



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

Skattedirektoratet  
Postboks 6300 Etterstad  
0603 OSLO

Deres ref  
2006/440492/RR-AV/IWA/743

Vår ref  
06/4964 SL LRD/KR

Dato  
8 .02.2008

**Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a - Avgiftsforholdene for Kopinor**

Vi viser til oversendelse 30. januar 2007 fra Skattedirektoratet. Saken gjelder spørsmål om avgiftsplikt for Kopinor, jf. merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a og § 10. Direktoratet har bedt om departementets syn i saken, da den er av spesiell interesse.

*Sakens faktum*

Fra Skattedirektoratets brev hitsettes:

*"Kopinor er et norsk interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopinor ivaretar de økonomiske og ideelle rettighetene opphavsmannen har til et åndsverk i tilfeller der åndsverket fotokopieres og lignende. Årlig krever Kopinor på vegne av rettighetshaverne inn ca 200 millioner kroner i kopivederlag. Opphavsmennene og utgiverne blir således sikret et minimumsvederlag for bruken - en slags erstatning for tapet de påføres ved kopieringen. Opphavsmennene og utgiverne utstyrrer Kopinor med en ikke-eksklusiv rett til å inngå avtaler om eksemplarframstilling av verk eller deler av verk på deres vegne.*

*Kopinor er organisert som en forening bestående av 21 medlemsforeninger. Medlemmene i disse foreningene er rettighetshavere til materialet som Kopinor administrerer innkrevningen av kopivederlag for. Etableringen av Kopinor skjedde på initiativ av Kirke- og undervisningsdepartementet og de enkelte medlemsforeningene. Bakgrunnen for etableringen var at introduksjonen av kopimaskinen, og derved mulighetene for ettergjøring, rammet omsetningen av ordinære trykte utgivelser.*

*Gjennom åndsverkloven, lov av 12. mai 1961 nr. 2, har staten innført regler om avtalelisens, og således lagt til rette for at rettighetene forvaltes kollektivt gjennom en organisasjon som Kopinor. Kopinor har et betydelig tillitsmannsapparat der medlemmene i foreningene som driver Kopinor gjør en frivillig innsats. I tillegg har Kopinor en administrasjon som ved utgangen av 2005 besto av 23 ansatte.*

*Kopinors virksomhet finansieres ved at Kopinor beholder en andel av det innkrevde kopivederlaget. Denne andelen er ikke basert på en prosentandel, men tilsvarer de faktiske kostnadene som oppstår gjennom Kopinors drift. Kopinors årsresultat viser kroner null; det oppmagasineres ikke midler i Kopinor og det foretas ikke avsetninger av noe slag.”*

\*\*\*

Oslo fylkesskattekontor vedtok 7. juni 2005 å registrere Kopinor i avgiftsmanntallet. Fylkesskattekontoret er av den oppfatning unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a ikke kommer til anvendelse. Fylkesskattekontoret legger derfor til grunn at Kopinor driver avgiftspliktig næringsvirksomhet og skal oppkreve og innbetale avgift av sin omsetning. Vedtaket er påklaget av Kopinor.

Skattedirektoratet er av en annen oppfatning enn fylkesskattekontoret, og legger til grunn at nevnte unntak kommer til anvendelse for Kopinors virksomhet i forhold til kjøperne av rettighetene. Når det gjelder tjenesten Kopinor yter overfor opphavsmennene, legger direktoratet til grunn at dette er en formidlingstjeneste som ikke er omfattet av unntaket. Direktoratet mener videre at Kopinor må anses å drive næringsvirksomhet i forhold til denne delen av virksomheten, og at det derfor skal beregnes merverdiavgift på vederlaget for formidlingstjenesten.

Finansdepartementet antar at Kopinor ikke utøver avgiftspliktig virksomhet. I vurderingen legger departementet til grunn at omsetningen av kopieringsrettighetene omfattes av unntaket i merverdiavgiftslovens § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Departementet legger videre til grunn at tjenesten Kopinor omsetter til opphavsmennene omfattes av merverdiavgiftslovens virkeområde, men at Kopinor ikke driver næringsvirksomhet, jf. merverdiavgiftsloven §§ 10, 13 og 1. Nedenfor følger en nærmere redegjørelse for departementets vurderinger.

#### *Finansdepartementets vurderinger*

Etter departementets oppfatning reiser saken hovedsaklig tre spørsmål. For det første må det vurderes om omsetningen av kopieringsrettighetene er unntatt avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Videre må det vurderes om den tjenesten Kopinor yter overfor opphavsmennene er omfattet av unntaket. Dersom det ikke er tilfellet, må det vurderes om Kopinor driver næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, jf. merverdiavgiftsloven § 10.

### *1. Omsetning av opphavsrett ved mellommann i opphavsmannens navn*

Etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a er omsetning fra opphavsmann ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk unntatt fra avgiftsplikt. Det samme gjelder for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn, jf. annet punktum. I forhold til Kopinor må det derfor vurderes om dette interesseorganet kan sies å opptre som mellommann i opphavsmannens navn.

Hvem som skal anses som mellommann er ikke presisert i lovteksten, og heller ikke i forarbeidene til bestemmelsen slik den lyder i dag, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) avsnitt 7.2.6.5. Skattedirektoratet uttaler imidlertid i sitt fellesskriv av 21. desember 2001 at omsetning av opphavsretten ved mellommann vil kunne skje uten beregning av avgift dersom mellommannen opererer uavhengig av opphavsmannen, men i dennes navn og for dennes regning og risiko. I avtaleretten har det hele tiden vært vanlig å betone mellommannsbegrepet slik at mellommannen opptre i "fremmed regning" (se f. eks. Brækhus, Meglerens rettslige stilling, Oslo 1946, s. 4). Dette er altså et vidt begrep, som i avtaleretten omfatter blant annet fullmektiger, kommisjonærer og handelsagenter. Således kan mellommannen i avtaleretten generelt opptre enten i eget eller i fremmed navn.

Som utgangspunkt må denne forståelsen av begrepet mellommann også kunne legges til grunn i relasjon til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Departementet kan ikke se at det er momenter som tilsier at bestemmelsen skal tolkes snevert på dette punkt. Kopinor må derfor slik departementet ser det kunne anses som mellommann i lovens forstand. Spørsmålet blir etter dette om de kan sies å opptre "i opphavsmannens navn".

Begrepet kom inn i loven på et tidspunkt da bestemmelsen gjaldt bare omsetning av kunstverk, og det var nødvendig å skille ut mellommenn som også drev omsetning av kunst i eget navn, for eksempel kunst- og antiktivitetshandlere, da omsetning som foregikk med sistnevnte som mellommenn ikke i noe tilfelle skulle unntas fra avgiftsplikt. Vilkåret "i opphavsmannens navn" må derfor vurderes på denne bakgrunnen.

Gjems-Onstad og Kildal har i sin MVA-kommentar (3. utgave, 2005) i forbindelse med salg av kunst uttalt på s. 56-57 at "en mellommann må opptre som fullmektig som omsetter kunstverket i kunstnerens navn". Videre uttales det at "det kan stilles spørsmålstegn ved hvor tydelig mellommannsforholdet må fremgå for at unntagelsen i § 5 første ledd nr 1 a kan anvendes. Antagelig må det ha vært tilstrekkelig at salget avtale- og kjøpsrettslig må anses foretatt mellom kunstner og kjøper med mellommannen som fullmektig".

Skattedirektoratet har i sin vurdering av saken vist til åndsverkloven § 38a, jf. § 36, hvorav det følger at avtalelisens kan inngås med "organisasjon som representerer en vesentlig del av norske opphavsmenn på området". I det forestående tilfellet har medlemsorganisasjonene på vegne av sine medlemmer inngått avtale med Kopinor om slik avtalelisens. Når Kopinor etter dette "representerer" opphavsmennene med hjemmel i åndsverkloven, er det etter Skattedirektoratets syn nærliggende å si at Kopinor opererer som "mellommann" "i opphavsmannens navn" i forhold til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a annet punktum. Departementet er enig i denne tilnærmingen. Departementet vektlegger også at bakgrunnen for at vilkåret opprinnelig kom inn i loven var å avgrense mot forhandleres salg av egne – den gang – kunstverk. I Kopinors tilfelle er det ikke snakk om at foreningen selger egne rettigheter, tvert i mot er det nettopp salg av opphavsmannens rettighet som skjer.

Departementet er videre av den oppfatning at dersom Kopinor ikke skal regnes som part i avtalen med brukeren, men anses å opptre i "opphavsmannens navn", må dette enten gå uttrykkelig frem av avtalen eller være helt klart forutsatt av begge parter. Det må for den enkelte kjøper fremgå klart at Kopinor innehar retten til å selge kopieringsrettigheten på vegne av opphavsmannen.

Etter departementets syn er det i denne saken grunnlag for å anta at avtalen gir uttrykk for en forutsetning om at rettigheten omsettes mellom opphavsmannen og den etter avtalen kalt "institusjonen" og at salget skjer i opphavsmannens navn. Departementet viser til at i den mønsteravtalen som er blitt forelagt departementet fremkommer det av avtalen § 2 første ledd at: "Institusjonen gis ved denne avtale rett til kopiering av beskyttet materiale fra norske og utenlandske publikasjoner på de vilkår som avtalen fastsetter. Tillatelsen ifølge avtalen gjelder i forhold til norske og utenlandske opphavsmenn, fotografer, katalogfrembringere og utgivere som Kopinor representerer. Med avtalen følger også den kopieringstillatelse som andre opphavsmenn, fotografer, katalogfrembringere og utgiver blir bundet av ved at Kopinor inngår avtalen, se åndsverkloven §§ 13 og 14, jf. § 36 og henvisning til samme i §§ 43 og 43 a samt konkurranserettslige regler."

I avtalens § 3 fremkommer videre følgende: "På kopier som fremstilles i medhold av denne avtalen skal opphavsmannen henholdsvis fotografen navngis når denne er kjent, og kilden og verkets tittel skal alltid oppgis, se for øvrig åndsverkloven § 3 og § 43 a tredje ledd og § 11."

Den navngiving av opphavsmannen som skjer etter avtalens § 3, er for øvrig i tråd med åndsverkloven § 2 hvor det står: "Opphavsretten gir innen de grenser som er angitt ved lov, enerett til å råde over åndsverket ved å fremstille eksemplarer av det og ved å gjøre det tilgjengelig for allmennheten, i opprinnelig eller endret skikkelse, i oversettelse, eller ved bearbeidelse, i annen litteratur - eller kunstart eller i annen teknikk. "

Departementet finner etter dette at Kopinor må anses å opptre i "opphavsmannens navn". Departementet legger dermed til grunn at Kopinors omsetning av kopieringsrettigheter faller utenfor lovens virkeområde, jf. merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a.

### *2. Omsetning av tjenesten overfor opphavsmennene*

Når det gjelder Kopinors tjeneste overfor opphavsmennene kan dette vurderes enten som en administrativ tjeneste eller som en formidlingstjeneste.. Når det gjelder formidlingstjenester følger det av forarbeidene til § 5 første ledd nr. 1 bokstav a – Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) avsnitt 7.2.6.5 – at formidling av retten til litterære og kunstneriske verk ikke omfattes av unntaket. Heller ikke administrative tjenester antas omfattes av unntaket. Ved at begge kategorier tjenester etter sin art omfattes av merverdiavgiftsregelverket, antar departementet at det ikke er avgjørende for spørsmålet om avgiftsplikt å vurdere nærmere hvordan tjenesten bør kategoriseres i dette tilfellet. Forutsatt at ytelsen av tjenesten i næring, vil dermed denne delen av Kopinors virksomhet være avgiftspliktig. Dette spørsmålet drøftes i det følgende.

### *3. Kravet til næringsvirksomhet*

Ved at Kopinors omsetning til opphavsmennene etter departementets oppfatning ikke er omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, blir spørsmålet om Kopinor driver næringsvirksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd.

Det følger av § 10 første ledd første punktum at registreringspliktige næringsdrivende skal beregne og betale avgift av blant annet omsetning som nevnt i lovens kapittel IV. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av når en fysisk eller juridisk person er å anse som næringsdrivende. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som foretas i relasjon til skattelovgivningen. Skatteloven av 1999 inneholder heller ingen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis.

Ved vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet, vil en rekke momenter være relevante. I hovedsak vektlegges at virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, og det konkrete opplegget for inntjening må objektivt sett være egnet til å gi overskudd. Hvilken vekt de respektive momentene skal tillegges vil likevel kunne være bransjeavhengig. Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, medfører imidlertid hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral, at den konkrete vurderingen kan slå ulikt ut.

Det synes klart at Kopinors drives med et slikt omfang og varighet at det tilsier at vilkåret til næringsvirksomhet er oppfylt. Det er på den annen side også klart at Kopinors opplegg for inntjening ikke er egnet til å gå med overskudd. Dette bør også ses i sammenheng med at Kopinor etter det opplyste har et betydelig

tillitsmannsapparat der medlemmene i foreningene som driver Kopinor gjør en frivillig innsats. Vilkåret om at virksomheten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd er dermed ikke oppfylt, noe som isolert sett tilsier at Kopinor ikke driver næringsvirksomhet.

Det er imidlertid i praksis lagt til grunn at det ikke alene kan vektlegges at kravet til næringsvirksomhet ikke er oppfylt etter de alminnelige kriteriene som eksempelvis varighet eller overskudd. Det er som nevnt også nødvendig å vurdere om konkurransenøytralitetsprinsippet merverdiavgiftssystemet bygger tilsier et annet resultat. Det er i denne vurderingen ikke praksis for å la det være avgjørende at den aktuelle virksomheten er i en monopolliknende situasjon. Departementet antar imidlertid at dette momentet bør anses relevant dersom det er snakk om en reell monopolsituasjon som følger av lov eller annet offentlig regelverk eller at det av andre grunner er en svært oversiktlig markedssituasjon.

Selv om ordningen med Kopinor altså følger av åndsverkloven, følger det etter Finansdepartementet oppfatning ikke av åndsverkloven at det ikke kan opprettes konkurrerende organisasjoner. Departementet viser til åndsverkloven § 38a første ledd som lyder:

”Avtale som skal ha virkning som nevnt i § 36 første ledd, må inngås av organisasjon som på området representerer en vesentlig del av opphavsmennene til verk som brukes i Norge, og som er godkjent av departementet. For bruk på nærmere angitte områder kan Kongen bestemme at den organisasjon som godkjennes, må være en felles organisasjon for de berørte rettighetshavere.”

§ 36 første ledd lyder: ”Når det foreligger avtale med organisasjon som nevnt i § 38a som tillater slik bruk av verk som nevnt i §§ 13b, 14, 16a, 17b, 30, 32 og 34, har bruker som omfattes av avtalen, overfor rettighetshaver som ikke er omfattet, rett til på samme område og på samme måte å utnytte verk av samme art som dem avtalen gjelder (avtalelisens). Bestemmelsen gjelder bare for bruk som skjer i samsvar med det avtalen fastsetter. Bestemmelsen gjelder ikke i forhold til kringkastingsforetaks rettigheter i sine sendinger.”

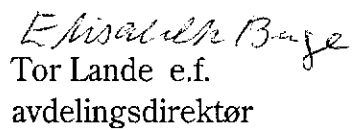
Departementet antar at selv om det dermed ikke kan utelukkes at det på sikt vil kunne bli konkurrerende merverdiavgiftspliktige aktører til Kopinors virksomhet og dette isolert sett tilsier at Kopinor bør anses å drive i næring i merverdiavgiftslovens forstand, sikrer ovennevnte godkjenningsordning at det her er tale om svært oversiktlig markedssituasjon. Ved at det i dag ikke er konkurrerende avgiftspliktige aktører vil en manglende oppkreving av merverdiavgift etter departementets oppfatning i dette tilfellet ikke gi konkurransevriddingseffekter.


Departementet har etter dette kommet til at Kopinor ikke anses å drive næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand. Dette vil likevel kunne stille seg

annerledes dersom eksempelvis avgiftspliktige aktører senere gis bevilgning etter  
åndsverkloven § 38a første ledd.

Vi ber Skattedirektoratet forestå den praktiske gjennomføringen av departementets  
vurdering av saken.

Med hilsen

  
Tor Lande e.f.  
avdelingsdirektør

  
Lill-Solrun Ryddheim Dahlin  
seniorrådgiver