

## **MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL**

<b>FORORD</b>	<b>4</b>
<b>I. INNLEDNING</b>	<b>5</b>
<b>II. OPPKREVINGSREGLENE, MV.</b>	<b>7</b>
1. Avgiftsmyndighet ved innførsel.	7
2. Tidspunktet for avgiftsberegning.	7
3. Toll. § 9 (Beregning av renter).	7
4. Toll. § 1 nr. 3. (Vareeierbegrepet).	8
5. Toll. §§ 37 og 58 (Etterberegning av merverdiavgift, mv.).	10
6. Toll. §§ 56 og 57 (Forpassing og transittering).	11
7. Toll. § 69 (Administrativt tillegg).	11
8. Bruk av depositum m.v. ved midlertidig innførsel.	12
<b>III. AVGIFTSPLIKT VED INNFØRSEL AV VARER</b>	<b>12</b>
1. Tollområdet.	12
2. Begrepene innførsel og utførsel.	13
3. Utlandet.	13
4. Varebegrepet i merverdiavgiftsloven.	14
<b>IV. UNNTAK FRA AVGIFTSPLIKT VED INNFØRSEL</b>	<b>16</b>
1. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 4 første ledd.	16
2. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 5 første ledd.	17
3. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 5 andre ledd – gjeninnførsel i uforandret stand.	22
4. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 5 a – innførsel av elektrisk kraft.	23
5. Mval. § 63 jf. § 5 første ledd nr. 3, og § 5 b nr. 4 bokstav d – innførsel av frimerker, sedler og mynter.	23

<b>6. Mval. § 63 jf. § 16 første ledd nr. 7 og 8 - innførsel av aviser, bøker og tidsskrifter.</b>	<b>24</b>
6.1. Avgiftsfritak for innførsel av aviser.	24
6.2. Avgiftsfritak for innførsel av bøker.	24
6.3. Avgiftsfritak for innførsel av tidsskrifter.	25
<b>7. Mval. § 63 jf. § 17 første ledd nr. 1 - innførsel av div. skip, luftfartøyer, plattformer, mv.</b>	<b>25</b>
7.1. Mval. § 17 nr. 1 a.	25
7.1.1. Skip bestemt for passasjerbefordring mot vederlag.	26
7.1.2. Skip bestemt til befordring av last, sleping , redning , isbryting, fiske eller fangstvirksomhet.	31
7.1.3. Spesialskip til bruk i oljevirksomheten til havs.	31
7.2. Mval. i § 17 nr. 1 b – innførsel av skoleskip, marinefartøy, og skip til bruk for forskning og værvarsling.	32
7.3. Mval. § 17 nr. 1 c – innførsel av luftfartøyer til yrkesmessig luftfartsvirksomhet og militære luftfartøyer.	32
7.4. Mval. § 17 nr. 1 d – innførsel av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumvirksomhet.	32
7.5. Mval. § 17 nr. 1 – innførsel av utstyr som leveres sammen med div. skip, luftfartøy, mv.	33
<b>8. Mval. § 63 jf. § 17 nr. 2 - gjeninnførsel etter reparasjon, vedlikehold, av div. skip, luftfartøyer, plattformer, mv, i utlandet.</b>	<b>33</b>
<b>9. Mval. § 17 andre ledd, jf. forskrift 9 - innførsel av fiskefartøyer under 15 meter.</b>	<b>33</b>
<b>10. Mval § 63 andre ledd - innførsel av kunstverker.</b>	<b>34</b>
<b>11. Mval. § 63 jf. § 16 nr. 14 – innførsel av kjøretøyer med elektrisk fremdrift.</b>	<b>35</b>
<b>V. MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL AV NÆRINGSMIDLER.</b>	<b>36</b>
<b>VI. MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL AV LEVENDE DYR</b>	<b>36</b>
<b>1. Innledning.</b>	<b>36</b>
<b>2. Midlertidig innførsel.</b>	<b>37</b>
2.1. Dyr til konkurranser, sirkus og utstillinger.	37
2.2. Dyr til avlsformål.	38
2.3. Dyr innført med hjemmel i reisegodsforskriftens § 6, og som blir tatt med under opphold i Norge av inntil ett års varighet.	38
2.4. Dyr til veterinærbehandling og trening i Norge.	38
2.5. Dyr innført til leie eller lån fra utlandet.	39
<b>3. Ordinær innførsel.</b>	<b>39</b>
3.1. Anskaffelse av dyr fra utlandet til bruk i Norge.	39
3.2. Dyr innført for auksjonssalg i Norge.	39
3.3. Dyr innført som reisegods.	40
3.4. Dyr medbrakt ved flytting til Norge .	40
<b>4. Gjeninnførsel av hester:</b>	<b>41</b>
4.1. Norskeid hingst i retur fra utlandet etter å ha vært brukt midlertidig til bedekning.	41
4.2. Norskeid hoppe i retur etter å ha blitt bedekket i utlandet.	41
4.3. Norskeid hoppe drektig ved utførselen, gjeninnført etter følling i utlandet, hvor føllet følger med ved returen til Norge (føll ved foten).	42
4.4. Gjeninnførsel av hest etter veterinærbehandling i utlandet.	42
4.5. Gjeninnførsel av hest etter trening i utlandet.	43
4.6. Gjeninnførsel av hest etter oppstalling i utlandet .	43

<b>VII. BEREGNINGSGRUNNLAGET FOR MERVERDIAVGIFT</b>	<b>43</b>
<b>VIII. TILBAKEBETALING AV MERVERDIAVGIFT</b>	<b>44</b>
1. Vilkårene for tilbakebetaling i forskrift 12 § 6.	44
2. Tilbakebetaling med hjemmel i forskrift 12 § 7.	45
3. Formelle krav vedr. tilbakebetaling etter forskrift 12 §§ 6 og 7.	49
4. Særskilte regler om tilbakebetaling av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende:	49

## MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL

### FORORD

Et prioritert område for Tollvesenet er ifølge strategiplanen for 2001-2004 ”modernisering, forenkling, formidling og kvalitetssikring av regelverk og prosedyrer”, herunder å sørge for at regelverk og rettskilder er enkelt tilgjengelig og oppdatert til enhver tid for etatens ansatte, og at tilsvarende, tilpasset tilbud finnes tilgjengelig for eksterne brukere.

Informasjon om regelverket på toll- og avgiftsområdet er av vesentlig betydning dersom vi skal nå dette målet. Utarbeidelse av temahefter er derfor et av satsningsområdene til Tollvesenet.

Toll- og avgiftsdirektoratet har utarbeidet en kommentar til tolltariffens innledende bestemmelser (tib.) §§ 11 - 24. Av ressurs hensyn har direktoratet imidlertid valgt å dele opp fremstillingen i fire deler, § 11, §§ 13 – 15, §§ 16 – 24, samt et felles temahefte om de generelle vedtak som er fattet med hjemmel i tib. § 12 første ledd første punktum og mval. § 70. I sistnevnte temahefte er det under punkt 4 inntatt øvrige toll- og merverdiavgiftsfritak ved innførsel, som ikke er behandlet i andre temahefter på dette området.

I en fullstendig oversikt over alle **materielle** regler om tollplikt og tollfritak og merverdiavgiftsplikt og merverdiavgiftsfritak som gjelder ved **innførsel av varer** til Norge, inngår også en samlet fremstilling av regelverket for merverdiavgiften. Dette temaheftet skal oppfylle et slikt formål.

Temaheftet vil finnes i elektronisk utgave på [www.toll.no](http://www.toll.no).

Toll- og avgiftsdirektoratet vil oppfordre brukerne av temaheftet om å gi tilbakemeldinger på innhold, struktur og lignende, slik at fremtidige ajourføringer av kommentarstoffet kan ta hensyn til de problemstillinger som er mest mulig relevante i den daglige praktisering av regelverket.

Oslo, april 2004.

Marit Wiig  
toll- og avgiftsdirektør

## I. INNLEDNING

I denne fremstilling tar Toll- og avgiftsdirektoratet sikte på å behandle forskjellige problemstillinger knyttet til Tollvesenets forvaltning av **merverdiavgiften ved innførsel av varer**, herunder oppkreivingsbestemmelser, mv.

**I mval. § 1** er merverdiavgiftssystemet beskrevet på flg. måte :

*"For så vidt Stortinget vedtar at det til statskassen skal betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd og ved innførsel, gjelder reglene i denne lov når ikke annet er særskilt bestemt i annen lov eller Stortingets vedtak om avgiften".*

Bestemmelsen slår fast at det som et element i systemet skal innkreves merverdiavgift ved innførselen til Norge. Dette prinsippet fremgår også av mval. § 62 første ledd.

De viktigste bestemmelser som angår merverdiavgift ved innførsel til Norge (norsk tollområde), fremgår av og er hjemlet i merverdiavgiftsloven kapittel XVI med henvisninger. Mval. §§ 62 og 66 er her i hovedsak de sentrale hjemler for de forskrifter som regulerer avgiftsfritakene ved innførsel.

Et annet element i merverdiavgiftssystemets regulering av innførselstilfellene, er at lovgiver i stor utstrekning har knyttet seg til de **tilsvarende tollfritak**. Toll - og merverdiavgiftsfritakene vil således i de fleste tilfeller være knyttet til de samme vilkår, se eksempelvis nedenfor under avsnitt IV punkt 1.

Det fremgår av mval. §§ 64 og 65 at **tollovens regler** skal anvendes hva angår ansvaret for avgiften, oppkreivning, ileggelse av administrative tillegg, etterberegning, mv., ved innførsel av varer til Norge, se nedenfor under avsnitt II.

Tollovgivningens regler må således i stor utstrekning anvendes når det gjelder de **prosessuelle** og forvaltningsrettslige sider ved innførselsmerverdiavgiften. Det vises i denne forbindelse til bl.a. gjeldende tollforskrift av 15. desember 1967, samt til fremstillingen av de til enhver tid gjeldende innførselsveiledere utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet.

Det samme gjelder bestemmelsene som regulerer **grunnlaget** for avgiftsberegningen, hvor mval. § 62 første ledd uttaler at det er **tollverdiforskriftens** regler som skal anvendes, se kommentarene nedenfor under avsnitt VII, og i eget temahefte om denne forskrift utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet.

Finansdepartementet har videre gitt en del generelle avgiftsfritak i innførselstilfellene med hjemmel i **mval. § 70**. På dette punkt vises det til eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70.

### **Forkortelser som benyttes i temaheftet:**

- tib. - tolltariffens innledende bestemmelser.
- toll. - lov om toll (tolloven) av 10. juni 1966 nr. 5.
- mval. - lov om merverdiavgift av 19. juni 1966 nr. 66.
- tollovforskriften - forskrift av 15. desember 1967 nr. 8962.
- reisegodsforskriften - forskrift om toll- og avgiftsfri innførsel og forenklet fortolling av reisegods av 10. januar 2003 nr. 32.
- tollverdiforskriften – forskrift om fastsettelse av varers tollverdi av 3. desember 1980 nr. 4917.
- forskrift 9 - forskrift om fritak for merverdiavgift mv., ved omsetning og innførsel av fiskefartøy under 15 meter av 11 november 1969 nr.1.
- forskrift 12 - forskrift om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer av 12. desember 1975 nr. 2.
- forskrift 16 - forskrift etter mval. om gjennomføringen av avgiftsfritaket for tidsskrifter av 13 desember 1969 nr. 1.
- forskrift 19 - forskrift om gjennomføringen av avgiftsfritaket for bøker av 20 desember 1969 nr. 2.
- forskrift 24 - forskrift vedr. omsetning av varer / tjenester til bruk i utlandet mv. av 23 februar 1970 nr. 1.
- forskrift 27 - forskrift om omsetning av varer / tjenester til bruk til havs i forbindelse med oljevirkosomheten av 19 februar 1974 nr. 3944.
- forskrift 35 - forskrift om legitimasjonsregler for omsetning av varer og tjenester til utlandet mv. av 31 juli 1970 nr. 9825.
- forskrift 60 - forskrift om legitimasjon av avgiftsfri omsetning av varer til bruk til havs i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster av 22 februar 1974 nr.1.
- forskrift 71 - forskrift om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant, mv., av 31 mars 1977.
- forskrift 108 - forskrift om avgrensning av begrepet kunstverk ved kunstnerens omsetning og innførsel av egne kunstverk av 22. august 1997 nr. 932.
- forskrift 109 - forskrift om omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter av 22. august 1997 nr. 933.
- forskrift 120 – forskrift om redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler av 15. juni 2001 nr. 683.
- forskrift 121 – forskrift om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet av 15. juni 2001 nr. 684.
- SKD meld. – Skattedirektoratets meldinger.
- Merverdiavgiftshåndboken – kommentar til merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66, utgitt av Skattedirektoratet, og bl.a. publisert elektronisk under [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).

## **II. OPPKREVINGSREGLENE, MV.**

### **1. Avgiftsmyndighet ved innførsel.**

Tollvesenet er avgiftsmyndighet ved innførsel av varer til Norge, og ved utbetaling av kompensasjon etter mval. § 22 andre ledd, jf. tib. § 24 nr. 2. Dette fremgår av kgl. res. om avgiftsforvaltningen, mv., av 19. desember 1969 § 3. Videre vises det til mval. § 65 jf. toll. § 9 andre ledd.

Skattevesenet er avgiftsmyndighet ved innførsel av tjenester til Norge, jf. mval. § 65 a og forskrift 121. Skattevesenet er videre avgiftsmyndighet for merverdiavgiften ved bl.a. innenlands omsetning og ved utførsel av varer.

Dette innebærer bl.a. at det er vareførselen i det enkelte tilfellet som bestemmer hvem som er avgiftsmyndighet. Dette kan illustreres ved følgende to eksempler.

Tollvesenet skal foreta etterberegning av avgift dersom en **innført** ufortollet vare som har vært innlagt på et tollager, uriktig er blitt deklartert til utlandet mens den i realiteten er omsatt til kjøper i Norge.

Skattevesenet skal foreta etterberegningen av avgift dersom en transitteringsprosedyre som formelt er startet opp i Norge brytes, ved at varen ikke blir faktisk ført ut fra Norge. Det vises i denne forbindelse til skriv fra Toll- og avgiftsdirektoratet til lokalforvaltningen av 8. juli 1996.

### **2. Tidspunktet for avgiftsberegning.**

Merverdiavgiftsplikten oppstår i prinsippet ved varens fysiske ankomst til norsk tollområde, jf. kommentarene nedenfor under avsnitt III.

Når det gjelder hvilke merverdiavgiftssatser som skal anvendes, så reguleres dette av tib. § 2 nr. 7, som er gitt anvendelse ved henvisningen i mval. § 65, jf. toll. § 9 første ledd. Det vises også til mval. § 74.

### **3. Toll. § 9 (Beregning av renter).**

Ved at mval. § 65 gir reglene i **toll. § 9** anvendelse, er det eventuelle regler om renteberegning fastsatt i medhold av sistnevnte paragraf som skal anvendes på merverdiavgiften.

Siste ledd i § 9 er imidlertid ikke satt i kraft på grunn av at det ikke er utformet nye rentebestemmelser, og det er således ikke adgang til å beregne renter ved etterberegning og omberegning av toll og merverdiavgift ved innførsel av varer.

Det presiseres for ordens skyld at rentebestemmelsen i forskrift 12 § 15, kun gjelder betalingsmislighold knyttet til tollkredittordningen, jf. tilsvarende bestemmelse for tollene i forskrift om renter ved for sen betaling ved innrømmet tollkreditt av 18. juni 1987.

#### **4. Toll. § 1 nr. 3. (Vareeierbegrepet).**

Det fremgår av mval. § 64 at avgiften skal betales av den som etter tolloven er "vareeier", jf. toll. § 1 nr. 3 som inneholder flg. definisjon av begrepet : "*vareeier - den som overfor tollvesenet er legitimert til å råde over en vare*".

Vareeierbegrepet er således det samme når det gjelder oppkrevingen av toll og merverdiavgift ved innførsel av varer til norsk tollområde.

Definisjonen skiller ikke mellom norske og utenlandske aktører når de opptre overfor Tollvesenet. Iflg. ordlyden i bestemmelsen er ikke vareeierbegrepet kun knyttet til innførselssituasjonen, men skal i prinsippet også kunne anvendes i utførselstilfellene. Vareeierbegrepet er også aktuelt å vurdere i de tilfeller hvor en annen har ervervet varen fra importøren, slik som i tilfeller av innenlandsk bearbeiding i medhold av tib. § 14 første ledd nr 10 bokstav c.

I denne forbindelse skal bemerkes at Toll- og avgiftsdirektoratet bl.a. uttalte flg. i rundskriv til Tollvesenet av 20. desember 2001 (jnr. 2001/5021) om de såkalte etterfølgende erververe av varen:

*" Det har blitt reist spørsmål om ansvaret for å betale toll og avgifter (merverdiavgiftsloven § 64 gir § 37 anvendelse ved innførsel av varer) for en ufortollet vare, også skal omfatte senere erververe av den ufortollete vare.*

*Vareeieransvaret i tolloven er ikke begrenset til kun innførselstidspunktet for varen, jf. definisjonen i § 1 nr. 3, og følgelig kan ansvaret etter § 37 for å betale toll og avgifter for en ufortollet vare, også rette seg mot de som senere etablerer et eiendomsforhold eller annet legitimasjonsforhold til varen.*

*Bestemmelsen i § 37 skal imidlertid praktiseres av Tollvesenet slik at det ikke skal rettes noe krav om toll og avgifter mot en som erverver en ufortollet vare fra importøren av vedkommende vare, dersom han ved **erhvervelsen eller den senere disponeringen av varen er i aktsom god tro med hensyn til at det ikke er foretatt fortolling.**"*

Hovedformålet med å innføre et eget begrep i tolloven var å klargjøre hvem som skulle ha ansvaret for betalingen av tollene, og følgelig også merverdiavgiften. (Begrepet vareeier er imidlertid også brukt i andre bestemmelser i tolllovgivningen, jf. bl.a. toll. § 33 og tolllovsforskriften punkt. 5.1.1. - 5.1.9 , 5.10.1- 5.10.6 og 5.11- 5.13.)

Hovedvekten er her lagt på legitimasjonsforholdet, ikke det underliggende reelle eierforhold. Iflg. Ot. prp. nr. 19 (65-66) side 19, uttales det at innholdet i definisjonen skal være "*det kompleks av kjensgjerninger som gjør vedkommende materielt berettiget til å råde over varen*".

Det er forutsatt at vareeieren må kunne opptre med en viss selvstendighet. Opptreden i egenskap av **bud eller fullmektig** faller derfor utenfor, for eksempel rederier, speditører, transportører, eller firmaer som er registrert som representant etter forskrift 71 til merverdiavgiftsloven, når det av omstendighetene framgår at disse opptrer på vegne av oppdragsgiveren.

**Det avgjørende vil etter dette vanligvis bli hvordan vedkommende framstiller seg overfor Tollvesenet i det enkelte tilfellet.** Generelt må det derfor i tvilstilfelle foretas en totalvurdering av alle fremlagte kjensgjerninger og bevis, hvor også selve besittelsen av varen er av betydning.

Fremleggelse av kun legitimasjonsdokumenter som faktura, konnossement, fraktbrev, eller andre transportdokumenter, vil kunne være tilstrekkelig til å bli **legitimert** som vareeier etter tolloven. Det samme gjelder dersom vedkommende har varen i sin besittelse på angjeldende tidspunkt, eller får godkjent en tolldeklarasjon i TVINN utfylt av han selv som varemottaker, uten å framlegge underliggende dokumenter.

Eksempelvis vil en kommisjonær som opptrer i eget navn men for fremmed regning, kunne bli ansett som vareeier etter tolloven, dersom han legger fram en faktura utstedt i eget navn. Det samme vil gjelde for en norsk eller utenlandsk lån- eller leietaker som innfører en vare, eller et firma som mottar en vare for reparasjon eller bearbeiding for senere gjenutførsel.

Dette viser at vareeierbegrepet i tolloven ikke samsvarer med det kjøpsrettslige eierbegrep, hvor risikoens overgang er av sentral betydning, jf. kjøpsloven av 13 mai 1988 nr. 27 § 13.

Konklusjonen i henhold til ovenstående blir etter dette flg:

Selv om Tollvesenet i de alt overveiende del av tilfellene vil holde seg til **den som er oppført som varemottaker i tolldeklarasjonen**, er det full adgang til å gå på den reelle importør/varemottaker som riktig vareeier etter tolloven, dersom denne for eksempel har brukt en ikke søkegod representant som fiktiv varemottaker ved fortollingen i den hensikt å fri seg fra ansvaret for toll og avgifter.

På den annen side er Tollvesenet **ikke forpliktet** til å gå på den reelle importøren av varen, dersom den legitimerede vareeier ved fortollingen, nekter å betale med den begrunnelse at han kun har lånt ut sitt navn til den reelle eiendomsbesitter av varen, eller Tollvesenet av andre grunner ikke ønsker et slikt resultat. Det vises i denne forbindelse til to sentrale dommer som støtter opp om ovennevnte standpunkter.

Gulating lagmannsrett avsa den 19. april 1996 dom i ankesak nr. 95-00379, hvor en person på forhånd hadde undertegnet tolldeklarasjonene på innførsel av tre biler in blanco. Han ble ansett å være legitimert som vareeier etter tolloven og ansvarlig for toll og avgifter på de tre bilene, selv om Tollvesenet på vedtakstidspunktet kjente til hvem som stod bak transaksjonene. Lagmannsretten hadde flg. prinsipielle uttalelser om det angjeldende spørsmål:

*” Regelverket kan likevel ikke - etter lagmannsrettens oppfatning- praktiseres slik at tollvesenet er avskåret fra å foreta etterberegning overfor den som har hovedansvaret for unndragelsen. I Ot.prp.nr. 19 (1965-66) side 19 synes departementet å ha forutsatt at det kan gjøres ansvar*

*gjeldende for andre enn den som direkte omfattes av definisjonen vareeier”...*

*”Slik saken er opplyst kan lagmannsretten likevel ikke se at Tollvesenet var avskåret fra å gå på den reelle importør.”*

*”Spørsmålet er om det proformaverk som var avdekket - og som etter tollvesenets oppfatning viste at J hadde foretatt en systematisk avgiftsunndragelse- kunne eller måtte føre til at man presenterte kravene direkte overfor hovedmannen også for de tre bilene denne saken gjelder.”*

*”Det kan reises tvil om det var riktig å gå på K i betraktning av de opplysninger som forelå hos tollvesenet. K må nærmest karakteriseres som en medhjelper, som må bebreides for at han signerte deklarasjonene.”*

*” Lagmannsretten er likevel kommet til at vareierdefinisjonen står så sterkt - slik den er beskrevet i lovens forarbeider- at den må legges til grunn også i dette tilfellet”, sitat slutt.*

Borgarting lagmannsrett avsa den 11. desember 1997 en kjennelse i kjæremålssak nr. 97-01941, hvor det ble akseptert at kravet om toll og avgifter ble rettet mot den reelle importør av varen, selv om to andre ikke betalingsdyktige selskaper stod som legitimerte vareeiere ved fortollingen. Tollvesenet hadde i dette tilfelle forgivevis først gått på de legitimerte vareeiere, før kravet ble reist mot den reelle importør av varen.

Det er således fullt mulig at begge de to aktører i en etterberegningssituasjon, kan bli ansett som vareeiere i forhold til tolloven, og som følge av dette med et **solidaransvar overfor Tollvesenet** for toll og merverdiavgift.

Videre kan det tenkes tilfelle hvor vareeier etter tolloven, blir solidarisk ansvarlig for toll og merverdiavgift, med den som har **representert ham overfor Tollvesenet**, eller med den som har hatt **omsorg for varen** ved innførselen til tollområdet, jf. toll. §§ 37, 52 og 58. Iflg. forarbeidene er det således i de enkelte paragrafer i tolloven, uttrykkelig nevnt hvilke andre aktører enn de som omfattes av vareierdefinisjonen, som det er ønskelig å gjøre ansvar gjeldende overfor.

Ovennevnte framstilling gjelder uansett hvilke salgs- og betalingsvilkår som måtte være avtalt mellom partene.

## **5. Toll. §§ 37 og 58 (Etterberegning av merverdiavgift, mv.).**

Ordlyden i mval. § 64 gir videre **toll. §§ 37 og 58** tilsvarende anvendelse for innførselsmerverdiavgiften.

§ 37 angir at bl.a. vareeieren har ansvaret for toll (merverdiavgift) på varer som ikke blir tollekspedert. Det er her ikke tilstrekkelig å foreta en eller annen form for tollekspedisjon, jf. definisjonen i toll. § 1 nr. 6, dersom ikke tollekspedisjonen består i en fortolling, jf. toll. § 1 nr. 7. Smugler vareeieren inn varen, så fremgår ansvaret for toll og merverdiavgift klart av denne bestemmelsen. Det bemerkes i denne forbindelse at plikten til å framlegge tolleklarasjon i

henhold til toll. § 32, ikke er undergitt foreldelse.

Dersom imidlertid vareeieren har fortollet varen ved innførselen med for eksempel et uriktig grunnlag, er det § 58 som er hjemmelen til å foreta en etterfølgende omberegning av toll og merverdiavgift.

Når det gjelder forholdet mellom toll. §§ 37 og 58, herunder hvilke foreldelsesfrister som skal gjelde, uttalte Toll- og avgiftsdirektoratet flg. i rundskriv til Tollvesenet av 20. desember 2001 (jnr. 2001/5021):

*”Anvendelsesområdet for bestemmelsene går ved om fortolling er foretatt, jf. definisjonen av begrepet i tolloven § 1 nr. 7. Er fortolling foretatt, er det endringshjemmelen i § 58 som skal anvendes. I motsatt fall skal ansvarsregelen i § 37 legges til grunn.*

*Når det gjelder spørsmålet om hvilke foreldelsesfrister som skal gjelde i de tilfeller som reguleres av § 37, bør det på dette punkt foretas en harmoniserende tolking av regelverket i tolloven §§ 37 og 58.*

*Tollvesenet skal derfor praktisere § 37 slik at det ikke skal foretas etterberegning overfor de ansvarssubjekter som er nevnt i bestemmelsen, dersom det er gått mer enn ti år regnet fra innførselstidspunktet for varen. Det er her et forvaltningsvedtak som kan avbryte fristen, et varsel om etterberegning er således ikke tilstrekkelig.*

*Videre skal Tollvesenet praktisere § 37 slik at vedtak om etterberegning må foreligge før det er gått tre år etter at det ulovlige forhold ble oppdaget, jf. den tilsvarende regel i § 58, 2.ledd.”*

## **6. Toll. §§ 56 og 57 (Forpassing og transittering).**

Mval. § 64 gir også toll. §§ 56 og 57 tilsvarende anvendelse. Definisjonen av begrepene forpassing og transittering, fremgår for øvrig av toll. § 1 nr. 12 og 13.

I § 56 tredje ledd fremgår at "avsenderen" er ansvarlig for toll (merverdiavgift.) av eventuelle manglende varer ved fremkomsten etter at forpassingsprosedyren er avsluttet. Dette er en ansvarsregel som kan sammenlignes med toll. § 37.

Når det gjelder transittering, uttaler § 57 andre ledd at reglene i § 56 gis tilsvarende anvendelse så langt de passer.

## **7. Toll. § 69 (Administrativt tillegg).**

Mval. § 64 gir også toll. § 69 tilsvarende anvendelse for innførselsmerverdiavgiften.

Den rettslige adgang til å ilegge tillegg er betinget av at det foreligger en uaktsom eller forsettlig overtredelse av tolloven eller forskrifter gitt i medhold av denne lov, og statskassen derved er eller kunne ha vært unndratt toll (merverdiavgift). Det skal bemerkes at de rettslige vilkår vil være oppfylt, selv om importøren rent faktisk skulle ha fradragsrett for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven i sitt avgiftsregnskap med staten.

Som det fremgår av Ot. prp. nr. 108 ( 92-93 ) side 46, skal utmålingen av tilleggets størrelse skje under hensyntagen til forholdets grovhet og rimeligheten av reaksjonen, og innenfor en skala begrenset oppad til 60 %. Tollvesenet vil herunder måtte hensynta de til enhver tid gjeldende retningslinjer for skjønnsutøvelsen.

## **8. Bruk av depositum m.v. ved midlertidig innførsel.**

Forskrift 12 § 4 andre ledd har flg. ordlyd:

*"Tollvesenet kan kreve depositum eller annen sikkerhet for merverdiavgift av varer som føres inn midlertidig, fritatt for toll i medhold av tolltariffens innledende bestemmelser § 14."*

Regelen gjelder varer som innføres midlertidig tollfritt i medhold av tib. § 14, dersom det ikke framgår av andre bestemmelser at merverdiavgift **skal oppkreves** ved slik midlertidig innførsel. I disse sistnevnte tilfelle blir det da ikke aktuelt å vurdere spørsmålet om depositum overhodet.

I rundskriv til Tollvesenet av 4. juni 1984 (84.12.01), framgår at Tollvesenet **skal** kreve depositum eller annen sikkerhetsstillelse for merverdiavgiften i tre spesielt nevnte tilfelle, og at lokalforvaltningen i andre tilfelle **kan** kreve depositum.

Det vises for øvrig til fremstillingen av det samme tema vedrørende tollene i eget temahefte om tib. §§ 13 – 15 under avsnittet *"generelt om tib. §§ 13 og 14 "* underpunkt *"depositum eller annen sikkerhetsstillelse"*.

Ved avkreving av depositum eller annen sikkerhetsstillelse i tilfeller at midlertidig innførsel i medhold av tib. § 14, tilsier harmoniseringshensyn at tollene og merverdiavgiften i størst mulig grad vurderes likt, dersom ikke spesielle hensyn skulle tilsi et ulikt resultat.

## **III. AVGIFTSPLIKT VED INNFØRSEL AV VARER**

Som det fremgår av mval. § 1 og § 62 første ledd, skal merverdiavgiften også oppkreves ved innførsel av varer til Norge. Forutsetningen for dette er at Stortinget hvert år vedtar at det skal betales merverdiavgift med en bestemt sats etter reglene i merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66.

### **1. Tollområdet.**

Norsk merverdiavgiftsområde samsvarer med det norske tollområde som er definert i toll. § 1 nr. 1 til å omfatte: *"det norske fastland og alt område innenfor territorialgrensen"*.

I lov om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone av 27. juni 2003 nr. 57 § 1 - 4, er norsk territorialfarvann definert slik:

*"§ 1. Territorialfarvannet og grunnlinjene*

*Norges territorialfarvann består av sjøterritoriet og de indre farvann.*

*Grunnlinjene danner yttergrensen for de indre farvann og utgangspunktet for beregningen av*

*sjøterritoriet og jurisdiksjonsområdene utenfor i samsvar med folkeretten.*

#### *§ 2. Sjøterritoriet*

*Sjøterritoriet omfatter havområdet fra grunnlinjene ut til 12 nautiske mil fra disse. Sjøterritoriets yttergrense er en linje trukket slik at hvert punkt på linjen ligger i en avstand av 12 nautiske mil (22 224 meter) fra nærmeste punkt på grunnlinjen. Sjøterritoriets grense mot annen stat følger av gjeldende overenskomster med staten.*

#### *§ 3. Indre farvann*

*De indre farvann er alt farvann som ligger innenfor grunnlinjene.*

#### *§ 4. Tilstøtende sone*

*Det opprettes en tilstøtende sone utenfor sjøterritoriet. Kongen fastsetter tidspunktet for opprettelsen av den tilstøtende sone, og hvilke havområder den skal omfatte. I den tilstøtende sone kan det føres kontroll med lovgivning om toll, skatt, innvandring og helse. Den tilstøtende sone støter opp mot sjøterritoriet og har en yttergrense som ligger i en avstand av 24 nautiske mil (44 448 meter) fra nærmeste punkt på grunnlinjen.”*

I forskrift av 14. juni 2002 nr. 625 om grunnlinjene for sjøterritoriet rundt Fastlands- Norge, er det fastsatt hvordan grunnlinjene, som er utgangspunktet for sjøterritoriets utstrekning, skal trekkes.

I forskrift av 19. desember 2003 nr. 1621 er det med hjemmel i tolloven og ovennevnte lov om territorialfarvannet, utformet nærmere regler om tollmyndighetenes kontroll i den tilstøtende sone.

## **2. Begrepene innførsel og utførsel.**

Når det gjelder begrepet **innførsel** er ikke dette definert hverken i tolloven eller merverdiavgiftsloven, men gjeldende forvaltningspraksis legger til grunn at begrepet omfatter handlinger hvorved varen bringes fysisk til norsk tollområde. Dette framgår også forutsetningsvis av ordlyden i toll. § 29 første ledd.

Begrepet **utførsel** omfatter handlinger hvorved varen bringes fysisk ut av norsk tollområde.

Merverdiavgiftsplikten oppstår således ved varens fysiske ankomst til tollområdet. Dersom varen legges inn på tollager, eller er undergitt tollprosedyrer hvor varen ikke er endelig frigjort fra Tollvesenets befatning, jf. toll. § 1 nr. 7, utsettes plikten til å beregne og innbetale avgiften. Avgiftsplikten ved innførsel rammer her i prinsippet også varer som **innføres som gave, leie eller lån** fra utlandet. Det samme gjelder innførsel for reparasjon og bearbeiding i Norge for senere gjenutførsel.

## **3. Utlandet.**

Mval. § 62 første ledd setter ytterligere en betingelse for at avgiftsplikt skal foreligge, at varen er innført fra "utlandet, Svalbard og Jan Mayen".

Havområder utenfor norsk tollområde som ikke inngår i andre lands tollområder, det vil si områder som ikke er undergitt en annen stats suverenitet (internasjonalt farvann), regnes ikke for utlandet i denne forbindelse.

Varer som ankommer havområder utenfor norsk territorialgrense som **mellomstasjon** før de tas inn til norsk tollområde, ansees å komme fra utlandet i henhold til mval. § 62 første ledd.

Naturprodukter som tas opp eller varer som produseres på skip eller andre installasjoner innenfor et annet lands territorialgrense (innenfor landets sjøterritorium), må anses å komme fra utlandet i relasjon til mval. § 62 første ledd.

#### 4. Varebegrepet i merverdiavgiftsloven.

Avgiftsplikten i mval. § 62 første ledd gjelder kun innførsel av **varer**.

Når det gjelder innførsel av tjenester, er det med hjemmel i mval. § 65 a utferdiget forskrifter av 15. juni 2001 (forskrift 121) om oppkreving av merverdiavgift for innførsel av **tjenester** (fjernleverte tjenester), men avgiften på disse oppkreves av skattemyndighetene.

Tjenester utført og levert i utlandet, kan for eksempel indirekte bli avgiftspliktig i Norge, dersom tjenesten inngår i en vare som innføres på ordinær måte, eller tjenesten er inkorporert i en vare i tilfeller som omfattes av bestemmelsene i § 62 tredje ledd ("*gjeninnførsel av varer etter bearbeiding, foredling eller reparasjon i utlandet*").

Definisjonen av begrepet vare i mval. § 2 gjelder også ved innførsel, og den har flg. ordlyd:

*"Med vare forstås fysiske gjenstander som ikke er fast eiendom. Som vare ansees også elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde.*

*Med tjeneste forstås alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare etter første ledd. Som tjeneste anses også begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller fast eiendom, samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier."*

Innledningsvis vises det til Merverdiavgiftshåndboken punkt 2.3, som kommenterer denne paragraf mer utfyllende.

Definisjonen skiller eksempelvis ikke mellom **nye** og **brukte** varer, og **levende dyr** ansees både etter tidligere og någjeldende rett, som varer.

Videre vil verdipapirformulærer (**aksjebrev, obligasjoner, mv.**), anses som vare når de omsettes som trykksaker.

**Egne forretningsdokumenter** (ferdige regnskaper, agentregnskaper, regnskapsoversikter, bilag o.l.) anses derimot ikke som vare, jf. Finansdepartementets brev av 28. mai 1970 (inntatt i SKD meld. av 30. november 1970).

Videre vil eksempelvis **originale** arkitekt- og ingeniørtegninger, rapporter, mv., hvor angjeldende fysiske medium (CD, diskett, papir) kun er brukt til å overføre tjenester til Norge, ikke bli å anse som vare ved innførselen av den fysiske gjenstand (overføringsmediet) til Norge. Dersom innførsel av tjenesten er avgiftsfri, vil også lagringsenheten være avgiftsfri.

Dersom originaltegningen kopieres opp i utlandet og selges til mottakere i Norge, er kopien en vare som innføres. Dersom det imidlertid samtidig utføres en tjeneste fra utlandet hvor bruken av tegningen inngår, vil innførsel av angjeldende tegningskopi som ledd i tjenesteutførelsen være fritatt for merverdiavgift, selv om tegningskopien som sådan må ansees som en vare etter toll. § 1 nr. 2. Kontraktsleveransen vil i slike tilfelle være en tjenesteytelse.

**Retten til kinematografisk film** er etter gjennomføringen av merverdiavgiftsreformen i 2001, regnet som en tjeneste, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001), punkt 6.1.3.3. Innholdet i slike tjenester består i at det gis rett til å kopiere eller reprodusere filmer for salg eller utleie til videomarkedet, eller for salg eller utleie til offentlig framvisning i Norge, Innføres slike rettigheter vil disse således ikke være avgiftspliktig etter mval. § 62 første ledd. Ved innenlands omsetning av slike tjenester, er det gitt et konkret avgiftsfritak i mval. § 5 nr. 2, jf. Merverdiavgiftshåndboken punkt 5.3.8, hvor det under nevnte punkt også er gitt en grensdragning mellom reklamefilm og annen kinematografisk film.

Det må presiseres at selv om kinematografisk film innføres på et fysisk medium hvor den norske kjøperen har til hensikt å **utnytte rettighetene** til filmen i Norge, vil dette eksemplaret av filmen ikke bli ansett som en avgiftspliktig vare etter mval. 62 første ledd.

Dersom imidlertid filmen er innført av en norsk forbruker til eget bruk, er det en filmkopi som er kjøpt fra utlandet, og den må således anses som en vare i henhold til mval. § 62 første ledd.

I tilfeller hvor en kinematografisk film (filmkopi) etter en konkret vurdering må anses som en avgiftspliktig vare ved innførselen til Norge, kan innførsel til visse formål etter annet regelverk medføre fritak for merverdiavgiften, jf. forskrift 12 § 4 første ledd, jf. tib. § 14 nr. 5 og nr. 6. Sistnevnte bestemmelser er kommentert i eget temahefte om tib. §§ 13 – 15.

Når det gjelder **programvare til EDB**, fremgår det av SKD meld nr. 20/84 av 17. august 1984, og nr. 24/1984 av 26. september 1984, at individuelt tilpasset (skreddersydd) programvare, ikke skal ansees som vare i merverdiavgiftslovens forstand.

Dersom programvaren er avgiftsfri, skal også lagringsenheten være avgiftsfri. Derimot skal såkalt standard programvare ansees som en vare. Med standard programvare menes programmer som er mangfoldiggjort og beregnet på to eller flere kjøpere.

Hver enkelt innførsel av programvare må her i prinsippet vurderes i forhold til grensdragningen som er angitt i de to nevnte meldinger fra Skattedirektoratet.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001, uttalte Toll- og avgiftsdirektoratet flg. i

rundskriv til Tollvesenet og næringslivet av 11. juli 2001 (jnr. 2001/879-17A):

*" I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 189 uttales at det utvidede tjenestebegrep i merverdiavgiftsloven § 2 innebærer at "produkter som omsettes digitalt, for eksempel omsetning av programvare over Internett, anses som omsetning av en tjeneste".*

*Det vises også til uttalelsene om dette på side 49 i ovennevnte proposisjon. Tidligere har tollvesenet krevd opp merverdiavgift ved innførsel av standard programvare over nett eller linje til Norge. Det vises bl.a. til brev herfra til tolldistriktssjefene av 22. mars 1996. Siden "digital" innførsel av programvare til EDB ikke lenger skal regnes som vare i relasjon til merverdiavgiftsloven § 62, skal det ikke lenger oppkreves merverdiavgift ved innførselen.*

*Dersom innførselen skjer på et fysisk bæremedium, skal imidlertid tariffing foretas i henhold til tolltariffen, og oppkreving av avgift skje på vanlig måte i samsvar med tidligere praksis på området. Det må således fortsatt foretas en sontring mellom individuelt tilpasset programvare, som anses som en tjeneste ved innførsel, og standard programvare som anses som en vare ved innførsel til Norge. Det vises for øvrig på dette punkt til uttalelsene i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2 (side 152), og til Finansdepartementets merknader til forskrift 121 punkt 3.1."*

Innførsel av bl.a. standard programvare til EDB på en fysisk bærer, vil således fortsatt bli ansett som vare etter merverdiavgiftsloven, og følgelig merverdiavgiftspliktig ved innførselen.

#### **IV. UNNTAK FRA AVGIFTSPLIKT VED INNFØRSEL**

Selv om det i prinsippet eksisterer avgiftsplikt for innførsel til Norge av alle varetyper, er det fastsatt en rekke unntak fra denne plikten. I det følgende skal disse unntakene behandles.

##### **1. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 4 første ledd.**

§ 4 første ledd har flg. ordlyd :

*"Det skal ikke beregnes merverdiavgift av varer som innføres tollfritt i henhold til tolltariffens innledende bestemmelser § 11, nr. 1-20 og nr. 24-29, § 13 og § 14 nr. 1-8, nr. 10 og nr. 14 og § 17 nr. 1 c for så vidt angår varer som er reparert gratis i utlandet."*

Som det fremgår av forskriftsteksten, er fritaket for merverdiavgift ved innførsel av varer, knyttet rent teknisk til enkelte tilsvarende tollfritak i tolltariffens innledende bestemmelser §§ 11, 13, 14 og 17. Det framgår således av den refererte oppregningen ovenfor, og særreglene i forskrift 12 § 5 (jf. nedenfor), at det ikke er fullt ut samsvar mellom toll- og merverdiavgiftsfritakene ved innførsel.

Henvisingsteknikken i § 4 forutsetter at det er innholdet i tollfritakene som bestemmer om det skal gis et fritak for merverdiavgiften i slike tilfeller.

Toll- og avgiftsdirektoratet viser i denne sammenheng generelt til kommentarene til de enkelte aktuelle tollfritak i tolltariffens innledende bestemmelser, i de tre utgitte temahefter som omhandler tib. § 11, tib. §§ 13 - 15 og tib. §§ 16 – 24. I disse vil det også foreligge en kort kommentar vedr. merverdiavgiften på de enkelte punkter.

## **2. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 5 første ledd.**

Denne paragraf inneholder spesialbestemmelser i forhold til reglene i § 4 første ledd. Enkelte av avgiftsfritakene er her teknisk knyttet til et tilsvarende tollfritak, se eksempelvis § 5 nr. 3 og 4, mens andre bestemmelser står på egne ben, se eksempelvis § 5 nr. 16, nr. 19 og nr. 20.

I det følgende avgis det kommentarer til de enkelte bestemmelser i § 5, hvor selve forskriftsteksten er inntatt først i kursiv.

### **§ 5 nr. 1:**

*"Gavesendinger av verdi under kr. 1000,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakkvarer (herunder sigarettpapir)."*

Beløpsgrensen ble øket fra kr. 500. til kr. 1000. med virkning fra 3. juli 2003, jf. rundskriv til Tollvesenet av 8. juli 2003 (jnr. 2003/484). De tidligere begreper brennevin og vin ble erstattet med alkoholholdig drikk i 1998. Nå omfatter bestemmelsen bl.a. også øl.

Det vises for øvrig til kommentarene i eget temahefte om tib. § 11 nr. 14 og eget temahefte vedr. tib. § 12 og mval. § 70, punktene 2.21 og 2.22.

Med gavesending forstås varer som sendes uten noen form for vederlag fra privatpersoner bosatt i utlandet til privatpersoner i Norge.

En privatperson kan etter denne bestemmelsen motta gaver som skal brukes av han selv eller hans familie, jf. ordlyden i § 1 i forskrift om toll- og avgiftsfritak for visse gavesendinger som føres inn til bruk for vedkommende selv eller dennes familie av 12. desember 1975 nr. 1, som uttaler at *"varer i gavesendinger av verdi under kr. 1000,- kan leveres avgiftsfritt når varene innføres til bruk for vedkommende selv eller dennes familie."*

Sendinger som betales helt eller delvis, for eksempel varer fra utlandet gitt som vederlag for utført verving i Norge, faller følgelig utenom fritaket.

Bestemmelsen er ikke anvendelig på sendinger fra personer bosatt i Norge, som midlertidig oppholder seg i utlandet. Slike sendinger må eventuelt medtas toll- og avgiftsfritt ved tilbakekomst til Norge i medhold av reisegodsforskriftens regler. Videre kan bestemmelsen ikke anvendes på varer gitt til bruk i næringsvirksomhet, for eksempel for gratisutdeling til bedriftens kunder.

Det er den enkelte sendings **vareverdi** som er avgjørende. Sendinger som inneholder flere pakker til samme mottaker, som hver for seg har en verdi under kr. 1000. vil ikke kunne innføres avgiftsfritt. Dersom imidlertid sendingen inneholder flere adskilte pakker til flere forskjellige mottakere, må det **den enkelte mottar** vurderes i forhold til beløpsgrensen på kr 1000.

Her vil eksempelvis en privatperson i utlandet som ønsker å sende flere julegaver til flere familiemedlemmer i Norge, finne det mest praktisk transportmessig å sende alle pakkene i en sending til en adressat i Norge, dersom mottakerne bor på samme sted.

Fraktkostninger for forsendelsen skal ikke inngå i vurderingen av sendingens verdi kr 1000. Er verdien kr 990, og fraktbeløpet kr 50, kan forsendelsen gå inn avgiftsfritt som gave. Er sendingens verdi over kr 1000, skal det oppkreves merverdiavgift etter tollverdireglene.

**§ 5 nr. 2:**

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

Bestemmelsen ble endret den 16. desember 1998 (ikraft 1. mars 1999), hvor avgrensningskriteriet ble endret til maksimum vareverdi kr 200 på sendingen, i motsetning til tidligere hvor det samlede avgiftsbeløp på sendingen (kr 50), var det avgjørende.

Dersom sendingens vareverdi på kr 200 overstiges, skal det kreves opp merverdiavgift etter tollverdireglene. Dette gjelder også i tilfeller hvor sendingen inneholder avgiftsfrie varer, for eksempel bøker. En sending med en vareverdi på totalt kr 250, som inneholder en avgiftsfri bok med vareverdi kr 150, og en avgiftspliktig CD med vareverdi kr 100, blir merverdiavgift å beregne av på CD-ens tollverdi.

**§ 5 nr. 3:**

*"Kunst- og museumsgjenstander som innføres direkte til godkjente offentlige understøttede museer og samlinger i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Det relevante tollfritak i denne sammenheng fremgår av overenskomst av 22. november 1950 om import av materiell av utdannende, vitenskapelig og kulturell art (Unescooverenskomsten), vedlegg B punkt. IV. Angjeldende vedlegg til Unescooverenskomsten, er kommentert av Toll- og avgiftsdirektoratet i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70, punkt 4.17.

**§ 5 nr. 4:**

*"Reisegods tilhørende FN's representanter og utlendinger med diplomatpass og norsk laissez-passer i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Det gis her merverdiavgiftsfritak for personlig bagasje, reisegods, reiseutstyr eller reiseformødenheter, i den grad reisegodsforskriftens regler ikke skulle gi avgiftsfritak. Når det gjelder det aktuelle tollfritaket, vises det til kommentarene til tib. § 11 nr. 9 i eget temahefte, og punkt 4.3. i temaheftet om tib. § 12 og mval § 70.

**§ 5 nr. 5:**

*"De forente nasjoners opplysningsmaterieell forutsatt at det mottas vederlagsfritt og ikke skal selges her i landet."*

Omfanget av avgiftsfritaket må her fastlegges i samsvar med overenskomster om privilegier og immunitet for FN og dens særorganisasjoner, jf. punkt 4.3. i eget temahefte om tib. § 12 og mval.

§ 70.

**§ 5 nr. 6:**

*"Billed- og lydmateriell av utdannende, vitenskapelig og kulturell natur i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Det relevante tollfritak i denne sammenheng fremgår av Unescooverenskomsten vedlegg C, som er kommentert av Toll- og avgiftsdirektoratet under punkt 4.17. i eget temahefte om tib.

§ 12 og mval. § 70.

**§ 5 nr. 7:**

*"Dokumenter og trykksaker fra myndigheter i et nordisk land i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Det relevante tollfritak er kommentert nærmere under punkt 4.12. i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70.

**§ 5 nr. 8:**

*"Materiell til bruk ved fløtning i norsk/svenske vassdrag i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Det relevante tollfritak er kommentert nærmere under punkt 4.13. i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70.

**§ 5 nr. 9:**

*"Turistreklamemateriell til gjenutførsel eller forbruk her i landet i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Det relevante tollfritak er kommentert under punkt 4.16. i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70.

**§ 5 nr. 10:**

*"Utstyr og proviant tilhørende utenlandske vitenskapelige ekspedisjoner i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Det relevante tollfritak er kommentert under punkt 4.14. i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70.

**§ 5 nr. 11 :**

*"Teaterkostymer, kulisser og andre rekvisita til lån eller leie og senere gjenutførsel i samme utstrekning som tollfrihet innrømmes."*

Etter tib. § 14 nr. 3 kan også norske aktører leie eller låne utstyr fra utlandet, jf. kommentarene til denne bestemmelse i eget temahefte som redegjør for tollfritaket.

Her finnes det således to overlappende merverdiavgiftsfritak på dette området ved at forskrift 12

§ 4 første ledd har tib. § 14 nr. 3 med i oppregningen.

(§ 5 nr. 11 antas for øvrig å ha sammenheng med toll- og avgiftsfritaket som ble innført ved rundskriv til Tollvesenet av 20. november 1957 (A-206), før regelen i tib. § 14 nr. 3 ble vedtatt i 1966.)

**§ 5 nr. 12:**

*"Klissjører og matriser i fast abonnement som innføres tollfritt av aviser og av pressebyråer eller lignende institusjoner som opptrer på vegne av aviser."*

Toll- og merverdiavgiftsfritaket er fremstilt i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70, under punkt 2.24. og 3.24.

**§ 5 nr. 13:**

*"Motorkjøretøyer som innføres tollfritt i forbindelse med eierens flytting hit til landet."*

Denne regel henger sammen med den tidligere flyttebilordningen, som ble opphevet f.o.m. 1. januar 2002. Det vises til § 1 i forskrift av 19. mars 2001 nr. 267, som forutsetter at forskrift 12 § 5 nr. 13 blir formelt opphevet som overflødig ved siden av denne forskriftsbestemmelse.

**§ 5 nr. 14:**

*"Reservedeler og fornødenheter, herunder cabinutstyr samt servicevarer til fly, i den utstrekning Toll- og avgiftsdirektoratet innrømmer tollfrihet."*

Henvisningen i § 5 nr. 14 til de tilfelle hvor Toll- og avgiftsdirektoratet innrømmer tollfrihet, gjelder diverse tollfritaksskriv som finnes på dette området, jf. rundskriv (inntatt i meddelelser til Tollvesenet) av 4. juni 1947 (A 68), 20. september 1947 (A 165), 29. mars 1961 (A77), 31. mai 1969 (A 57), og 4. mai 1972 (A 43).

Det vises på dette punkt til fremstillingen i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70 under punktene 2.26. og 3.26.

Når det gjelder toll- og merverdiavgift ved innførsel av varer til sivil luftfart, finnes flere regelverk som er delvis overlappende og lite sammenfallende hva angår anvendelsesområdet. Her er det gitt en summarisk oversikt over regelverkene under kommentarene til tib. § 11 nr. 3 i eget temahefte om tib. § 11.

**§ 5 nr. 15 :**

*"Dyr som:*

- a. innføres midlertidig for avlsformål,*
- b. innføres midlertidig for å delta i konkurranser og/eller utstillinger,*
- c. innføres midlertidig i forbindelse med eierens midlertidige opphold her i landet,*
- d. eies av personer bosatt her i landet og som gjeninnføres etter midlertidig opphold i utlandet,*
- e. innføres i forbindelse med eierens flytning hit til landet, forutsatt at dyrets verdi ikke overstiger kr. 2 000,-."*

Dette punkt ble tilføyd ved forskriftsendring av 25. september 1970. Iflg. bokstav e skal det i

flyttetilfeller oppkreves avgift fra første krone når dyrets verdi overstiger kr 2.000.

Når det gjelder merverdiavgift ved innførsel av levende dyr, vises det for øvrig til framstillingen nedenfor under avsnitt VI, hvor de forskjellige situasjoner er gjennomgått mer inngående, både hva angår toll- og merverdiavgiften.

**§ 5 nr. 16:**

*"Menneskeorganer, blod o.l. som innføres av sykehus eller medisinske laboratorier for bruk, undersøkelse og/eller kontroll."*

Når det gjelder blod har bestemmelsen vært praktisert slik at serum av menneske- og dyreblood er fritatt for merverdiavgift, jf. rundskriv til Tollvesenet av 1. november 1978 (nr. 78.22.02). Det samme gjelder innførsel av blodplasma eller bestanddeler av dette.

**§ 5 nr. 17:**

*"Nyhetsbilder i vanlige brevsendinger og ekspressbrevsendinger til billedbyråer og pressebyråer som er registrert i avgiftsmanntallet, jfr. merverdiavgiftslovens kap. VII. Fritaket omfatter foruten vanlige bilder på papir også gjennomslåtte bilder på filmbasis (slides, dias o.l.)."*

**§ 5 nr. 18:**

*"Redaksjonelt stoff i vanlige brevsendinger og ekspressbrevsendinger til aviser, ukeblad og tidsskrifter (fagblad) som utgis av aviser, forlag, organisasjoner og institusjoner som er registrert i avgiftsmanntallet, jfr. merverdiavgiftsloven kap. VII. Fritaket omfatter avtrykk av artikler, reportasjer, noveller og føljetonger med eventuelle tilhørende illustrasjoner, tegneserier, samt annonseoriginaler (oppklebede tekster med tilhørende bilder)."*

§ 5 nr. 17 og 18 kom inn i forskriften i 1978, bl.a. som en følge av vanskelighetene med å fastsette riktig tollverdi på slikt materiale, samt de store muligheter til oversendelse på annen måte enn på papir.

Det vises for øvrig til kommentarene under punkt 4.15. i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70.

**§ 5 nr. 19:**

*"Legemidler som utdeles gratis for klinisk utprøving hvor det foreligger registreringsfritak fra Statens legemiddelkontroll."*

Avgiftsfritaket er gitt for å likestille innførsel med uttak av slike legemidler i norsk registreringspliktig virksomhet.

**§ 5 nr. 20 :**

*"Flysimulatorer og deler og komponenter til disse til bruk i forbindelse med sivil luftfart."*

Det vises i denne forbindelse til framstillingen ovenfor vedr. § 5 nr. 14, og til den oversikt over toll- og merverdiavgiftsfritak ved innførsel av varer til sivil luftfart som er utarbeidet under kommentarene til tib. § 11 nr. 3 i eget temahefte.

### **3. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 5 andre ledd – gjeninnførsel i uforandret stand.**

Forskrift 12 § 5 andre ledd har flg. ordlyd :

*"Toll- og avgiftsdirektoratet kan frita for merverdiavgift varer som er tollfrie i henhold til tolltariffens innledende bestemmelser § 11 nr.23, forutsatt at eksportør og importør er en og samme person, institusjon eller firma."*

Toll- og avgiftsdirektoratets myndighet til å innvilge fritak, er delegert til lokalforvaltningen. Fritak for merverdiavgift kan innrømmes når vilkårene i tib. § 11 nr. 23 er oppfylt, samt at eksportør og importør er en og samme person, institusjon eller firma.

Når det gjelder vilkårene i tib. § 11 nr. 23, vises det til kommentarene til denne bestemmelse i eget temahefte om tib. §§ 11.

Vilkåret om at importør og eksportør må være identiske, har sammenheng med det innenlandske merverdiavgiftssystem. På samme måte som det skal beregnes merverdiavgift på en vare flere ganger ved ordinær omsetning mellom registrerte næringsdrivende innenlands, skal det også betales merverdiavgift når den samme varen innføres. Forskriftsteksten er her generelt utformet, og gir intet unntak for de tilfeller hvor en tidligere importør har blitt endelig belastet med merverdiavgift.

Ved **gjeninnførsel** av tidligere **norskproduserte eller tidligere fortollede** varer, er det opp til importøren å dokumentere at vilkårene for å oppnå toll- og avgiftsfritak er tilstede.

Det er her i prinsippet intet unntak fra plikten til å avgi tolldeklarasjon for innførsel av varer, jf. tollforskriften kapittel 5, og i den forbindelse kreves det som hovedregel at det fremlegges utførselsdeklarasjon for å dokumentere at varen tidligere har blitt utført fra Norge.

Ordlyden i tollforskriften pkt. 5.10.3.1, siste ledd *"eller for senere toll- og avgiftsfri gjeninnførsel av varene"*, gir her vareeieren mulighet til å skaffe seg den nødvendige legitimasjon til bruk ved den senere gjeninnførsel.

Dersom importøren fremlegger dokumentasjon for at det tidligere er beregnet toll og avgifter på varene fullt ut i Norge, vil reglene i tib. § 11 nr. 23 jf. forskrift 12 § 5 andre ledd, i de fleste tilfeller gi fritak for toll og merverdiavgift på gjeninnførselstidspunktet.

Dersom det skjer et skifte av eierposisjon mens varen er i utlandet, vil imidlertid vilkåret i forskrift 12 § 5 andre ledd om "*samme eksportør som importør*", medføre at avgiftsfrihet ikke kan innrømmes.

#### **4. Avgiftsfritak med hjemmel i forskrift 12 § 5 a – innførsel av elektrisk kraft.**

Iflg. mval. § 2 jf. § 62 er elektrisk kraft en vare som er avgiftspliktig ved innførsel til tollområdet. Ved den uttrykkelige fritaksbestemmelsen i forskrift 12 § 5 a, skal det ikke beregnes merverdiavgift på denne varetype ved innførselen.

#### **5. Mval. § 63 jf. § 5 første ledd nr. 3, og § 5 b nr. 4 bokstav d – innførsel av frimerker, sedler og mynter.**

Innførsel av frimerker, sedler og mynter er fritatt for merverdiavgift dersom de er samlerobjekter, jf. mval. § 5 første ledd nr. 3. Det vises innledningsvis til kommentarene i Merverdiavgiftshåndboken punkt 5.3.9, når det gjelder denne bestemmelse.

Når det gjelder spørsmålet om hvilke **frimerker som er samleobjekter**, uttales flg. i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), side 101:

*"Departementet vil foreslå at omsetning av postale tjenester blir avgiftspliktig. Forslaget innebærer at omsetning av postfriske frimerker – det vil si frimerker som kan benyttes som frankeringsmiddel i Norge - skal avgiftsberegnes. En rekke av disse frimerkene er omsettelige til en høyere verdi enn frimerkets pålydende. Disse frimerkene omsettes som samleobjekter og er etter departementets syn ikke en del av omsetningen av postale tjenester. Det samme gjelder ikke-postfriske frimerker. Andre frimerker enn postfriske frimerker som omsettes til pålydende verdi bør etter departementets syn fortsatt være unntatt."*

Det fremgår av ovennevnte at frimerker som kan benyttes som frankeringsmidler i Norge, og som omsettes til pålydende, ikke skal anses som samlerobjekter i forhold til mval. § 5 første ledd nr. 3.

Når det gjelder merverdiavgiftsfritaket for **mynter og sedler som samleobjekter**, fremgår dette klart av lovens ordlyd.

Når det gjelder innførsel av objekter som er **gyldige betalingsmidler** i Norge eller i utlandet, gir mval. § 5 b nr. 4 bokstav d et klart avgiftsfritak, uavhengig av om de skal tjene som samlerobjekt eller ikke, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), side 191 og 194. På side 194 i proposisjonen gis også en klar uttalelse om hva som i denne sammenheng skal anses som **betalingsmiddel**.

Myntmedaljer og minnemynter, mv., som ikke er (og heller ikke har vært) gyldig

betalingsmiddel, vil her falle utenfor avgiftsfritaket.

Med sedler menes pengesedler utstedt av vedkommende lands kompetente myndighet eller riksbank. Når det gjelder dokumentasjon som skal kreves for at mynter og sedler er eller har vært gyldige betalingsmidler, uttales flg. i rundskriv til Tollvesenet av 12. februar 1990 (90.04.01): *"Vilkåret om at mynter er eller har vært et gyldig betalingsmiddel, medfører at vedkommende importør må sannsynliggjøre ved f.eks. dokumentasjon fra kompetent myndighet at mynten har vært gyldig betalingsmiddel"*.

## **6. Mval. § 63 jf. § 16 første ledd nr. 7 og 8 - innførsel av aviser, bøker og tidsskrifter.**

Det fremgår av Ot.prp. nr. 17 (68-69) side 46, at begrunnelsen for et avgiftsfritak for disse varetyper er hensynet til at det trykte ord i et så lite språksamfunn som det norske, skal være fritatt for den belastning som en avgift utgjør. En avgift vil virke hemmende på den frie opinionsdannelse, og kulturelle hensyn vil følgelig også bli skadelidende. Merverdiavgiftsfritaket er på dette punkt språk- og kulturpolitisk begrunnet.

Regelverket i mval. § 16 nr. 7 og nr. 8, herunder forskrift 16 og 19, er generelt kommentert under punkt 16.9. og 16.10 i Merverdiavgiftshåndboken.

### **6.1. Avgiftsfritak for innførsel av aviser.**

Dette omfatter de alminnelige nyhetsaviser, jf. Ot.prp. nr. 17 (68-69) side 54. Trykksaker som hovedsakelig inneholder reklame og som utdeles gratis, ansees ikke som alminnelig nyhetsavis i lovens forstand.

Avisene må etter bestemmelsen utkomme regelmessig med minst et nummer ukentlig. Utkommer den sjeldnere vil den eventuelt måtte bli å vurdere etter fritaket for tidsskrifter, jf. nedenfor under punkt 6.3. Fritaket gjelder i **alle ledd**, i motsetning til bok- og tidsskriftsfritaket, som er begrenset til kun siste omsetningsledd. Det vises for øvrig til Merverdiavgiftshåndboken punkt 16.9. hvor bl.a. noen enkeltsaker er gjennomgått.

### **6.2. Avgiftsfritak for innførsel av bøker.**

Fritaket omfatter bøker i siste omsetningsledd, og er nærmere regulert i forskrift 19. De tilfellene som er nevnt i forskrift 19 §§ 2 og 3, og som ikke er omfattet av dette avgiftsfritaket, kan likevel være unntatt etter bestemmelsene i forskrift 12 (for eksempel § 5 nr. 5, nr.7, eller nr. 9), jf. kommentarene ovenfor.

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

Fritaket omfatter også **parallellutgaver** av bøker utgitt som lydbøker, jf. forskrift 19 § 1. Forutsetningen er her at det foreligger en ordinær avgiftsfri bok som blir utgitt som lydbok. Det vises for øvrig til Merverdiavgiftshåndboken punkt 16.10.3. som bl.a. gjennomgår et betydelig antall enkeltavgjørelser i forhold til denne fritaksbestemmelsen. Bøker utgitt på CD-rom (for eksempel faglitteratur) er blitt ansett å falle utenfor avgiftsfritaket.

### **6.3. Avgiftsfritak for innførsel av tidsskrifter.**

Vilkårene for avgiftsfritak etter lovens ordlyd gjelder flg.:

- Tidsskrifter som hovedsakelig omsettes til faste abonnenter.
- Tidsskrifter som hovedsakelig deles ut til foreningsmedlemmer.
- Tidsskrifter med overveiende politisk, religiøst, eller litterært innhold.

Fritaket er ytterligere regulert i forskrift 16.

I § 1 i denne forskrift, er tidsskrifter definert på flg. måte :

*" Som tidsskrift ansees etter disse forskrifter enhver annen publikasjon enn avis forutsatt at...*

- a. publikasjonen utkommer periodisk og med minst 2 nummer i året,*
- b. publikasjonen er nummerert, er et ledd i en ikke tidsbegrenset rekke, og utkommer etter en fast utgivelsesplan.*
- c. de enkelte nummer har felles tittel*
- d. publikasjonen omsettes til en forhåndsbestemt pris eller utdeles til foreningsmedlemmer."*

I § 3 er **hovedsakelighetskriteriet i loven** satt til 80 % av netto opplag i en sammenhengende periode. Hva som ansees om netto opplag fremgår av § 4 i forskriften.

Når det gjelder utenlandske tidsskrifter, angir forskriften § 5 at avgiftsfriheten er betinget av at minst 80 % av de eksemplarer som blir omsatt i Norge i en sammenhengende periode på 12 måneder, har vært eller vil bli omsatt til betalende abonnenter.

Det vises for øvrig til Merverdiavgiftshåndboken 16.10.2.

I rundskriv til Tollvesenet av 20. april 1995 (95.10.04), har Toll- og avgiftsdirektoratet gitt lettelser i deklarasjonsplikten for import av bl.a. bøker og tidsskrifter.

## **7. Mval. § 63 jf. § 17 første ledd nr. 1 - innførsel av div. skip, luftfartøyer, plattformer, mv.**

Skip, luftfartøyer, oljeboringsplattformer, mv., nevnt i § 17 nr. 1 bokstavene a-d, ansees som varer etter definisjonen i merverdiavgiftsloven. Begrunnelsen for disse avgiftsfritak er bl.a. hensynet til skips- og luftfartens internasjonale stilling i Norge.

### **7.1. Mval. § 17 nr. 1 a.**

**Kravet om 15 meter største lengde.**

Kravet om minst 15 meter største lengde gjelder alle skip, unntatt spesialskip i petroleumsvirksomhet, brukt til de oppregnede formål i bokstav a.

Det er den største lengde på skroget som er avgjørende. Sjøfartsdirektoratet har gitt nærmere regler om den offisielle målingen av fartøyer, jf. forskrift av 26. juli 1994 nr. 749, gitt med hjemmel i lov om måling av skip av 19. juni 1964 nr. 20. Det skal her sees bort fra ankerarrangementer, påmontert badehylle eller rekkverk, eller fast montert tilleggsutstyr som henger utenfor skroget. Den offisielt målte lengde som skal legges til grunn av Tollvesenet i disse tilfelle, vil fremgå av enten identitetsbevis, dersom skipet er under 15 meter, eller målebrev, dersom skipet er over 15 meter.

Sjøfartsdirektoratet har i brev til Toll - og avgiftsdirektoratet uttalt flg. i denne forbindelse :  
*" Vi gjør oppmerksom på at største lengde alltid skal komme til syne i enten identitetsbevis eller målebrev, som er de eneste dokumenter som gyldig gir uttrykk for fartøyets lengde og angivelse av denne."*

#### **Hva er et skip.**

Skipsskrog over 15 meter som **flyter på egen kjøl**, helt eller delvis montert, kan under gitte omstendigheter ansees som skip etter mval. § 17 nr. 1 a. Dette må vurderes helt konkret i hvert enkelt tilfelle.

Dykkerbåter, kraner, mudderapparater, eller lignende flytende maskineri, faller i prinsippet utenfor bestemmelsens anvendelsesområde. En flytekran på 215 tonn med egen mannskapslugar og uten eget fremdriftsmaskineri, er eksempelvis blitt tillatt registrert i skipsregisteret. Et slikt objekt vil imidlertid være mest aktuelt å vurdere i forhold til alternativene befordring av last eller redning.

Det synes rimelig å tolke ordlyden i § 17 nr.1 a slik at det ikke er noen uttrykkelig betingelse at det foreligger en faktisk registrering av objektet i skipsregisteret, dersom bruken i forhold til det aktuelle alternativ er konstatert. Imidlertid vil en slik manglende registrering være et moment som taler imot å anse det foreliggende objekt som et skip på innførselstidspunktet.

#### **7.1.1. Skip bestemt for passasjerbefordring mot vederlag.**

Begrunnelsen for dette avgiftsfritaket er hensynet til den kollektive personbefordrings økonomiske og konkurransemessige stilling, jf. Ot.prp.nr. 17 (68-79), side 47. Selv om begrunnelsen for fritaket er den kollektive rutetrafikk, er bestemmelsen i praksis også blitt brukt hvor det foreligger chartertrafikk av mere begrenset og sporadisk omfang.

#### **Begrepet passasjerbefordring.**

Virksomhet som kun driver med innførsel og videreomsetning av passasjerfartøyer og lystfartøyer, faller utenfor fritaket i § 17 nr 1 a, da virksomheten i såfall kun driver med vareomsetning, ikke passasjerbefordring.

Det må her foretas en grensedragnings mot **ren utleie av vare**. Dersom leietakeren selv holder skipper og mannskap på fartøyet, er det avgiftsrettslig kun utleie av en vare som foreligger. Den

som driver en reell næringsvirksomhet med passasjerbefordring, må vanligvis også påregne utgifter til lønn for skipper og mannskap. Slike utgifter vil framgå av vedkommendes regnskap.

### **Passasjerbefordring mot vederlag.**

Kravet om vederlag gjelder kun dette alternativ i § 17 nr. 1 a. Ordlyden i bestemmelsen innebærer at det stilles krav om at aktiviteten må være **drevet mot vederlag**, samt at den er utført som ledd i næringsvirksomhet.

Bestemmelsen omfatter ikke befordring av eieren selv eller egne arbeidere fra bosted til arbeid eller i forbindelse med virksomheten. Arbeidernes vederlag (arbeidsinnsatsen) har sitt utspring fra ansettelsesforholdet, som er helt uavhengig av befordringen som foretas. Vederlagsfri befordring av eieren privat eller eksempelvis for andre virksomheter (selvstendige rettssubjekter) innen samme konsern, vil medføre at avgiftsfritaket ikke kan innrømmes.

### **Begrepet næringsvirksomhet.**

Bestemmelsen forutsetter at skipet er anskaffet til bruk i **næringsvirksomhet** som består i å drive passasjerbefordring mot vederlag. Det må derfor dokumenteres at virksomheten som gjelder passasjerbefordringen isolert sett, skal ha et visst omfang og varighet, at den drives for vedkommendes egen regning og risiko, samt at den på sikt er egnet til å gi overskudd.

Som eksempel kan nevnes at en idrettsforening eller en humanitær institusjons anskaffelse av et fartøy til bruk i forbindelse med stevner, utflukter, mv., vil falle utenfor avgiftsfritaket uansett om deltagerne betaler et bestemt beløp for turen til dekning av driftskostnadene til båten.

### **Begrepet bestemt for.**

Avgjørende vil vanligvis i en helhetsvurdering være fartøyets beskaffenhet og den aktuelle bruk, jf. Finansdepartementets uttalelse i brev av 5. august 1988, inntatt i SKD. meld. nr. 16/88 av 19. oktober 1988.

Det er imidlertid ikke tilstrekkelig at fartøyet ved innførselen er generelt **egnet for** den aktuelle bruk, dersom det klarlegges at den **rent faktisk** ikke skal brukes til passasjerbefordring i næringsvirksomhet.

Her må det foretas en konkret helhetsvurdering av flere momenter. Båtens art og dens bruk vil som regel falle sammen, særlig er det grunn til å anta dette når en ferge til persontransport er nybygget for et fergeselskap i Norge. Mer problematisk kan det være hvor fartøyet er brukt i utlandet til et annet formål, for eksempel som fritidsfartøy, og den påstås brukt i Norge som passasjerfartøy etter innførselen.

Er fartøyet iflg. papirene (identitetsbevis/målebrev) klassifisert som fritidsfartøy, påligger det vareeieren å dokumentere ved innførselen at fartøyet skal brukes i en næringsvirksomhet som driver personbefordring mot vederlag. Dersom bruken dokumenteres (her vil det påligge vareeier å frembringe tilstrekkelige momenter), vil dette kunne avgjøre spørsmålet om avgiftsfritak, uansett hvilke anmerkninger som måtte finnes på skipets blad i skipsregisteret. (Her gjelder det andre regler for båtmotoravgiften, jf. Stortingets vedtak om avgift på båtmotorer § 2 bokstav c nr. 4.)

Skip innført til opphugging vil falle utenfor fritaket. Det samme gjelder innførsel av et større passasjerskip som skal legges ved kai og utleies til hybler, eller dersom det skal drives restaurant ombord.

I utgangspunktet er det **skipets tilstand på innførselstidspunktet** som skal være avgjørende, og det godtas således ikke at det foretas ombygginger og påbygginger, e.l., etter dette tidspunkt. Reparasjoner og vedlikehold av mere omfattende karakter, vil etter bestemmelsen følgelig ikke være tillatt etter innførselstidspunktet.

### **Hvem kan sannsynliggjøre avgiftsfritaket.**

Utgangspunktet for tolkningen av mval. § 17 nr. a, er at merverdiavgiftsplikten skal vurderes for det enkelte avgiftsoppgjør. Det vil bryte med merverdiavgiftssystemet dersom et omsetningsledd skal oppnå merverdiavgiftsfritak ved å sannsynliggjøre at neste ledd vil oppfylle vilkårene for fritak. Forvaltningspraksis bør i denne sammenheng være lik for innenlands omsetning og ved innførsel.

Når det gjelder spørsmålet om det skal være forholdet til **importøren eller senere erververe eller leietagere av et fartøy som skal begrunne avgiftsfritak**, uttalte Finansdepartementet bl.a. flg. i brev av 20. september 2001 om dette:

*”Ved videresalg er det spørsmål om å trekke inn i vurderingen hva fartøyet kan antas å bli brukt til etter at det er omsatt på nytt (neste omsetningsledd). I disse tilfellene må hovedregelen være at det er importør/vareeier selv som må oppfylle vilkåret om å drive med ”passasjerbefordring mot vederlag” i egen næringsvirksomhet. Hensynet til lovens system og praktikable regler tilsier et slikt tolkningsresultat.*

*På den annen side er det etter departementets oppfatning imidlertid ikke innenfor lovens ordlyd å sette opp en absolutt ”firkantet” regel i praksis som stenger for at importør/vareeier kan påberope seg bruken i neste omsetningsledd. Etter departementets mening vil det imidlertid bare unntaksvis være adgang for importør/vareeier til å trekke bruken i neste omsetningsledd inn i vurderingen. Lovens vilkår vil kunne anses som oppfylt også på importørens/vareeierens hånd, i tilfeller hvor det på innførselstidspunktet er inngått en kjøpekontrakt og det legges fram dokumentasjon som sannsynliggjør at kjøper faktisk vil benytte fartøyet til virksomhet med passasjerbefordring. I slike tilfeller må det stilles strenge krav til dokumentasjon, og det er importør/vareeier som må godtgjøre at avgiftsfri innførsel kan skje.*

*I denne sammenheng vises det også til Skattedirektoratets brev av 5. januar 2001 til Finansdepartementet. Av dette brevet fremgår at det er etablert en forvaltningspraksis for i visse tilfeller å akseptere avgiftsfritak, selv om det er andre enn den som importerer fartøyet som står for bruken av fartøyet.*

*Ved bortleie er det derimot ikke tale om å vurdere senere omsetningsledd for så vidt gjelder fartøyet. Vurderingstemaet blir om fartøyet kan sies å være ”bestemt for passasjerbefordring mot vederlag” mens det eies av importør. Ved denne vurderingen vil det derfor være naturlig også å trekke inn den bruk en leietaker gjør av fartøyet. I den grad det godtgjøres at leietaker skal bruke fartøyet i fritaksberettiget virksomhet, må også lovens vilkår anses som oppfylt på*

*importørens hånd.*

*Det må imidlertid også her stilles strenge krav til dokumentasjon. Som påpekt av Toll- og avgiftsdirektoratet må denne vurderingen foretas på innførselstidspunktet, og det må i det minste kreves at det er inngått en leiekontrakt. Videre må det legges fram tilstrekkelig dokumentasjon som sannsynliggjør at leietakeren faktisk vil benytte fartøyet til passasjerbefordring.*

*Finansdepartementet ber om at denne rettsforståelsen legges til grunn i fremtidig praksis. Departementet er inneforstått med at lovanvendelsen kan bli vanskelig ved den vurdering som må foretas i det enkelte tilfelle i forhold til fartøyets bruksområde. Det er vanskelig å fastslå generelt hvilke krav til dokumentasjon som kan oppstilles, da dette vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle.”*

Finansdepartementet viser til brev fra Skattedirektoratets av 5. januar 2001, hvorfra flg. refereres:

*”I sitt brev til Toll- og avgiftsdirektoratet 5. august 1988 uttalte departementet at det må være opp til importøren å sannsynliggjøre at avgiftsfri innførsel kan foretas. Brevet er inntatt i Skattedirektoratets meldinger Av nr 16/1988 av 19. oktober 1988. For at et fartøy skal kunne anses bestemt for passasjerbefordring mot vederlag uttalte departementet at det i tvilstilfeller må kunne kreves fremlagt passasjersertifikat. Videre må importøren kunne pålegges å sannsynliggjøre at fartøyet skal benyttes til passasjerbefordring som næringsvirksomhet. Hvilken dokumentasjon som skal kreves i det enkelte tilfelle må avgjøres konkret. Dette må etter direktoratets mening gjelde uavhengig av om det er importøren eller en leietaker som skal benytte fartøyet til passasjerbefordring. Skattedirektoratet finner det vanskelig å fastslå generelt hvilke krav til dokumentasjon som kan oppstilles. Det må imidlertid kunne sannsynliggjøres at den aktuelle båt er egnet til bruk for personbefordring mot vederlag og at det foreligger et markedsgrunnlag for denne type båt, herunder at det vil kunne skje en inntjening som gir bruken av fartøyet karakter av næringsvirksomhet. Dersom et slikt marked og inntjening ikke kan dokumenteres, har det formodningen mot seg at den aktuelle båt er anskaffet for bruk til personbefordring mot vederlag...”*

Det vises for øvrig til rundskriv til Tollvesenet av 17. oktober 2001 (jnr. 2001/3261), og til Merverdiavgiftshåndboken punkt 17.2.

### **Kombinert bruk.**

Bruk til forskjellige formål kan skape problemer for avgiftsfritaket, for eksempel dersom det foreligger kombinert transport av last og egne ansatte samt personlig bruk for eieren av virksomheten.

Det vises i denne forbindelse til Merverdiavgiftshåndboken punkt 17.2.

### **Enkelte bevisvurderingsmomenter under punkt 7.1.1.**

- a. Fremlagt forsikringsbevis spesielt for denne type virksomhet.
- b. Om passasjersertifikat, eventuelt "tillatelse til begrenset passasjerbefordring", (det vil si

innenskjærs fart og maksimum 12 personer, jf ordlyden i de utstedte tillatelser), er gitt importøren av sjøfartsmyndighetene.

I henhold til forskrift om besiktigelse for utstedelse av sertifikater til passasjer- lasteskip, m.v. av 15. juni 1987, skal fartøyer som befordrer passasjerer ha enten passasjersertifikat eller en egen særskilt tillatelse til begrenset passasjerbefordring. Dette påbud er straffesanksjonert etter forskriftens § 63, og innebærer at fartøyet ikke kan anvendes til passasjerbefordring før tillatelse fra sjøfartsmyndighetene foreligger.

c. Om mannskap er fast ansatt og stilles til disposisjon ved for eksempel enkeltturer (chartervirksomhet). Legger importør i forbindelse med innførselen, fram en kontrakt med en leietaker hvor båt og mannskap er chartret for en lengre periode, synes det vanskelig å nekte fritak på innførselstidspunktet, dersom ikke andre sterke grunner tilsier et annet standpunkt.

Skipskontrollen har bl.a uttalt at det ikke kreves spesiell godkjennelse av fritidsbåt som leies ut uten fører og mannskap, og at det derfor forutsettes at leietaker ikke tar betalende passasjerer, d.v.s. driver passasjerbefordring mot vederlag. Denne utleien av båten uten mannskap vil derfor kun være utleie av en vare, og følgelig falle utenfor avgiftsfritaket.

d. Importør har allerede en igangværende virksomhet som driver passasjerbefordring mot vederlag.

e. Foretaksregistrering av slik virksomhet foreligger.

f. Prospekter , annonsering, mv., foreligger.

g. Båten er nylig ombygget til formålet i utlandet med godkjent sikkerhetsutstyr m.v.

**Ved innførselen** må Tollvesenet foreta en konkret vurdering av fartøyet og den oppgitte bruk. Som det framgår av ovennevnte melding fra Skattedirektoratet av 19. oktober 1988 (nr. 16/88), er det opp til importøren å sannsynliggjøre at avgiftsfri innførsel kan foretas. På dette tidspunkt blir det en sannsynlighetsvurdering av alle momenter i et framtidsperspektiv, mens det ved kontroll i ettertid vil være lettere å vurdere om vilkårene er eller vil bli oppfylt.

Dersom det **ved fortollingen** ikke framlegges tillatelser fra sjøfartsmyndighetene, jf. bemerkningene ovenfor, er det ikke adgang til å anvende fartøyet til passasjerbefordring. Fortolling med oppkreving av merverdiavgift bør derfor vurderes foretatt i slike tilfelle, dersom ikke importøren greier å framskaffe tillatelsen innen en frist som er fastsatt i det enkelte tilfelle.

Når nevnte tillatelse foreligger, kan importøren søke om at oppkrevd merverdiavgift blir tilbakebetalt, eventuelt vedlagt tilstrekkelig dokumentasjon på at avgiftsfritaket for øvrig er sannsynliggjort.

Dersom importøren ikke har utvist klanderverdig forhold ved fortollingen, vil det ved en etterkontroll av om importøren er berettiget til angjeldende avgiftsfritak, måtte hensyntas tidsrammen for foreldelse som er angitt i toll. § 58 første ledd.

### **7.1.2. Skip bestemt til befordring av last, sleping , redning , isbryting, fiske eller fangstvirksomhet.**

Det er her intet krav om at aktiviteten (befordring av for eksempel last), skal skje mot vederlag. Selv om transporten av gods kun skjer i egen næringsvirksomhet, vil dette ikke få noen virkning for avgiftsfritaket etter bestemmelsen.

Det er således transportsituasjonen, redningssituasjonen, anskaffelsen til yrkesmessig fiske, mv., som er avgjørende for fritaket under disse alternativer nevnt i bokstav a.

Et selvdrevet kranfartøy registrert som skip, ble regnet som anskaffet til virksomhet som drev ervervsmessig "*berging av skip*".

Lektere og mudderprammer må for eksempel ansees for å gå inn under alternativet virksomhet med "*befordring av last*". Fyr og merkevesenets anskaffelse av fartøyer som skal frakte olje og gass samt annet nødvendig materiell i virksomheten, vil falle innenfor fritaket som "*befordring av last*".

Fabrikkskip som brukes ute på fiskefeltene til foredling av fisk og fiskeprodukter, ansees også å være skip til "*befordring av last*". Det samme gjelder skip brukt til taretråling.

Skip til befordring av last til **privat bruk** faller utenfor avgiftsfritaket. Kun **befordring i virksomhet** (egen eller fremmed regning), godtas etter bestemmelsen.

Det må presiseres at **registreringsmyndighetenes klassifisering** ikke er avgjørende for Tollvesenets standpunkt. Dette gjelder for eksempel dersom skipet er registrert som fiskefartøy, mens ytterligere undersøkelser viser at formålet er fritidsbruk.

### **7.1.3. Spesialskip til bruk i oljevirksomheten til havs.**

Dette unntaket kom inn i bestemmelsen ved lovendring av 13. juni 1980, jf. Ot. prp. nr. 48 (79-80) side 4. Tilsvarende formulering ble også inntatt samtidig i mval. § 16 nr. 2 b og § 17 nr. 3 a. Spesialskip er definert i forskrift 27 § 4 andre ledd på flg. måte:

*"Som spesialskip regnes skip som er spesielt bygget eller ombygget til bruk i petroleumsvirksomheten, og som har oppdrag i slik virksomhet."*

Dette gjelder de spesialskip som er til faktisk bruk, eller er spesielt bygget eller ombygget til - oljevirksomhet til havs. Det gjelder her **intet krav om 15 meters største lengde**.

Forutsetningen er altså at skipet har oppdrag for oljevirksomheten. Iflg. SKD meld. nr. 4/1985 av 24. januar 1985, vil fritaket bl.a. omfatte standby- og supplyfartøyer, tankskip for bøyelasting på feltet, og dykkerfartøy forutsatt at de er bygget eller ombygget til slik bruk og har slikt oppdrag som angitt i bestemmelsen.

(I Ot.prp. nr. 48 (79-80) er det gitt eksempler på hvilke fartøystyper det her er snakk om.)

## **7.2. Mval. i § 17 nr. 1 b – innførsel av skoleskip, marinefartøy, og skip til bruk for forskning og værvarsling.**

Her er det i lovteksten ikke satt noe krav om at skipet skal ha en bestemt lengde.

Fritaket for **skoleskip** omfatter ikke bare de tradisjonelle skoleskip. Finansdepartementet har i brev av 26. oktober 1982, inntatt i SKD meld. nr. 10/83 punkt 4 av 18. mars 1983, uttalt flg.:

*"Begrepet skoleskip i mval. § 17 omfatter foruten fartøyer hvor formålet med driften utelukkende er opplæring med sikte på rekruttering til sjømannsyrrket, fartøyer hvor det gis opplæring i sjømannsferdigheter der elevene under opplæringen bor ombord under fart av en viss varighet i utenriks farvann."*

Det går for øvrig fram av nevnte melding at for å komme inn under fritaket må fartøyet brukes til enten yrkesrettet sjømannsopplæring som for eksempel på sjøaspirantskolene, eller fartøyet må benyttes til sjømannsopplæring under fart i fjerne farvann tilsvarende den opplæring som blir gitt ombord i Christian Radich.

Når det gjelder fritaket for **marinefartøy til Forsvaret**, må dette tolkes konkret i hvert enkelt tilfelle. Den uttalelse som er avgitt av Finansdepartementet i brev av 18. juni 1973, kan ikke innskrenke lovens anvendelsesområde på dette punkt, jf. kommentarene under punkt 3.40. i eget temahefte om tib. § 12 og mval. § 70. Kystvaktens fartøyer går også inn under dette avgiftsfritaket.

## **7.3. Mval. § 17 nr. 1 c – innførsel av luftfartøyer til yrkesmessig luftfartsvirksomhet og militære luftfartøyer.**

Det fremgår av Ot. prp. nr. 32 (72-73) side 13 at lovens ordlyd slik den er i dag, skal knytte avgiftsfritaket opp til om det drives yrkesmessig luftfartsvirksomhet. Av dette følger at begrepet "yrkesmessig luftfartsvirksomhet" skal tolkes slik at det må foreligge enten driftstillatelse eller konsesjon etter luftfartslovens regler. Se lov av 11 juni 1993 nr.101 kapitel VIII. Dersom Samferdselsmyndighetene etter gjeldende regelverk skulle komme til at formell driftstillatelse eller konsesjon ikke er nødvendig, vil avgiftsfritaket kunne innvilges dersom vedkommende driver næringsvirksomhet.

Finansdepartementet har her samtykket i at også den som ved innførselen av luftfartøyet har en leieavtale med en som innehar konsesjon eller driftstillatelse (og som reellt skal drive slik virksomhet), kommer inn under avgiftsfritaket. Det er imidlertid en betingelse at det på innførselstidspunktet foreligger en leieavtale for minst 2 år, jf. for øvrig kommentarene i Merverdiavgiftshåndboken under punkt 17.2, hvor det blir gitt relevante henvisninger.

Dersom luftfartøyet blir tatt i bruk av noen som ikke har slik konsesjon eller driftstillatelse etter utløpet av 2-årsfristen (konsesjon må ha foreligget for leietakeren i 2-årsperioden), skal ikke dette forhold medføre at innførselsmerverdiavgift oppkreves i ettertid.

## **7.4. Mval. § 17 nr. 1 d – innførsel av oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer**

### **til bruk i petroleumvirksomhet.**

Oljeboringsplattform omfatter i denne forbindelse enhver innretning bygget som fartøy eller plattform for boring etter petroleum fra undersjøiske forekomster, jf. Ot. prp. nr. 32 (72-72) side 12. Fritaket omfatter også andre **flyttbare** plattformer som brukes i petroleumsvirksomheten, jf. for øvrig kommentarene under punkt 17.2. i Merverdiavgiftshåndboken.

### **7.5. Mval. § 17 nr. 1 – innførsel av utstyr som leveres sammen med div. skip, luftfartøy, mv.**

Det gis fritak også for utstyr som leveres sammen med de objekter som er nevnt i § 17 nr. 1 a-d.

Når det gjelder begrepet "*leveres sammen med*", kreves det at utstyret/deler **kontraktsrettslig** leveres samtidig som selve skipet, luftfartøyet m.v. Videre må leverandøren av utstyret være den samme som for skipet, luftfartøyet, mv. Senere suppleringsleveranser fra samme eller andre leverandører, vil således falle utenfor fritaket.

Det gis kun avgiftsfritak for **fast driftsutstyr** til faktisk bruk ombord. Fiskeredskaper vil derfor falle utenfor, selv om de leveres samtidig med fartøyet, jf. for øvrig kommentarene under punkt 17.2. i Merverdiavgiftshåndboken om denne bestemmelsen.

### **8. Mval. § 63 jf. § 17 nr. 2 - gjeninnførsel etter reparasjon, vedlikehold, av div. skip, luftfartøyer, plattformer, mv, i utlandet.**

(Dette fritaket kom inn i loven i 1973, se Ot. prp. nr. 32 (72-73) side 12 flg.)

Bestemmelsen gir fritak ved **gjeninnførselen** etter at det er foretatt reparasjon, m.v., i utlandet, på de **varer** som er nevnt i mval. § 17 nr. 1 bokstav a - d , herunder også reparasjon mv. på **fast driftsutstyr** som hører til angjeldende fartøy.

Innførsel av løse deler samtidig med at skipet, luftfartøyet, mv., returnerer etter reparasjon mv. i utlandet, er ikke fritatt for merverdiavgift etter denne bestemmelse. Andre fritaksbestemmelser kan her være aktuelt å vurdere, se for eksempel tib. § 11 nr. 1 og 3, jf. forskrift 12 § 4 første ledd (deler og inventargjenstander til fartøyer).

### **9. Mval. § 17 andre ledd, jf. forskrift 9 - innførsel av fiskefartøyer under 15 meter.**

Dette avgiftsfritaket er iflg. Ot. prp. nr. 17 (68-69), side 55, begrunnet i hensynet til at fiskere skal få et umiddelbart avgiftsfritak ved innførselen/omsetningen, uten å måtte vente på fradrag ved innsendelse av årsoppgaven. Fritaket er nærmere regulert i forskrift 9 som er hjemlet i mval. § 17 siste ledd.

Forskriftens ordlyd synes her tilstrekkelig opplysende i denne forbindelse, og §§ 1 og 3 inntas derfor nedenfor i sin helhet.

Forskriftens § 1 har flg. ordlyd:

*"Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning og innførsel av fartøyer under 15 meter største lengde til bruk i fiske etter bestemmelsene i disse forskrifter.*

*Avgiftsfritaket er betinget av at :*

*a. Fartøyet er på minst 20 fot.*

*b. Fartøyet hva byggemåte og utstyr angår er skikket til fiske.*

*Avgiftsfritaket er videre betinget av at det ved salget foreligger erklæring fra fylkesskattesjefen om at kjøperen er registrert i fylkesskattesjefens avgiftsmanntall, og i løpet av de siste 12 måneder har hatt en omsetning av råfisk, sel, hval, tang og tare i henhold til de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftslovens § 28.*

*Avgiftsfritaket gjelder også for utstyr til fartøyet som leveres sammen med dette."*

Forskriften § 3 første ledd har flg. ordlyd:

*"Omsetning og innførsel av fartøy som er bygget for fremdrift med utenbordsmotor, herunder hekkaggregat, er ikke fritatt for avgift etter disse forskrifter."*

Det er på det rene at importøren senest på innførselstidspunktet eller i forbindelse med fortollingen av fartøyet, må anmode skattemyndighetene om å få utstedt slik erklæring som nevnt i § 1. Erklæringen framlegges for Tollvesenet, og skal oppbevares som et bilag i regnskapet sammen med de øvrige grunnlagsdokumentene til tolldeklarasjonen, jf. tollovforskriften punkt 5.1.

## **10. Mval § 63 andre ledd - innførsel av kunstverker.**

Utgangspunktet her er at et kunstverk er en vare i henhold til mval. § 2, og som sådan i prinsippet avgiftspliktig etter mval. § 62 første ledd når det innføres til Norge.

Kjøpes kunstverk direkte fra utlandet, selv om kjøpet skjer direkte fra den utenlandske kunstner, er dette avgiftspliktig.

Nålevende kunstnere kan imidlertid i medhold av mval. § 63 andre ledd innføre egne originale kunstverk avgiftsfritt. Fritaket er uavhengig av formålet med innførselen. Fritaket gjelder også dersom innførselen skjer ved mellommann i kunstnerens (opphavsmannens) navn. Som mellommann ansees enhver person, institusjon eller næringsdrivende kunst- eller antikvitetshandler, som **på vegne av og i kunstnerens navn**, innfører et originalt kunstverk.

**Definisjonen av kunstverk** er etter 1. september 1997 inntatt i forskrift 108 § 3, hvor det er foretatt en direkte henvisning til tolltariffens posisjoner 97.01, 97.02, 97.03 og 58.05.

Påbegynte kunstverk er også fritatt for avgift dersom nevnte vilkår for øvrig er oppfylt. Derimot er utenlandske materialer som skal brukes til framstillingen av et kunstverk her i landet, ikke fritatt for avgiftsplikt ved innførselen.

Dersom importøren av kunstverk ikke tilfredsstillter betingelsene for fullt avgiftsfritak, vil han likevel kunne nyte godt av bestemmelsen i mval. § 62 andre ledd, jf. forskrift 12 § 3 a, som uttaler at avgiftsgrunnlaget kan fastsettes til 20 % av beregnet tollverdi.

Det vises for øvrig generelt til kommentarene under punkt 62.4. i Merverdiavgiftshåndboken om disse forhold.

Finansdepartementet har i brev av 6. februar 2004, inntatt i rundskriv til Tollvesenet av 9. februar 2004 (jnr. 2004/350), med hjemmel i mval. § 70 besluttet at også innførsel av kunst i form av fotografier skal være avgiftsfritt. Det fremgår av nevnte rundskriv hva som skal anses som et **kunstnerisk fotografi** etter merverdiavgiftsregelverket. Slike kunstneriske fotografier vil også komme inn under det lavere beregningsgrunnlag som fremgår av forskrift 12 § 3 a, jf. ovenfor.

### **11. Mval. § 63 jf. § 16 nr. 14 – innførsel av kjøretøyer med elektrisk fremdrift.**

Denne fritaksbestemmelse kom inn i loven under Stortingets behandling av merverdiavgiftsreformen i 2001, jf. Innst. O. nr. 24 (2000-2001), punkt 11, og ble satt ikraft med virkning fra 1. juli 2001.

På grunn av en del uklarheter med hensyn til tolkningen av bestemmelsen, har Finansdepartementet avgitt en uttalelse, som er referert i rundskriv til Tollvesenet av 15. oktober 2002 (jnr. 2002/3096).

Avgiftsfritaket skal gjelde både for nye og brukte kjøretøyer som ikke tidligere har vært registrert i Norge, og som har elektrisitet til fremdrift. Dette innebærer at fritaket kun skal gjelde for

kjøretøy **som skal betale omregistreringsavgift** i samsvar med Stortingets vedtak om omregistreringsavgift.

De såkalte **trolleybussene** som går i bestemt rute i Bergen, omfattes av dette avgiftsfritaket.

**Utenfor** avgiftsfritaket faller bl.a. elektriske rullestoler, motoriserte sparkesykler, elektriske kjøretøy som brukes innendørs på flyplasser, elektriske kjøretøy som anvendes på golfbaner, mv. De såkalte **hybridbilene**, som benytter både forbrenningsmotor og elektrisk motor, faller også utenfor avgiftsfritaket, jf. Merverdiavgiftshåndboken punkt 16.16.

## **V. MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL AV NÆRINGSMIDLER.**

Med virkning fra 1. juli 2001 ble det innført en lav sats (12 %) på omsetning og innførsel av næringsmidler, jf. § 2 i Stortingets vedtak for året 2004 for merverdiavgiften, hvor flg. fremgår:

*” Som næringsmidler anses enhver mat- eller drikkevare og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker, unntatt:*

*a. legemidler,*

*b. vann fra vannverk,*

*c. tobakksvarer,*

*d. alkoholholdige drikkevarer.”*

Nærmere avgrensning av avgiftsplikten fremgår av forskrift 120 av 15. juni 2001, hvor det under forskriften § 8 fremgår at *”forskriften gjelder tilsvarende for innførsel av næringsmidler så langt den passer og ikke annet er bestemt.”*

Det er vareeieren som er ansvarlig for å deklare riktig merverdiavgiftssats ved innførsel av varer til Norge. Det vises her til rundskriv til Tollvesenet og næringslivet av 18. juni 2001 (jnr. 2001/879), hvor det gis nærmere retningslinjer for deklareringslinjer for deklareringslinjer av næringsmidler.

For øvrig vises det til Finansdepartementets kommentarer til forskrift 120, og til punkt 13.3. i Merverdiavgiftshåndboken.

## **VI. MERVERDIAVGIFT VED INNFØRSEL AV LEVENDE DYR**

### **1. Innledning.**

Direktoratet har under dette avsnitt funnet det hensiktsmessig å utarbeide en samlet framstilling som behandler de forskjellige situasjoner for både **toll og merverdiavgift**.

Den alt overveiende del av de saker som har vært til behandling i direktoratet, dreier seg om forhold vedrørende innførsel av hester, men de momenter og anførsler som er relevant for hester, gjelder i prinsippet generelt også for andre levende dyr.

Levende dyr anses som **vare** etter tolltariffen, toll. § 1 nr 2 og mval. § 2 (jf. kommentarene ovenfor under avsnitt III punkt 4).

Ved inn - og utførsel gjelder som hovedregel de samme **tollprosedyrer** som for alle andre varetyper. Spesielle forenklete prosedyreordninger er dog utarbeidet, eksempelvis for **konkurranshester**, jf. rundskriv til Tollvesenet av 31. august 1995 (95.17.01). Det framgår her at den til rundskrivets vedlagte blankett (RG-116) skal gjelde både som **tollekspederingsdokument** og **garantidokument** i de angitte tilfeller.

Det må i den forbindelse presiseres at det **ved gjeninnførsel** kun kan gjøres bruk av blankett RG-116 dersom konkurransehesten tollmessig må ansees gjeninnført i uforandret stand, jf. tib. § 11 nr. 23. Ved for eksempel bedekning eller veterinærbehandling i utlandet, må derfor en vanlig tolldeklarasjon utfylles ved gjeninnførselen av hesten, jf. nedenfor.

Det bemerkes videre at dersom den gjenutførselsfrist som er satt av hestesportsorganisasjonen overskrides, må det foretas en ny deklarasjon (dersom ikke fortolling foretas), hvor bl.a. krav om annen sikkerhetsstillelse samt fristreglene i tib. § 15 kommer til anvendelse. Spørsmålet om fristforlengelse tas opp med de lokale tollmyndigheter som har innvilget midlertidig toll - og avgiftsfri innførsel ved varens ankomst til Norge. Dersom en eventuell ny frist også overskrides, må konkurransehesten angis til ordinær fortolling, dersom ikke også denne gjenutførselsfristen skulle bli ytterligere forlenget av Tollvesenet.

I de tilfeller hvor det er aktuelt å fastsette et beregningsgrunnlag for toll- og merverdiavgiften (se for eksempel mval. § 62 første ledd), kommer **tollverdiforskriften** til anvendelse, dersom særskilte bestemmelser ikke er fastsatt. Det vises her generelt til eget temahefte utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet, med kommentarer til denne forskrift.

Når det gjelder **veterinære bestemmelser** for levende dyr, vises det til de til enhver tid gjeldende bestemmelser på dette området. Ved innførsel av levende dyr til Norge, må følgelig importøren undersøke om det overhodet er lovlig å innføre dyret, eventuelt om det gjelder spesielle bestemmelser på dette området (karantene mv.) for det enkelte tilfellet.

## **2. Midlertidig innførsel.**

Under dette punkt vises det innledningsvis generelt til kommentarene til tib. §§ 13 – 15 i eget temahefte, hvor adgangen til midlertidig **tollfrihet** ved innførsel av varer til midlertidig bruk i Norge, er behandlet. Det er følgelig særdeles viktig å konsultere denne fremstillingen når det i det følgende er vist til de aktuelle paragrafer.

### **2.1. Dyr til konkurranser, sirkus og utstillinger.**

Midlertidig fritak for toll framgår av tib. § 14 første ledd nr. 2, nr. 3 og nr. 7, og fritak for merverdiavgift framgår av forskrift 12 § 4 første ledd, samt spesialbestemmelsen i forskrift 12 § 5 nr. 15 b. (Yrkesutstyrskonvensjonens vedlegg C punkt II bokstav F i den veiledende liste, nevner bl.a. dyr som i denne relasjon kan inngå under begrepet yrkesutstyr.)

Siden merverdiavgiftsfritaket i forskrift 12 § 4 første ledd er knyttet direkte opp mot reglene i tib. §§ 13 og 14, gjelder bl.a. kravet om utenlandsk eierskap (se § 13 nr. 1 og § 14 første ledd nr. 1 og andre ledd). Midlertidig innførsel til framvisning på utstillinger o.l. (tib. § 14 nr. 7) er imidlertid unntatt fra dette krav.

Videre gjelder fristreglene i tib. § 15, som er kommentert nærmere i eget temahefte om tib. §§ 13 – 15 utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet, se spesielt kommentarene om § 15 under hovedpunkt ”generelt om tib. §§ 13 – 14.”

## **2.2. Dyr til avlsformål.**

Det midlertidige toll- og merverdiavgiftsfritak er formelt hjemlet i tib. § 14 nr. 15, og forskrift 12 § 5 nr. 15 a.

Forvaltningspraksis har lagt til grunn at det både for toll- og merverdiavgiftsfritaket gjelder et krav om utenlandsk eierskap, samt at fristreglene i tib. § 15 skal anvendes som en retningslinje for hva som er innholdet i begrepet midlertidig også i forhold til merverdiavgiften. Det vises i denne forbindelse til Finansdepartementets uttalelser i St.prp. nr. 1 om tollavgifter (1990-91), side 9.

Reglene omfatter levende dyr som kommer til Norge midlertidig for å bedekke eller bli bedekket. Det skal i denne forbindelse presiseres at beholdere med sæd som innføres til Norge, ikke følger reglene om levende dyr nevnt under dette punkt, men ansees som en ordinær vare ved fortollingen.

## **2.3. Dyr innført med hjemmel i reisegodsforskriftens § 6, og som blir tatt med under opphold i Norge av inntil ett års varighet.**

Det midlertidige toll- og merverdiavgiftsfritak framgår av reisegodsforskriften § 6.

Se også forskrift 12 § 4 første ledd, som henviser direkte til tib. § 11 nr. 10, og forskrift 12 § 5 nr. 15 c.

I § 6 i reisegodsforskriften brukes ordet "*utstyr*", og forvaltningspraksis har lagt til grunn at dette også omfatter innførsel av levende dyr til personlig bruk (eget bruk) under reisen og det midlertidige oppholdet i Norge. Iflg. forskriftsteksten dreier det seg om utstyr som vedkommende med rimelighet kan antas å ha behov for under oppholdet i Norge, noe som begrenser anvendelsesområdet for denne bestemmelsen.

Gjenutførselsfristen er også her maksimalt ett år slik som de tilfeller som er nevnt ovenfor under pkt. 2.1. og 2.2.

Det skal imidlertid bemerkes at levende dyr som er innført midlertidig til bruk for næringsmessige formål, klart faller utenfor anvendelsesområdet for reisegodsforskriften.

## **2.4. Dyr til veterinærbehandling og trening i Norge.**

Det midlertidige toll- og merverdiavgiftsfritak er hjemlet i tib. § 14 første ledd nr. 10 a og b, og forskrift 12 § 4 første ledd.

**Veterinærbehandling** (kontroll, medisinerings, kirurgiske inngrep, mv.) av dyr må "tollmessig" anses som en form for innenlands reparasjon i Norge, og **trening** av dyr må anses som en form for innenlands bearbeiding.

Det forutsettes her at kravet om identifisering av den innførte vare må oppfylles i det enkelte tilfelle. På samme måte som nevnt ovenfor under pkt. 2.1. og 2. 2, stilles det krav om utenlandsk eierskap, og fristreglene i tib. § 15 kommer til anvendelse.

Når det gjelder **ufortollede norskeide dyr** som innføres midlertidig til trening i Norge, må det ved innførselen foretas en ordinær fortolling. Ved gjenutførselen til utlandet, må det eventuelt foretas en særskilt vurdering hvorvidt tilbakebetaling av toll og merverdiavgift kan gis i forhold til bestemmelsene i tib. §§ 20 og 21 og forskrift 12 §§ 6 og 7. Har dyret vært brukt på ordinær måte i Norge, vil det som hovedregel ikke kunne foretas tilbakebetaling av toll og merverdiavgift i slike tilfeller.

### **2.5. Dyr innført til leie eller lån fra utlandet.**

Levende dyr skal her behandles etter de samme regler som gjelder for andre varer ved tilsvarende innførsel. Dette innebærer at det må foretas en ordinær fortolling ved innførselen. Toll- og merverdiavgiftsplikten framgår av tib. § 2 og mval. § 62 første ledd.

Når det gjelder beregningsgrunnlaget, skal dette fastsettes i henhold til de alternative metoder i tollverdiforskriften §§ 3 – 8.

Ved gjenutførselen kan det eventuelt søkes om delvis tilbakebetaling av betalt toll og merverdiavgift etter reglene i tib. § 23 nr. 2 og forskrift 12 § 7.

Dersom importøren er registreringspliktig næringsdrivende eller frivillig registrert, skal merverdiavgift som hovedregel ikke tilbakebetales, jf. forskrift 12 § 6, og framstillingen nedenfor under avsnitt VIII punkt 1.

## **3. Ordinær innførsel.**

### **3.1. Anskaffelse av dyr fra utlandet til bruk i Norge.**

Utgangspunktet er her som ved enhver annen innførsel av varer, at levende dyr anskaffet til forskjellige formål (avl, konkurranse, transport, mv.), i prinsippet er toll- og merverdiavgiftspliktig ved innførselen, jf. tib. § 2 og mval. § 62 første ledd.

Beregningsgrunnlaget fastsettes her i medhold av tollverdiforskriftens regler.

### **3.2. Dyr innført for auksjonssalg i Norge.**

Dette er varer som i prinsippet er toll- og merverdiavgiftspliktige ved innførselen, og hvor beregningsgrunnlaget skal fastsettes i henhold til tollverdiforskriftens regler.

Dersom det oppstår problemer med riktig fastsettelse av tollverdien på innførselstidspunktet, gir tollverdiforskriften § 12 mulighet for å utsette endelig verdifastsettelse til eventuelt etter at auksjonen er gjennomført.

Når auksjonspris foreligger, kan denne eventuelt benyttes som tollverdi i medhold av tollverdiforskriften § 6 nr. 1 b, med fradrag for alminnelige kostnader og fortjeneste i forbindelse med salg i Norge, jf. tollverdiforskriften § 6 nr. 1 a.

Dersom toll og merverdiavgift blir oppkrevd ved innførselen, skal de vanlige regler om tilbakebetaling følges ved eventuell gjenutførsel av de varer som ikke blir solgt, jf. tib. §§ 20 og 21, og forskrift 12 §§ 6 og 7.

### **3.3. Dyr innført som reisegods.**

Levende dyr anses som vare etter toll. § 1 nr. 2, mval. § 2 og reisegodsforskriften §§ 4 og 5, hvor også begrepet vare er benyttet.

Det er vilkårene i reisegodsforskriften som er avgjørende i forhold til om vedkommende importør skal få innføre levende dyr toll og avgiftsfritt som reisegods. Det vises i denne forbindelse til bl.a. rundskriv til Tollvesenet av 24. mars 1999 (jnr. 99/928).

Får å avklare om verdigrensene i reisegodsforskriften er overholdt, er det gitt særbestemmelser i forskriften § 3.

### **3.4. Dyr medbrakt ved flytting til Norge .**

Forvaltningspraksis har lagt til grunn at levende dyr kan innføres tollfritt som flyttegods i henhold til tib. § 11 nr. 12. Forutsetningen for tollfritaket er imidlertid at varen er til personlig bruk, jf. ordlyden "*innføres av og til bruk for personer*" i bestemmelsen. Det vises for øvrig til eget temahefte med kommentarer til tib. § 11 utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet.

Ved innførsel av flere dyr til samme person, bør det undersøkes om dyrene i realiteten skal brukes i næringsvirksomhet. Da det i bestemmelsen ikke er fastsatt noen begrensning med hensyn til antallet levende dyr som kan medbringes, må det her foretas en nærmere vurdering av tidligere bruk, om det for eksempel er et tilfelle av flytting av næringsvirksomhet fra utlandet til Norge, samt hvilken bruk som skal foregå i Norge.

Videre må det undersøkes om vedkommende reelt sett på grunn av sitt arbeide eller boforhold har muligheter for å anvende dyrene (for eksempel hester) til personlig bruk, eller om det reelle forhold er at vedkommende opptrer som stråmann for en leirskole eller et ridesenter som driver næringsvirksomhet.

Dersom dyrene blir solgt relativt kort tid etter ankomsten til Norge, vil dette vanligvis også tale for at dyrene er medbrakt til Norge for å selges, det vil si at de er innført for salg i næringsvirksomhet (økonomisk formål med innførselen), og ikke til fortsatt personlig bruk i Norge slik angjeldende bestemmelse forutsetter.

Når det gjelder **merverdiavgiften** spesielt, er det i forskrift 12 § 5 nr. 15 e, gitt avgiftsfritak dersom det enkelte dyrs verdi ved innførselen ikke overstiger kr 2000.

Dersom Tollvesenet ved fastsettelsen av tollverdien finner grunn til å tvile på de oppgitte verdier, bør det eventuelt innhentes ytterligere opplysninger.

#### **4. Gjeninnførsel av hester:**

Direktoratet finner det mest hensiktsmessig under dette punkt kun å behandle regelverket for hester, hvor det har vært en omfattende forvaltningspraksis vedrørende de fleste situasjoner som er relevant å ta opp til behandling.

For ordens skyld må det presiseres at forutsetningen for å kunne vurdere hesten i en gjeninnførselssituasjon, er at den på foreskrevne måte er blitt utekspedert til utlandet gjennom Tollvesenet.

##### **4.1. Norskeid hingst i retur fra utlandet etter å ha vært brukt midlertidig til bedekning.**

I disse tilfeller anses hesten å være en tidligere fortollet norsk vare i retur i uforandret stand, og følgelig toll- og merverdiavgiftsfri ved gjeninnførselen i medhold av tib. § 11 nr. 23, jf. forskrift 12 § 5 nr. 15 d.

##### **4.2. Norskeid hoppe i retur etter å ha blitt bedekket i utlandet.**

Bedekningen anses her å være en form for bearbeiding i utlandet i toll- og merverdiavgiftsmessig forstand, og beregningsgrunnlaget for toll og merverdiavgift vil her bli å fastsette i henhold til reglene i tib. § 17 nr. 2 b og mval. § 62 tredje ledd, som har en noenlunde likelydende utforming hva angår dette spørsmål.

Både **kunstig og naturlig bedekning** anses som bearbeiding i relasjon til de nevnte bestemmelser.

Når det imidlertid gjelder **tollen**, vil regelverket i tib. § 17 nr. 2 b være et alternativ til ordinær fortolling, dersom det sistnevnte alternativ eventuelt skulle medføre et gunstigere resultat for vareeieren.

Verdien av en drektig hest vil normalt være betydelig større enn den ellers ville ha vært ved omsetning til andre, et forhold som kommer til uttrykk ved bearbeidingskonstruksjonen.

Når det gjelder beregningsgrunnlaget skal dette iflg. de nevnte bestemmelser inneholde "bearbeidingskostnadene med tillegg av sendingskostnadene fram og tilbake". Vanligvis vil det foreligge en kontrakt inneholdende vederlag i form av "sprangavgift" og vederlag for levende fødte føll ("føllavgift"), i tillegg til eventuelle oppstallingskostnader og veterinærutgifter, mv., som faktisk er betalt eller skal betales til angjeldende tjenesteytere i utlandet.

Oppstallingskostnader som er relatert til bedekningstjenesten, anses som en del av bearbeidingskostnadene i denne sammenheng, uavhengig av om kostnadene betales direkte til en tredjeperson.

Dersom føllavgift ikke blir betalt på grunn av at føllet var dødfødt, skal beregningsgrunnlaget

kun omfatte det vareeieren **har betalt** for bedekningen. Det er således nødvendig å undersøke den enkelte kontrakt for å kunne fastslå hva som er riktig verdi ved et mislykket forsøk, hvor hesten kanskje må til utlandet på nytt for bedekning.

Dersom det framgår av kontraktsforholdet at hesteeieren må betale for ny bedekning i utlandet etter et mislykket forsøk, må beregningsgrunnlaget ved innførselen etter andre bedekning, fastsettes til det som **blir betalt** ved denne. Det er i disse tilfellene uten betydning om det allerede før gjeninnførselen av hesten blir klarlagt at bedekningen var mislykket, dersom hesteeieren må betale for den utførte tjeneste uansett resultat.

Når det gjelder **tidspunktet for fastsettelse av grunnlaget** for beregning av toll og merverdiavgift, skal det som hovedregel foretas en fortolling basert på den totale kontraktsbetalingen når hoppen returnerer fra utlandet etter bedekningen (når varen ankommer Norge), jf. toll. §§ 24 og 32, jf. tollovsforskriften kapittel 5, uansett hvilket tidspunkt de enkelte elementer iflg. kontrakten skal betales.

Dersom det i etterhånd for eksempel viser seg at det ikke skal betales "føllavgift" på grunn av at føllet var dødfødt eller av andre grunner, kan hesteeieren søke om tilbakebetaling av den toll og merverdiavgift som refererer seg til denne del av tollverdigrunnlaget, jf. bl.a. framstillingen nedenfor under avsnitt VIII.

#### **4.3. Norskeid hoppe drektig ved utførselen, gjeninnført etter følling i utlandet, hvor føllet følger med ved returen til Norge (føll ved foten).**

I slike tilfeller er hoppen en vare i retur i uforandret stand, mens føllet må anses som en særskilt ufortollet vare innført fra utlandet.

På grunn av forholdets spesielle karakter (dersom fødselen hadde skjedd i Norge ville dette forhold hverken utløst plikt til å betale toll eller merverdiavgift for føllet), er det ved særskilte vedtak gitt toll- og merverdiavgiftsfritak for føllet. Det vises i denne forbindelse til fremstillingen under punktene 2.37. og 3.37. i særskilt temahefte om tib. § 12 og mval. § 70, utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet.

Videre må det framgå av deklarasjonsdokumentene (inn- og utførselsdeklarasjonene), at det er utført en drektig hoppe samt gjeninnført en hoppe med nyfødt føll. Det forutsettes at føllet innføres så snart som de medisinske forhold etter fødselen tillater en forsvarlig transport tilbake til Norge.

For ordens skyld presiseres at det skal betales toll og merverdiavgift av føll som ankommer Norge, dersom den **norskeide** moren er **fast plassert i utlandet**, og føllene innføres til Norge etter hvert som de når en passende alder.

#### **4.4. Gjeninnførsel av hest etter veterinærbehandling i utlandet.**

Dersom hesten gjeninnføres etter veterinærbehandling i utlandet, blir den toll- og avgiftsmessig å anse som reparert i henhold til tib. § 17 nr. 1 og mval. § 62 tredje ledd, hvor begge bestemmelser

har en noenlunde tilsvarende ordlyd hva angår beregningsgrunnlaget for merverdiavgift. Med veterinærbehandling anses i denne sammenheng at hesten **blir tilført** medisin, kirurgiske inngrep blir utført, mv. En ren veterinærkontroll vil følgelig falle utenfor avgiftsplikten ved gjeninnførsel.

Toll og merverdiavgift vil her bli beregnet av reparasjonskostnadene med tillegg av sendingskostnadene fram og tilbake.

**Gratis veterinærbehandling** i utlandet på grunn av garantiforpliktelser, vil være fritatt for toll og merverdiavgift med hjemmel i tib. § 17 nr. 1 c og forskrift 12 § 4 første ledd.

#### **4.5. Gjeninnførsel av hest etter trening i utlandet.**

Utgangspunktet er at hesten prinsipielt sett må anses som bearbeidet i utlandet, og det skal betales toll og merverdiavgift ved gjeninnførselen av varen til Norge.

Beregningsgrunnlaget vil da bli fastsatt i medhold av tib. § 17 nr. 2 b og mval. § 62 tredje ledd, til bearbeidingskostnadene med tillegg av sendingskostnadene fram og tilbake.

Når det gjelder **tollen** må det bemerkes at tib. § 17 nr. 2 b er et alternativ til ordinær fortolling, dersom sistnevnte eventuelt skulle medføre et gunstigere resultat.

#### **4.6. Gjeninnførsel av hest etter oppstalling i utlandet .**

Følgen av oppstallingen forutsettes i disse tilfeller ikke å medføre noen form for bearbeiding, dvs. en **ren oppbevaring** av hesten på angjeldende sted.

Foring og alminnelig stell av hesten, vil ikke medføre noen endret vurdering i forhold til bearbeidingsbegrepet.

Her vil hesten kunne gjeninnføres til Norge toll- og avgiftsfritt som retur av en vare i uforandret stand, jf. tib. § 11 nr. 23, jf. forskrift 12 § 5 nr. 5 d og andre ledd.

## **VII. BEREGNINGSGRUNNLAGET FOR MERVERDIAVGIFT**

Mval. § 62 første ledd andre punktum, uttaler at "*grunnlaget for avgiftens beregning fastsettes i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi ved verdifortolling.*"

Det vises her til **tollverdiforskriften** av 3. desember 1980 nr. 4917. Reglene i denne forskrift er kommentert generelt i eget temahefte utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet.

I forskrift 12 §§ 1 - 3a er det i tillegg nedfelt en del særregler for hvordan beregningsgrunnlaget skal fastsettes spesielt for innførselsmerverdiavgiften.

Ved gjeninnførsel etter foredling, bearbeiding eller reparasjon i utlandet, skal merverdiavgiften beregnes av omkostningene, herunder omkostningene ved forsendelsen fram og tilbake, jf. mval. § 62 tredje ledd og forskrift 12 § 1.

Av forskrift 12 § 2 fremgår at toll og alle andre avgifter som oppkreves av Tollvesenet ved innførsel, herunder alle særavgifter, skal inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

I forskrift 12 § 3 er det gitt særregler for innførsel av annen kinematografisk film enn reklamefilm.

Med virkning fra 1. september 1997, ble det innført en ny § 3 a i forskrift 12. Denne paragraf inneholder nå en bestemmelse om at beregningsgrunnlaget for **kunstverk, samleobjekter og antikviteter** skal fastsettes til 20 % av beregningsgrunnlaget fastsatt etter § 1 (tollverdien). Paragrafen er gitt med hjemmel i mval. § 62 andre ledd.

Kunstverk er definert i forskrift 108 § 3, mens samleobjekter og antikviteter er definert i forskrift 109 §§ 6 og 7.

## VIII. TILBAKEBETALING AV MERVERDIAVGIFT

Som et element i merverdiavgiftssystemet ved innførsel, er det laget regler om tilbakebetaling av merverdiavgift i forskrift 12 §§ 6 og 7.

Avgiften kan her tilbakebetales bl.a. ved gjenutførsel av varen på grunn av etterfølgende omstendigheter i forholdet mellom to kontraktsparter, rene feil ved fortollingen, eller som en del av oppkrevningssystemet der importøren kun skal belastes med merverdiavgift delvis, dersom gjenutførsel skjer innen bestemte tidsfrister. Tilbakebetalingen av avgift skjer på grunnlag av en formell søknad vedlagt nødvendige dokumentasjoner.

I 1996 ble det innført nye regler for tilbakebetaling av avgift til utenlandske næringsdrivende, jf. nedenfor under punkt 4 i dette avsnitt. Disse reglene forvaltes av Skattevesenet, mens reglene i forskrift 12 forvaltes av Tollvesenet.

### 1. Vilkårene for tilbakebetaling i forskrift 12 § 6.

§ 6 har flg. ordlyd:

*"Toll- og avgiftsdirektoratet kan ikke betale tilbake merverdiavgift til næringsdrivende som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven eller frivillig registrert i avgiftsmanntallet, dersom ikke annet er bestemt."*

Iflg. denne bestemmelse kan Tollvesenet (bestemmelsene i §§ 6 og 7 er delegert til lokalforvaltningen) ikke tilbakebetale merverdiavgift til registreringspliktige eller frivillig registrerte. Begrunnelsen er at den næringsdrivende i disse tilfellene må gjøre bruk av fradragsretten for inngående avgift etter merverdiavgiftslovgivningen (jf. mval. kap VI), og derved få merverdiavgiften tilbakebetalt fra skattemyndighetene.

Ordlyden i §§ 6 og 7 ble derfor endret i 1978 i den hensikt å klargjøre at utenlandske næringsdrivende som har drevet registreringspliktig næringsvirksomhet i Norge, ikke kan få

tilbakebetalt merverdiavgift som er betalt ved innførsel av varer til Norge.

Når det gjelder næringsdrivende som driver en kombinert virksomhet (delvis avgiftspliktig/delvis avgiftsfri), vil det foreligge en avgiftspliktig registrering i avgiftsmanntallet, og etter ordlyden i § 6 skal tilbakebetaling ikke kunne foretas til slike firmaer. Toll- og avgiftsdirektoratet har imidlertid praktisert bestemmelsen slik at dersom søkeren dokumenterer at han ikke har fradragsrett fordi han har foretatt en anskaffelse **utelukkende** til den **avgiftsfrie del** av virksomheten, kan tilbakebetaling foretas dersom de materielle og formelle vilkår for øvrig er oppfylt.

Her må søkeren selv dokumentere ved sitt regnskap og avgiftsoppgjør, eventuelt dersom Tollvesenet finner det nødvendig, ved fremleggelse av en bekreftelse fra vedkommende fylkesskattekontor, at det ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift på den angjeldende konkrete vare i søkerens næringsvirksomhet.

Ved **fellesanskaffelser** til både den avgiftspliktige og den avgiftsfrie del av virksomheten, eventuelt til privat bruk, skal Tollvesenet avslå søknaden da deler av fakturaverdien for varen kan gi fradragsrett for inngående avgift i avgiftsoppgjøret med staten.

I de tilfeller hvor søkeren ikke har oversteget **beløpsgrensen for registrering**, er han heller ikke registreringspliktig etter ordlyden i bestemmelsen i mval. § 28.

For å bringe på det rene om registrering foreligger, må Tollvesenet ta kontakt med vedkommende fylkesskattekontor for å avklare om det foreligger plikt til registrering, eller om vedkommende eventuelt har blitt gitt adgang til frivillig registrering etter mval. § 28 a. Næringsdrivende kan i henhold til forskriftsregulering med hjemmel i nevnte paragraf gis adgang til frivillig registrering i avgiftsmanntallet på særskilte områder, og vil i såfall når det gjelder tilbakebetaling av merverdiavgift bli å sammenligne med de ordinært registrerte.

Når det gjelder vurderingen av om forskrift 12 § 6 kommer til anvendelse, er det ikke tilstrekkelig at skattemyndighetene gir en bekreftelse på at faktisk registrering ikke foreligger, dersom det ikke er foretatt en **reell vurdering av selve plikten til registrering for vedkommende** i det angjeldende tilfelle.

## **2. Tilbakebetaling med hjemmel i forskrift 12 § 7.**

Bestemmelsen regulerer hvilke tilfelle det kan oppnås tilbakebetaling av merverdiavgift fra tollmyndighetene. Det normale vil her være at det er vareeieren som søker om tilbakebetaling av beregnet merverdiavgift.

Faller søkeren utenfor de tilfelle som paragrafen nevner, er mval. § 70 et alternativ som må vurderes, jf. eksempel inntatt i SKD. meld. nr. 17/93 punkt 7 av 10. november 1993, hvor det gjaldt en speditør som hadde benyttet et for høyt fakturabeløp ved deklareringsen. Forskrift 12 § 7 bokstav D ble i denne sak ikke ansett anvendelig som tilbakebetalingshjemmel, fordi **vareieren** hadde fradragsrett for den beregnede inngående avgift.

En annet alternativ kan være å la skattemyndighetene foreta en vurdering av om vilkårene i reglene nevnt nedenfor under punkt 4, er oppfylt.

**Som det framgår av ordlyden i § 7 er hovedvilkåret for å kunne innvilge tilbakebetaling at søkeren ikke er registreringspliktig eller frivillig registrert, jf. mval. §§ 28 og 28 a.**

§ 7 har flg. ordlyd:

*"For andre enn registreringspliktige og frivillig registrerte næringsdrivende gjelder følgende regler om tilbakebetaling:*

*A. Toll- og avgiftsdirektoratet eller den det bemyndiger, kan tilbakebetale merverdiavgift for varer som innen ett år fra innførsel gjenutføres til utlandet i uforandret stand, dersom varene er feilsendt, er feilbestilt, levert for sent eller ikke er i overensstemmelse med mottakerens bestilling. Det samme gjelder ved gjenutførsel av varer som nevnt i tolltariffens § 14 nr. 4 og nr. 9.*

*B. Ved gjenutførsel av varer som er mottatt til leie eller lån tilbakebetales merverdiavgift med fradrag av 5 pst. for hver måned eller del av måned regnet fra tidspunktet for tollbehandlingen.*

*C. Bestemmelsene under B ovenfor gjelder tilsvarende ved gjenutførsel av anleggsmaskiner, anleggs- og transportmateriell som utenlandske firmaer har innført til midlertidig bruk her i landet. Det samme gjelder ved gjenutførsel av varer som nevnt i tolltariffens § 14 nr. 11 - 13.*

*D. Ved feiltariffing, feilregning eller uriktig mengdebestemmelse eller verdiansettelse, får bestemmelsene i tollovens § 59 tilsvarende anvendelse.*

*E. Toll- og avgiftsdirektoratet eller den det bemyndiger kan ellers tilbakebetale merverdiavgift for varer som gjenutføres innen 1 år fra innførselen i tilfelle hvor tollen blir eller kunne ha blitt tilbakebetalt."*

Når bestemmelsene i § 7 skal gjennomgå i det følgende, kan det være hensiktsmessig å sammenligne med regelverket for tilbakebetaling av toll i de tilsvarende situasjoner i tib. kapittel V, jf. kommentarene til disse bestemmelsene i eget temahefte om tib. §§ 16 – 24, utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet.

Den alt overveiende del av de aktører som har fortollet inn varer til Norge og som formelt sett kommer inn under de aktuelle situasjoner som er oppregnet i § 7, vil imidlertid være registrert i avgiftsmanntallet, og følgelig ikke ha krav på tilbakebetaling av merverdiavgift etter § 7.

**Bokstav A** i § 7 gir en oppregning av tilfeller hvor tilbakebetaling av merverdiavgift ved gjenutførsel kan foretas, der varen er feilsendt, feilbestilt, levert for sent, eller ikke er i overensstemmelse med mottakers bestilling. (De tilsvarende regler for tilbakebetaling av toll framgår av tib. § 21 men ordlyden i bestemmelsene er forskjellig.)

Videre gir bestemmelsen hjemmel for tilbakebetaling av merverdiavgift ved gjenutførsel av varer

(vareprøver mv.) brukt til framvisning mv. for opptak av bestillinger i Norge, som nevnt i tib. § 14 nr. 4 (tib. § 14 nr. 9 er opphevet).

Den konkret nevnte henvisningen til tib. § 14 nr. 4, forutsetter at det er foretatt en ordinær fortolling og avgiftsberegning av vareprøvene, og at reglene om midlertidig innførsel med merverdiavgiftsfritak etter forskrift 12 § 4 første ledd av en eller annen grunn ikke er blitt benyttet. (Se for øvrig kommentarene nedenfor vedrørende bokstav E på dette punkt.)

Fristen for gjenutførsel av varen er her ett år etter innførselen.

**Bokstav B og C** forutsetter at det **skal** foretas en full fortolling og merverdiavgiftsberegning når varen ankommer Norge, hvorefter avgift kan tilbakebetales med fratrukk av 5 % pr. mnd. eller del av måned varen er i Norge, i flg. tre grupper av tilfeller:

- Leie og lån fra utlandet av norske personer og institusjoner, ikke registreringspliktige næringsdrivende, mv.

- Anleggsmaskiner samt anleggs- og transportmateriell innført av **utenlandske** firmaer til midlertidig bruk for utføring av oppdrag i Norge, og som faller utenfor reglene om midlertidig toll- og merverdiavgiftsfri innførsel etter reglene i tib. § 14 jf. forskrift 12 § 4 første ledd.

- Gjenutførsel av nærmere angitte varer som er brukt til bestemte formål, som nevnt i tib. § 14 nr. 11-13. Nevnte henvisning er ikke medtatt i oppregningen i forskrift 12 § 4 første ledd av det som er fritatt for merverdiavgift ved innførselen. Her må det således betales merverdiavgift ved innførsel av varen, selv om den er fritatt for toll, og søknad om tilbakebetaling av merverdiavgiften må innsendes ved gjenutførsel av varen.

Dersom det konstateres at en utenlandske næringsdrivende driver avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester i Norge, må Tollvesenet foreta en avklaring med fylkesskattekontoret om det foreligger en **plikt til registrering** etter merverdiavgiftsreglene (for eksempel forskrift 71), før tilbakebetaling etter denne bestemmelsen kan foretas.

Foreligger det plikt til slik registrering, må saken behandles av skattemyndighetene, jf. bemerkningene ovenfor under punkt 1, og tilbakebetaling kan ikke foretas av Tollvesenet.

Anvendelsesområdet for bestemmelsen i bokstav C vil her være **utenlandske**, ikke registreringspliktige, næringsdrivende som ankommer Norge med **yrkesutstyr** som skal anvendes til formål som konkret faller innenfor oppregningen i tib. § 13 nr. 1 a, andre punktum, og som følge av dette ikke har rett til midlertidig toll- og avgiftsfri innførsel etter reglene i tib. § 14 første ledd nr. 1.

(De tilsvarende regler for tilbakebetaling av toll (5 % regelen) framgår av tib. § 23 nr. 2.)

**Bokstav D** gir adgang til å tilbakebetale avgift i de tilfelle hvor det foreligger feil ved fortollingen i form av for eksempel feiltariffering, uriktig tollverdieregning mv., dersom fristene og reglene i toll. § 59 første og andre ledd ikke avskjærer slik tilbakebetaling.

Toll. § 59 er gitt anvendelse for merverdiavgiften ved innførsel av varer ved mval. § 64, og gir en foreldelsesfrist på 3 år for fremsettelse av tilbakebetalingskrav som har sin årsak i feil ved

fortollingen. Skyldes feilen Tollvesenet, kan tilbakebetaling skje også etter denne frist.

**Bokstav E** gir adgang til å tilbakebetale avgift til **ikke registreringspliktige** aktører, hvor gjenutførselen skjer innen ett år, dersom **tollen** er eller kunne blitt tilbakebetalt.

Her er det reglene for tilbakebetaling av toll som er avgjørende, jf. bl.a. tib. kap V. Dersom varen ikke kan omsettes eller forbrukes i Norge p.g.a. forbud fastsatt av offentlige myndigheter, vil eksempelvis tilbakebetaling av toll kunne foretas etter tib. § 21 nr. 2, og følgelig også tilbakebetaling av merverdiavgift. Det vises her spesielt til kommentarene til sistnevnte bestemmelse i eget temahefte om tib. §§ 16 – 24 utgitt av Toll- og avgiftsdirektoratet, hvor det er gitt en oppregning av tilfeller i forvaltningspraksis hvor tilbakebetaling av toll er blitt foretatt.

Dersom det for eksempel er blitt foretatt en full fortolling i tilfeller hvor midlertidig toll- og merverdiavgiftsfri innførsel **kunne vært oppnådd**, kan merverdiavgiften tilbakebetales fullt ut av Tollvesenet. Det vises her til den klare regel i tib. § 23 nr. 2, siste punktum, hvor den såkalte 5 % regelen ikke kommer til anvendelse i slike tilfeller.

Dersom for eksempel en speditør ved et hendelig uhell foretar en fortolling av en vare som er under transitt i Norge og vareeier befinner seg i utlandet, kan speditøren fremme en søknad på vegne av seg selv (dersom han har betalt merverdiavgiften), til behandling av tilbakebetalingskrav på vanlig måte hos Tollvesenet.

I disse tilfellene er vareeieren vanligvis ikke registreringspliktig i Norge, og det er således uproblematisk i forhold til godskriving av uriktig belastet merverdiavgift og en mulig fradragsrett for inngående avgift.

Tilbakebetaling av tollene antas her å kunne vært foretatt med hjemmel i tib. § 21 nr. 2, og merverdiavgiften kan tilbakebetales med hjemmel i § 7 E.

For alle de ovennevnte tilbakebetalingstilfeller (bokstav A - E) hvor gjenutførsel kreves, er forvaltningspraksis at **tilintetgjørelse av varer** under Tollvesenet eller annen godkjent offentlig myndighets kontroll, tilfredsstillende vilkåret om gjenutførsel.

På dette punkt er regelverket for **toll i tib. § 22 andre ledd**, gitt tilsvarende anvendelse for merverdiavgiften.

Tilbakebetalingstilfellene i § 7 har for øvrig egne **gjenutførselsfrister** (ett år), som ikke er sammenfallende med tib. § 22 (to år med dispensasjonsadgang). Tidligere særregler om gjenutførselsfrist (for eksempel for motorvogn), er nå falt bort.

Videre skal bemerkes at tib. § 22 har egne konkrete **søknadsfrister** om tilbakebetaling. Slike

frister er (foruten regelen i bokstav D), ikke utformet for tilfellene nevnt i § 7, og følgelig antas det generelle regelverket om foreldelse å komme til anvendelse på tilbakebetaling av merverdiavgift ved innførsel av varer.

### **3. Formelle krav vedr. tilbakebetaling etter forskrift 12 §§ 6 og 7.**

Vedlagt søknaden om tilbakebetaling, må medfølge de aktuelle inn - og utførselsdeklarasjoner med de underliggende dokumenter som er angitt i tollovforskriften punkt 5.1. og 5.10, herunder kreditnotaer og bekreftelse på at eventuelle erstatningsvarer foreligger. Dette gjelder også de tilfeller som er nevnt i tollovforskriften punkt 5.10.3.1. siste ledd, hvor eksportør har adgang til å bruke tolldeklarasjon dersom dette er nødvendig av hensyn til dokumentkrav for refusjon av toll og avgifter.

Videre må det foreligge bekreftelse fra Tollvesenet eller godkjent transportør/befrakter på at varen fysisk er ført ut av norsk tollområde. Se rundskriv til Tollvesenet av 3. april 1992 (92.08.06 ), hvor det er gitt en oppregning av hvem som kan attestere for utførselen.

### **4. Særskilte regler om tilbakebetaling av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende:**

Fra 1. juli 1996 er det innført en ordning med refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende som ikke er registreringspliktige i Norge. Dette gjelder merverdiavgift som betales ved anskaffelser av varer og tjenester i Norge, eller ved innførsel av varer til Norge.

Ordningen er hjemlet i ny mval. § 26 a, samt Finansdepartementets forskrift av 25. juni 1996 nr. 611 om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende.

Refusjonsordningen er lagt til skattemyndighetene, og administreres i sin helhet av Østfold fylkesskattekontor som første instans. Forespørsler og søknader om refusjon under denne nye ordningen henvises således til dette kontor.

I SKD. meld. nr. 6/96 av 3. juli 1996, er det redegjort for de nye regler. Det vises for øvrig til kommentarene til mval. § 26 a i Merverdiavgiftshåndboken.

Denne nye tilbakebetalingsordningen kommer **i tillegg** til de eksisterende ordninger, jf. fremstillingen ovenfor. Tilbakebetalingsreglene i forskrift 12 § 7 skal imidlertid primært brukes dersom det konstateres et tilfelle hvor begge regelsett anses å være anvendelig. Melding om

avgjørelsen må i såfall gis til Østfold fylkesskattekontor. Tollvesenet må her uansett være oppmerksom på at den nye ordningen **kan** gi rett til tilbakebetaling av merverdiavgift, selv om avslag på søknaden må gis etter forskrift 12.