet vettet i prosessen”

-Vincent Van Gogh

31.august.2018

Veileder

Anders Mikelsen

Ida Marie Bråten

Toni Regine Våden

“This thesis is a part of the MSc programme at BI Norwegian Business School. The school takes no responsibility for the methods used, results found and conclusions drawn.”

Sammendrag

Kunstbransjen og lovgiver har opp gjennom historien vært uenige om hva som kan defineres som kunstverk. Det har i flere år vært ytret av bransjen at definisjonen av kunstverk i merverdiavgiftsloven har vært utdatert, og har behøvd en revidering. I 2016 og 2017 ble kritikken forsøkt møtt, og det ble vedtatt forskriftsendring av kunstdefinisjonen i merverdiavgiftsloven.

Oppgaven begynner med innledning som presenterer bakgrunn, tema og relevante områder i forbindelse med temaet. Oppgaven redegjør deretter for definisjonen slik den foreligger i dag, utfordringer ved den tidligere definisjonen samt lovgivers og kunstbransjens mening om definisjonen i ettertid av endringen.

Videre gjør oppgaven rede for hvordan merverdiavgiftslovens definisjon av kunstverk påvirker merverdiavgiftsbehandling ved henholdsvis omsetning og innførsel. Oppgaven utdypet merverdiavgiftslovens gjeldende regelverk om unntak, redusert beregningsgrunnlag og alminnelig avgift ved kunstners, mellommanns og andres omsetning ved innenlands omsetning og innførsel.

For å belyse oppgavens problemstillinger er det benyttet praktiske eksempler, både fiktive scenarier og virkelige hendelser. Et av de fiktive scenariene benyttet er hvorvidt en gullbarre kan smeltes om og innføres til Norge uten belastning av innførselsmerverdiavgift. Det er i kommunisert med personer i kunstbransjen, for å ytterligere belyse deres side av saken og hvordan lovgivningen blir oppfattet. Videre er det innhentet uttalelser fra tolletaten for å belyse konkrete eksempler i oppgaven.

Gjennom oppgavens drøftelser er det fremkommet at dagens definisjon av kunstverk i merverdiavgiftsloven er en forbedring av tidligere lov, og at Norges definisjon av kunstverk er mer samtidsrettet enn sine naboland. Videre fremkom det muligheter for å innføre gull uten innførselsmerverdiavgift ved benyttelse av avgiftsunntak for kunstverk.

Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	1
1.1 Tema og problemstilling.....	1
1.2 Metodiske utfordringer på merverdiavgiftsrettens område	3
1.3 Avgrensning.....	4
1.4 Struktur på oppgaven videre.....	5
2. Utvikling av merverdiavgift	6
2.1 Introduksjon til merverdiavgift.....	6
2.2 Kunstverk og merverdiavgift.....	7
3. Rettslig sammenheng.....	9
3.1 Omsetning og innførsel av kunstverk i merverdiavgiftsloven.....	9
3.2 Kort rettslig sammenheng for relevante områder i Danmark og Sverige....	11
4. Definisjon av kunstverk i lovverk.....	12
4.1 Innledning.....	12
4.2 Merverdiavgiftslovens definisjon	13
4.2.1 Malerier, tegninger, kollasjer og lignende todimensjonale kunstverk, herunder blandete teknikker	15
4.2.2 Grafiske arbeider, herunder stikk, trykk, litografi, mv., signert og nummerert i et antall begrenset oppad til 300 stk.....	16
4.2.3 Skulpturer, relieffer, installasjoner og andre tredimensjonale kunstverk av et hvert slag og utført i et hvert materiale	18
4.2.4 Billedtepper, billedvev og annen tekstilkunst.....	21
4.2.5 Kunstneriske fotografier	22
4.2.6 Tredje ledd - helhetsvurdering.....	24
4.3 Definisjon av kunstverk i andre lover.....	25
4.4 Kort om kunstdefinisjonene i Danmark og Sverige	27
5. Unntak for opphavsmannens omsetning av egne kunstverk.....	28
5.1 Opphavsmann og Åndsverk.....	29
5.2 Opphavsmannens omsetning	31
5.3 Kort om omsetning av kunstverk i Danmark og Sverige	33

6. Unntak for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn.....	34
6.1 Mellommann.....	35
6.2 I opphavsmannens navn.....	36
6.3 Kort om mellommann i Danmark og Sverige.....	38
7. Innførsel av kunstverk	39
7.1 Innførsel av kunstverk fra opphavsmann.....	39
7.2 Innførsel av kunstverk fra andre enn opphavsmann.....	40
7.3 Midlertidig innførsel.....	41
7.4 Gjeninnførsel	42
7.5 Unntak etter UNESCO-overenskomsten	42
7.6 Kort om innførsel i Danmark og Sverige	43
8. Særlig om omsetning og innførsel av opphavsretten til kunstverk	44
8.1 Opphavsrett - åndsverkloven	44
8.2 Omsetning av opphavsrett	45
8.3 Innførsel av opphavsrett	46
8.3.1 Fjernleverbare tjenester kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet	46
8.3.1.1 Begrepet “fjernleverbar tjeneste”	47
8.3.2 Ytterligere vilkår til fjernleverbare tjenester	48
8.4 Særlig om opphavsretten i Danmark og Sverige	49
9. Avsluttende kommentarer.....	51
10. Litteraturliste.....	52
Norske Lover	52
Forskrifter	52
Forarbeider.....	53
Rettspraksis.....	53
Avgiftspraksis	53
Litteratur	54
Internett.....	55

1. Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Tema for oppgaven er merverdiavgiftsbehandling av kunstverk ved omsetning i og innførsel til Norge. Total omsetning av visuell kunst¹ har i følge Norsk kulturråd økt med 25,5 % fra 2014 til 2016, og var i 2016 på over 2,1 milliarder kroner.² Merverdiavgiftslovens regler om kunstverk ved omsetning og innførsel vil avgjøre om transaksjonene belastes med henholdsvis 25 %, 5 % eller 0 % merverdiavgift, i tillegg til egne særavgifter. Hvilken avgiftssats som blir lagt til på 2,1 milliarder kroner kan ha stor betydning for de involverte i transaksjonene.

Kunstbransjen og lovgiver har opp gjennom historien vært uenige om hva som kan defineres som kunstverk. Definisjonen av kunstverk i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven - mval) har i lenger tid hengt etter i utviklingen av nyere kunstformer, kunstarter, og teknikker som brukes ved fremstilling av verk. Konsekvensen av ulikheter i definisjonsspørsmålet mellom bransjen og lovgiver har blant annet vært at kunstverk som allment har blitt ansett som kunst har falt utenfor merverdiavgiftslovens avgiftsunntak for kunstverk og dermed blitt ilagt merverdiavgift.

Med bakgrunn i flere profilerte konflikter ved innførsel av kunstverk de senere årene, ble det i 2016 og 2017 vedtatt endring av kunstverkdefinisjonen i merverdiavgiftsloven. Oppgaven vil fokusere på definisjonen både før og etter endringen, mulige utfordringer, og hvordan nåværende definisjon påvirker merverdiavgiftsbehandlingen ved omsetning og innførsel av slike kunstverk.

Ettersom de fleste konfliktene i nyere tid har omhandlet kunstdefinisjonen og merverdiavgift ved innførsel, vil oppgaven også se nærmere på et fiktivt scenario knyttet til innførsel. Scenariet som er valgt omhandler en gullbarre som blir støpt om til en skulptur for å unngå innførselsmerverdiavgift. Bakgrunnen for valg av

¹ Norsk kulturråd utdypet at visuell kunst nå består av maleri, fotografi, kunsthåndverk, tegning, grafikk, skulptur video/film/dokumentar, installasjoner, stedsspesifikke- og relasjonelle uttrykk, lydkunst, performance, nettkunst, streetart, grafitti, tegneserier, artists' books, bruk av uterom og offentlige rom med mer (<https://www.kulturradet.no/visuell-kunst>)

² Hanne H. Halmrast, Petter B. Refsli og Jon Martin Sjøvold, Kunst i tall 2016, Oslo 2017, side 63

scenario er mulige moralske og avgiftsrettslige spørsmål som vil kunne oppstå ved slike transaksjoner, samtidig som det er store verdier inkludert, og relativt enkelt å gjennomføre. Gull er et kostbart materiale, og er etter hovedregel avgiftspliktig i Norge. En alternativ måte å få gull inn i landet uten å måtte beregne 25 % avgift kan medføre store innsparinger, det kan derfor være aktuelt å støpe det om til noe annet, som for eksempel kunstverk.

Ved innenlands omsetning har merverdiavgiftslovens unntak for kunstverk medført flere klagesaker tilknyttet omsetning av kunstverk ved mellommann. Omsetning ved mellommann er således et relevant område å drøfte.

Med bakgrunn i nevnte forhold vil oppgaven drøfte flere problemstillinger.

Oppgavens overordnede problemstilling er hva som definerer kunstverk etter merverdiavgiftslovgivningen, og hvordan definisjonen påvirker avgiftsbehandlingen ved omsetning og innførsel av kunstverk.

Oppgavens underordnede problemstilling er hvorvidt en gullskulptur kan defineres som kunstverk under merverdiavgiftsloven og dermed unnsnippe innførselsmerverdiavgift til Norge.

For å svare på problemstillingene vil oppgaven gjøre rede for merverdiavgiftslovgivningens definisjon av kunstverk både før og etter endringen i 2016 og 2017 samt gjøre rede for merverdiavgiftsbehandlingen av kunstverk som faller både innenfor og utenfor definisjonen ved reglene om omsetning og innførsel av kunstverk. Også retten til verkene, altså opphavsretten, vil redegjøres for på slik måte.

Oppgaven vil i tillegg sammenligne mot skandinavisk merverdiavgiftslovgivning og deres definisjon av kunstverk og hvordan definisjonene påvirker omsetning og innførsel av kunstverk i Sverige og Danmark, herunder likheter og ulikheter mellom Norge, Sverige og Danmark der det vil kunne bidra til oppgaven. Disse undersøkelsene vil inkludert tematisk der det er forskjeller ansett verdt å påpeke. Bakgrunn for valg av disse landene er at de er Norges nærmeste naboer samt at

kulturmomsutvalget i sitt mandat ble bedt om å trekke erfaringer fra andre land, med eksempel på Sverige, Danmark og New Zealand.³

Oppgaven vil benytte seg av fiktive og virkelige eksempler løpende gjennom teksten. For å tydeliggjøre merverdiavgiftslovens regler om kunstverk vil det i relevante kapitler også bli drøftet hvorledes gullskulpturen ville blitt behandlet. Det er kommunisert med personer i kunstbransjen samt innhentet uttalelser fra tolletaten for å belyse flere sider ved problemstillingene.

1.2 Metodiske utfordringer på merverdiavgiftsrettens område

For å besvare oppgavens problemstilling vil alminnelig juridisk metode slik den fremgår av Boe⁴ bli benyttet. Det rettslige utgangspunktet for å besvare problemstillinger om merverdiavgift er merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter. I tillegg er stortingets merverdiavgiftsvedtak 12. desember 2017 nr 2189 (merverdiavgiftsvedtaket 2018), jf. grunnloven § 75 a som regulerer avgiftssatsene som benyttes i 2018 relevant.

For utdyping og korrekt tolkning av lov er det videre benyttet forarbeider til nåværende og tidligere lovgivning. Dette består primært av offentlige utredninger (NOU) proposisjoner (Ot.prp) og innstillinger (Innst. O). Det er forsøkt benyttet det nyeste mulig i ulike drøftelser, men flere av problemstillingene vedrørende kunst bygger på eldre forarbeider slik at disse i de tilfellene er benyttet.

Innen rettspraksis har høyesterett har de senere år avgitt flere dommer om merverdiavgift på kulturområdet. Relevante dommer er vurdert opp mot lov og forarbeider. Videre er det i lagmannsretten og tingretten gjennomgått flere saker som ikke er fremmet i høyesterett, slike saker er også drøftet i denne oppgaven.

I tillegg til rettskildene nevnt følger drøftelsen i oppgaven avgiftspraksis. Dette består av bindende forhåndsuttalelser, kunngjøringer, prinsipputtalelser, høringsuttalelser, domskommentarer, meldinger, rundskriv og merknader. Disse uttalelsene kan bli gitt fra finansdepartementet, tollvesenet, skattedirektoratet og

³ NOU 2008:7, pkt. 7.1, side 89

⁴ Erik M. Boe, *Grunnleggende juridisk metode*, 3. utgave, Oslo 2012

skattekontorene, og kan ofte være omfattende fremstillinger av ulike områder innenfor avgiftsretten. Ved påklaging av enkeltvedtak gjort av skattekontor i forbindelse med kontrollettersyn, vil klagesak vurderes i klagenemnda⁵. Vedtak som klagenemnda fatter er offentliggjort, og blir mye benyttet ved etterfølgende saker, alle saker som avgjøres kan skape presedens der det ikke finnes praksis og er således viktige. I tillegg utgir skattedirektoratet merverdiavgiftshåndboken, som er en oversikt over skattedirektoratets oppfattelse av merverdiavgiftsområdet. Denne er oppdatert og utgitt årlig fra 2001 og benyttes som veiledning og oppslagsverk for avgjørelse av avgiftsspørsmål.

Kildene innen avgiftspraksis blir gitt stor praktisk betydning, da de blant annet blir benyttet i forbindelse med vurderinger gjort i høyesterett, og helt ned til avgjørelser i forbindelse med enkeltvedtak. I de tilfellene hvor slike uttalelser kan være motstridende med lovverk og forarbeid vil en rettssak kunne overstyre uttalelsen, men det vil kunne medføre en langvarig og ressurskrevende avgiftssak med opp til tre runder gjennom rettssystemet. De fleste avgiftssubjekter foretrekker derfor å handle i henhold til avgiftspraksis.

1.3 Avgrensning

Oppgaven ønsker å avklare definisjonen av kunstverk i nåværende og tidligere lovverk, og hvordan dette påvirker behandlingen av kunst ved omsetning og innførsel. Det vil således være relevant å avgrense mot utførsel.

Ettersom kunstnere er unntatt merverdiavgift mister de fradragmuligheter for inngående avgift på kjøp. Det kan i mange tilfeller gi ulemper for kunstnere, da inngående avgift ofte vil kunne overstige utgående avgift. Dette området anses som stor nok problemstilling til å være en egen oppgave, og er således avgrenset mot.

Med bakgrunn i at kunst er unntatt merverdiavgift er det også valgt å avgrense mot utredning av registreringsplikt og -rett for virksomheter, det er heller benyttet forutsetninger der det er relevant.

⁵ Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA) frem til 1. juli 2016, etter dette ble klager vedrørende mva behandlet av skatteklagenemnda (SKN)

Ved lovtekst som omhandler regler utover det som er relevant for oppgavens problemstilling om merverdiavgiftsloven og kunstverk, er det valgt å se bort fra denne lovteksten og kun fokusere på relevant ordlyd.

1.4 Struktur på oppgaven videre

Kapittel 2 tar for seg en kort innføring i utviklingen av merverdiavgiften, og utviklingen av kunst og kunstverk i merverdiavgiftslovgivningen.

Kapittel 3 gir en rettslig sammenheng over kunstverksområdet i merverdiavgiftsloven samt en kort innføring over området i Danmark og Sverige.

Merverdiavgiftslovens definisjon av kunstverk er drøftet i kapittel 4. Kapitlet starter med generell info om tidligere definisjon og problemene definisjonen skapte. Kapitlet er videre inndelt etter nåværende fmva. § 1-3-2, og tar for seg paragrafens ordlyd før og etter endringen i 2016 og 2017 med bruk av virkelige og fiktive hendelser for å eksemplifisere. Kapitlet tar så for seg definisjon av kunstverk i andre lover, før det avslutter med en kort gjennomgang av definisjonene i Danmark og Sverige, der ulikhetene mot Norge blir fremhevet.

Videre blir unntak for opphavsmannens omsetning av egne kunstverk drøftet i kapittel 5. Opphavsmann og åndsverk blir drøftet og definert, før en gjennomgang av opphavsmannens omsetning og omsetning ved videresalg. Kapitlet avslutter med en sammenligning mot omsetningsregler i Danmark og Sverige.

I kapittel 6 blir unntak for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn gjennomgått. Kapitlet tar for seg begrepet mellommann i ulike lovverk, fellesbetegnelser og hvordan det skiller seg ut i merverdiavgiftslovgivningen og spesielt i forbindelse med kunstverk. Det tar deretter for seg omsetning i opphavsmannens navn, før det avslutter med en sammenligning mot omsetning ved mellommann i Danmark og Sverige.

I kapittel 7 blir innførsel av kunstverk drøftet. Kapitlet begynner med en gjennomgang av varer som er fritatt og unntatt i tilknytning til kunst. Deretter

gjennomgås innførsel utført av andre enn opphavsmann, og påvirkningen dette har på merverdiavgiftsbehandlingen. Kapitlet tar videre for seg midlertidig innførsel, og om dette vil være ulikt permanent innførsel. Avslutningsvis blir innførsel i Danmark og Sverige beskrevet, og hvordan land i EU skiller seg fra Norge.

Kapittel 8 drøfter særlige hensyn ved omsetning og innførsel av opphavsrett til kunstverk, og hvordan merverdiavgiftsbehandlingen ved opphavsrett skiller seg fra avgiftsbehandlingen ved selve kunstverkene. Opphavsrett og åndsverkslovens påvirkning blir deretter drøftet, etterfulgt av omsetning av slike opphavsretter, med eksempler. Innførsel av opphavsretten blir så gjennomgått i forbindelse med begrepet fjernleverbar tjeneste. Kapitlet avslutter med en sammenligning mot behandling av opphavsrett i Danmark og Sverige.

Avslutningsvis kommer det refleksjoner og betraktninger rundt det som er tatt opp gjennom oppgavens kapittel 1 til 9.

2. Utvikling av merverdiavgift

2.1 Introduksjon til merverdiavgift

Merverdiavgift er en indirekte skatt som kreves inn i forbindelse med omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester i Norge. Det er i dag en av de viktigste skattene Norge får. For 2018 er avgiften iht. statsbudsjettet forventet å utgjøre 292 millioner i proveny, eller 27,9 % av statens inntekter⁶. Dagens system følger prinsippet om avgift på merverdier i alle omsetningsledd. Avgiften kommer som et tillegg i samtlige ledd ved transaksjoner og er ment som en sisteleddsavgift som skal ramme forbrukere, ikke næringsdrivende, dette er løst ved at alle som beregner utgående merverdiavgift får også fradrag for inngående avgift. Bedrifter som av ulike grunner ikke skal beregne utgående avgift vil også regnes som forbrukere.

⁶ Prop. 1 S (2017–2018) Gul bok, s. 13

Det ble innført omsetningsavgift i Norge i 1933 som en “midlertidig omsetningsavgift til krisetider” gjennom lov 19. mai 1933 nr. 11 om omsetningsavgift. Bakgrunnen for innføringen er at Norge måtte dekke inn store underskudd på statsbudsjettet under depresjonen. Avgiften var en kumulativ avgift der det ble lagt på en fast sats i hvert omsetningsledd.⁷ I forbindelse med okkupasjonen i 1940 ble det vedtatt å øke avgiften samt å begrense omfanget til å være en sisteleddsavgift for forbruk. Med unntak av enkelte mindre justeringer besto den slik frem til lov om merverdiavgift trådte i kraft i 1970 (Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift med forskrifter).

Det er gjennom årene identifisert behov for justeringer i merverdiavgiftsloven, som til slutt ble gjennomført med en reform, Reformen ble vedtatt med virkning fra 1. juli 2001. Målet med reformen var lavere satser, bredere skattegrunnlag, enklere regler og færre smutthull. Det ble også påpekt at det var behov for å modernisere merverdiavgiftssystemet slik at varer og tjenester i prinsippet skulle behandles likt.⁸ Endringene medførte at avgiftsplikten ble generell også for tjenester, og at begrepet tjenester ble definert. I forbindelse med reformarbeidet ble det identifisert behov for en ny lov, da merverdiavgiftsloven var blitt revidert utallige ganger, og nå hadde 132 forskrifter. Merverdiavgiftsloven (2009) med forskrift ble vedtatt med virkning fra 1.1.2010. Den nye loven er utarbeidet for å også være i stand til å dekke ny teknologi og nye forretningsområder etterhvert som det kommer i fremtiden. Videre var loven ment å skulle være mer konkurransenøytral, kunne forenkle merverdiavgiftsbehandlingen av varer og tjenester og være mer stabil.

2.2 Kunstverk og merverdiavgift

Da omsetningsavgiften i sin tid ble innført ble kunst unntatt. Bakgrunnen for dette valget er sammensatt. Hovedårsaken bak unntaket var at en eventuell plikt var forventet at ville by på store problemer⁹. Det var forventet vanskelig å identifisere salg, korrekt beregningsgrunnlag for utgående avgift på ulike former for kunst, problemer med selve avgiftsinnkrevingen og kontrollen av denne. Før i tiden levde kunstnere av reisevirksomhet, der de valfartet Norge, banket på dører og

⁷ Thor Refsland og Hilde Alvsåker. *Lærebok i merverdiavgift*, 10. utgave, Oslo 2013 s.2

⁸ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), pkt. 3.6

⁹ Ot.prp.nr. 17. (1968-1969), del III bokstav C.

tilbød sine tjenester, enkelte krysset også jevnlig grensen over til Sverige. Omsetningen bestod således av direktesalg av allerede eksisterende kunst, og bestillingsverk.¹⁰ I slik oppsøkende virksomhet var det også forventet at flere kunstnere unnlot å rapportere salg. Ved innføringen av merverdiavgiftsloven i 1969 var “omsetning fra kunstmalere og billedhuggere av egne kunstverk” derfor unntatt avgift iht. original ordlyd i mval. (1969) § 5 første ledd bokstav a. Unntaket ble i 1972 erstattet med en henvisning til tolltariffen¹¹ sine posisjoner, og salg ved mellommann i opphavsmannens navn ble inkludert. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen ble henvisningen flyttet ut i forskrift 22. august 1997 nr. 108 om avgrensning av begrepet «kunstverk» ved kunstnerens omsetning og innførsel av egne kunstverk, den ble samtidig utvidet med ett punkt.

I forbindelse med utarbeidelsen av ny merverdiavgiftslov ble det i 2006 satt ned et kulturmomsutvalg som skulle vurdere merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet. Utvalget kom i 2008 med sin innstilling¹² som skapte mye engasjement. Det kom inn flere kritiske høringsvar hvilket medførte at endringene på kultur- og idrettsområdet ble utsatt, på tross av at den nye merverdiavgiftsloven ble vedtatt i 2009 med virkning fra 1.1.2010. Etter en revisjon av det fremlagte forslaget ble endringene på kultursiden vedtatt med virkning fra 1.7.2010.

I nyere tid har det vært flere oppslag i media om merverdiavgiftsileggelse og -behandling ved innførsel av kunstverk. Grunnlaget for oppmerksomheten var at definisjonen i mval. påvirket innførselen slik at flere tilsynelatende like verk ble avgiftsbehandlet helt ulikt.

Dette toppet seg i 2016, da Galleri Golsa¹³ på vegne av en av Norges største samtidskunstnere, Bjarne Melgaard, innførte 16 av Melgaards egne malerier. Maleriene ble stoppet i tollene ved innførsel med et krav på 1,3 millioner kroner i

¹⁰ Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 1. utgave, Oslo 2002 pkt. 5.3.1.1, s. 36

¹¹ Tolltariffen er en beskrivelse og koding av varer inndelt i kapitler, basert på Det harmoniserte system for beskrivelse og koding av varer, HS-nomenklaturen. Dagens nomenklatur ble utarbeidet i Brussel av Verdens Tollorganisasjon i 1983, og er senere oppdatert hvert femte år. Det er basis for samtlige medlemslands tolltariffer.

¹² NOU 2008:7

¹³ Galleri Golsa het i 2016 Rod Bianco.

merverdiavgift, som følge av at tollvesenet mente at bildene ikke var kunstverk etter merverdiavgiftsloven.¹⁴ Saken endte med et hastevedtak om å endre kunstdefinisjonen i merverdiavgiftsloven. Den delen av paragrafen som omhandlet malerier ble endret¹⁵ og etter en revisjon ble i mars 2017 også de resterende typene kunstverk endret.¹⁶ Forskriftsendringene og saken om Melgaard blir videre gjennomgått i kapittel 4.

3. Rettslig sammenheng

3.1 Omsetning og innførsel av kunstverk i merverdiavgiftsloven

Problemstillingens rettslige utgangspunkt er merverdiavgiftsloven. Lovens hovedregel for ileggelse av merverdiavgift følger av mval. § 1-1 som uttaler at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Kunstverk er en fysisk gjenstand, og faller derfor under definisjonen av varer i mval. § 1-3 første ledd bokstav b. Opphavsrett til kunstverk er derimot ikke en fysisk gjenstand, og er derfor regnet som tjenester jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav c. Varer og tjenester er etter mval. § 3-1 avgiftspliktig ved hovedregel om omsetning, og etter mval. §§ 3-29 og 3-30 avgiftspliktig ved hovedregel om innførsel.

Varer og tjenester er ilagt alminnelig sats for merverdiavgift jf. mval. § 5-1. Alminnelig sats per 2018, er 25 % etter merverdiavgiftsvedtaket 2018 § 2. Enkelte vare- og tjenestetyper blir iht. mval. kapittel 5 ilagt en lavere avgiftssats, men kunstverk og dets opphavsrett er ikke inkludert i disse særreglene og blir derfor ikke utdypet. Det finnes i stedet enkelte særregler for beregningsgrunnlag på vederlag tilknyttet kunstverk. For å kunne beregne merverdiavgift ved omsetning må det først fastsettes beregningsgrunnlag, hvilket iht. mval. § 4-1 er vederlaget, ekskludert merverdiavgift. Ved videresalg av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter kan avansemetoden anvendes for å finne beregningsgrunnlag, jf. mval. §§ 4-5 og 4-6. Avansemetoden benytter differansen mellom salgspris og innkjøpspris, altså avansen, til å gi et redusert

¹⁴ <https://www.nrk.no/kultur/bjarne-melgaard-malerier-stanset-i-tollen-pa-gardermoen.-1.13210268> (15. august 2018)

¹⁵ Forskrift 15. november 2016 nr. 1327 om endring i forskrift til merverdiavgiftsloven

¹⁶ Forskrift 9. mars 2017 nr. 285 om endring i forskrift til merverdiavgiftsloven

beregningsgrunnlag. Dersom kunstverk, mv. er kjøpt ved innførsel kan avansen beregnes som differansen mellom salgsprisen og tollverdien etter Lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) kapittel 7 jf. mval. § 4-11 første ledd.

Ved innførsel av varer skal beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift fastsettes til tollverdien etter toll. kapittel 7 jf. mval. § 4-11 første ledd. Kunstverk, samleobjekter og antikviteter derimot kan etter andre ledd benytte 20 % av tollverdien som beregningsgrunnlag.

Ved omsetning og innførsel av kunst og kultur finnes det i tillegg unntak. Omsetning av kunst og kultur mv. er unntatt merverdiavgift iht. mval. § 3-7. Opphavsmannens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett av kunstneriske verk er unntatt jf. fjerde ledd. Det samme er slik omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn. Mellommannens vederlag for formidlingstjenesten er etter femte ledd også unntatt merverdiavgift. Dersom omsetningen er unntatt etter mval. § 3-7 fjerde ledd, er også innførsel på samme vilkår unntatt merverdiavgift etter mval. § 7-1.

Unntaket etter mval. § 3-7 har vilkår om at kunstverk må nå en av kunstdefinisjonene i mval. § 1-3 og fmva. § 1-3-2. Definisjonene nevner betegnelsen "opphavsmann". For å kunne drøfte "opphavsmann" og "åndsverk" må også lov 15. juni 2018 nr. 40 om opphavsrett til åndsverk m.v. (åndsverkloven - åvl.) § 2 vurderes.

Utførsel av varer og tjenester er iht. mval §§ 6-21 til 6-26 fritatt for merverdiavgift. Utførsel av kunstverk følger hovedregel om utførsel, og vil ikke bli fulgt opp videre i oppgaven.

For å besvare oppgavens problemstilling vil definisjonen av kunst og hva som må til for å nå vilkårene i mval. § 1-3 og fmva. § 1-3-2 samt kunstdefinisjoner i andre lovverk vurderes nærmere, og hvordan et verk blir definert påvirker merverdiavgiftsbehandlingen av kunst ved omsetning og innførsel og da spesielt unntakene i mval. § 3-7 og kapittel 7.

3.2 Kort rettslig sammenheng for relevante områder i Danmark og Sverige

Merverdiavgiftsreglene i Danmark, Sverige og Norge er relativt like, men det finnes spesifikke forskjeller. Hovedreglene uttaler at alle varer og tjenester er avgiftspliktige med høy avgiftssats, og alle anskaffelser som ikke blir benyttet til unntatt omsetning er fradragsberettiget. I motsetning til i Norge er opphavsmanns omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk ikke unntatt merverdiavgift i Danmark og Sverige, men har i stedet redusert avgift. Ettersom kunstners omsetning i Norge er unntatt avgift vil ikke registreringsplikt være av videre relevans. Danmark og Sverige har derimot særregler når det kommer til registreringsplikt for kunstners omsetning av egne verk.

I Danmark har alle juridiske og fysiske personer som driver selvstendig økonomisk aktivitet avgiftsplikt på varer og ytelser som leveres mot vederlag, iht. LBK nr 760 af 21/06/2016 (momsloven, heretter kalt dkmva.) §§ 3 og 4. I likhet med Norge oppstår plikten til å registrere seg i Danmark når virksomheten har solgt avgiftspliktige varer eller tjenester for 50 000 danske kroner (dkr) i løpet av ett år, jf. dkmva § 48. Kunstnere som selger egne kunstverk i samsvar med kunstdefinisjonen i dkmva. § 69 har i Danmark derimot registrerings- og avgiftsplikt av det første salget etter at deres omsetning oversteg 300 000 dkr. Uavhengig av beløpsgrensene som nevnt, kan alle som driver avgiftspliktig aktivitet velge å registrere seg såfremt de leverer varer og tjenester, jf. dkmva. §§ 49 og 50. Ettersom kunstners salg av egne kunstverk og kunstners salg av andre varer har ulik registreringsgrense, kan vedkommende være registrert for kun deler av omsetningen, altså å være mva-registrert av f.eks. inntekter tilknyttet utstillinger, men ikke enda for salg av egne kunstverk.

Merverdiavgift i Sverige reguleres av Mervärdesskattelag (1994:200) (heretter kalt sml). Avgiftsplikten oppstår iht. sml. 1 kapittel 1 § ved omsetning av avgiftspliktige varer gjort av en avgiftspliktig person, ved avgiftspliktig unionsinternt anskaffelse av varer, eller ved avgiftspliktig import. Skattbar person og økonomisk virksomhet er videre definert i sml. kapittel 4. Plikten til å innbetale merverdiavgift oppstår i det omsetningen i løpet av et år overstiger 30 000

svenske kroner (sek), jf. sml. 9d kapittel 1 §. Dersom omsetningen er lavere enn dette kan det søkes fritak (befrielse) for avgiftsregistrering. Kunstnere som selger egne kunstverk som nevnt i 9a kapittel 5 § kan etter særregel i sml. 1 kapittel 2 a § selge slike kunstverk for opp til 300 000 sek før krav om registrering inntreffer. I motsetning til i Danmark skal de i Sverige betale avgift fra første krone, ikke bare av omsetning etter nådd registreringsgrense. Dersom kunstner selger egne kunstverk for mindre enn 300 000 sek kan vedkommende søke om frivillig registrering.

4. Definisjon av kunstverk i lovverk

4.1 Innledning

Hva er kunst? Hvordan definerer man kunst? Hvordan skiller man kunst fra ikke-kunst? Definisjonen av kunst er forsøkt stadfestet kanskje like lenge som meningen med livet. Spørsmålet er kunstens apori. Det er utallige kjente og ukjente forfattere som har forsøkt å definere det i større og mindre verker. Blant de mer eller mindre kjente forfatterne finner vi Immanuel Kant, Friedrich Nietzsche, Theodor Adorno, Aristoteles og Arthur C. Danto. Samtlige benytter ulike filosofiske og litterære retninger, men alle er enige om at kunst er viktig. Aristoteles skal ha uttalt “art imitates life”, i sitt verk Poetikken fra cirka 330 f.kr. Dette er for mange en skreven sannhet, da kunst for noen er en imitasjon av livet. Mer relevant for temaet i oppgaven er allikevel Oscar Wilde sin uttalelse cirka 2200 år senere “Life imitates Art far more than Art imitates Life”.¹⁷ Dette kan ses ved at lovgiver etterligner kunstnerne når de definerer kunsten. Flere i kunstbransjen har signalisert at lovgiver har feilet i sin etterligning, og at definisjonene i lovene har vært for snevre sammenlignet med hva som faktisk er kunst. Et søk på Google bekrefter bredden i denne uttalelsen ved at søkemotoren ga omtrent 2 000 000 resultater på søket “definisjon kunstverk”. Altså to millioner ulike tanker om hva kunst er. Arthur Danto, en amerikansk filosof, estetiker og kunstkritiker, uttalte “for å vite at man er i nærvær av kunst, må en vite noe om nyere kunsthistorie, og være i stand til å delta i de definerende teoretiske

¹⁷ Oscar Wilde, *The Decay of Lying in Intentions*, 1891

diskusjonene”.¹⁸ Med dette i bakgrunnen kan det være vanskelig for lovgivere - lekmenn hva angår kunst - å skulle definere kunst bredt nok, samtidig som de tydelig må avgrense kunst slik at mval. får beholde sin konkurransenøytralitet.

4.2 Merverdiavgiftslovens definisjon

Definisjonen av kunstverk etter merverdiavgiftsloven følger av mval. § 1-3 annet ledd bokstav b som henviser til fmva. § 1-3-2. Før forskriftsendringene i 2016 og 2017 var kunstverk i merverdiavgiftsloven direkte knyttet til posisjonene om kunstverk i tolltariffen gjennom henvisning til tolltariffens posisjon 97.01 til 97.03, 58.05 med tillegg av kunstneriske fotografier.

Tolltariffen blir i Norge kunngjort som forskrift, og blir hvert år oppdatert med endringer. I 2018 er forskrift 13. desember 2017 nr. 2319 om nye og endrede oppdelinger i tolltariffen gjeldende. HS-Nomenklaturen har i tillegg en utdypende kommentarutgave. I Norge benyttes også en HS-kommentar. Kommentaren er en norsk oversettelse av vedtak gjort av HS-komiteen i hovedorganisasjonen, som forklarer og tolker nomenklaturen.

Tolltariffens kapittel 97 om kunstverk lyder som følger;

“97.01 Malerier, tegninger og pasteller, *utført helt for hånd*, unntatt tegninger som hører under posisjon 49.06, og unntatt varer som er dekorert for hånd; collager (materialbilder) og liknende.

97.02 Originale stikk, avtrykk og litografier

97.03 Originale skulpturer og statuer, uansett materiale

58.05 Håndvevde tapisserier av typene Gobeliner, Flandern, Aubusson, Beauvais og liknende samt håndbroderte tapisserier (f.eks. "petit point" og korsstingsbroderier), ferdige eller som metervare.” (egen uth.)

Det er ikke tolltariffens posisjoner om kunstverk som skaper konflikt med kunstbransjen. Kunstverk vil som oftest være fritatt for toll uavhengig av hvilken posisjon de kommer under. Problemet oppstår ved at merverdiavgiftslovens definisjon henviser til tolltariffen, og tolltariffen inneholder vilkår og ekskluderinger som ikke har fulgt utviklingen av nyere kunstformer, kunstarter,

¹⁸ Arthur C. Danto, “From Philosophy to Art Criticism”. *American Art* 16, no. 1, 2002 s. 15

og teknikker som brukes ved fremstilling av verk.¹⁹ Vilkår som har ført til størst problemer er blant annet at det for enkelte typer av kunstverk er krav om at de må utføres helt for hånd, og av kunstneren selv. Det vil si hele verket må lages manuelt. Er verket laget ved bruk av fotomekaniske eller mekaniske teknikker ville det vært å blande mekanikk med det manuelle arbeidet. Kravet gjelder blant annet malerier og skulpturer, naturligvis ikke for kunstneriske fotografier. I kunstbransjen har det i flere tiår vært en vid utbredelse av automatiske og blandede teknikker ved fremstilling av kunstverk. Det har med bakgrunn i nevnte fremkommet signaler fra kunstnere om at lovens definisjon allerede var utdatert da nomenklaturen ble innført.

Ny definisjon er resultat av lovgivers forsøk på å imøtekomme kritikk fra kunstbransjen. Den nye paragrafens første ledd beskriver nå enkelte typer kunst relativt objektivt, andre ledd gir krav til første ledd bokstave, mens tredje ledd åpner for en skjønnsmessig helhetsvurdering. Første ledd lyder som følgende:

“(1) Med kunstverk menes originale

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

Kunsthåndverk og brukskunst har blitt vurdert inntatt i definisjonen av kunstverk flere ganger, men har alltid blitt ekskludert. Ekskluderingen er begrunnet med nøytralitetsprinsippet, da brukskunst vil konkurrere med bruksgjenstander. Ved valg mellom en kunstnerisk vase unntatt avgift, eller en normal vase inkludert avgift, vil forbrukeren potensielt velge vasen uten avgift. Dette er forsøkt unngått ved at begge typetilfeller blir behandlet på samme måte i merverdiavgiftslovgivningen.

¹⁹ Tolldirektoratet, høringsnotat - forslag om endring av merverdiavgiftsfritaket for kunstverk s. 3

Innholdet i dagens paragraf, og endringen fra tidligere vil drøftes i de etterfølgende kapitlene.

4.2.1 Malerier, tegninger, kollasjer og lignende todimensjonale kunstverk, herunder blandete teknikker

Tolltariffens posisjon 97.01 om malerier mv. inneholder flere ekskluderinger og vilkår. Tegninger etter posisjon 49.06²⁰ har vært, og er, eksplisitt ekskludert som kunstverk. Blandede verk, i de tilfellene det ikke er collager, er implisitt ekskludert gjennom vilkår om at verk må være *utført helt for hånd*. For eksempel ekskluderer det malerier som er malt og utarbeidet med hjelpemidler. Når merverdiavgiftsloven bygger sin definisjon på en, for noen, snever posisjon fører det til flere hendelser av uønskede forskjellsbehandlinger i forbindelse med tolkninger av lov og utarbeidelse av kunst.

Et eksempel på en populær kunstform som benytter hjelpemidler i dag er gatekunst, også kalt «street art». Street Art er som oftest grafitti på papir, og blir gjerne fremstilt ved at kunstnere lager et originalt maleri enten på canvas eller på en husvegg ved hjelp av blandingsteknikker. Blandingsteknikker i denne kunstformen kan typisk være bruk av sjablonger²¹ i flere lag. På grunn av denne fremstillingsmetoden ble originalverket ekskludert som kunstverk frem til 2016, uavhengig av at det da faktisk var fremstilt helt for hånd, av kunstneren selv.

Et konkret eksempel der kunstverk ikke ble regnet som kunstverk er saken om maleriene til Bjarne Melgaard som ble stoppet i tollene i 2016. Bakgrunnen for avgiftskravet ilagt var hvilke teknikk Melgaard benyttet ved fremstilling av maleriene. Melgaard hadde benyttet sider fra hans egen bok som underlag, i stedet for å benytte en «ren» canvas. Tolletaten mente derfor han ikke hadde fremstilt verkene *helt for hånd*, ettersom de var malt på trykkede boksider. Trykkede boksider falt under trykksaker i kapittel 49 i tolltariffen. Verkene ble slik i sin helhet regnet som trykksaker, hvilket følger hovedregel om merverdiavgift.

²⁰ Tolltariffens posisjon 49.06 «Plantegninger, andre tegninger og utkast for arkitektoniske, tekniske, industrielle, kommersielle, topografiske eller liknende formål, som originaler utført for hånd; håndskrevne tekster; fotografiske reproduksjoner på papir som er sensitivt for lys eller annen bestråling, og karbonkopier av ovennevnte varer»

²¹ HS-kommentaren kapittel 97.01 A.

Etter at saken om merverdiavgiftskravet traff nyhetene skapte det en stor mediastorm. Siv Jensen gikk offentlig og proklamerte at dette måtte ordnes opp i, slik at Melgaard skulle slippe avgift på egne verker. Det kulminerte i et hastevedtak om å løsrive kunstdefinisjonen fra tolltariffen ved at fmva § 1-3-2 første ledd bokstav a ble frittstående. Forskriftsendringen medførte at “blandete teknikker” ble inkludert som kunstverk. Begrepet “blandete teknikker” omfatter malerier malt på sider fra bøker, grafitti fremstilt ved sjablonger, fremstilt med fotomekanisk måte, malt på en skisse, som tegning fremstilt ved vanlig gravering o.l.

Det var uttalt både før og etter endringen i 2016 at det var ønskelig å forenkle vurderingen om hva som er kunstverk eller ikke, slik at det i fremtiden unngås utilsiktede avgjørelser. Ikke bare for malerier, men også for de resterende typene kunst. Det var likevel ikke ønskelig fra lovgivers side å utvide området for unntaket. Ny definisjon er ikke ansett som en *utvidelse* av unntaksområdet, men treffer flere typer moderne kunst i form av en klargjøring.

4.2.2 Grafiske arbeider, herunder stikk, trykk, litografi, mv., signert og nummerert i et antall begrenset oppad til 300 stk.

Tolltariffens posisjon 97.02 om originale stikk, avtrykk og litografier inneholder flere ekskluderinger og vilkår. I Note 2 til kapittel 97 i tolltariffen er det uttalt vilkår om utførelse helt for hånd av kunstneren,²² mens det i HS-kommentaren er uttalt krav om overføringsmetoden²³. Skulle for eksempel trykk oppfylle definisjonen kunstverk i merverdiavgiftsloven måtte kunstneren dermed gjennomføre trykkingen selv ved bruk av overføringsmetoden eller andre eldre manuelle metoder. Dersom det var spor av maskinelle arbeider måtte verket kategoriseres under en annen posisjon.

Trykk er i dag utbredt, og i mange tilfeller mer populære enn kunstverkene selv. I mange tilfeller produserer en kunstner et originalt verk, og basert på populariteten

²² Note 2 til 97.02 Med "originale stikk, avtrykk og litografier" i posisjon 97.02 menes dir-ekte avtrykk i svart-hvitt eller farger av en eller flere plater som er utført helt for hånd av kunstneren, uten hensyn til den teknikk eller de materialer som er brukt, men det må ikke være en mekanisk eller foto-mekanisk prosess.

²³ HS-kommentaren punkt 97.02 forklarer overføringsmetoden som “en metode hvor kunstneren først lager tegningen på et spesielt preparert papir og deretter overfører tegningen på steinen”

av verket produserer de deretter billigere trykk i større opplag. Avhengig av kunstner og kunstform blir det benyttet ulike metoder for trykk ved opplagene. Noen kunstnere benytter overføringsmetoden, mens andre benytter maskinelle metoder. Grafittikunstnere som nevnt under kapittel 4.2.1, benytter som oftest maskinelle metoder pluss håndfinish for at alle detaljer skal komme frem i trykk. Som konsekvens av dette ble, i tillegg til originalverk, også de trykkede opplagene ekskludert som kunstverk etter tolltariffens posisjoner. Originalene fordi de som nevnt over var blandingsteknikker, og trykkene fordi de var maskinelt utførte. For sammenligning av arbeid fra kunstnere som har benyttet seg mye av trykk, så ble verkene til gatekunstneren Pøbel aldri regnet som kunstverk samtidig som verkene til Edvard Munch alltid ble regnet som kunstverk. Dette fordi Pøbel benytter en metode som heter color screen print, som inkluderer stensiler til trykking, mens Munch som oftest benyttet tradisjonelle manuelle trykkmetoder, slik som radering, tresnitt og litografi. Begge er på andre arenaer likevel ansett som kunstnere som produserer kunstverk.

Forskriftsendringen av bokstav a medførte en endring også for de resterende kunstverk. Endringen i mars 2017 innebar at henvisningen til tolltariffen i fmva. § 1-3-2 første ledd bokstav b, og det som frem til nå var kalt "originale stikk, avtrykk og litografier" ble erstattet med en ny og utvidet beskrivelse med grafiske arbeider som fellesbenevnelse. Bakgrunnen for endringen i bokstav b var at grafiske arbeider i stor grad er produsert ved hjelp av teknologi, med bistand fra manuelt arbeid. Vilårene i HS-kommentaren og notene til tolltariffen om manuelle metoder var ikke lenger ansett relevant og ble ikke videreført.

I forbindelse med at maskinelle trykk o.l. ble inkludert, ble det også lagt til en øvre grense for antall i samme serie (300 stk). Grensen ble inkludert for å hindre at industriell masseproduksjon kommer under kunstbegrepet. Etter endringen vil maskinelle trykk med håndfinish kunne gå under begrepet "trykk", dermed er i dag arbeid fra kunstnere som både Pøbel og Munch regnet som kunstverk, så lenge trykkene er signert og i et opplag på maksimum 300 stk.

4.2.3 Skulpturer, relieffer, installasjoner og andre tredimensjonale kunstverk av et hvert slag og utført i et hvert materiale

Tolltariffens posisjon 97.03 om skulpturer og statuer inneholder flere ekskluderinger og vilkår. HS-kommentarens kapittel 97.03 ekskluderer dekorative skulpturer, personlige pyntegenstander og andre håndverksarbeider av kommersiell karakter, og masseproduserte reproduksjoner i gips, sement, pappmasjé og lignende. Kapittelet har i tillegg bestemmelser om materialer, metode for fremstilling og at fremstillingen må utføres av kunstneren selv. HS-kommentaren presiserer at posisjonen gjelder uansett materiale, og uttrykker eksempler på materialer. Som metoder for fremstilling nevner kommentaren hogging i hardt materiale og modellering av mykt materiale. Kommentaren gir videre bestemmelse om at kunstneren selv må forme materialet, det er altså ikke tilstrekkelig at kunstneren har designet verket og overvåket prosessen med å lage det.

Posisjon 97.03 om skulpturer og statuer er blitt utfordret flere ganger av kjente kunstnere og deres gallerister. Bakgrunn for dette er, som for de andre typer kunstverk, at dagens kunst går mye videre enn bestemmelsen i HS-kommentaren. Etter bestemmelsene vil potensielt flere verk av samtidskunstnere falle utenfor posisjonen i tolltariffen. Samtidskunst de siste 60 år har inkludert kunstnere som Damien Hirst, Jeff Koons og Paul McCarthy, med verk som *Mother and Child(Divided)*²⁴, *Balloon dog*²⁵, og *Santa Claus*²⁶. Bestemmelsen om at kunstneren selv må fremstille verket medfører at ballonghunden ikke kan inkluderes som kunstverk, ettersom det er assistentene til Jeff Koons som har laget det. Julenissen til Paul McCarthy er også laget av assistenter, og vil heller ikke anses som kunstverk. Damien Hirst sine kuer er derimot bearbeidet av han selv, og vil kunne inkluderes. I det siste eksempelet må det videre tas stilling til om verket er utført helt for hånd. Verket er bygget opp med glasstanker og metall som er mekanisk fremstilt, og kan potensielt ikke inkluderes.

²⁴ *Mother and Child (Divided)* består av en ku og en kalv delt i to loddrett, fordelt på fire tanker fylt med formaldehyd. Verket er i dag en del av permanentutstillingen til Astrup Fearnley museet på Tjuvholmen

²⁵ *Balloon Dog* er en ballonghund i rustfritt stål på over tre meter

²⁶ *Santa Claus* er en seks meter høy nisse som holder en analplugg som om det var et juletre. Den er utstilt i en rundkjøring i Gamlebyen i Oslo

Av rettspraksis i Norge vedrørende kunstdefinisjon av skulpturer foreligger det en dom fra Oslo Tingrett²⁷ om kunstverket “Dangerous/Anger” av Marit Følstad. “Dangerous/Anger” er en installasjon laget av neonlys. Bakgrunn for saken var at tollvesenet, basert på HS-kommentarens alminnelige fortolkningsregler, kategoriserte verket under posisjon 94.05 lysskilt og ila merverdiavgift da verket ble innført til Norge i 2013. Tolletaten begrunnet kategoriseringen av verket med flere punkter. Et punkt var at Følstad ikke hadde fremstilt verket selv, men benyttet fagutdannet montør for å behandle og bøye lysrørene. Følstad var likevel til stede ved hele prosessen. Et annet punkt var at metoden for utarbeidelsen av skulpturen ikke samsvarte med metodene nevnt i HS-kommentaren. Et tredje punkt var at den type installasjon basert på fortolkningsreglene ikke kunne inkluderes under begrepet skulptur etter tariffens posisjon 97.03.

Ileggelsen av merverdiavgift ved innførsel ble påklaget til og avvist av tolletaten. Marit Følstad, i samarbeid med Foreningen for Norske billedkunstnere tok så ut stevning i september 2014. Det ble i lagmannsretten avgjort at dette var en prinsipielt viktig sak,²⁸ blant annet grunnet at det ikke fantes noen tidligere rettspraksis og utfallet av dommen ville påvirke innførsel av kunst fremover. Lagmannsretten vedtok dermed at saken ikke skulle føres som småsaksprosess iht. størrelsen på kravet, men at det måtte føres som en allmennprosess i tingretten.

Tingrettsdommen forelå april 2016. I fremstillingen av saken fokuserte både saksøker og saksøkte på definisjonen av kunstverk, herunder om selve installasjonen kunne kategoriseres som skulptur, og ikke fremstillingen av den. Retten drøftet spørsmålet om kunstverkdefinisjonen videre i sin vurdering.

I fremstilling av saken presenterte saksøker fire internasjonale dommer hvor verk ble dømt til å inkluderes som skulptur og dermed kunst. Internasjonal rettspraksis talte for at Dangerous/Anger måtte regnes som kunstverk. Saksøkte motstridte dette med begrunnelse om at verkene i de fremlagte dommene skilte seg så vesentlig fra verket som nå ble vurdert at de ikke kunne sammenlignes.

²⁷ TOSLO-2014-143774

²⁸ LB-2014-195567

Tingretten valgte å fokusere på to av de fremlagte dommene. Den første var Onnasch-Hauptzollamt Berlin Packhof-dommen avsagt av EU-domstolen i 1984. Dommen omhandlet kunstverket “Giant Soft Fan”. EU-domstolen uttalte at HS-nomenklaturen måtte tolkes slik at alle tredimensjonale fremstillinger falt inn under begrepet “skulptur”, og at slike installasjoner derfor måtte være inkludert, uavhengig av fremstillingsmetodene benyttet. Domstolen baserte avgjørelsen på at listen over materialer som kan benyttes etter nomenklaturen ikke er uttømmende, og at fremstillingsmetodene heller ikke kunne tolkes å være det. Tingretten fokuserte videre på Gmurzynska-Bscher-dommen om Telephone Picture EMI behandlet i EU-domstolen i 1989, der domstolen henviste til sin tolkning i saken fra 1984. Ved saksøktes påstand om at verkene i de forskjellige dommene er helt ulike “Dangerous/Anger”, trakk tingretten frem at kunstverkene i de internasjonale dommene også var elementært forskjellige fra hverandre. Det er skulpturene i seg selv som er det relevante, og ikke om fremstillingsmetodene og materialene er like. Tingretten vektla videre at skulpturer med andre fremstillingsmetoder enn hogging og modellering faktisk *ikke* er unntatt i tolltariffen, og at det derfor måtte anses som eksempler. Retten trakk frem at Dangerous/Anger kunne kategoriseres både som kunstverk etter posisjon 97.03, og møbel etter posisjon 94.05. Tingretten kom til den beslutning at verket fremstod mest som et kunstverk, at det derfor måtte plasseres deretter, i 97.03, og således bli regnet som kunstverk.

Forskriftsendringen i mars 2017 er konsistent med Følstad-dommen, slik at ordlyden per i dag er “skulpturer, relieffer, installasjoner og andre tredimensjonale kunstverk av et hvert slag og utført i et hvert materiale”. Installasjonen til Følstad vil, som original installasjon, også nå den nye definisjonen. De disputerte vilkårene i HS-kommentarene er ikke videreført til forskriften, slik at kunstverk utarbeidet av assistenter eller innleide selskap vil kunne oppfattes som kunstverk i mval. Inkluderingen av installasjoner og andre tredimensjonale verk i loven er videre konsistent med avgjørelsene i EU-domstolen i 1984 og 1989 samt dommen om kunstverket “Dangerous/Anger”. I

den nye definisjonen er også både relieffer²⁹ og installasjoner nevnt, i tillegg til “og andre tredimensjonale kunstverk”.

Relieffer er inkludert i forskriftsteksten som en erstatning for beskrivelse av relieff i HS-kommentaren. Den nye definisjonen av skulpturer medfører at flere skulpturer vil kunne defineres som kunstverk, og at det ikke i like stor grad er en subjektiv vurdering av vilkårene i HS-kommentaren.

Det er kommet signaler fra både kunstnere og gallerister i bransjen om at den nye definisjonen er svært tydelig, og mye mer dekkende for virkeligheten. Marit Følstad har blant annet uttalt at den nye lovteksten er i tråd med kunstnerisk praksis, og at det utvidede skulpturbegrepet nå er presisert, slik at det ikke lenger er opp til tollmyndighetene å bedømme hvorvidt skulpturene berammes av posisjon 97.03.³⁰

4.2.4 Billedtepper, billedvev og annen tekstilkunst

Tolltariffens posisjon 58.05 omhandler håndvevde og håndbroderte tapisserier, ferdige eller som metervare. Posisjonen gir krav til håndvevde tapisserier, og eksempler til håndbroderte tapisserier. Det blir videre utbrodert i HS-kommentaren at det gjelder “tapisserier som enten er håndvevde eller håndbroderte på en bunnvev”, med beskrivelse av fremgangsmåter og eksempler.

Maskinfremstilte tapisserier er klassifisert som vevnader eller ferdige varer, og dermed ekskludert fra posisjon 58.05. Henvisningen til tolltariffen ble i 2017 endret til dagens definisjon. Dagens definisjon er forsøkt ordlagt på en måte som omhandler kunstverk laget av tekstiler, samtidig som det ikke er ønskelig å inkludere tepper og andre bruksgjenstander. Ettersom omfanget av denne typen kunst er svært liten sammenlignet med de andre typene, og det ikke har vært noen kjente saker tilknyttet definisjonen er det valgt å ikke drøfte definisjonen ytterligere.

²⁹ Store Norske Leksikon definerer relieff som “en skulptural fremstilling hvor motivet står frem mot et homogent bakgrunnsplan”.

³⁰ Vedlegg 1 - Epostkorrespondanse med Marit Følstad, s. 1

4.2.5 Kunstneriske fotografier

Kunstneriske fotografier ble særlig inntatt som kunstverk etter vedtak gjort av Finansdepartementet 6. februar 2004.³¹ Vedtaket var hjemlet i mval. (1969) § 70 som ga departementet rett til å helt eller delvis fritta fra avgiftsplikt når det forelå særlige forhold. Bakgrunnen for vedtaket var at kunstneriske fotografier var regnet som kunstverk i deler av Europa, at praksis i Norge kunne tyde på at dette allerede ble behandlet på samme måte, og at finansdepartementet ønsket å likestille kunstneriske fotografier med malerier og litografier. For å unngå uønsket avgiftstilpasning og mulig definisjonsproblematikk spesifiserte finansdepartementet kriterier for hvordan et fotografi skulle anses som kunstnerisk fotografi etter merverdiavgiftsregelverket.

Kunstneriske fotografier ble først eksplisitt inntatt i lovtekst i forbindelse med ny lov i 2009, med virkning fra 2010. *Kunstneriske fotografier* ble inkludert i fmva. § 1-3-2 første ledd bokstav e, og kriteriene fra vedtaket ble revidert og lovfestet i annet ledd. De lyder som følger:

«(2) Ved vurderingen av om et fotografi skal anses som kunstnerisk skal det blant annet legges vekt på om fotografiet har interesse for en videre krets av personer, om det er ment for offentlig visning i gallerier e.l. og på om prisen reflekterer en kunstnerisk verdi. I tillegg må fotografiet være

- a) tatt av kunstneren
- b) framkalt under kunstnerens faglige instruksjonsmyndighet
- c) signert og nummerert i et antall begrenset oppad til 30 og
- d) opphavsrettslig beskyttet etter åndsverkloven § 1 annet ledd nr. 6.1

Bilder fra ordinær fotografvirksomhet anses ikke som kunstneriske fotografier.»

I tillegg til de lovfestede vilkårene har skattedirektoratet uttrykt at det blant annet må være tilført noe kunstnerisk til fotografiene som skiller det fra ordinær fotovirksomhet, og fotografiene må benyttes i en kunstnerisk sammenheng.³² Kunstneriske fotografier er med andre ord ikke brudebilder eller andre bilder fra ordinær fotografvirksomhet. Skattedirektoratet har videre uttalt at vilkår om at bildet må være fremkalt under kunstnerens faglige instruksjonsmyndighet ikke er

³¹ UFIN-2004-49 Finansdepartementets vedtak 6. februar 2004

³² Merverdiavgiftshåndboken, 2018, Gyldendal, s. 108

ment som et krav om at kunstneren fysisk må være til stede, men at den som fremkaller må være underlagt kunstnerens faglige instruksjonsmyndighet. Det kan diskuteres om dette er et noe kunstig krav til utførelsen, og om det er nødvendig for at noe skal kunne regnes som kunst. For enkelhetens skyld vil det være hjelpsomt med en sammenligning. Dersom en husmaler ansetter en tapetserer for å gjøre halve arbeidet. Er det da maleren som har gjennomført arbeidet, eller er det maleren og tapetsereren i fellesskap. Det samme vil gjelde med kunstneriske fotografier. Dersom kunstneren setter bort hele arbeidet med fremkallingen til noen kunstneren ikke kan instruere, vil det ikke lenger være kunstnerens arbeid alene, men et verk med to opphavsmenn.

Fotografiske verk er spesifikt listet i åvl. § 1³³ annet ledd nr. 6.1 bokstav f. I fmva. § 1-3-2 annet ledd bokstav d er det krav om at kunstneriske fotografier er opphavsrettslig beskyttet under åndsverkloven på samme måte som fotografiske verk, fordi det er en type fotografier og ikke en egen kategori. Det henvises til kapittel #5.1 for drøftelse av åndsverk, og kapittel #8.1 for drøftelse av beskyttelse etter opphavsretten.

Om et bilde er fotografi eller kunstnerisk fotografi vurderes ut fra flere kriterier, hvilket kan tilsynelatende gi like fotografi ulike definisjoner. Portrettbilder er iht. skattedirektoratet ikke kunstneriske bilder, men hva om bildet er tatt og bearbeidet som et kunstnerisk fotografi i stedet for under “normal fotovirksomhet”. Hva som må til for at “spennende” portrettbilder eller “sterke” krigsbilder skal kunne regnes som kunst vil i mange tilfeller avgjøres gjennom en vurdering av bruken av bildet. Utenriksoppdrag i forbindelse med krig og katastrofer vil i mange tilfeller kunne regnes som “normal fotovirksomhet”, men bildene som tas vil allikevel ha potensialet til å være så sterke at det kan brukes i kunstutstillinger verden over. Bildet “napalm-jenta” tatt under vietnamkrigen av Nick Ut, kan diskuteres om er et fotografi eller en kunstnerisk fotografi etter merverdiavgiftsloven. Problemstillingen er ikke vurdert offentlig, men svaret sett mot merverdiavgiftsloven vil avhenge av antall eksemplarer som ble fremkalt under

³³ Paragraf 1 i åndsverkloven (1961) er nå erstattet av § 2 i åndsverksloven (2018), som er gjeldende fra 1. juli 2018.

Nick Uts faglige instruksjonsmyndighet, og om eksemplarene er nummerert og signert.

4.2.6 Tredje ledd - helhetsvurdering

Tredje ledd i fmva. §1-3-2 ble inkludert ved forskriftsendringen i mars 2017 og lyder som følger:

“Ved vurderingen av om et verk kan anses som kunstverk skal det blant annet legges vekt på om verket anses som kunstverk av kunstinstitusjoner og/eller at det foreligger visningsavtale for verket, at det ikke hovedsakelig tjener nytteformål, ikke har karakter av ordinær handelsvare (industriell masseproduksjon), er produsert av opphavsmannen selv, eller av andre etter opphavsmannens anvisninger og under opphavsmannens faglige instruksjon.”

Det ble fremlagt forslag til vurderingskriterier allerede i høringsnotatet til forskriftsendringen.³⁴ Tolletaten fremmet forslaget med formål om å forenkle arbeidet ved tvilstilfeller og for å gi klarere kriterier å vurdere ut fra når deres tolltjenestemenn utfører vurdering om innførte verk faller innenfor eller utenfor tolltariffens posisjoner.

Tolletaten har uttalt at de i sin vurdering om hva som er kunstverk vurderer fmva. § 1-3-2 slik den foreligger, at momenter som motiver eller et verks kvalitative utførelse ikke blir vektlagt og at de ved tvilstilfeller innhenter uavhengig ekspertise.³⁵ Ved manglende vurdering og vektleggelse av motiv og verks kvalitative utførelse kan det drøftes hvorvidt det er muligheter for misbruk.

Opgavens praktiske eksempel om gullskulpturen er et slikt potensielt misbrukstilfelle. Tolletaten uttaler videre at en gullskulptur i et slikt tilfelle kan oppnå status som kunstverk etter merverdiavgiftslovgivningen uansett materiale ettersom det ikke har noen betydning for deres avgjørelse om en skulptur er formet av gull eller gråstein. Ved bruk av bestemmelsen for å innføre gull avgiftsfritt, må personene som innfører gullskulpturen hensynta vilkårene i tredje ledd. Gullskulpturen må dermed kunne anses som kunstverk av kunstinstitusjoner, ha mulige visningsavtaler, den kan ikke hovedsakelig tjene nytteformål, ikke

³⁴ Tolldirektoratet, høringsnotat - forslag om endring av merverdiavgiftsfritaket for kunstverk s. 1

³⁵ Vedlegg 2 - Epostkorrespondanse med Tolletaten.

fremstå som masseprodusert, og at det må være opphavsmannen (eller noen under hans anvisninger) som har frembrakt verket. Med vilkårene i tredje ledd kan det fremstå mer problematisk for “mannen i gata” å få innført gullskulpturen som kunst, enn i tilfeller der en etablert kunstner innfører verket. En etablert kunstner har allerede et nettverk i bransjen og med mer kredibilitet kan det være enklere å få uttalelse fra kunstinstitusjoner eller visningsavtaler for verket. Både “mannen i gata” og kunstneren vil ellers kunne oppfylle vilkår om originalitet, formkrav under fmva. § 1-3-2 første ledd bokstav c og opphavsmann til verket. Krav til opphavsmann og originalitet blir videre drøftet under kapittel 5.1.

4.3 Definisjon av kunstverk i andre lover

Åndsverkloven definerer åndsverk i åvl. § 2 annet ledd som “litterære eller kunstneriske verk av enhver art, som er uttrykk for original og individuell skapende åndsinnsetning”. Leddet eksemplifiserer videre åndsverk som tretten ulike typer kunst og litterære verk. Eksemplene omfatter blant annet tekster av alle slag, sceneverk, musikk- og filmverk, fotografiske verk, malerier, tegninger og lignende billedkunst, skulpturer, bygningskunst og kunsthåndverk relevante. I tillegg vil siste eksempel inkludere oversettelser og andre bearbeidelser av verk som er nevnt foran. Definisjonen i merverdiavgiftsloven benytter også begrepet “original”, men det er først og fremst i tilknytning åndsverksloven det er festet konkret betydning til begrepet. Det er uttalt i blant annet høyesterettsdom HR-2017-2165-A³⁶ at originalitet ikke viser til nyhet, eller antall, men at verket må ha en viss grad av individualitet og kreativitet. I forbindelse med denne vurderingen må det tas hensyn til både enkeltelementer ved verket, i tillegg til verket som helhet. Dommen henviser videre til et generelt originalitetskrav som EU-domstolen har utviklet i senere tid, som lyder “original i den forstand, at den er ophavsmandens egen intellektuelle frembringelse”.³⁷ Sammenlignet med definisjonen av kunstverk i merverdiavgiftsloven er åndsverk for kunstverk mye videre, og dekker langt flere typer. Åndsverkloven har et annet formål enn merverdiavgiftsloven. Loven regulerer opphavsrett og åndsverk, herunder bruk av åndsverk samt følgerett til kunstverk slik at det i teorien ikke vil skape noen problemer om åndsverksloven har et videre begrep. Signaler fra bransjen kan

³⁶ HR-2017-2165-A (Il Tempo Gigante) Punkt 66 til 68

³⁷ EU-domstolens dom 16. juli 2009 i sak C-5/08 Infopaq International A/S mot Danske Dagblades Forening, avsnitt 37

likevel tyde på at forskjellen mellom de to lovene har skapt noe forvirring og misnøye, da det kan være vanskelig å forstå hvorfor kunstverk er så vidt i åndsverksloven, men så snevert i merverdiavgiftsloven.

Kunstverk har i tillegg egne lovfestede avgifter som benytter egne definisjoner av kunstverk. Kunstavgiften er en fellesbetegnelse for avgift på omsetning av kunst og følgerettsvederlag.³⁸ Kunstavgift følger lov 4. november 1948 nr. 1 om avgift på omsetning av billedkunst (kunstavgiftsloven) og prinsipp om følgerett og følgerettsvederlag i åvl. §§ 59-61. Formålet med kunstavgiften er å gi støtte til kunstnere og deres etterlatte samt å fremme norsk kunst og ny kunstproduksjon. Kunstavgiften utløses ved offentlig førstehåndssalg og videresalg av originale kunstverk i Norge og utgjør 5 % av salgspris uten merverdiavgift ved omsetning mellom 2 000 kr og 3 000 euro. For offentlig videresalg av originale kunstverk i Norge over 3 000 euro utløses derimot følgerettsvederlag. Avhengig av størrelse på salgspris, beregnes vederlaget av sats mellom 0,25 % og 5 % av salgspris uten merverdiavgift. Følgerettsvederlaget følger av følgeretten som gir kunstnere rett til å tjene på verdistigningen som egne kunstverk kan opparbeide seg over tid. Kunstavgiftsloven definerer kunstverk i sin § 1 fjerde ledd og originale kunstverk det svares følgerettsvederlag av etter dens § 59. Definisjonene er nærmest identiske, men det er i åndsverkloven lagt til “opphavsrettslig vernede”. Definisjonene lyder “originalleksemplar av *opphavsrettslig vernede* kunstverk som malerier, kollasjer, tegninger, stikk, trykk, litografier, skulpturer, billedtepper, keramikk, glasskunst og fotografiske verk. Som originalleksemplar regnes eksemplar av kunstverk som er utført i et begrenset antall av kunstneren selv eller med hans samtykke” (egen uth.). Også disse definisjonene av kunstverk er videre enn merverdiavgiftslovens definisjon. Ulikheter i definisjonene i de nevnte lovene vil derfor kunne skape ugunstig avgiftsbelastning. Dette vil kunne skje i de tilfellene hvor et verk er regnet som kunstverk etter vid definisjon i kunstavgiftsloven eller åndsverkloven, slik at det belastes kunstavgift, men det samtidig ikke blir regnet som kunstverk i den noe snevrere merverdiavgiftsloven, og det belastes merverdiavgift.

³⁸ Se hjemmeside for Kunstavgift (kunstavgiften.no) for nærmere informasjon

4.4 Kort om kunstdefinisjonene i Danmark og Sverige

Sverige og Danmark har, på lik linje som Norge, oversatt og utarbeidet sin versjon av HS-systemet. Dette er i Sverige kalt tulltariff og i Danmark kalt toldtarif, og er nesten identisk til Norge sin versjon. Denne kategoriseringen av varer har blitt et utgangspunkt for kunstdefinisjonen i merverdiavgiftslovene i flere av medlemslandene til Verdens Tollorganisasjon.

Om verk er innenfor eller utenfor kunstdefinisjonen påvirker også merverdiavgiftsbehandling i Danmark. Definisjonen av kunstverk er gitt i dkmva. § 69 stk. 4:

Ved kunstgenstande forstås:

- 1) Varer henhørende under KN-kode 97 01-97 02.
- 2) Skulpturer henhørende under KN-kode 97 03 udført af kunstneren, herunder afstøbninger af skulpturer i et antal på højst otte eksemplarer kontrolleret af kunstneren eller dennes arvinger. Antallet på otte afstøbninger kan dog overskrides, såfremt afstøbningen er foretaget før den 1. januar 1989 og skulpturen ikke har karakter af en handelsvare.
- 3) Tapisserier og vægtekstiler henhørende under KN-kode 58 05 og 63 04 udført i hånden på grundlag af kunstnerens originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end otte eksemplarer af hver.
- 4) Keramiske unika udført af kunstneren og signeret af denne.
- 5) Emaljearbejder på kobber udelukkende udført i hånden i et antal på højst otte eksemplarer, som nummereres og signeres af kunstneren eller af kunstnerens atelier, bortset fra bijouterivarer og guld- og sølvsmedearbejder.
- 6) Fotografier taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag.

Lovverket tilsvare det som var i Norge frem til 2016, men med enkelte unntak. Dkmva. § 69 stk. 4 henviser til toldtarifen³⁹ for malerier, trykk og skulpturer slik fmva. gjorde, men dkmva. har i stedet for begrepet “original”, begrensning på åtte eksemplarer av skulpturer og tapisserier. Enkelte typer kunsthåndverk som i Norge anses som brukskunst regnes som kunstverk i Danmark. Dette gjelder spesielt keramiske unikum samt emaljearbeider på kobber. Fotokunst er beskrevet likt som i Norge, men det er i Danmark ikke krav til åndsverk, det er derimot

³⁹ Toldtariffen 2018-3, kapittel 97 <https://skat.dk/skat.aspx?oID=171170&chk=215603>

uttalt at det er kunstverk om det er tatt av en person som er medlem i en kunstorganisasjoner eller har gjennomgått utdanning på kunsthøgskole.⁴⁰

Definisjonen av kunstverk i den svenske merverdiavgiftsloven er gitt i Mervärdesskattelag (1994:200) (heretter kalt sml.) 9a kapittel 5 §:

“Med konstverk förstås

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nummer 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,
2. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och
3. handvävda tapisserier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar. Lag (1995:700).”

Lovverket tilsvaret det som var i Norge frem til 2004. Sml. henviser til tulltariffen⁴¹, og inkluderer ikke kunstneriske fotografier. Definisjonen tilsvaret dkmva. § 69 stk. 4 første ledd punkt 1 til 3. Dette medfører at svensk definisjon er noe mer snever enn i sine naboland.

5. Unntak for opphavsmannens omsetning av egne kunstverk

Omsetning av kunstverk er som nevnt i kapittel 3 avgiftspliktig som vare etter hovedregel, men en kunstners omsetning av eget kunstverk er unntatt avgiftspliktig jf. mval. § 3-7 fjerde ledd første setning. Den lyder “Opphavsmannens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er unntatt fra loven.”

For å benytte seg av merverdiavgiftsunntaket i mval. § 3-7 fjerde ledd første punktum inneholder bestemmelsen tre kumulative vilkår som må oppfylles. Første vilkår er begrepet “opphavsmann”, andre vilkår uttrykket “opphavsmannens omsetning”, og tredje vilkår er uttrykket “egne kunstverk og opphavsrett til egne

⁴⁰ Den juridiske vejledning 2018-2, Skatteforvaltningen, pkt D.A.18.3.3

⁴¹ Tulltariffen 2018, kapittel 97 <http://taricdok.tullverket.se/4.601f5f37152e44cb6bf706.html>

litterære og kunstneriske verk”. Begrepet “opphavsmann” drøftes i kapittel 5.1. Definisjon av kunstverk er drøftet under kapittel 4 og det vil gjennom kapittel 5 forutsettes at det foreligger kunstverk i samsvar med fmva. § 1-3-2. Opphavsrett i sin helhet blir drøftet i eget kapittel, se kapittel 8.

5.1 Opphavsmann og Åndsverk

Begrepet “opphavsmann”⁴² kom inn i merverdiavgiftsloven i forbindelse med lovendring i 1972. Lov 25. februar 1972 nr. 4 om lov om endring i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift endret tidligere subjekt “kunstmalere og billedhuggere” til å bli “opphavsmannen (kunstneren)”, da unntaket ble benyttet av flere enn kunstmalere og billedhuggere.⁴³ Begrepet stammer fra åndsverksloven, og Skattedirektoratet har i senere tid uttalt at unntaket i mval. § 3-7 fjerde ledd må ses i sammenheng med åndsverkloven.⁴⁴ Opphavsmann er i lovens § 2 første ledd definert som den som skaper et åndsverk. Eksempler på åndsverk er gitt i oppgavens kapittel 4.3.

For at verk skal kunne defineres som åndsverk er det i henhold til juridisk teori to grunnleggende vilkår som må oppfylles.⁴⁵ Første vilkår stiller krav om at åndsverk må være skapt av personer. Med personer menes fysiske personer, og ikke eksempelvis juridiske personer.⁴⁶ Som eksempel vil en kunstners enkeltpersonforetak kunne oppfylle kravet, men ikke en kunstners aksjeselskap. Det andre vilkåret stiller krav til verkshøyde.

Verkshøyde er ikke definert av lov, men har i de senere år blitt avklart gjennom høyesterettspraksis. Verkshøyde har blant annet blitt omtalt i HR-2017-2165-A (II Tempo Gigante), Rt-2013-822 (Ambassadør), Rt-2012-1062 (Tripp Trapp) og Rt-2007-1329 (Huldra i Kjosfossen). I samtlige dommer er utgangspunkt for verkshøyde at opphavsmannen må ha ilagt verket individuell skapende

⁴² Åndsverkloven (2018) har erstattet begrepet opphavsmann fra åndsverkloven (1961) med begrepet opphaver. Ettersom oppgaven tar utgangspunkt i merverdiavgiftsloven, og denne ikke er oppdatert, benyttes uttrykket “opphavsmann” videre.

⁴³ Ot.prp nr. 13 (1971-1972), nr. II, s 6

⁴⁴ Skattedirektoratet, Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave, Bergen 2018 kap. 3-7.6.2 s. 290

⁴⁵ Skattedirektoratet, Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave, Bergen 2018 kap. 3-7.6.2 s. 291

⁴⁶ Videre uttalelse - NOU 2008: 7 pkt. 14.2.1

åndsinnssats, hvilket resulterte i noe originalt.⁴⁷ Omtale av originalitet etter åndsverksloven er gitt i kapittel 4.3. For å avklare spørsmålet om verket fremstår originalt ved å ha tilstrekkelig verkshøyde, skal det foretas både en helhetsvurdering av verket og en analyse av enkeltelementer i verket.⁴⁸ Dommene tar stilling til om det skal benyttes lav eller høy terskel⁴⁹ for verkshøyde ut ifra type verk retten drøftet. Dette går eksempelvis ut på at det ilegges en høyere terskel for en bygning enn et maleri, da lav terskel kunne snevret inn byggebransjens frihet hvis alle bygninger ble regnet som åndsverk. Uavhengig av terskel blir dobbeltfrembringelse vurdert, altså om det er usannsynlig at en annen opphavsmann ville frembragt et identisk verk. Verkets estetiske uttrykk skal skille seg fra andre ved at opphavsmannen i sin frembringelse har stått overfor valgmuligheter ved utformelsen av verket. Ved hvert valg skal opphavsmannen ha ilagt personlig individuell skapende åndsinnssats.

Skattedirektoratet har i *Merverdiavgiftshåndboken* gitt sin uttalelse på hva de anser som verkshøyde:⁵⁰

“Kravet til verkshøyde innebærer at verket må ha preg av noe nytt og originalt, og være uttrykk for en individuell og skapende åndsinnssats. Frembringelsen må fremstå som noe mer enn resultatet av et rent rutinearbeid. For at det frembrakte skal anses som skapt, må det videre ha fått en ytre realitet, slik at det kan løses fra frembringeren og dertil ha en viss blivende karakter, slik at det kan reproduseres eller meddeles til andre. Kravet om verkshøyde medfører at det ikke skal foretas noen kvalitetsvurdering av det frembrakte. Åndsverk er et rettslig begrep, ikke et estetisk. Det er derfor kun tale om hvor kvalifisert den individuelt og skapende åndsinnssats må være for å ha verkshøyde.”

Skattedirektoratets uttalelse inneholder enkelte, mer spesifikke faktorer enn høyesterett har uttalt i sine domsavgjørelser, men helhetlig uttrykker de det samme. Det er den individuelle og skapende åndsinnssats ved frembringelsen som resulterer i noe originalt som skal vurderes.

⁴⁷ Rt-2007-1329 punkt 43, Rt-2013-822 punkt 16 og 41, Rt-2012-1062 punkt 58 og HR-2017-2165-A punkt 66

⁴⁸ Rt-2007-1329 punkt 32, Rt-2013-822 punkt 41

⁴⁹ Rt-2007-1329 punkt 44 Rt-2013-822 punkt 29 og 30

⁵⁰ Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 14. utgave, Bergen 2018 kap. 3-7.6.2 s. 291

Skattedirektoratet poengterer videre i merverdiavgiftshåndboken at “man ikke på en generell basis kan fastslå om det frembrakte tilfredsstillende kravet til verkshøyde i åndsverkloven. Den opphavsrettslige status må derfor vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle”.⁵¹ Skattedirektoratet uttaler med andre ord at det ikke er mulighet til å gi alle frembrakte verk innenfor en av de tretten eksemplifiseringer av åndsverk i åvl. § 2 verkshøyde automatisk. Det må en konkret vurdering til i hver enkel sak, ettersom det som påpekt over er selve frembringelsen av verket som vektlegges og opphavsmannen i hver sak frembringer med individuell åndsinnsetning.

Oppgavens praktiske eksempel om gullskulpturen må dermed vurderes særskilt for å oppnå krav om opphavsmann og originalitet som åndsverk og kunstverk. For å oppfylle kravet til opphavsmann må “mannen i gata”, kunstneren eller annen under deres faglige instruks, støpe gullskulpturen. De må i tillegg ilegge individuell og skapende åndsinnsetning ved frembringelsen slik at resultatet ikke blant annet fremstår som rent rutinearbeid og masseproduksjon for å oppfylle vilkåret om originalitet. Det kan altså ikke frembringes et ubegrenset antall av skulpturer. Dersom målet er å bruke mest mulig gull vil færre store skulptur vil være mer fordelaktig enn flere små.

5.2 Opphavsmannens omsetning

Etter mval. § 3-7 fjerde ledd første punktum er det kun vederlag opphavsmann, mottar for omsetning av egne kunstverk som er unntatt avgiftsplikt. Det vil si at unntaket kun inkluderer førstegangssalg av kunstverk. Lovteksten fra 1972 spesifiserte at det var opphavsmannen (kunstneren) sin omsetning av egne kunstverk som var unntatt, altså må salg gjennomføres fra nålevende kunstnere. Finansdepartementet uttalte likevel samme dag som lovendringen at ved kunstners dødsfall vil dødsbo og eventuell gjenlevende ektefelle kunne benytte seg av unntaket i forbindelse med salg av avdødes kunstverk. De trer altså inn i kunstners avgiftsrettslige stilling etter dødsfall.⁵²

⁵¹ Skattedirektoratet, Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave, Bergen 2018 kap. 3-7.6.2 s. 292

⁵² Finansdepartementets uttalelse av 25. februar 1972

Videresalg regnes som avgiftspliktig omsetning iht. hovedregel, men med mulighet for redusert beregningsgrunnlag ved benyttelse av avansemetoden jf. mval. §§ 4-5 og 4-6. For å benytte seg av avansemetoden må kunstverket ha blitt kjøpt med formål om videresalg av en selger som ikke skal beregne merverdiavgift av salget eller av andre grunner ikke oppgir merverdiavgift i salgsdokumentet. En grunn til å ikke oppgi avgiftsbeløp kan være at selger selv har benyttet avansemetoden. Etter forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 8-10-4 annet ledd annet og tredje punktum skal vedkommende i slike tilfeller angi at avgiftsbeløpet inkludert i prisen ikke er fradragsberettiget som inngående avgift i salgsdokumentet, i stedet for å vise avgiftsbeløp som nevnt i bokføringsforskriften § 5-1-1 første ledd nr. 6.

I praksis betyr dette at en kunstner kan selge eget kunstverk til en privatperson der omsetning for kunstverket er unntatt merverdiavgift iht. mval. § 3-7 fjerde ledd. Privatpersoner er ikke registreringspliktige i Norge, slik at om privatpersonen selger verket videre til en annen privatperson eller registreringspliktig, vil omsetningen fortsatt være unntatt mva. Ved videresalg utført av registreringspliktig til privatperson eller annen registreringspliktig skal det derimot beregnes merverdiavgift. Registreringspliktig kan iht. mval. § 4-5 første ledd velge om det skal beregnes avgift av hele salgssummen, eller om avgiften skal beregnes etter avansemetoden. Avansemetoden kom inn med forskrift 22. august 1997 nr. 109 om omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter, som et valg for å unngå dobbel avgiftsbelastning. Kunstverk som blir solgt fra privatperson eller ved benyttelse av avansemetoden er uten spesifisert merverdiavgift, altså er det ingen inngående avgift selskaper kan fradragsføre. Å benytte avansemetoden tilsvarende å få fradrag for inngående avgift, og beregne full utgående avgift. Det er teknisk sett ingen fordeler ved å beregne avgift av fullt grunnlag, utover at selskap vil kunne forenkle sin avgiftsbehandling ved generalisering av varer.

Dersom det er beregnet og dokumentert merverdiavgift på vederlaget av et kunstverk som registreringspliktig har kjøpt for videresalg oppfylles ikke kravet om at kjøpet skal være avgiftsfritt. Ved omsetning vil de derfor ikke kunne

benytte avansemetoden og må beregne avgift av hele vederlaget iht. hovedregel i mval. § 3-1.

5.3 Kort om omsetning av kunstverk i Danmark og Sverige

I tilsvarende paragraf til norske mval. § 3-7 fjerde ledd benyttes det i Sverige betegnelsen opphavsmann, mens det i Danmark benyttes betegnelsen kunstner. I Sverige og Danmark er det ved omsetning av egne kunstverk redusert avgift, såfremt de er merverdiavgiftsregistrert.

I Danmark tilsvarende redusert avgift 5 % merverdiavgift ved å reduserer beregningsgrunnlaget for merverdiavgift på kunsters førstegangsomsetning til 20 %, jf. dkmva. § 30 stk. 3. Tilsvarende gjelder også for kunstners arvinger. Dersom kunstneren selger verk som ikke går under kunstverkdefinisjonen nevnt i oppgavens kapittel 4.4, eksempelvis kunstneriske fotografi hvor opplagsstørrelsen overstiger maksimumsgrensen på 30, så vil kunstners omsetning være ilagt ordinær merverdiavgift.

I Sverige tilsvarende redusert avgift 12 % merverdiavgift på opphavsmannens omsetning av egne kunstverk, jf. sml. 7 kapittel 1 § annet ledd nr. 2. Tilsvarende gjelder for kunstners dødsbo. Dersom opphavsmannen selger verk som ikke går under kunstverkdefinisjonen nevnt i oppgavens kapittel 4.4, så vil opphavsmannens omsetning være ilagt ordinær merverdiavgift.

Opphavsmann er ikke spesifikt definert i lag (1960:729) om opphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (url) slik som i norske åndsverksloven, men ordlyden i url. 1 § lyder “Den som har skapat ett litterärt eller konstnärligt verk har upphovsätt til verket(..)” kan tilsvare ordlyden i åvl. § 2 der det er lagt til “er opphaver”.

Ved videresalg av kunstverk benytter Sverige og Danmark tilsvarende særregel om avansemetoden som Norge. I Sverige kalles avansemetoden vinstmarginalbeskattning, regulert gjennom sml. 9 a kapittel, mens det i Danmark kalles brugtmomsordningen, og er regulert gjennom dkmva. kapittel 17.

6. Unntak for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn

Vederlag for omsetning av kunstners eget kunstverk formidlet av mellommann i kunstners navn er som nevnt i kapittel 3 unntatt avgiftsplikt jf. mval. § 3-7 fjerde ledd annet punktum. Bestemmelsen lyder “det samme gjelder slik omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn”. Unntaket for mellommann i opphavsmannens navn ble lovfestet i 1972.⁵³ Utvidelsen for kunstners dødsbo og gjenlevende ektefelle som nevnt i kapittel 5.2 gjelder også for omsetning i opphavsmannens navn gjennom mellommann. Mellommannens vederlag for formidlingstjenesten er videre også unntatt avgiftsplikt jf. mval. § 3-7 femte ledd dersom salget er unntatt avgiftsplikt iht. mval. § 3-7 fjerde ledd. Bestemmelsen lyder “formidling av kunstverk for opphavsmannen er unntatt fra loven”. Femte leddet er en lovfesting av Finansdepartementets midlertidige vedtak av 1. februar 2002 om å gi unntak for merverdiavgift for galleriers formidlingstjenester i medhold av mval. (1969) § 70.⁵⁴ Vedtaket omfattet spesifikt *galleriers* formidlingstjeneste, men Skattedirektoratet avklarte en måned senere at også andre enn gallerier som omsetter samme type formidlingstjeneste ble omfattet av unntaket. Det var type tjeneste og ikke type mellommann som var avgjørende.⁵⁵

For at mellommann skal kunne benytte seg av merverdiavgiftsunntakene i mval. §§ 3-7 fjerde ledd annet punktum og femte ledd må tre kumulative vilkår oppfylles. Første vilkår er uttrykket “samme gjelder slik omsetning”, annet vilkår om begrepet “mellommann” og tredje uttrykket “i opphavsmanns navn”.

Uttrykket “samme gjelder slik omsetning” henviser til mval. § 3-7 fjerde ledd første punktum om opphavsmannens omsetning av egne kunstverk. Dersom vilkårene drøftet under kapittel 6 er oppfylt, vil også dette vilkåret være oppfylt. Begrepet “mellommann” blir drøftet i kapittel 6.1, og uttrykket “i opphavsmannens navn” blir drøftet i kapittel 6.2.

⁵³ Lov 25. februar 1972 nr. 4. § 5 første ledd bokstav a annet punktum

⁵⁴ UFIN-2002-314 Finansdepartementets vedtak 1. februar 2002

⁵⁵ Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet av 12. mars 2002

6.1 Mellommann

Uttrykket “mellommann i opphavsmannens navn” forteller hva slags forhold mellommannen må representere før unntaket kan gjelde. Begrepet “mellommann” blir omfattet av mellommannsretten. Ikke alle mellommannsforhold er lovfestet. De forholdene som er lovfestet omfattes av lov 31.mai 1918 nr. 4 om avslutning av avtaler, om fullmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven), lov 30. juni 1916, nr. 1 om kommisjon (kommisjonsloven - kml), lov 19 juni 1992 nr, 6 om handelsagenter og handelsreisende (agenturloven) og enkelte andre særlover, avhengig av hvilke type avtaler som inngås. Selve begrepet “mellommann” er likevel ikke definert i noe lovverk, men det er ansett at en mellommann opptrer i fremmeds regning.⁵⁶ Å opptre i fremmeds regning innenfor mellommannsretten innebærer at vedkommende er uten økonomisk risiko for avtalen som formidles. Eventuell gevinst eller tap tilfaller hovedtegneren av avtalen, mens mellommann ofte tar godtgjørelse, altså provisjon, for tjenesten som blir utført.

Innen mellommannsrett er salg ved mellommann ansett som et trepartsforhold der utgangspunktet er at selger og kjøper er part i avtalene, og at mellommann yter bistand til gjennomføringen av salget. En mellommann kan opptre både i eget og fremmed navn⁵⁷. For å falle under unntakene i mval. §§ 3-7 fjerde ledd annet punktum og 3-7 femte ledd, må mellommann selge i fremmed navn og for fremmed regning, altså i opphavsmannens navn og for opphavsmannens regning.

Opptreer mellommann i *eget navn* anses mellommannen som oppfylleelsesforpliktet etter avtaleforholdet og blir selv en kontraherende part og bundet til den aktuelle avtalen. Det vanligste eksemplet på salg i eget navn for fremmeds regning er kommisjonssalg. I et slikt tilfelle vil en kunstner være tegner av en avtale hvor kommisjonær selger kunstnerens kunstverk i kommisjonærens eget navn til en tredjepart for kunstnerens regning. Opptreer mellommann i *fremmeds navn* anses mellommann utenfor bindingen som skapes av en avtale, og er ikke berettiget eller forpliktet etter avtalen. Det vanligste eksempelet på salg i fremmed navn for fremmeds regning er der mellommann er gitt fullmakt til å gjennomføre avtaler i hovedtegners navn, hvilket er kalt formidling. I et slikt tilfelle vil en kunstner

⁵⁶ Geir Woxholth, *Avtalerett*, 10. utgave, Oslo 2017 s. 207

⁵⁷ Ibid.

være tegner av en avtale hvor en formidler, for eksempel et galleri, selger kunstverk i kunstners navn for kunstners regning.

Skillet mellom kommisjonssalg og formidlingssalg har for mellommann i kunstbransjen vist seg vanskelig. Ettersom formidlingssalg er unntatt merverdiavgift etter mval. § 3-7 fjerde ledd, mens kommisjonssalg er avgiftspliktig etter mval. § 3-1 annet ledd, har det stor betydning for mellommann hvilke mellommannsforhold de anses å opptre i. Uklarheter i dokumentasjon og forskjellen mellom formidling og kommisjon har vært grunnlag for flere klagesaker i senere år.⁵⁸ Nemnda har i de nevnte saker primært vektlagt salgsdokumentasjon og avtaler mellom henholdsvis kunstner, kjøper og mellommann. Nemndas drøftelse av disse punktene, sammen med lagmannsrettens dom LB-2014-100981 til sak KMVA-2013-7581 og TOSLO-2013-81978, akkumulerer til rettspraksis for vilkåret “i opphavsmanns navn”, hvilket drøftes under.

6.2 I opphavsmannens navn

For en tydeliggjøring av hva som oppfyller vilkåret “i opphavsmannens navn” har det i klagesakene vært diskutert flere faktorer. De mest fremtredende har vært *avtaleforhold* mellom kunstner og mellommann, hvordan salg av kunstverk ble *bokført* hos mellommann, hva som er inkludert på *salgskvittering*, *hvem* som hadde *økonomisk risiko* og hvor tydelig det var for *kjøper* hvem dens kontraherende part var. Hovedspørsmålet i hver klagesak ble hvem som etter kjøps- og avtalerett kunne anses som oppfylleelsesforpliktig til avtalen med kjøper og dermed kontraherende part. Spørsmålet ble vurdert ut fra hva dokumentasjonen og opplysningene fra mellommann antydte om mellommannsforholdet til kjøper.

Avtaleforhold mellom kunstner og galleri, og galleriets bokføring av salgsomsetning ble i mindre grad vektlagt av nemnda. Hvilket mellommannsforhold galleriene opptredte under var etter muntlig avtale mellom kunstner og mellommann i enkelte tilfeller uklart selv for kunstner. I andre tilfeller forelå det skriftlig avtale som understreket at galleriet opptredte i rolle

⁵⁸ Dette er tema i blant annet KMVA-2004-5067, KMVA-2013-7581, KMVA-2014-8299, SKNA1-2017-46

som formidler. Ved bokføring av salgsomsetning ble det i enkelte tilfeller bokført etter bruttometoden, hvilket indikerte for kommisjonssalg, mens i andre tilfeller bokførte galleriene kun egen provisjon, hvilket var i henhold til formidlingsalg. Retten ga avtale mellom kunstner og galleri samt bokføring mindre vektning ettersom faktorene ikke blir kjent for kjøper. Slik uttrykket faktorene mer om hvilket mellommannsforhold galleriene intenderte, enn hvilke forhold de i realiteten opptrådte i.

Retten uttalte at det på salgskvittering ikke var klart nok fremkommet hvem som var selger av verket og medkontrahent i kjøpet. Etter bokføringsforskriften §§ 5-1-1 og 5-1-2 skal selgers navn og organisasjonsnummer inngå på salgskvitteringen, altså skal kunstner stå som selger. Ett galleri viste kunstners navn på kvitteringen, men da under beskrivelse av verket, og ikke i adressefeltet. Det ble ikke godkjent av nemnda som tilstrekkelig opplyst slik at kjøper skulle forstå at kunstner var selger, og ikke galleriet. I henhold til bokføringsforskriften § 5-2-1a, skal det i tillegg gis en gjenpart av salgsdokumentet til selger i de tilfeller en formidler utsteder salgsdokumentasjon på vegne av selger. Galleriene hadde heller ikke oppfylt det kravet på en tilstrekkelig måte.

En formidler er som nevnt ikke berettiget eller forpliktet av avtaler inngått og sitter dermed uten økonomisk risiko. Ved alle tilfellene nemnda dømte som kommisjonssalg var praksis at kjøper reklamerte til galleriet, som eventuelt videreformidlet reklamasjonen til kunstner. Nemnda anførte at kjøper alltid forholdt seg til galleriene, og kunne slik komme under den oppfatning at galleriene sto for risikoen i det gitte salget.

Noen gallerier anførte at de hadde tydeliggjort for kjøpere at de solgte som formidler. Et galleri hadde opplyst om formidlingsforholdet på sin hjemmeside, men det ble anført at det ikke var tilstrekkelig å anta at alle kjøpere gjennomgikk nettsiden og fikk med seg opplysningen. Et annet galleri hadde satt skilt om formidlingsalg i lokalet, men det var ikke tilstrekkelig dokumentert eller etterprøvbart for nemnda om skiltet ble satt opp før eller etter de kontrollerte salgene var gjennomført.

Alle sakene startet som kontrolltilsyn fra skattedirektoratet. Det blir nevnt i flere av sakene at det i kontrollsituasjoner er behov for notoritet og kontroll, ellers vil det være vanskelig å vurdere saksforholdene. Etter akkumulert bevis rundt faktorene drøftet var det kun i sak KMVA-2004-5067 at klagenemnda basert på fremstilt dokumentasjon kunne se det var tilstrekkelig tydeliggjort overfor kjøper at kunstnerne i saken var den kontraherende part, og ikke galleriet. I resterende saker nevnt ble det vedtatt etter en samlet og fri bevisbedømmelse at galleriene hadde i realitet opptrådt som kommisjonær, ikke utøvet formidlingstjeneste.

6.3 Kort om mellommann i Danmark og Sverige

Danmark og Sverige har i stor grad de samme reglene om mellommann og salg ved mellommann i opphavsmannens navn som i Norge. I begge land skal formidlingssalg tilsvare kunstnerens eget salg og er ilagt redusert avgift. Skillet mellom formidlingssalg og eksempelvis kommisjonssalg følger lignende drøftelse som i Norge, men de vektlegger noe andre faktorer. I Sverige har de for eksempel ikke i like stor grad vektlagt hvem kjøper kan forstå som kontraherende part, slik som i Norge, men heller hvem som bærer likviditeten. Som eksempel ble det i dom RÅ 2003 ref. 39 dømt kommisjonssalg i et tilfellet galleriet var ansvarlig for salg i kunstnerens navn, men der kunstneren skulle fakturere galleriet i ettertid. Siden kunstner fakturerte galleriet i ettertid ble det ansett som eget salg, og Skatterettsnemda og regjeringsretten kom frem til at salget skulle behandles som dobbel omsetning. Slik var det kun omsetningen mellom kunstneren og galleriet som var omfattet av lav merverdiavgift iht. sml. 7 kapittel 1 § andre ledd 3 punktum, men omsetningen fra galleriet til kunden måtte omfattes av sml. 6 kapittel 7 § og var dermed avgiftspliktig etter alminnelig sats.

En direkte forskjell fra Norge er at formidlers provisjon i Danmark og Sverige skal være avgiftspliktig med 25 % uavhengig av om omsetningen av kunstverket er avgiftspliktig eller ei.

7. Innførsel av kunstverk

Innførsel av kunstverk er som nevnt i kapittel 3 avgiftspliktig som vare etter hovedregel mval. § 3-29, hvilket uttaler at det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet.

Med merverdiavgiftsområdet menes det etter mval. § 1-2 annet ledd “det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene”. Det vil si at innførselsmerverdiavgift i tillegg til import fra utland, også utløses ved import fra havområder som for eksempel norsk del av kontinentalsokkelen.⁵⁹

Merverdiavgiftslovens bestemmelser for innførsel følger tollrett og må ses i sammenheng med tolloven.⁶⁰ Det kan gi en rettspedagogisk og retts teknisk utfordring blant annet fordi tolloven hensyntar traktatregler, internasjonale konvensjoner, landbrukspolitikk og andre tariff- og avtaler.

Merverdiavgift ved innførsel oppstår ved fortolling eller når tollskyld oppstår på annet grunnlag, jf. toll. § 2-1 annet ledd sml. mval. §§ 3-29 og 11-1 første ledd. Tollskyld kan oppstå for vare som fortolles idet varen fortolles eller når vilkår for tollfritak eller tollnedsettelse ikke lengre er oppfylt. For ufortollet vare når vilkår for tollfritak ikke lengre er oppfylt eller lovens forpliktelser i forbindelse med innførsel, transport, lagring eller annen disponering av varen ikke overholdes.

Under drøftes særregler om innførsel av kunst, herunder permanent innførsel, midlertidig innførsel, gjeninnførsel og innførsel av kunstverk knyttet til UNESCO-overenskomsten.

7.1 Innførsel av kunstverk fra opphavsmann

Merverdiavgiftslovens kapittel 7 omhandler varer det ikke skal beregnes merverdiavgift av ved innførsel. Innførsel av kunstverk direkte fra opphavsmann er etter mval. § 7-1 jf. § 3-7 (4) unntatt merverdiavgift på lik linje som omsetning. Med kunstverk menes også her kunstverk nevnt i fmva. § 1-3-2.

⁵⁹ Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 14. utgave, Bergen 2018 kap. 3-29.2 s. 401

⁶⁰ Ole Gjems-Onstad, mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave (Oslo 2016) s. 282-284

Henvisningen fra mval. § 7-1 til mval. § 3-7 (4) er en videreføring av unntak i mval. (1969) § 63 annet ledd hvilket lød “kunstnere kan avgiftsfritt innføre egne originale kunstverk. Det samme gjelder for innførsel ved mellommann som nevnt i § 5 første ledd nr. 1 a.” Vilkår som således måtte oppfylles for å kunne benytte seg av unntaket var at kunstnere selv, eller mellommann i kunstners navn, måtte innføre verket, som måtte være eget originale kunstverk iht. definisjonen. Første vilkår gikk ut på at nålevende kunstnere eller vedkommendes mellommann måtte være adressent. I motsetning til for omsetning var det ikke uttalt at arvinger av kunstneren kunne tre inn i avgiftsrettslig stilling ved innførsel, slik at det ved innførsel kun var kunstner som kunne være eier av verkene. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven (2009) ble det uttalt at unntaket var en direkte videreføring av tidligere § 63, slik at ny paragraf må leses på samme måte som den gamle.⁶¹

Vedrørende oppgavens praktiske eksempel, så må gullskulpturen også oppfylle kravene etter mval. § 3-7 fjerde ledd for å kunne innføres uten merverdiavgift etter mval. § 7-1.

7.2 Innførsel av kunstverk fra andre enn opphavsmann

Ved innførsel av kunstverk som beskrevet i mval. § 7-1, jf. § 3-7 fjerde ledd, der adressant ikke tilfredsstillter vilkårene, faller innførsel tilbake under hovedregel om merverdiavgift ved innførsel og vil ilegges 25 % merverdiavgift. Det er imidlertid gitt en særregel i mval. § 4-11 annet ledd, som uttaler at beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved innførsel av kunstverk skal være 20 % av tollverdien beskrevet i første ledd. Altså blir merverdiavgift ved innførsel i tilfeller som nevnt over 5 %. Bakgrunnen for særregelen er at det ved innenlands omsetning kan benyttes avansemetode som gir redusert avgiftsbelastning, og dersom det ikke gis tilsvarende reduksjon ved innførsel vil det kunne ha en uønsket konkurransevridende effekt.

Vedrørende oppgavens praktiske eksempel, så må gullskulpturen oppfylle kravene etter mval. § 4-11 annet ledd for å kunne innføres med lavt beregningsgrunnlag.

⁶¹ Ot.prp. nr 76. (2008-2009), s 68

7.3 Midlertidig innførsel

Det er flere grunner til å innføre kunstverk midlertidig. Det kan være i forbindelse med utstillinger, for bearbeidelse, reparasjoner m.v. Oppfylles vilkårene etter mval. §§ 7-1 jf. 3-7 fjerde ledd vil innførselen, uavhengig av om den er permanent eller midlertidig, følge unntaket for innførselsmerverdiavgift på kunstverk.

Dersom de derimot ikke oppfylles, vil midlertidig innførsel følge hovedregel om avgiftsplikt ved innførsel, med unntak av enkelte fritaksregler. Fritakene følger av mval. § 7-2 med henvisning til spesifikke paragrafer i tolloven. Fritakene er gitt grunnet administrasjonsforenkling ettersom typene innførsel allerede var gitt tollfritak.⁶²

Av henvisningene til tolloven er det for kunstverk toll. § 6-2 første ledd bokstav j som er relevant. Bestemmelsen omfatter “*varer* som er bestemt til fremvisning eller demonstrasjon eller som skal brukes ved *utstillinger*, varemesser og lignende” (egen uth.). Andre punktum spesifiserer at fritaket ikke vil gjelde dersom kunstverket stilles ut i butikklokale eller på varemesse med formål om å selge verket.

For å få fritak etter toll. § 6-2 er det stilt krav til sikkerhetsstillelse ved innførsel. Sikkerhetsstillelse tilsvarer depositum eller annen form for sikkerhetsstillelse. For varer omfattet av første ledd bokstav j vil annen form for sikkerhetsstillelse for eksempel tilsvare ATA/ CPD-carnet jf. forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften - tollf). §§ 6-2-1 tredje ledd og 4-10-2 åttende ledd bokstav h. ATA/ CPD-carnet er internasjonale samledokument til hjelp for tolletaten for forenklet tollekspedisjon ved midlertidig innførsel eller utførsel. For midlertidig innførsel av kunstverk er det kun ATA-carnet som vil være anvendelig. Oslo Handelskammer står som garantist for innførselsmerverdiavgift dersom verket ikke gjenutføres innen fristen.⁶³

Midlertidig innførsel er definert som ett år, jf. toll. § 6-3 tredje ledd. Iht. tollf. § 6-2-2 kan tollmyndighetene ved søknad innen opprinnelig frist, forlenge gjenutførelsesfristen med ett år.

⁶² Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) s. 69

⁶³ Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet av 7. mars 2018

7.4 Gjeninnførsel

Kunstverk kan også gjeninnføres etter midlertidig utførsel. Hjemmel for gjeninnførsel av kunstverk følger av toll. § 5-4 første ledd bokstav e jf. mval. § 7-2 første ledd annet punktum. Gjeninnførsel er etter bestemmelsene fritatt fra merverdiavgift såfremt verket er gjeninnført i uforandret stand og toll ikke er refundert ved utførsel samt samme person som utførte verket må innføre det. Siste vilkår gjelder likevel ikke dersom kjøper ved første salg i merverdiavgiftsområdet ikke hadde fradragsrett.

Er kunstverket gjeninnført på grunn av foredling, bearbeiding eller reparasjon følger beregningsgrunnlaget mval. § 4-11 fjerde ledd. Beregningsgrunnlaget er da omkostningene ved arbeidet og forsendelsen frem og tilbake. Ved gjeninnførsel etter reparasjon eller bearbeidelse uten vederlag setter beregningsgrunnlaget til null jf. annet punktum.

7.5 Unntak etter UNESCO-overenskomsten

Det er i tillegg unntak i mval. § 7-8, som skyldes at Norge er en kontraherende part til Europaparlaments- og rådsdirektiv 2001/84/EF av 27. september 2001 om følgerett til fordel for opphavsmannen til et originalkunstverk (UNESCO-overenskomsten). Overenskomsten forplikter sine medlemsland til toll- og avgiftsfritak knyttet til innførsel av enkelte varer av utdannende, vitenskapelig og kulturell art. For å oppfylle sine krav til merverdiavgiftsfritak i avtalen har Norge implementert mval. § 7-8 for å besørge at alle varer nevnt i UNESCO-overenskomsten er unntatt avgiftsplikt ved innførsel, da ikke alle varer nevnt i avtalen er inkludert av andre særregler. Bestemmelsen gir finansdepartementet mulighet til å gi forskrift om at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer av utdannende, vitenskapelig og kulturell art.

Vedrørende varer av kulturell art relevant for oppgaven omfattes "kunstgjenstander og museumsgjenstander som er bestemt for offentlige gallerier, museer og, andre offentlige institusjoner som importlandets kompetente myndigheter har godkjent for tollfri innførsel av slike gjenstander som ikke skal

videreselges”, iht. UNESCO-overenskomsten Vedlegg B punkt IV, jf. tollf. § 5-7-4 annet ledd bokstav b, jf. fmva. § 7-8-1. Fritaket krever innførsel gjennom godkjente institusjoner. Iht. tredje ledd er det tollmyndighetene som kan godkjenne slike institusjoner. Avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven er mer snevert enn hva overskriften anfører om fritak for varer av kulturell art, da det kun er overenskomstens vedlegg B punkt IV som inkluderes. Til sammenligning henviser tollfritaket tilknyttet varer av kulturell art til Vedlegg B punkt I, II, III, IV. Forskjellen mellom tollfritaket og merverdiavgiftsfritaket skyldes at andre punkter i overenskomsten allerede er dekket av nåværende definisjon av kunstverk i fmva. § 1-3-2.

7.6 Kort om innførsel i Danmark og Sverige

Innførsel av kunst til Danmark og Sverige blir regulert på enkelte andre grunnlag siden de er en del av EU, mens Norge ikke er det. Innførsel for Danmark og Sverige reguleres dermed basert på hva som innføres og om det kommer fra land innenfor eller utenfor EU.

I Danmark benyttes begrepene erhvervelse og indførsel for å skille mellom innførsel innenfor eller utenfor EU. Erhvervelse, innførsel innenfor EU, skal iht. dkmva. § 31 følge de samme reglene som innenlands omsetning iht. dkmva. §§ 27 til 29 og 30 stk. 3. Kunstverk erhvervet til Danmark blir dermed belagt 5 % merverdiavgift, som drøftet i kapittel 6. Indførsel, begrepet for innførsel fra land utenfor EU, er regulert av dkmva. § 32 stk. 2. Paragrafen uttaler at avgiftsgrunnlaget ved innførsel av kunstgjenstander skal være 20 % av tollverdien, tilsvarende som i Norge. Redusert grunnlag ved indførsel gjelder uavhengig av om det er førstegang- eller videresalg, hvilket er en motsetning til innenlands omsetning og erhvervelse.

I Sverige benyttes begrepene unionsinterna förvärv og import for å skille mellom innførsel innenfor eller utenfor EU. Unionsinterna förvärv, innførsel innenfor EU, følger samme regel som innenlands omsetning. Kunstverk unionsinternt förvärvet til Sverige blir dermed belagt 12 % merverdiavgift, som drøftet i kapittel 6. Import, begrepet for innførsel fra land utenfor EU, følger sml. 7 kapittel 1 § andre ledd nummer 3, og er også avgiftspliktige med 12 %. Redusert avgiftssats ved

import gjelder uavhengig av om det er førstegang- eller videresalg, hvilket er en motsetning til innenlands omsetning og unionsinternt förvärv.

8. Særlig om omsetning og innførsel av opphavsretten til kunstverk

I kapitlene over har oppgaven drøftet omsetning og innførsel av varen kunstverk. I dette kapitlet vil oppgaven drøfte merverdiavgiftsbehandlingen av tjenesten opphavsrett til kunstverk.

8.1 Opphavsrett - åndsverkloven

Opphavsretten, altså retten til bruk av kunstneriske verk, følger av åndsverkloven. Iht. åvl. § 2 oppstår opphavsretten samtidig som åndsverket, og tilfaller opphavsmannen som har skapt det. Videre oppgir åvl. § 3 opphavsrettens innhold:

“Opphavsretten gir enerett til å råde over åndsverket ved å

- a) fremstille varig eller midlertidig eksemplar av åndsverket, uavhengig av på hvilken måte og i hvilken form dette skjer
- b) gjøre verket tilgjengelig for allmennheten.

Verket gjøres tilgjengelig for allmennheten når

- a) eksemplar av verket frembys til salg, utleie eller utlån eller på annen måte spres til allmennheten
- b) eksemplar av verket vises offentlig uten bruk av tekniske hjelpemidler
- c) verket fremføres offentlig
- d) verket overføres til allmennheten, i tråd eller trådløst, herunder når verket kringkastes eller stilles til rådighet på en slik måte at den enkelte selv kan velge tid og sted for tilgang til verket.

(...)

Enerett etter første ledd omfatter åndsverket i opprinnelig eller endret skikkelse, i oversettelse eller annen bearbeidelse, i annen litteratur- eller kunstart eller i annen teknikk.”

Det fremkommer at opphavsmannen har enerett til å råde over verket sitt. Det presiseres i åvl. § 76 at eneretten også gjelder i de tilfeller opphavsmann er i ekteskap. Er et åndsverk skapt med felles åndsinnsetning, uten at enkeltbidrag kan skilles ut som selvstendige verk, vil de i fellesskap få opphavsretten til verket jf.

åvl. § 8. Opphavsmenn kan iht. åvl. § 67 helt eller delvis overdra sin rett til å råde over åndsverket, men må følge begrensningene etter åvl. § 5 om ideelle rettigheter. Overdragelsen kan skje ved for eksempel salg, avtale, arv eller testamente. På slik måte kan også juridiske personer erverve opphavsretten til åndsverk. Opphavsretten innebærer en vernetid som varer i opphavsmannens levetid og 70 år etter utløpet av opphavsmannens dødsår, eller lengstlevende opphavsmanns dødsår ved fellesverk. Ved opphavsmanns dødsfall vil opphavsretten til vedkommendes verk de neste 70 årene tilfalle opphavsmannens dødsbo eller eventuelt gjenlevende ektefeller. jf. åvl. § 75. Følgerett og krav om følgerettsvederlag følger også vernetiden, hvis opphavsmann ikke har arvinger skal følgerettsvederlag som forfaller etter opphavsmannens død iht. åvl. §§ 59-61 tilfalle en organisasjon godkjent av departementet. Organisasjonen som er godkjent per august 2018 er Billedkunst Opphavsrett i Norge.

8.2 Omsetning av opphavsrett

Frem til 2001 var kun varer definert i merverdiavgiftsloven, ikke tjenester. Videre var det kun tjenester spesifikt nevnt i loven som var avgiftspliktige, alle andre var unntatt. Opphavsrett var ikke en av de nevnte tjenestene,⁶⁴ og var derfor unntatt avgiftsplikt. I 1987 ble det satt ned et utvalg med mandat til å utrede konsekvenser ved utvidet avgiftsplikt for omsetning av tjenester. De fremla i 1990 sin utredning, der de drøftet påvirkningen innføringen ville ha for samtlige berørte områder, deriblant kulturområdet. Utvalget uttalte at innføring av en generell avgiftsplikt på tjenester også ville inkludere opphavsrett til åndsverk, og drøftet derfor mulig unntak og effekter av dette. De mente den kumulative effekten av å unnta slike tjenestene ville være minimal, og at tjenestene burde sammenstilles med varene,⁶⁵ altså de unntatte kunstverkene. Finansdepartementet tok dette til etterretning, og foreslo i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) å inkludere utnyttelse av litterære og kunstneriske verk i unntaket i mval. (1969) § 5 første ledd bokstav a.⁶⁶ Det ble vedtatt i merverdiavgiftsreformen ved at ny lovtekst lød “utnyttelse av opphavsretten til egne litterære og kunstneriske verk”. Ny merverdiavgiftslov (2009) beholdt betydningen av unntaket, men spesifiserte ved ny ordlyd at det gjaldt både kunstverk og opphavsrett av litterære og kunstneriske verk.

⁶⁴ Mval. (1969) § 13 med tidligere ordlyd spesifiserte hvilke tjenester som var avgiftspliktige.

⁶⁵ NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester, avsnitt 7.16.5.3.3

⁶⁶ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), avsnitt 7.2.6.5 side 177

Omsetning av opphavsrett er som nevnt i kapittel 4 avgiftspliktig som tjeneste etter hovedregel. Kunstners omsetning av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er unntatt avgiftsplikt tilsvarende kunstners omsetning av egne kunstverk iht. mval. § 3-7 fjerde ledd første punktum som drøftet i kapittel 5. Det samme gjelder slik omsetning ved mellommann i kunstners navn jf. mval. § 3-7 fjerde ledd annet punktum som drøftet i kapittel 6.

Vedrørende mellommannens vederlag ved formidling av opphavsrett i opphavsmannens navn vil slik omsetning, i motsetning til vederlag ved formidling av kunstverk, være avgiftspliktig. Merverdiavgiftsloven § 3-7 femte ledd omhandler uttrykkelig formidling av *kunstverk* for opphavsmannen, og paragrafen er således begrenset til å gjelde formidlingstjenesten av varen, ikke tjenesten.⁶⁷

8.3 Innførsel av opphavsrett

Det finnes ulike typer tjenester i merverdiavgiftlovgivningen. De blir kategorisert som enten stedbundne tjenester eller fjernleverbare tjenester. Fjernleverbare tjenester er de typer tjenester hvor leveransen ikke er avhengig av å utføres på et spesifikt sted, og er definert i mval. § 1-3. Stedbundne tjenester er det motsatte. En undergruppe av fjernleverbare tjenester er elektroniske tjenester, hvilket er fjernleverbare tjenester som er avhengig av informasjonsteknologi for levering. Avhengig av hvilken tjeneste som leveres er det ulike regler for merverdiavgiftsbehandling. Innførsel av fjernleverbare tjenester følger av mval. § 3-30, mens stedbundne tjenester levert innenfor avgiftsområdet regnes som normal omsetning iht. mval. § 3-1. For å vurdere behandlingen av opphavsrett er det derfor viktig å først avgjøre hvilken tjenestekategori det følger av. Drøftelse av fjernleverbar tjeneste og § 3-30 følger under.

8.3.1 Fjernleverbare tjenester kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet

Merverdiavgiftsloven § 3-30 første ledd lyder “Det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder likevel ikke dersom tjenesten inngår i beregningsgrunnlaget etter § 4-11 første ledd”. Det første vilkåret som må oppfylles i forbindelse med innførsel av

⁶⁷ Ibid.

opphavsrett er uttrykket “kjøpt”. Vilkåret går ut på at opphavsretten må kjøpes, og at et kjøp er grunn til innførsel. Dersom opphavsretten for eksempel blir arvet, eller følger med flytting inn til merverdiavgiftsområdet, så vil det ikke være avgiftspliktig etter denne paragraf. Det forutsettes videre at opphavsretten er kjøpt. Det andre vilkåret er opprinnelsesstedet. Da det er snakk om en innførsel, forutsettes heretter at vilkår om kjøp “utenfor merverdiavgiftsområdet” er nådd. Det tredje vilkår er at tjenesten ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget til en importert vare. Altså må opphavsretten bli solgt alene, eller som en tjeneste som kan skilles ut fra en vare. Dersom opphavsretten er en rett som følger et kunstverk som kjøpes vil det ikke kunne skilles ut fra prisen på kunstverket ved import. Det forutsettes videre at opphavsretten blir kjøpt på en slik måte at også dette vilkåret er nådd. Videre drøftes siste vilkår, fjernleverbar tjeneste.

8.3.1.1 Begrepet “fjernleverbar tjeneste”

Fjernleverbare tjenester er definert under mval. § 1-3 første ledd bokstav i som “tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted”. “Utførelse” og “levering” kan i denne sammenheng være misvisende begrep ettersom utførelse og levering ofte ses i sammenheng med et avtalt fysisk sted, og derfor kan misforstås med stedbunden tjeneste. I første høyesterettsdom om fjernleverbare tjenester, Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter) punkt 38 uttalte førstvoterende “av hensyn til avgiftsmyndighetens kontroll bør avgiftsplikten for tjenester som etter sin art ikke er knyttet noe bestemt oppfyllelsessted, ikke være avhengig av hva partene har avtalt om leverings- eller utførelsessted.” Fjernleverbare tjenester og hvorvidt de er fjernleverbare skal dermed dømmes ut fra “tjenestens art”, og ikke avtalt leveringssted.

Finansdepartementet uttalte om ordlyden fjernleverbare tjenester i sine merknader til forskrift 15. juni 2001 (forskrift nr. 121)⁶⁸ at internasjonalt ble begrepene “materielle tjenester” og “immaterielle tjenester” benyttet for å skille mellom stedbundne og ikke-stedbundne tjenester. Departementet foreslo i stedet å benytte begrepet “fjernleverbare tjenester” som først nevnt i OECDs International VAT/GST Guidelines februar 2006 (Ottawa-erklæringen) i Norsk lovgivning,

⁶⁸ Forskrift nr. 121 ble lovfestet gjennom § 3-30 i ny lov merverdiavgiftslov 2009.

ettersom de anså det som sikreste måte å oppfylle Ottawa-erklæringens mål om å avgiftsbelegge internasjonale og elektroniske tjenester etter destinasjonsprinsippet.⁶⁹ Merknadene gir uttrykk for at immaterielle tjenester inkluderes i lovgivers mening med fjernleverbare tjenester, selv om norske lovgivere avgrenset gjennom å benytte begrepet “fjernleverbare tjenester”.

Opphavsrett er i merverdiavgiftsloven definert som immateriell tjeneste, og siden opphavsrettens art er immateriell må den ikke være bundet til et bestemt sted. En fransk kunstner kan overføre sitt verks opphavsrett til et galleri i Norge like mye som et annet land og uavhengig av om selve verket bytter eier samtidig. Basert på dette vil opphavsrett regnes som fjernleverbar tjeneste. Levering av opphavsretter vil vanskelig la seg levere gjennom informasjonsteknologi, og vil derfor ikke regnes som elektronisk tjeneste. Ved innførsel av opphavsrett vil det derfor være mval. § 3-30 første til tredje ledd som er gjeldende. Fjerde til femte ledd, som omhandler elektroniske tjenester utgår, og drøftes derfor ikke videre.

8.3.2 Ytterligere vilkår til fjernleverbare tjenester

Andre ledd gir ytterligere krav for at avgiftsplikten etter første ledd skal oppstå. Leddet presiserer at avgiftsplikten oppstår dersom mottaker er næringsdrivende eller driver offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet.

Næringsdrivende er ikke definert i lov eller forarbeider om merverdiavgift. Skattedirektoratet har uttalt at vurderingen stort sett vil være den samme for merverdiavgiftsloven som i forbindelse med lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) og lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven - ftrl).⁷⁰ Det er heller ikke gjennomført en vurdering i skattelovgivningen, men i ftrl. § 1-10 første ledd er selvstendig næringsdrivende definert som enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt. I andre ledd er det gitt punkter som skal vektlegges i vurderingen av selvstendig næringsdrivende, men av disse er det i skatt- og avgiftspraksis kun vektlagt at virksomheten må ha “et visst omfang”.

⁶⁹ Ot.prp.nr 2. (2000-2001) pkt. 8.2.3

⁷⁰ Skattedirektoratet, Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave, Bergen 2018, s 119.

Noe som videre skiller merverdiavgiftspraksis fra skatterettspraksis er konkurransenøytralitetsprinsippet, hvilke innebærer at avgiften ikke skal påvirke økonomiske beslutninger som tas. I tillegg skal avgiftstilpasning ved at virksomheter innretter seg slik at de blir subsidiert gjennom avgiftssystemet unngås. Det er derfor et krav at virksomheter skal gå med overskudd, ikke bare *være egnet* til å gå i overskudd. I oppgaven fokuseres det ikke på kunstneres mulighet til å gå med overskudd, det vil heller ikke vurderes hvilke potensielle tilfeller for innførsel som gjelder, slik at det videre vil forutsettes at vilkåret om næringsdrivende er oppfylt.

Begrepet hjemmehørende er heller ikke definert i loven eller forskriften. Da det ved fjernleverbare tjenester er mottaker som skal beregne avgift, og ikke selger, er det tatt inn vilkår om hjemmehørende, ettersom skattemyndighetene må ha noen å forholde seg til ved avgiftsinnkrevingen. Det fremkommer av merknadene til opphevet forskrift 15. juni 2001 nr. 121 at filialer av utenlandske foretak også vil gå under definisjonen av hjemmehørende, dersom de driver virksomhet i Norge, og bruker tjenesten. Dette er spesifisert i paragrafens tredje ledd som uttaler at tjenesten er avgiftspliktig dersom den er til bruk i merverdiavgiftsområdet, uavhengig av hvem som er mottaker. Avgiftsplikten faller likevel bort, dersom det kan bevises at det er belastet og betalt merverdiavgift utenfor avgiftsområdet. Dette er innført for å unngå mulige avgiftstilpasninger i internasjonale konsern, og for at avgiftsbelastningen skal følge destinasjonsprinsippet.

Det siste vilkåret er at tjenesten er avgiftspliktig ved omsetning i avgiftsområdet. For kunstverk betyr det at dersom innførselen ville nådd vilkårene for unntak ved innenlands omsetning i mval. § 3-7 fjerde ledd som drøftet i oppgavens kapittel 5 og 6, er det også unntatt avgiftsberegning ved innførsel. Dersom ikke alle vilkår i mval. § 3-7 fjerde ledd blir nådd utløses avgiftsplikt med full beregning iht. mval. § 4-12.

8.4 Særlig om opphavsretten i Danmark og Sverige

I Danmark må det i likhet med Norge drøftes hvordan opphavsrett blir definert i merverdiavgiftslovgivningen for å følge merverdiavgiftsbehandlingen.

I Sverige er det derimot spesifikt oppgitt merverdiavgiftssats i paragraf.

Hovedregel i Danmark om avgiftspliktige transaksjoner definerer i § 4 varer som “overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode”, mens tjenester i neste punktum blir definert som alt annet. Opphavsretten til et verk er en immateriell rettighet, og er i henhold til § 4 dermed en tjeneste. Særregelen for kunst i dkmva. § 30 stk. 3 lyder som følger: “Kunstnere eller disses arvinger kan ved førstegangssalg af kunstnerens egne kunstgenstande, jf. § 69, stk. 4, afgiftsberigtige de pågældende genstande på et reduceret grundlag svarende til 20 pct. af afgiftsgrundlaget som fastsat efter §§ 27-29.” Da § 69 stk. 4 nevner kunstgjenstander eksplisitt, kan det tyde på at det kun er selve verkene som har lav sats, og at rettighetene dermed er omfattet av hovedregelen om fullt grunnlag. Det er i dom MNA1980, 674 vurdert at “ML § 30, stk. 3 omfatter salg af gengivelsesrettighederne til kunstnerens egne arbejder”. På den måten har de valgt å ikke skille mellom materielle og immaterielle goder hva angår førstegangssalg fra kunstnere eller deres arving. Omsetning av kunstners egen opphavsrett er dermed avgiftspliktig med 5 % redusert sats, slik som omsetning av egne kunstverk.

I Sverige har omsetning av opphavsrett en avgiftssats på 6 % iht. sml. 7 kapittel 1 § 3 ledd nr. 8 og 9 dersom:

“8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk”

Avgiftsplikten omfatter opphavsrettighet iht. opphovsrättlagen, og da spesifikt opphavsrett til litterære og kunstneriske verk (1 §), oversettelser og bearbeidinger (4 §) samt samlingsverk (5 §) med unntak av fotografier, film og video som følger hovedregel, men med tillegg av lyd og bildeopptak av utøvende kunstners fremførelse av litterære og kunstneriske verk.

9. Avsluttende kommentarer

Oppgaven har redegjort for definisjonen av kunstverk i merverdiavgiftsloven, herunder tatt opp hvordan den er i dag og hvilke kulturpolitiske hensyn som har resultert i dagens definisjon. Vurderingene er bekreftet gjennom dommer, klagesaker og uttalelser fra departementene. I forbindelse med denne prosessen er det kommunisert med ulike gallerier, samlere, kunstnere, tolletaten og skattedirektoratet. Samtlige er enige om at endringen har vært positiv, og at definisjonen i dag er klarere enn den har vært tidligere. Det er tydelig at definisjonen av kunstverk i merverdiavgiftsloven nå er nærmere en definisjon kunstbransjen selv benytter. Definisjonen er videre sammenlignet med Danmark og Sverige, som har vist seg å ha en noe mer snever definisjon. Dette viser at Norge er et foregangsland hva angår å tilpasse seg samtidskunst.

Videre er det gjennomgått når og hvordan definisjonen av kunstverk påvirker merverdiavgiftsbehandlingen i forbindelse med omsetning og innførsel av kunstverk og opphavsrett til kunstverk. Oppgaven har drøftet problemstillingen i forbindelse med hovedregel om-, redusert sats og unntak fra avgiftsplikt. Det er videre drøftet omsetning og innførsel ved opphavsmann, mellommann, arv og fjernleverbar tjenester. Dette er sammenlignet med behandlingen i Danmark og Sverige. Redusert sats på kunst i forbindelse med avansemetoden er felles for samtlige land, men der Norge har unntatt opphavsmann fra merverdiavgift har Danmark og Sverige redusert avgiftssatsen. Det kan diskuteres hvorvidt det totalt sett for kunstner er mest gunstig å være unntatt eller ha redusert sats. Det er ikke drøftet i denne oppgaven, men vil være et spennende tema til oppfølging.

Gjennom dette arbeidet er det også drøftet hvorvidt en omstøpt gullbarre kan innføres som kunstverk uten innførselsmerverdiavgift. Det er fremkommet at det materielt sett er mulig å oppfylle definisjonen etter merverdiavgiftsloven, men det kreves merarbeid for å oppfylle definisjonens krav til helhetsvurdering og originalitet.

10. Litteraturliste

Norske Lover

- 1916 Lov om kommisjon (kommisjonsloven) 30. juni 1916, nr. 1
- 1918 Lov om avslutning av avtaler, om fullmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven) 31.mai 1918 nr. 4
- 1948 Lov om avgift på omsetning av billedkunst m.m. (kunstavgiftsloven) 4. november 1948 nr. 1
- 1961 Lov om opphavsrett til åndsverk m.v. (åndsverkloven) 12. mai 1961 nr. 2
- 1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) 19. juni 1969 nr. 66
- 1972 Lov om lov om endring i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift 25.februar 1972 nr. 4
- 1992 Lov om handelsagenter og handelsreisende (agenturloven) 19 juni 1992 nr. 6
- 1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) 28. februar 1997 nr. 19
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) 26. mars 1999 nr. 14
- 2007 Lov om toll og vareførsel (tolloven) 21. desember 2007 nr. 119
- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) 19. juni 2009 nr. 58
- 2018 Lov om opphavsrett til åndsverk m.v. (åndsverkloven) 15. juni 2018 nr. 40

Forskrifter

- 1997 forskrift om avgrensning av begrepet «kunstverk» ved kunstnerens omsetning og innførsel av egne kunstverk 22. august 1997 nr. 108
- 1997 Forskrift om omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter 22. august 1997 nr. 109
- 2001 Forskrift nr. 121 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen 15. juni 2001 nr. 648.
- 2004 Forskrift om bokføring 1. desember 2004 nr. 1558.
- 2008 Forskrift til lov om toll og vareførsel 17. desember 2008 nr. 1502
- 2009 Forskrift om merverdiavgift 15. februar 2009 nr. 1540
- 2016 Forskrift om endring i forskrift til merverdiavgiftsloven 15. november 2016 nr.1327
- 2017 Forskrift om endring i forskrift til merverdiavgiftsloven 9. mars 2017 nr. 285.

2017 Stortingets merverdiavgiftsvedtak 12. desember 2017 nr. 2189

Forarbeider

NOU 1990:11 Storvikutvalget

Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

NOU 2008:7 Kulturmomsutvalget

Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet

Ot.prp. nr. 17. (1968-1969)

Ot.prp. nr. 13 (1971-1972)

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

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

Rettspraksis

2007 Rt-2007-1329 (Huldra i Kjosfossen)

2007 Rt. 2007 s. 1401 (Norsk Helikopter)

2012 Rt-2012-1062 (Tripp Trapp)

2013 Rt-2013-822 (Ambassadør)

2013 TOSLO-2013-81978

2014 LB-2014-195567 - Dangerous/Anger

2014 LB-2014-100981

2014 TOSLO-2014-143774 - Dangerous/Anger

2017 HR-2017-2165-A - Il Tempo Gigante

Avgiftspraksis

Finansdepartementets uttalelse 25. februar 1972

Kunstners avgiftsrettslige stilling ved dødsfall

Finansdepartementets merknader til forskrift 15. juni 2001 (Forskrift nr. 121)

om kjøp av tjenester fra utlandet.

Brev fra Skattedirektoratet 23.november 2001 til nyhetsbyrå

Vedtak - Finansdepartementets vedtak 1. februar 2002 - UFIN-2002-314

Prinsipputtalelse - Skattedirektoratets fellesskriv 12. mars 2002

Kunst og kultur - formidling av kunst, omsetning av kunstfotografier

Vedtak - Finansdepartementets vedtak 6. februar 2004 - UFIN-2004-49
Klagesak i merverdiavgiftsklagenemnda - KMVA-2004-5067
Prinsipputtalelse - Brev fra Skattedirektoratet 21.mars 2006
 Salg av kunst mv. ved mellommann (formidling) - dokumentasjon av
 kontantsalg
Klagesak i klagenemnda for merverdiavgift - KMVA-2013-7581
Klagesak i klagenemnda for merverdiavgift - KMVA-2014-8299
Høringsnotat - Tolldirektoratet 1. februar 2017
 Forslag om endring av merverdiavgiftsfritaket for kunstverk
Klagesak i skatteklagenemnda - SKNA1-2017-46
Prop. 1 S (2017–2018) Gul bok
Prinsipputtalelse - Skattedirektoratet 7. mars 2018
 Faglige avklaringer mv. knyttet til innførselsmerverdiavgiften

Internasjonal rett

1950 UNESCO-overenskomsten 22. november 1950 nr. 1
1960 Lag om opphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (1960:729)
1980 MNA1980, 674
1994 Mervärdesskattelag (1994:200)
2001 Europaparlaments- og rådsdirektiv 2001/84/EF av 27. september
 2001 om følgerett til fordel for opphavsmannen til et
 originalkunstverk
2003 RÅ 2003 ref. 39
2006 OECDs International VAT/GST Guidelines februar 2006
2009 EU-domstolens dom 16. juli 2009 i sak C-5/08 Infopaq
 International A/S
2016 LBK nr 760 af 21/06/2016 (momsloven)
2018 Den juridiske vejledning 2018-2, Skatteforvaltningen

Litteratur

Boe, Erik M., *Grunnleggende juridisk metode - En introduksjon til rett og rettstenkning*, 3. utgave, (Oslo 2012)
Brækhus, Sjur, *Meglerens Rettslige Stilling*, (Oslo 1946)

Danto, Arthur C, "From Philosophy to Art Criticism", *American Art* 16, no. 1, (2002)

Gjems-Onstad, Ole, mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave (Oslo 2016)

Halmrast, Hanne H, Petter B. Refsli og Jon Martin Sjøvold, *Kunst i tall 2016* (Oslo 2017)

Refsland, Thor og Hilde Alvsåker. *Lærebok i merverdiavgift*, 10. utgave (Oslo 2013)

Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 14. utgave (Bergen 2018)

Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*, 1. utgave (Oslo 2002)

Wilde, Oscar. *The Decay of Lying in Intentions* (1891)

Woxholth, Geir. *Avtalerett*, 10. utgave (Oslo 2017)

Internett

www.kunstavgiften.no/ (28.8.18)

www.kulturradet.no/visuell-kunst (04.8.18)

<https://www.nrk.no/kultur/bjarne-melgaard-malerier-stanset-i-tollen-pa-gardermoen.-1.13210268> (15.8.18)

<https://www.toll.no/no/verktoy/regelverk/horinger/avsluttede-horinger/horing---forslag-om-endring-av-merverdiavgiftsfritaket-for-kunstverk/> den 10.8.18

<https://skat.dk/skat.aspx?oID=171170&chk=215603> 18.6.18

<http://taricdok.tullverket.se/4.601f5f37152e44cb6bf706.html> 18.6.18