

Masteroppgave i regnskap og revisjon
Ved Handelshøyskolen BI

Merverdiavgift – problemstillinger og tilpasningsmuligheter for museer

Eksamenskode og navn:
GRA 19204 – Masteroppgave i regnskap og revisjon

Innleveringsdato:
31.08.2012

Studiested:
Handelshøyskolen BI Oslo

Veileder:
Kjetil Neset

Studentnavn og nr:
Christian Wiktorin - 0797082
Anne Veggum - 0702383

Denne oppgaven er gjennomført som en del av studiet ved Handelshøyskolen BI. Dette innebærer ikke at Handelshøyskolen BI går god for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet, eller de konklusjoner som er trukket.

Forord

Denne oppgaven er skrevet som avslutning på vår mastergrad i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI. Arbeidet med oppgaven startet i september 2011 med utarbeidelse av forprosjektet, som er en del av studiets obligatoriske metodekurs. Forprosjektet ble levert i november 2011 og det videre arbeidet med oppgaven har vært en kontinuerlig prosess fram til august 2012, selv om hoveddelen av arbeidet ble gjort i januar og februar 2012. Vi synes arbeidet med masteroppgaven har vært svært interessant, og vi har fått inngående kunnskap om temaet, - noe vi kan dra nytte av i vårt arbeid som revisorer. Vi håper at vår fremstilling kan være av interesse for aktører i museumsbransjen så vel som regnskapsførere og revisorer i deres møter med utfordringer og muligheter knyttet til gjeldende avgiftsregelverk.

Vi ønsker å takke vår veileder Kjetil Neset for gode råd og innspill. I tillegg vil vi takke våre kollegaer som har vært uvurderlige støttespillere ved faglige diskusjoner, og våre arbeidsgivere som har gitt oss muligheten til å ta mastergrad i regnskap og revisjon. Takknemlige er vi også for god tålmodighet hos våre nærmeste gjennom hele studietiden.

Oslo, august 2012

Christian Wiktorin

Anne R. Veggum

Sammendrag

Fra 1. juli 2010 ble omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til museer og gallerier¹ gjort avgiftspliktig med lav sats. Med denne lovendringen ville Finansdepartementet gi museumsbransjen utvidet rett til fradrag for inngående merverdiavgift, i tillegg at aktørene skulle få en enklere administrativ hverdag ved å i større grad drive innenfor avgiftsregelverket. En ytterligere positiv konsekvens i følge departementet var at lovendringen trolig ville redusere omfanget av uheldige og uønskede tilpasninger², og videre skulle endringene på sikt føre til et bedre museumstilbud uten vesentlige prisøkninger for de besøkende.

Selv om regelendringen som gjelder for museer medfører både økonomiske og administrative besparelsesmuligheter for aktørene, kan det være krevende for aktørene å orientere seg i det relativt komplekse merverdiavgiftsregelverket. Vi har derfor forsøkt å kortfattet presentere det gjeldende regelverket slik at leseren raskt kan tilegne seg grunnleggende kunnskap nødvendig for videre lesing.

Museumsbransjen betones av å være kapitalkrevende både ved nyoppføringer og vedlikehold, og korrekt tilpassning til regelverket kan derfor gi besparelsesmuligheter i hundretusen-kroners klassen selv for et mellomstort museum. For å muliggjøre besparelsene og forenklingene regelverket åpner for, må aktørene være bevisst på i hvilke grad deres aktiviteter anses som avgiftspliktig omsetning, og ikke minst hvordan disse aktivitetene påvirker

¹ Merverdiavgiftsloven § 5-9

² Prop. 119 LS (2009-2010) s 34

fradragsrett for inngående avgift. Med dette i mentet har vi forsøkt å kartlegge de vanligste aktivitetene et museum bedriver, samt redegjort i hvilke grad disse kan anses å være omsetning. Videre gir vi en introduksjon til hvilke konsekvenser regelendringen har fått for aktørenes kostnader, herunder justeringsreglene for investeringer i kapitalvarer. Aktørene må også være bevisste på hvilke forpliktelser det medfører å utvide avgiftsplikten, eller å bli avgiftspliktig dersom man fra før ikke er det. Her har vi spesielt gjort rede for hvordan avgiftsplikt fordrer bokføringsplikt.

For å billedliggjøre og konkretisere tilpasningsmulighetene regelverket gir, har vi presentert et fiktivt eksempel. Vi har i tillegg foretatt en enkel spørreundersøkelse blant museumsforbundets medlemmer for å gi en indikator på hvordan aktørene i bransjen har gjort tilpasninger som følge av regelendringen. Undersøkelsen tok også sikte på å avdekke hvorvidt regelendringen har medført endringer i kostnadsbildet for museene, samt vesentlig endringer vedrørende adgangspriser.

Selv om vi vil anbefale leserne å lese hele oppgaven vil vi gjøre oppmerksom på at oppgaven også er tenkt å kunne benyttes som oppslagsverk. Vi vil derfor spesielt henviser til innholdsfortegnelsen punkt 4.2 følgende for en rask introduksjon av avgiftsregelverkets hovedprinsipper for ulike aktiviteter museer vanligvis bedriver.

Innholdsfortegnelse

Forord	1
Sammendrag	2
Lovforkortelser	8
DEL 1 Innledning.....	9
1.1 Tema.....	9
1.1.1 Bakgrunn for valgt tema.....	9
1.2 Problemstilling	10
1.2.1 Avgrensninger	10
1.3 Metode og oppbygging av oppgaven.....	11
1.3.1 Juridisk metode	11
1.3.2 Rettskilder	11
1.3.3 Kvalitativ metode.....	14
1.3.4 Økonomisk metode.....	15
1.3.5 Oppgavens oppbygning.....	15
DEL 2 Introduksjon til Merverdiavgiftsregelverket	17
2.1 Merverdiavgiften historie.....	17
2.2 Merverdiavgiftens formål.....	18
2.3 Merverdiavgiftslovens hovedprinsipper	19
2.3.1 Merverdi prinsippet	20
2.3.2 Selvstendighetsprinsippet	20
2.3.4 Nøytralitetsprinsippet	21
2.3.5 Selvdeklarasjonsprinsippet	21

2.3.6 Resiprositetsprinsippet.....	21
2.3.7 Omsetningsbegrepet.....	22
2.3.8 Uttak.....	22
2.3.9 Innførsel.....	23
2.3.10 Unntak fra merverdiavgiftsloven og fritak for merverdiavgift.....	23
2.3.11 Fradragsrett.....	24
2.3.11.1 Hovedregel.....	24
2.3.11.2 Registreringsplikt.....	25
2.3.11.3 Næringsvirksomhet.....	25
2.3.11.4 "Til bruk i" den avgiftspliktige virksomheten.....	26
2.3.11.5 Forholdsmessig fradrag.....	28
2.3.11.6 Justering.....	29
DEL 3 Bakgrunnen for avgiftsplikt for museer.....	31
3.1 Merverdiavgiften og kulturpolitiske hensyn.....	31
3.1.1 Valg av modell for innføringen av kulturmomsen.....	31
3.1.2 Økonomiske forhold i Norge.....	34
3.2 Merverdiavgiftlovens forhold til EØS-avtalen.....	36
3.3 Merverdiavgiftslovgivning i sammenlignbare land.....	37
3.3.1 Svensk merverdiavgiftslovgivning.....	37
3.3.2 Dansk merverdiavgiftslovgivning.....	38
3.3.3 Merverdiavgift i New Zealand.....	39
DEL 4 Gjeldende regelverk - museumsbransjens muligheter og utfordringer i nytt regelverk.....	41
4.1 Definisjon av "Museer".....	41
Gjeldende regelverk fra 1. juli 2010.....	43

4.2 Inntekter	43
4.2.1 Tilskudd	43
4.2.2 Billettinntekter	46
4.2.3 Pris på inngangsbilletter	47
4.2.4 Billettsalg og bokføringsplikt	49
4.2.5 Formidling av billetter.....	51
4.2.6 Delvis merverdiavgiftspliktig omsetning.....	51
4.2.7 Utleie av lokaler	52
4.2.8 Parkering	54
4.2.9 Reklame.....	54
4.2.10 Utleie av selskapslokaler	55
4.2.11 Kafé- og restaurantdrift, samt møte- og konferanselokaler.....	56
4.2.12 Kiosk og salg av suvenirer etc.....	57
4.2.13 Forskning og tilskudd til forskning.....	58
4.2.14 Garderobe og oppbevaring	60
4.2.15 Venneforeninger.....	61
4.2.16 Dokumentsamlinger mv.....	62
4.2.17 Omvisningstjenester	63
4.2.18 Undervisning.....	65
4.2.19 Omsetning av utstillinger, samt salg og bytte av kunstverk	66
4.2.20 Ubetydelig del av omsetningen.....	67
4.2.21 Uttak.....	68
4.3 Kostnader.....	68
4.3.1 Innledning.....	68
4.3.2 Endringen vist ved talleksempel.....	69

4.3.1.1 Kostnader med fullt fradrag før og etter innføringen	71
4.3.1.2 Kostnader med ikke fradrag før, men fullt fradrag etter.....	72
4.3.1.3 Kostnader med forholdsmessig fradrag før, og fullt fradrag etter ...	72
4.3.1.4 Justering	75
4.4 Utfordringer og muligheter for museene.....	77
4.4.1 Et tenkt eksempel.....	77
4.4.2 Hva mener museene selv om mulighetene og utfordringene?	80
DEL 5 Avsluttende betraktninger	85
Litteratur	87
Bøker og tidsskrift	87
Internettider	88
Forskrifter	88
Norske lovforarbeider/stortingsdokumenter	88
Svenske lovforarbeider	89
Rettspraksis.....	89
Vedlegg 1 til punkt 4.4.1.	90
Vedlegg 2 til punkt 4.4.1.	91
Vedlegg 3 til punkt 4.4.1.	92

Lovforkortelser

Aksjeloven	:	Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper
Bokføringsloven	:	Lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring
Bokføringsforskriften	:	Forskrift av 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring
Folketrygdloven	:	Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd
Forsinkelsesrenteloven:		Lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling.
Forvaltningsloven :		Lov av 10. februar 1967 om behandlingsmåter i forvaltningssaker.
Kompensasjonsloven:		Lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
Merverdiavgiftsforskriften (FMVA)		Forskrift av 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven.
Merverdiavgiftsloven (Mval)		Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.
Merverdiavgiftsloven 1969		Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Regnskapsloven		Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap
Skattebetalingsloven		Lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkrevning av skatte- og avgiftskrav
Skatteloven		Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
Tolloven		Lov av 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel

DEL 1 Innledning

1.1 Tema

Merverdiavgift - problemstillinger og tilpasningsmuligheter for museer.

1.1.1 Bakgrunn for valgt tema

Merverdiavgiften står for en betydelig del av statens inntekter, og utgjorde i 2009 7,8 prosent av BNP og hele 21 prosent av statens totale inntekter³.

Museumsbransjen har tradisjonelt, dvs før 1. juli 2010, vært unntatt avgiftsplikt og har dermed heller ikke kunnet føre fradrag for inngående merverdiavgift. Museumsinstitusjoner har derfor vært avgiftsyter da kostnadene har vært avgiftsbærende, mens inntektene ofte i stor grad består av statlige tilskudd.

Adgangsbilletter til museer ble merverdiavgiftspliktig med redusert sats (8 prosent) fra 1. juli 2010, jf. mval § 5-9 og Stortingsvedtak om merverdiavgift for 2011 § 4 bokstav f. Da fikk museer som oppkrever inngangspenger fradragrett for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til utstillingene, jf. mval § 8-1 første ledd. I følge Finansdepartementet vil de nye reglene gjøre at flere aktører får en enklere administrativ hverdag ved at de går fra å drive delvis innenfor regelverket til å drive helt eller i større grad innenfor regelverket. Bredere merverdiavgiftsgrunnlag gir også færre avgrensingsproblemer enn ved tidligere regelverk, i tillegg til trolig å redusere omfanget av uheldige og uønskede tilpasninger⁴.

³ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i merverdiavgift side 22.

⁴ Prop. 119 LS (2009-2010) s 34

Det nye regelverket som gjelder for museer medfører både økonomiske og administrative besparelsesmuligheter for aktørene, og vi finner det interessant å se nærmere på de nye reglene og hvorvidt aktørene har tilpasset seg disse.

1.2 Problemstilling

Hvilke utfordringer og muligheter innebærer de nye merverdiavgiftsreglene for museer?

Er aktørene klar over hvilke muligheter og utfordringer som foreligger, og har de tilpasset seg disse?

1.2.1 Avgrensninger

Vi vil behandle de avgiftsmessige problemstillingene og tilpasningene knyttet til museer etter innføringen av avgiftsplikt med redusert sats fra 1. juli 2010 med hjemmel i mval § 5-9. Vi vil ikke behandle innføringen av avgiftsplikt på inngangsbilletter til gallerier, som også omfattes av mval § 5-9. Gjennomgangen vil videre ikke omfatte en nærmere redegjørelse av kompensasjonsreglene etter lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv⁵.

Vi vil gå inn i gjeldende regelverk og rettspraksis for dette området og kartlegge bakgrunnen for innføring av avgiftsplikt og konsekvensene innføringen har medført. For å belyse dette ønsker vi å undersøke hva utvalgte aktører har foretatt seg for å tilpasse seg de nye reglene. Vi mener at problemstillingen er relevant og nyttig fordi den tar for seg et forholdsvis nytt regelverk og berører en betydelig bransje. En belysning av problemstillingen kan også være til nytte for museer, deres eiere, samt revisorer og rådgivere.

⁵ Lov 12. desember 2003 nr 108

1.3 Metode og oppbygging av oppgaven

Metode handler om hvilke verktøy som benyttes for å produsere kunnskap, og hvordan kunnskapen presenteres. Problemstillingen vi har valgt inneholder elementer fra både makroøkonomi og juss, og vi vil benytte to adskilte metoder i vår utredning. Juridisk metode vil bli benyttet for å kartlegge hvilke utfordringer og muligheter de nye reglene innebærer for nevnte aktører, mens kvalitativ metode vil bli benyttet for å undersøke hvordan bransjen har tilpasset seg regelverket. I tillegg har vi benyttet en økonomisk tilnærming for å illustrere og konkretisere betydningen av mulighetene de nye reglene gir.

1.3.1 Juridisk metode

Juridisk metode kalles også rettskildelæren. Rettskildelæren beskriver den generelle metoden for å finne frem til innholdet av en rettsregel. Prosessen styres av rettskildeprinsipper. Rettskildelæren har vokst frem som en del av den norske retts- og kulturtradisjonen, utviklet gjennom langvarig domstolspraksis. Oppgaven tar utgangspunkt i gjeldende lovverk, men vi har også foretatt sammenligninger med internasjonale avgiftsregler og lovgivning i andre land.

1.3.2 Rettskilder

Lov

Norsk merverdiavgift reguleres av merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 nr. 58. Gjeldende lov er en teknisk forbedring av merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66, mens prinsippene i ny lov i hovedsak er de samme. Vår oppgave tar utgangspunkt i gjeldende lov ved presentasjon av generelle avgiftsregler, men vil spesielt omhandle den nye bestemmelsen om avgiftsplikt på omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer, som finnes i § 5-9. Denne bestemmelsen trådte i kraft 1. juli 2010.

Stortingets årlige avgiftsvedtak

Med hjemmel i mval § 1-1 annet ledd fastsetter Stortinget det årlige avgiftsvedtaket, hvor blant annet gjeldende avgiftssatser fremgår.

Avgiftsvedtaket er en sentral rettskilde på merverdiavgiftens område, og er lagt til grunn i vår gjennomgang. Gjeldende avgiftsvedtak for 2012 ble fastsatt av Stortinget 24. november 2011.

Forskrift

Gjennom merverdiavgiftsloven har departementet fullmakt til å gi forskrifter. Gjeldende forskrift på merverdiavgiftsområdet er forskrift 15. desember 2009 nr 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften), fastsatt av Skattedirektoratet. Forskriften er ment å gi utfyllende informasjon til bestemmelsene i loven, og vi har henvist til aktuelle forskrifter der vi har funnet dette hensiktsmessig.

Forarbeider

Forarbeider danner grunnlag for lovendringer. Siden vi i store deler av oppgaven presenterer og tolker, samt redegjør for konsekvenser den nye bestemmelsen i mval § 5-9, har gjennomgang, sammenstillinger og henvisninger til forarbeider vært vesentlig del av vårt arbeid med oppgaven.

Vi har hovedsakelig jobbet med Kulturmomsutvalgets utredning av utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet (NOU 2008:7), samt Stortingets forslag til endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (Prop. 119 LS 2009-2010). I oppgaven tolker, henviser og referer vi til nevnte forarbeider, men også til tidligere norske rapporter, samt aktuelle rapporter fra sammenlignbare land.

Forvaltningspraksis

Finansdepartementet utgir sammen med Skattedirektoratet fortolkningsuttalelser, og også konkrete uttalelser, på bakgrunn av henvendelser fra aktørene. Skattedirektoratet utarbeider i tillegg fellesskriv til skattekontorene, meldinger og bindende forhåndsuttalelser (BFU). Uttalelsene er kun ment å være bindende for aktørene, men gir også en pekepinn på hvordan lignende saker vil bli behandlet i fremtiden. Vi har gjennomgått aktuelle uttalelser og henviser til disse der de har blitt benyttet i oppgaven. I tillegg utarbeider Skattedirektoratet Merverdiavgiftshåndboken som utkommer årlig. Til tross for at boken er ment som et internt oppslagsverk, har den vist seg å være en betydelig rettskilde ved at Høyesterett flere ganger har konkludert med referanser til Merverdiavgiftshåndboken.

Rettspraksis

Det foreligger en rekke dommer gjeldende avgiftsrett, og vi henviser til disse for å klargjøre betydningen av gjeldende regelverk hvor vi finner dette hensiktsmessig. Siden oppgaven tar utgangspunkt i en ny del av avgiftsretten gjennom mval § 5-9, foreligger det foreløpig ingen rettspraksis på dette spesifikke området. Vi har likevel funnet det hensiktsmessig å henvise til rettsavgjørelser ved behandling av aktørenes forhold til øvrige deler av merverdiavgiftslovgivningen, samt ved drøftelsen av bakgrunnen for den nye paragrafen, ettersom avgjørelsene vil være relevant også for tolkningen av mval § 5-9.

Juridisk litteratur

Det er utgitt mye litteratur i form av fagartikler, lærebøker, kommentarer og interne publikasjoner tilknyttet merverdiavgiftslovgivningen. Det foreligger

relativt få publikasjoner tilknyttet oppgavens spesielle tema, men noen artikler og kommentarer har vi kunnet benytte og har henvist til disse.

Fullstendig kildeliste er presentert etter siste del av oppgaven.

1.3.3 Kvalitativ metode

Kvalitativ metode er en metode for innhenting av opplysninger hvor man konsentrerer seg om dybdekunnskapen, kontra bredden i kvantitativ metode. Metoden har som formål å få frem sammenheng og helhet, og tar sikte på å formidle forståelse. Opplysningene fremskaffes blant annet ved hjelp av empiriske undersøkelser, dog er observasjonene ofte for få til å benytte seg av statistisk metode. Empiri beskrives som undersøkelse av virkeligheten og metoden gir en systematisk fremgangsmåte for å innhente erfaringsmessig fakta for å underbygge teori⁶. Innenfor empiri finnes det flere design, og vi har valgt å benytte en deduktiv tilnærming hvor vi vil se hvordan våre problemstillinger knyttet til avgiftsreglene håndteres i praksis.

Datainnsamling

Vi vil i denne delen av oppgaven innhente egne primære data ved hjelp av samtaleintervjuer og en enkel undersøkelse blant aktørene i bransjen. Denne teknikken gir lav grad av standardisering⁷, men siden hensikten med undersøkelsen ikke er måling og sammenligning, mener vi dette er en god nok datakilde for å besvare vår problemstilling.

⁶ <http://no.wikipedia.org/wiki/Empiri>

⁷ Ringdal Kristen, Enhet og mangfold, s 103

Utvalg

Gjennom museumsforbundet har vi fått tilgang til medlemmenes hjemmesideadresser og e-postadresser. Vi har i tillegg til å besøke nevnte hjemmesider, sendt ut en meget enkel spørreundersøkelse.

Utvalget er gjort skjønnsmessig ut fra vår kjennskap til respondentene og tilgjengeligheten til disse. Basert på dette vil ikke våre resultater være egnet til å dra generelle konklusjoner.

1.3.4 Økonomisk metode

Gjeldende regelverk gir aktørene mulighet til ulike tilpasninger i ulike situasjoner. Slike tilpasninger kan bevirke betydelige avgiftsmessige besparelser, og motsatt kan ugunstig tilpasning gi store avgiftsmessige kostnader.

Vi ønsker på en praktisk og lett tilgjengelig måte å belyse viktigheten av best mulig tilpasning, og har derfor valgt å illustrere dette med enkle talleksempler.

1.3.5 Oppgavens oppbygning

Oppgaven er inndelt i 5 separate deler, hvor den innledes med *Del 1* som omhandler tema og problemstilling med tilhørende avgrensninger, samt metodevalg.

Del 2 gir en introduksjon til de generelle reglene og prinsippene innenfor merverdiavgiftslovgivningen. Selv om disse reglene ikke gjelder for museer spesielt, mener vi at det er nødvendig å presentere disse for å danne grunnlag for forståelse av de spesifikke reglene presentert senere i oppgaven.

I *Del 3* gjør vi rede for de politiske hensynene som ligger til grunn for innføring av avgiftsplikt for museer. Vi behandler her museer i kulturpolitisk perspektiv, samt presenterer lovgivning i land vi mener det er hensiktsmessig å sammenligne seg

med. Videre gjør vi rede for bakgrunnen for implementering av mval § 5-9. Vårt ønske med disse kapitlene er å danne en reflektert forståelse for formålet med å innføre merverdiavgift på inngangsbilletter til utstilling i museer.

Del 4 er en konkret presentasjon av konsekvenser av gjeldende regelverk for museer. Vi trekker inn elementer fra våre enkle undersøkelser. Denne delen er inndelt i hovedområdene inntekter og kostnader, og er ment å gi en presentasjon av regelverket med de muligheter og utfordringer som disse gir for de vanligste virksomhetsområdene museer bedriver, med tilhørende kostnader.

Del 5 inneholder enkelte avsluttende bemerkninger til gjennomgangen og de muligheter og utfordringer som vi har identifisert.

DEL 2 Introduksjon til Merverdiavgiftsregelverket

2.1 Merverdiavgiften historie

Forgjengeren til merverdiavgiften i Norge, den såkalte alminnelige omsetningsavgiften, ble innført i 1935, og ble da kalt *"midlertidig omsetningsavgift til kriseformål"*. Omsetningsavgiften var en kumulerende avgift, hvor hvert ledd i omsetningen ble ilagt 1 prosent avgift, slik at hver avgiftspliktig aktør belastet neste ledd med en kostnad i form av avgiften. Satsen ble etter hvert økt til 2 prosent og 3 prosent. I 1940 ble avgiften endret til kun å beregnes i detaljleddet, en såkalt sisteleddsavgift. Satsen ble da hevet til 10 prosent.

Ikke bare varer var avgiftspliktige, men etter hvert også bygg- og anleggsarbeid og arbeidsytelser på varer. Senere ble sisteleddsavgiften også gjort gjeldene for næringsdrivende, så lenge ikke varen eller tjenesten var ment for videresalg eller som innsats til videresalg. I 1947 forsøkte man seg på et 2-satssystem der 10 prosent gjaldt for jordbruksvarer og 6,25 prosent gjaldt for øvrige varer. Det viste seg å være problematisk å håndtere to satser, så avgiften ble samme år redusert til 6,25 prosent for alle varer før den i 1951 ble hevet til 10 prosent og i 1964 til 12 prosent (13,64 prosent eksklusive avgiftsbeløpet).⁸

Med ønske om en mer indirekte beskatning ble omsetningsavgiften erstattet med merverdiavgiften i januar 1970. Denne typen avgiftssystem ble sagt å tåle høyere avgifter enn sisteleddssystemet: *"På grunn av at avgiftsplikten etter merverdisystemet får en mer generell karakter og systemet virker mer nøytralt, vil en høy avgiftssats gi mindre risiko for omgåelse av avgiftsbestemmelsene og for vridninger i etterspørselen og næringsstruktur enn i sisteleddssystemet."*⁹

Et annet tungveiende argument for innføringen var de internasjonale trendene. Frankrike hadde hatt merverdiavgift siden 1948, og fram mot 1970 innførte

⁸ <http://no.wikipedia.org/wiki/Merverdiavgift>

⁹ Ot. Prop. Nr 17 (1968-1969) s 42.

stadig flere land samme system. I følge Ot. Prp. Nr 17 (1968-1969) side 42 var det avgjørende for Norges deltakelse i det framtidige "Fellesmarkedet" at ordningen med merverdiavgift ble innført. Alle varer var i utgangspunktet merverdiavgiftspliktige med 20 prosent, i tillegg til tjenester nevnt i loven. Selv om hvert ledd i omsetningen måtte beregne avgiften, gjorde fradragsretten, som vi senere vil redegjøre for, at kun siste ledd i kjeden blir endelig belastet. Avgiften ble 1. januar 1993 hevet til 22 prosent, før den ble hevet ytterligere til 23 prosent i 1995, 24 prosent i 2001 og 25 prosent i 2005.

I 2001 ble i tillegg avgiftsplikten utvidet til også å gjelde tjenester generelt, med unntak av de som spesielt var unntatt i loven. Redusert sats på næringsmidler ble også innført dette året, og denne har blitt beholdt selv om satsen har blitt justert flere ganger. I 2004 ble det også innført en lav sats for persontransport. Lav sats ble i tillegg ilagt utleie av rom i hotellvirksomhet og formidling av slik utleie fra 1. september 2006. Fra 1. januar 2008 gjaldt lav sats også næringsmessig utleie av fritidseiendom.

1. januar 2005 ble omsetning av infrastrukturtenester til bruk av lufthavner og jernbane avgiftspliktig med ordinær sats, og 1. januar 2007 inntraff samme avgiftsplikt for omsetning av infrastrukturtenester knyttet til bruk av offentlige havner.

2.2 Merverdiavgiftens formål

Som tidligere nevnt står merverdiavgiften for en vesentlig del av statens inntekter, og utgjorde i 2009 7,8 prosent av BNP og hele 21 prosent av statens totale inntekter¹⁰. I 2008 var statens inntekter fra merverdiavgiften ca 190 milliarder kroner, som utgjorde om lag 30 prosent av de totale skatte- og

¹⁰ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i merverdiavgift side 22

avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge¹¹. Over 300 000 næringsdrivende er i dag registrert i merverdiavgiftsregisteret. Det er dermed lett å forstå at formålet med merverdiavgiften er å skaffe staten inntekter gjennom beskatning av forbruk.

Som vi tidligere har vært inne på var ønsket om forenkling en av hovedårsakene til overgangen til merverdiavgiftssystemet. Ved å holde regelverket så enkelt som mulig, men likevel uten vesentlige huller, er formålet et system som er lett å administrere og med færrest mulig unndragelsesmuligheter. Særregler og unntak vil virke begrensende på nøytraliteten, og derfor er målet et så bredt som mulig avgiftsgrunnlag.¹²

Tidligere regelverk ble i forarbeidene til avgiftsreformen i 2001 kritisert for å være uoversiktlig i tillegg til at ulike regler for varer og tjenester fordret konkurransevridning. Regelverket var også lite fleksibelt i forhold til nye tjenester, og manglet internasjonal adaptivitet.¹³ Med dette som bakgrunn er alle varer og tjenester i dag som hovedregel avgiftspliktige. Det brede avgiftsgrunnlaget er også ment å virke produksjonsnøytralt slik at merverdiavgiften ikke skal påvirke produksjonsbeslutninger der andre hensyn som effektivitet bør være avgjørende.

2.3 Merverdiavgiftslovens hovedprinsipper

Merverdiavgift er en avgift til staten som, med visse unntak, skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester innen avgiftsområdet, jf mval §§ 1-1 første ledd og 1-2. Avgiftsområdet er definert i mval § 1-2 andre ledd. Merverdiavgiftens formål er å være en avgift som til sist skal belastes forbruker, og den skal ikke virke konkurransedempende på næringslivet.

¹¹ NOU 2008:7 side 48

¹² Ot. Prp.nr 17 (1968-1969) s. 10

¹³ Ot. Prp.nr 2 (2000-2001) s. 34

Merverdiavgiftsatsene fastsettes hvert år av Stortinget i Stortingets årlige avgiftsvedtak, jf mval § 1-2 andre ledd jf GrL § 75 bokstav a. Avgiftssatsen ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer og gallerier er 8 prosent i 2012¹⁴.

2.3.1 Merverdi prinsippet

Det norske merverdiavgiftssystemet er i dag bygget opp slik at det skal beregnes avgift for varer og tjenester etter en nettoberegning i hvert enkelt omsetningsledd. Det enkelte omsetningsledd betaler differansen mellom merverdiavgiften på egen omsetning (utgående merverdiavgift) og merverdiavgiften som faller på anskaffelser til sin egen avgiftspliktige virksomhet (inngående merverdiavgift). Nettoberegningen sikrer at det ikke oppstår avgift på avgift, men at det er merverdiavgiften på vederlaget i siste omsetningsledd fratrukket fradragført merverdiavgift i det tidligere omsetningsledd som blir statens proveny. Den enkelte næringsdrivende gis fradrag for avgiften ved egne anskaffelser. Dette merverdi prinsippet er grunnleggende i merverdiavgiftsretten.

2.3.2 Selvstendighetsprinsippet

Merverdiavgiftssystemet bygger videre på selvstendighetsprinsippet. Det vil si at hvert enkelt ledd i omsetningskjeden opptrer som et eget avgiftssubjekt som står på egne ben overfor det offentlige. Selvstendighetsprinsippet forutsetter at avgiftssubjektet er et eget rettssubjekt. Hovedregelen og utgangspunktet i norsk merverdiavgiftsrett er at hvert rettssubjekt er eget avgiftssubjekt.

Selvstendighetsprinsippet innebærer eksempelvis at kjøper av en vare ikke er avhengig av selgers innbetaling av merverdiavgift for selv å kunne kreve fradrag, forutsatt at kjøper ikke er uaktsom og de øvrige kravene til fradrag er oppfylt. Prinsippet innebærer at heller ikke selger vil være avhengig av eksempelvis

¹⁴ Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2012 § 4 bokstav f

kjøpers bruk av varen i sin behandling av merverdiavgiften. Unntak fra selvstendighetsprinsippet finnes i mval § 2-2 tredje ledd.¹⁵

2.3.4 Nøytralitetsprinsippet

I norsk merverdiavgiftsrett står også nøytralitetsprinsippet sentralt. Dette innebærer at merverdiavgift som hovedregel skal beregnes av alle varer og tjenester. Avgiften blir på den måten ikke avgjørende for forbrukers valg ved kjøp av varer og tjenester, slik at konkurransenøytraliteten i markedet opprettholdes.¹⁶

2.3.5 Selvdeklarasjonsprinsippet

Det er den næringsdrivende selv som må beregne og uoppfordret betale merverdiavgiften til staten, selvdeklarasjonsprinsippet. Selvdeklarereringen skjer ved innsending av terminvise omsetningsoppgaver som sendes avgiftsforvaltningen per papir eller elektronisk via Altinn-systemet.

For å finne grunnlaget for omsetningsoppgaven må den næringsdrivende føre et avgiftsregnskap etter reglene i bokføringsloven og tilhørende forskrift, se blant annet bokføringsloven¹⁷ § 2 annet ledd.

2.3.6 Resiprositetsprinsippet

Mval § 15-10 første ledd krever at den inngående merverdien dokumenteres med bilag, resiprositetsprinsippet. Eksempelvis vil ikke en næringsdrivende kunne fradragføre inngående merverdiavgift knyttet til en anskaffelse uten å dokumentere dette med et bilag. Høyesterett har i denne forbindelse, i Rt 2000 s 268 (Gjermundshaug), innfortolket et aktsomhetskrav i mval § 18-1 første ledd bokstav b, som innebærer at kjøper ikke kan føre inngående merverdiavgift til

¹⁵ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i merverdiavgift side 37 flg.

¹⁶ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i merverdiavgift side 40

¹⁷ Lov 19. november 2004 nr 73

fradrag om han vet eller burde ha visst at selger har beregnet den utgående merverdiavgiften feil.

2.3.7 Omsetningsbegrepet

Som det fremgår av hovedregelen i mval § 1-1 første ledd, se ovenfor, skal merverdiavgift beregnes på "omsetning, uttak og innførsel". Med "omsetning" i merverdiavgiftslovens forstand menes "levering av varer og tjenester mot vederlag", jf mval § 1-3 første ledd bokstav a. For at det skal foreligge omsetning må det foreligge en gjensidig bebyrdende avtale mellom to eller flere parter. Som vederlag regnes enhver godtgjørelse av økonomisk verdi, herunder varer og tjenester. Videre anses også bytte som avgiftspliktig omsetning, noe som blant annet ble lagt til grunn av Høyesterett i Rt 2004 side 738 P4-dommen. Ved bytte av varer og tjenester vil det foreligge omsetning for begge parter ettersom de begge leverer varer og tjenester mot vederlag.

2.3.8 Uttak

"Uttak" er regulert i mval §§ 3-21 flg. Uttak foreligger når den næringsdrivende tar varer eller tjenester ut av den registreringspliktige virksomheten til privat bruk eller til formål som ligger utenfor den registrerte virksomheten.

Merverdiavgift skal i utgangspunktet bare beregnes når avgiftssubjektet har hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller framstillingen av varen eller tjenesten. Det foreligger en forvaltningsmessig bagatellgrense på kr 100, jf fmval¹⁸ § 1-3-6, for vareprøver mv.¹⁹ det er den enkelte ytelse til den enkelte mottaker som er avgjørende for beløpsgrensen.

Uttaksmerverdiavgift skal også beregnes dersom avgiftssubjektet driver dels avgiftspliktig og dels ikke-avgiftspliktig virksomhet, og uttaket skjer fra den avgiftspliktige delen til den delen som er unntatt fra merverdiavgift. For uttak av

¹⁸ Forskrift m v til merverdiavgiftsloven datert 15. desember 2009 nr 1540.

¹⁹ Kildal S. Tor – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i merverdiavgift side 71

tjenester skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift i slike tilfeller. Her skal i stedet den inngående merverdiavgiften fordeles forholdsmessig mellom den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. For bygge- og anleggstjenester skal det likevel beregnes uttaksmerverdiavgift også til ikke-avgiftspliktige del av virksomheten.²⁰

2.3.9 Innførsel

Destinasjonslandsprinsippet står sentralt i den norske merverdiavgiftsretten knyttet til merverdiavgift på innførsel. Dette innebærer at merverdiavgift skal beregnes der varen eller tjenesten forbrukes.²¹ Det skal derfor som hovedregel også beregnes avgift ved innførsel av varer og tjenester. Unntak vil blant annet gjelde for varer som er fritatt for avgiftsplikt ved innenlands omsetning. For slike varer vil det også gjelde et fritak for avgiftsplikt ved innførsel. Videre gjelder innførsel av tjenester kun tjenester som kan fjernleveres, hvor utførelsen eller levering av tjenesten vanskelig kan knyttes til et bestemt sted. For tjenester som ikke er fjernleverbare, eksempelvis tjenester som er knyttet til fast eiendom, registreres den avgiftspliktige i merverdiavgiftsregisteret enten selv eller med representant.

2.3.10 Unntak fra merverdiavgiftsloven og fritak for merverdiavgift

Det finnes en rekke unntak fra hovedreglene i merverdiavgiftsloven. Unntakene faller i to grupper, unntak fra merverdiavgiftsloven og fritak for merverdiavgift. Den første gruppen omfatter omsetning og uttak som faller utenfor loven og utenfor plikten til å beregne utgående merverdiavgift, jf mval § 1-3 første ledd bokstav g og §§ 3-2 til 3-20 og 3-27. Fritakene omfatter omsetning og uttak som faller innunder merverdiavgiftsloven, men hvor det likevel ikke skal beregnes

²⁰ <http://www.skatteetaten.no/no/Brosjyrer-og-boker/Merverdiavgift--Veiledning-til-naringsdrivende/>

²¹ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Mva-kommentaren side 274

utgående merverdiavgift (nullsats), jf mval § 1-3 første ledd bokstav h og kapittel 6.

For fritakene gis det fradrag for inngående merverdiavgift, jf mval § 8-1. Også de øvrige bestemmelsene i loven gjelder for fritakene, herunder bestemmelsene om registreringsplikt. Dette gjelder ikke for unntakene i loven, som faller helt utenfor lovens bestemmelser.

2.3.11 Fradragsrett

2.3.11.1 Hovedregel

For at merverdiavgiften skal virke etter sitt formål, som en avgift som skal ramme sluttbruker (forbruker) og ikke hvert enkelt omsetningsledd som avgift på avgift (merverdiprinsippet), må det enkelte omsetningsledd ha rett til fradrag for den avgift som den næringsdrivende må betale på varer og tjenester som anskaffes til bruk i virksomheten. Hovedregelen for denne fradragsretten for inngående merverdiavgift finnes i mval § 8-1: *“Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.”*

Bestemmelsen oppstiller en generell rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Ordlyden oppstiller flere vilkår for å kunne kreve fradrag for merverdiavgiften. Blant annet kreves det at selskapet er registrert i avgiftsmanntallet (den subjektive betingelsen). Varen eller tjenesten må være anskaffet til bruk i den avgiftspliktige virksomheten (den objektive betingelsen). Videre foreligger det et formelt krav etter mval § 15-10 hvor den inngående merverdien må dokumenteres med bilag (resiprositetsprinsippet).

2.3.11.2 Registreringsplikt

Før den næringsdrivende er registrert har vedkommende ikke rett til å kreve fradrag for merverdiavgift selv om det før dette tidspunktet faktisk er påløpt merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, se Rt 2010 side 1131, Bryggeriparken AS. Saken gjaldt spørsmålet om rett til fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til ombygging av fast eiendom før registrering i avgiftsregisteret. Høyesterett slo fast at mval § 8-1 (tidligere mval § 21) ikke er en tidfestingsregel, og at det derfor ikke kan kreves fradrag for merverdiavgift påløpt før registrering²². Fra dette utgangspunktet gjøres det unntak etter reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør i mval § 8-6.²³

For å kunne registreres i avgiftsregisteret må næringsvirksomheten ha hatt en omsetning på over kr 50 000 i en periode på tolv måneder, jf mval § 2-1. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er beløpsgrensen kr 140 000.

2.3.11.3 Næringsvirksomhet

For å kunne registreres i merverdiavgiftsregisteret er det videre et krav at virksomheten/aktiviteten driver "næringsvirksomhet". Vurderingen av hvorvidt det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand vil i hovedsak falle sammen med vurderingene innen skatte- og trygderetten.

Verken merverdiavgiftsloven eller skatteloven har en egen definisjon av begrepet næringsvirksomhet. Finansdepartementet fant heller ingen grunn til å ta en slik definisjon inn i den reviderte merverdiavgiftsloven²⁴. Begrepet næringsdrivende er imidlertid definert i ftrl²⁵ § 1-10 første ledd: "*Med selvstendig næringsdrivende menes i denne loven enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt.*" Videre inneholder bestemmelsens

²² Se også Rt 1999 side 608

²³ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Mva-kommentaren side 422 flg.

²⁴ Ot prp nr 76 (2008-2009) punkt 6.8.4

²⁵ Lov av 28. februar 1997 nr 19

annet ledd momenter som det legges vekt på i vurderingen, blant annet virksomhetens omfang, ansvar for resultat av virksomheten, om vedkommende har arbeidstagere, om det foreligger økonomisk risiko og om vedkommende har egne driftsmidler.

Momentene er også blitt vektlagt i merverdiavgiftsretten. Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang. Den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og drives for eierens egen regning og risiko. Tidsperspektivet er bransjemessig og det må derfor gjøres en konkret helhetsvurdering i det enkelte tilfelle. Eksempelvis kreves lenger tidsperiode i jordbruks- og skogbruksvirksomhet enn virksomheter som omsetter konsulenttjenester²⁶. Også omsetning fra ideelle og allmennyttige institusjoner kan bli ansett som avgiftspliktige²⁷.

Både fysiske og juridiske personer kan bli betraktet som næringsdrivende. For å oppnå konkurransenøytralitet skal også offentlig virksomhet/institusjoner beregne merverdiavgift av omsetning av varer og tjenester. Her vil for øvrig også kompensasjonsordningen for kommuner, fylkeskommuner mv. etter Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompl)²⁸, som under visse nærmere vilkår gir rett til kompensasjon for merverdiavgift, være viktig. Loven gjelder også for private eller ideelle virksomheter som utfører tjenester som kommune eller fylkeskommune er pålagt å utføre ved lov, jf kompl § 2 første ledd bokstav c.

2.3.11.4 "Til bruk i" den avgiftspliktige virksomheten

Den objektive betingelsen for fradragsretten er at den aktuelle anskaffelsen er ment til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. I følge forarbeidene til

²⁶ Ot prp nr 76 (2008-2009) punkt 6.8.1

²⁷ Mva-håndboken, 2010 6. utgave side 62-63

²⁸ Lov 12. desember 2003 nr 108

merverdiavgiftsloven forutsettes det her at anskaffelsen er relevant for virksomheten.²⁹

Vilkåret er behandlet av Høyesterett en rekke ganger, blant annet i Rt 1985 side 93, kalt Sira-Kvina dommen, hvor Høyesterett på side 97 slo fast relevanskriteriet som et vilkår for å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Førstvoterende uttalte her blant annet at *"tiltaket skal være relevant for virksomheten"*. Videre ble det lagt vekt på tilknytningen mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige virksomheten, tilordningskriteriet. Anskaffelsen må være til bruk i den næringsdrivendes egen virksomhet³⁰.

Høyesterett har gjennom flere dommer etter Sira-Kvina-dommen gjort ytterligere presiseringer av vilkåret *"til bruk i"*. I Rt 2001 side 1497 Concrete Platforms Holding AS (NC-dommen), uttalte førstvoterende på side 1502 at det avgjørende må være hvorvidt *"oppførelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten"*.

Temaet var også oppe i Rt 2003 side 1821 Hunsbedt-dommen, hvor Høyesterett la vekt på at rallycrosskjøring og reklamevirksomhet ikke kunne skilles fra hverandre, men måtte ses som integrerte deler av samme virksomhet. Høyesterett presiserte imidlertid i Rt 2005 side 951 Porthuset-dommen, i avsnitt 40, at *"det ikke er noe krav om at avgiftpliktig og avgiftfri virksomhet må utgjøre integrerte deler av samme virksomhet"*. Det er tilstrekkelig at oppførelsen er *"relevant og har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten"*.

Rettsstilstanden er blitt oppsummert slik av førstvoterende i Rt 2008 side 932, i avsnitt 38: *"[...] fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet*

²⁹ OT Prop nr 17 (1968 – 69)

³⁰ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Mva-kommentaren side 425

*være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.*³¹

2.3.11.5 Forholdsmessig fradrag

I de tilfeller hvor den næringsdrivende dels driver avgiftspliktig og dels ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil den næringsdrivende kunne ha rett til forholdsmessig fradrag for merverdiavgift etter mval § 8-2 for den delen av virksomheten som er avgiftspliktig. Den næringsdrivende må i slike tilfeller finne en fordelingsnøkkel som best stemmer med den faktiske bruken av anskaffelsene som er gjort, hvor stor del som brukes i den avgiftpliktige og den ikke-avgiftpliktige delen av virksomheten. Til hjelp i å finne den mest korrekte fordelingen finnes regler blant annet i fmval³² § 8-2-1 for oppføring og drift av bygg mv. og i § 8-2-2 for felles driftskostnader.

Etter fmval § 8-2-2 kan omsetningen fra forrige regnskapsår legges til grunn som fordelingsnøkkel for felles driftsutgifter, eksempelvis administrasjonsutgifter og strømudgifter, forutsatt at denne gir et rimelig bilde av bruken. For kostnader i forbindelse med oppføring og drift av bygg mv. fordeles inngående merverdiavgift på grunnlag av arealfordelingen forutsatt at dette anses som rimelig, jf fmval § 8-2-1. Også andre vurderingsmomenter kan spille inn, blant annet skjønn, god forretningsskikk og erfaring om bruk³³.

Dersom den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten utgjør mindre enn 5 prosent av den samlede virksomheten, basert på omsetning, skal det ikke foretas en forholdsmessig fordeling av merverdiavgift knyttet til fellesanskaffelser. Den næringsdrivende vil i slike tilfeller ha rett til fullt fradrag, jf mval § 8-2 fjerde ledd.

³¹ Se også Rt 2008 side 983 Tønsberg Bolig AS, Agder Lagmannsretts dom 10. oktober 2008 Kristiansand dyrepark

³² Forskrift til merverdiavgiftsloven

³³ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i merverdiavgift side 193

Tilsvarende, dersom den avgiftspliktige omsetning utgjør mindre enn 5 prosent av den totale omsetningen vil det ikke kunne kreves forholdsmessig fradrag. Den næringsdrivende vil i slike tilfeller ikke kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser for noen deler av virksomheten, jf mval § 8-2 tredje ledd.

2.3.11.6 Justering

Etter en stadig utvidelse av områdene for avgiftsplikt, særlig knyttet til fast eiendom, oppsto et behov for regler om blant annet tilbakeføring og justering av inngående merverdiavgift ved overdragelse og bruksendring. Justeringsreglene ble derfor innført med virkning fra 1. januar 2008.

Reglene gjelder for *"kapitalvarer som er anskaffet, framstilt eller fullført etter 31. desember 2007"*, jf mval § 9-1 første ledd. Kapitalvarer er definert i mval § 9-1 andre ledd bokstav a og b. Dette omfatter blant annet maskiner, inventar og andre driftsmidler hvor inngående merverdiavgift av kostprisen utgjør minst kr 50 000, samt fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging hvor inngående merverdiavgift på kostnadene utgjør minst kr 100 000.

Immaterielle eiendeler omfattes ikke av justeringsreglene.

Beløpsgrensene i mval § 9-1 andre ledd gjelder hvert enkelt driftsmiddel, selv om driftsmidlene omfattes av samme faktura.

Avgrensningen mellom vedlikehold og påkostning knyttet til fast eiendom benytter skatteretten som veiledende retningslinje, hvor det må ha skjedd en standardheving for at det skal beregnes som påkostning³⁴. Beløpsgrensen gjelder for de samlede påkostningene knyttet til et byggetiltak. Hva som skal regnes med som inngående merverdiavgift etter justeringsreglene ved anskaffelse av fast

³⁴ Kildal S. Tor – Gjems-Onstad Ole, Mva-kommentaren side 466

eiendom fremgår av mval § 9-1-1. Dette gjelder blant annet merverdiavgift på tjenester i forbindelse med byggetiltaket og merverdiavgift etter uttaksreglene dersom virksomheten selv utfører byggetjenester.

Det har i denne sammenheng ingen betydning om anskaffelsene gjelder avgiftspliktig eller ikke-avgiftspliktig virksomhet, all betalt inngående merverdiavgift som er pådratt i virksomheten er gjenstand for justering. Anskaffelser som er til privat bruk er ikke gjenstand for justering³⁵. Ved anskaffelser dels til privat bruk og dels til bruk i virksomheten må den forholdsmessige delen som gjelder virksomheten måles opp mot beløpsgrensen i mval § 9-1 annet ledd³⁶.

Hovedregelen er at justering av inngående merverdiavgift skal skje når *"bruken av kapitalvaren etter anskaffelsen, framstillingen eller fullføringen endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål eller motsatt"*, jf mval § 9-2 første ledd. Justering skjer etter reglene i mval § 9-5. For kapitalvarer er justeringsperioden fem år. Justering skal skje med en femdel i det enkelte regnskapsår, jf mval § 9-5 første ledd første punktum. For fast eiendom er justeringsperioden ti år. Justering skal skje med en tittel i det enkelte regnskapsår, jf mval § 9-5 første ledd andre punktum.

Kun bagatellmessige endringer i bruk, mindre enn 10 prosent i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, gir ikke rett eller plikt til justering, jf mval § 9-5 tredje ledd.

Ved endring i bruk som innebærer en justeringsfordel for virksomheten, har den næringsdrivende *rett* til å justere i henhold til dette. Motsatt, dersom bruksendringen medfører en justeringsforpliktelse for den næringsdrivende, vil det foreligge en *plikt* til å justere.

³⁵ Ot prp nr 59 (2006-2007) punkt 7.6.1

³⁶ Kildal S. Tor – Gjems-Onstad Ole, Mva-kommentaren side 465

DEL 3 Bakgrunnen for avgiftsplikt for museer

3.1 Merverdiavgiften og kulturpolitiske hensyn

Lovgivningen var lenge kritisert for å være fragmentert og for at formuleringene i regelverket ikke var tilstrekkelig klare. Etter at en gjennomgang av regelverket lenge hadde vært etterspurt, ble Kulturmomsutvalget oppnevnt 1. desember 2006. Hensikten var å gå gjennom regelverket og komme med forslag til forbedringer med *"sikte på å utvide avgiftsgrunnlaget og forenkle bestemmelsene"*.³⁷

Kulturmomsutvalgets mandat beskrev hvordan unntakene i tidligere regelverk kunne virke *"tilfeldige og lite rimelige"*, og *"at det kan være vanskelig å begrunne hvorfor det skal være en forskjell"*³⁸ i avgiftsplikt mellom de forskjellige aktørene. Utvalgets oppgave var i følge mandatet *"å foreslå en grense for hvor stor del av kultur- og idrettsområdet som bør innlemmes i merverdiområdet"*. Denne grensen måtte i følge mandatet være *"administrativt håndterbar og ikke skape konkurransevridninger eller uheldige økonomiske tilpasninger"*³⁹.

3.1.1 Valg av modell for innføringen av kulturmomsen

Utvalget overleverte sin rapport til daværende Finansminister Kristin Halvorsen 26. februar 2008. Her ble det kjent at utvalget enstemmig anbefalte en breddemodell etter å ha redegjort for tre ulike mulige modeller. Modellene ville ha ulik virkning på statens proveny, og ville påvirke den administrative behandlingen av avgiftsplikten for både staten og den avgiftspliktige.

³⁷ Pressemelding 26.02.2008, Nr.: 09/2008
(<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/pressemelder/pressemeldinger/2008/forslag-til-nye-momsregler-for-kultur-no.html?id=501671>)

³⁸ NOU 2008: 7 side 9

³⁹ NOU 2008: 7 side 10

Ved valg av modell la utvalget blant annet vekt på at hovedoppgaven til merverdiavgiftssystemet er å skaffe staten stabile og sikre inntekter. Kulturmomsutvalget la videre sentral vekt på prinsippet om at systemet bør være mest mulig nøytralt og gi opphav til minst mulig tilpasninger. Videre bør de administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling være lavest mulig.

Breddemodellen ville kort oppsummert innebære at tjenester i form av å overvære kulturarrangementer, underholdnings- og idrettsarrangementer samt retten til å utøve idrettsaktiviteter ville bli omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten, ved at unntakene i mval (gml) §§ 5 b første ledd nr 5 og 12⁴⁰ ble opphevet i sin helhet. Merverdiavgiftsgrunnlaget innen kultur og idrett ville under denne modellen bli svært bredt. Breddemodellen ville blant annet innebære at det skulle betales merverdiavgift på inngangspenger til utstillinger i museer⁴¹.

Subjektmodellen ville også medføre en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget innen kultur og idrett. Under denne modellen ville merverdiavgiftsplikten begrenses ut fra hvilke subjekter som omsetter tjenestene⁴². Utvalget mente at modellen hadde flere sterke sider, blant annet påpekte utvalget at modellen i stor grad ville samsvare med EUs merverdiavgiftsdirektiv, og redusere muligheten for at subjekter mottar indirekte støtte gjennom merverdiavgiftsregelverket. Utvalget pekte samtidig på at modellen ville ha svakheter blant annet ved å være komplisert og åpne for avgiftsplanlegging⁴³.

Aktivitetsmodellen ville innebære at avgiftsplikten avgrenses etter tjenestens art eller aktivitet, og ikke etter hvem som omsetter tjenesten slik som etter

⁴⁰ Lov om merverdiavgift av 1969 nr 66 §§ 5 b første ledd nr 5 og nr 12

⁴¹ NOU 2008:7 side 129

⁴² NOU 2008:7 side 129

⁴³ NOU 2008:7 side 157

subjektmodellen. Modellen ville føre til mindre omfattende utvidelser av avgiftsområdene enn etter breddemodellen og subjektmodellen.

Aktivitetsmodellen ville videre føre med seg en rekke svakheter knyttet til konkurransenøytralitet, avgrensingsproblemer og egnethet.⁴⁴

Etter en vurdering av de ulike modellene anbefalte Kulturmomsutvalget breddemodellen, hvor merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet ble utvidet ved å oppheve unntaket for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet. Utvalget anbefalte en avgiftssats på 8 prosent.

Provenytapet som oppstår ved valg av breddemodellen ble foreslått avhjulpet enten ved å foreta trekk i de statlige overføringene til kultur- og idrettsområder som mottar dette, eller ved å foreta en statsdifferensiering ved å ilegge den ordinære satsen på 25 prosent på de deler av kultur- og idrettsområdet som ikke mottar direkte offentlige overføringer.⁴⁵

Kulturmomsutvalgets utredning, NOU 2008: 7 ble sendt på alminnelig høring 2. april 2008, noe som førte til mange høringsinnspill. På bakgrunn av dette ble det i statsbudsjettet for 2010 skissert en endring av merverdiavgiftsloven på kultur- og idrettsområdet.⁴⁶ Siden skissen avvek fra Kulturmomsutvalgets forslag, ble den sendt på ny høring før lovforslaget kunne fremmes for Stortinget. På grunnlag av nye høringsinnspill ble forslaget justert og modifisert. De endelige forslagene til endring i merverdiavgiftsloven og Stortingets vedtak om merverdiavgift på kultur- og idrettsområdet ble presentert gjennom Prop. 119 LS 30. april 2010. Ikrafttreden ble foreslått og vedtatt å være 1. juli 2010.⁴⁷

⁴⁴ NOU 2008:7 side 166-168

⁴⁵ NOU 2008:7 side 189

⁴⁶ Prop. 1 S (2009-2010) avsnitt 3.2.2

⁴⁷ Prop. 119 LS (2009-2010) avsnitt 1.1

3.1.2 Økonomiske forhold i Norge

Hensikten med innføringen av avgift på adgang til utstilling i museer, var ikke avgiftsproveny for staten. Lovendringen ville tvert i mot kunne medføre provenytap for staten, også ved valg av breddemodellen som modell for innføringen.

Under lovforberedelsene til endringsloven innhentet Kulturmomsutvalget opplysninger knyttet til avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning og fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede kostnader ved hjelp av spørreskjema som ble sendt til 117 museer, hvorav 104 besvarte. Dataene ble blant annet benyttet for å beregne statens antatte endringer i proveny som følge av innføringen av avgiftsplikt på billetter til museer.⁴⁸

Dataene viste provenytap for staten og tilsvarende gevinst for det enkelte museum. Tallene er vist i tabellen nedenfor. Tabellen viser samlede inntekter og kostnader for museumssektoren basert på data fra regnskapsåret 2006 justert blant annet for pris- og konsumindeks frem til 2010. Vi understreker at tallene i tabellen kan avvike noe fra de reelle tallene⁴⁹. Vi mener likevel at tabellen gir et overordnet og omtrentlig bilde av hvordan innføringen av avgift på billettinntekter var tenkt å påvirke statens proveny og inntektene til museene.

	Inntekter			Kostnader og investeringer			Økonomisk virkning for staten	
	Totale inntekter	Bet. for å få adgang	Endring i utgående mva	Totale kostn./invest.	Ikke-fradr.ber. kost. etter gjeldende regelverk	Endring i inngående mva.	Prosent av totale inntekter	Proveny
Museer	3 850	275	20	3 950	1 300	-255	6 prosent	-235

Tabell 1: Antatte inntekter og kostnader for museer for 2010. Tall i MNOK

⁴⁸ NOU 2008:7 side 198 punkt 17.4

⁴⁹ Prop 119 LS (2009-2010) side 60-62

Tabellen viser et antatt provenytnap for staten i 2010 på MNOK 235 som følge av innføringen av avgiftsplikten. Tilsvarende antas museene samlet for samme år å øke sine inntekter med MNOK 235.⁵⁰

Provenytapet som ville oppstå kan også illustreres med et eksempel:

Et museum mottar tilskudd fra staten, og får i tillegg ca MNOK 50 i inntekter på inngangsbilletter som blir avgiftspliktig ved utvidelse av avgiftsplikten. Museet har ca MNOK 70 i investeringer, driftsutgifter og kjøp av varer og tjenester (inkl mva). Beløpet vil bli fradragsberettiget ved innføring av avgiftsplikt.

Fradragsretten tilsvarer en kostnadsbesparelse på MNOK 14, lik 20 prosent av de samlede kostnadene.

Forutsatt at besøkende til museet betaler samme pris på inngangsbilletten, vil publikum fremdeles bruke MNOK 50 på inngangsbilletter også etter innføringen av merverdiavgift på billetter, men 8 prosent, MNOK 3,7, av disse vil gå til staten i merverdiavgift. Museets inntekt på billettene reduseres til MNOK 46,3. Samtidig vil kostnadene, se ovenfor, være redusert fra MNOK 70 til MNOK 56.

Samlet vil altså museets resultat forbedres. Staten vil imidlertid få et provenytnap på MNOK 10,3.

De besøkende til museet vil på sin side verken tape eller vinne på selve innføringen av merverdiavgift på billetter. Det er for øvrig et håp om at lovendringen vil kunne føre til rimeligere billetter og/eller høyere kvalitet på museumstilbudet i Norge.

⁵⁰ Prop 119 LS (2009-2010) side 59 flg. punkt 9.1

3.2 Merverdiavgiftlovens forhold til EØS-avtalen

Gjennom EØS-avtalen er Norge pålagt å ta hensyn til folkerettslige forpliktelser ved utformingen av det nasjonale regelverket.⁵¹ Selv om det ikke er noe krav at skatte- og avgiftsregelverket skal være i overensstemmelse med EUs forordninger og direktiver, ble det i Kulturmomsutvalgets mandat lagt til grunn at forslaget skulle være i tråd med statsstøtteregelverket. Innenfor EU finnes bestemmelsene for merverdiavgift hovedsakelig i Rådsdirektiv 2006/112/EØF. Dette merverdiavgiftsdirektivet ligner i hovedtrekk den norske lovgivningen ved at avgiftssubjektene beregner og betaler utgående avgift, samt har fradragrett for inngående avgift. Direktivet er ment å harmonisere merverdiavgiftslovgivningen i de enkelte landene, og derigjennom unngå konkurransevridning. I tillegg finansierer systemet en del av EUs felleskostnader. Hvert enkelt land som er underlagt direktivet kan imidlertid tilpasse sin egen lovgivning, for eksempel ved hvilke satser de ønsker å benytte.⁵²

I følge direktivet kan hvert land ha inntil to reduserte satser. Reduserte satser kan bare benyttes på særskilte områder, og direktivet nevner inngang til museer som et av disse. Artikkel 97 som gjelder fram til 31.12.2011 tilsier at redusert sats ikke kunne være lavere enn 5 prosent. Selv om EØS-avtalen ikke påvirker nasjonale avgiftsregler direkte, er Norge begrenset av avtalen siden merverdiavgiften ikke kan stride i mot "de fire friheter". Med de fire friheter menes fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital mellom medlemslandene.⁵³

⁵¹ Prop. 119 LS (2009-2010) kapittel 8, 1. avsnitt

⁵² NOU 2008:7 Kap 7.2

⁵³ Regjeringen.no (<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2009/nou-2009-04/7/1/2.html?id=549279>)

3.3 Merverdiavgiftslovgivning i sammenlignbare land

I mandatet til Kulturmomsutvalget ble utvalget bedt om å ta hensynt til erfaringer fra andre land, med vekt på Sverige, Danmark og New Zealand. Sverige gjennomgikk sin lovgivning for merverdiavgift på kulturområdet da de trådte inn i EU, og har nylig gått gjennom hvordan de mange unntakene og satsene fungerer. New Zealand har merverdiavgift på nær sagt alle typer varer og tjenester, og er derfor interessant i forhold til hvordan avgiftplikt på kulturområdet fungerer i praksis.⁵⁴

3.3.1 Svensk merverdiavgiftslovgivning

Sverige innførte merverdiavgift i 1969. Fram til Sverige ble medlem av EU hadde de merverdiavgiftsplikt kun på tjenester beskrevet i lov, i tillegg til generell avgiftsplikt for varer. Fra 1991 ble det innført generell avgiftsplikt for tjenester, og dette ble i 1994 videreført i ny lov⁵⁵ med sikte på tilpasning til EUs regelverk hvor Sverige ble medlem i 1995. For å bli avgiftspliktig må man anses som næringsdrivende etter inntektsskattereglene eller ha en årlig omsetning som overstiger 30 000 i Sverige, jf mervärdesskattelagen kap 4 § 1.

I Sverige er den ordinære merverdiavgiftssatsen 25 prosent, mens for en del kulturelle tjenester gjelder laveste av reduserte satser på henholdsvis 12 og 6 prosent.⁵⁶ I de senere år har "Mervärdesskattesatsutredningen"⁵⁷ anbefalt å oppheve eller eventuelt å begrense bruken av de reduserte satsene, i tillegg til å redusere generell sats til 21,7 prosent. Det gjeldende svenske regelverket unntar adgang til museum som er ment for allmennheten, og hvor statlig støtte utgjør mer enn 10 prosent av inntektene. Unntaket omfatter inngangsbilletter og

⁵⁴ NOU 2008:7 Kap 7 side 89

⁵⁵ <http://www.notisum.se/rnp/sls/lag/19940200.htm> Mervärdesskattelag (1994:200)

⁵⁶ NOU 2008: 7 kap 7.3

⁵⁷ SOU 2005:57 og SOU 2006:90

guideavgifter, men ikke arbeid med renovering av skulpturer, konservatoriarbeid og lignende. Salg av suvenirer, bøker m.m. er heller ikke unntatt. For å være i tråd med EUs avgiftsdirektiv som tidligere beskrevet, ble mer kommersielle museer avgiftspliktig fra 1997 med 6 prosent.

I forarbeidene ble det bemerket at innføringen av lav sats for deler av museumsbransjen ville gi de kommersielle aktørene en viss økonomisk fordel, mens det totalt ikke ville gi store økonomiske forskjeller i bransjen. Blant annet på bakgrunn av problemer med avgrensninger til hva som menes med museum, anbefalte den nyere utredningen⁵⁸ å fjerne den lave satsen for museer som ikke er unntatt, eller eventuelt at hva som menes med museum må defineres bedre.

Kompensasjonsordningen gjør at den enkelte kommune får tilbakebetalt kostnadene ved påløpt merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester som ikke kan fradragføres etter ordinære regler. I tillegg kan kommunen få kompensert skjult merverdiavgift ved kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester som helse, omsorg og utdanning. Kjøp av kultur- og fritidstjenester er ikke omfattet av ordningen. Formålet med ordningen er å hindre at merverdiavgiften skaper konkurransevridning mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.⁵⁹

3.3.2 Dansk merverdiavgiftslovgivning

Merverdiavgift ble innført i Danmark i 1967, og gjaldt den gang omsetning av alle varer, samt tjenesteytelser særlig nevnt i lov. Etter at Danmark ble medlem av EU, ble avgiftsreglene endret til også å gjelde generelt for tjenester i 1977. I likhet med EUs merverdiavgiftsdirektiv finner vi i den danske lovens § 13 en oppramsing av hvilke tjenester som er unntatt. De danske reglene praktiserer nullsats for enkelte fritatte varer, men har kun en ordinær sats, 25 prosent, jf §

⁵⁸ SOU 2005:57

⁵⁹ NOU 2008: 7 kap 7.3.5

33. I tillegg er omsetning som årlig ikke overstiger 50 000 danske kroner ikke avgiftspliktig., jf § 49.

§ 13 nr 6. unntar museer fra merverdiavgift. Dette unntaket gjelder ikke bare omsetning av inngangsbilletten, men også kataloger, fotografier og lignende dersom salgsprisen overstiger omkostningene ved framstillingen, det vil si at varen selges med gevinst. EU-domstolen og dansk rett har lagt til grunn at dette unntaket for varer og tjenester i nær tilknytning til den kulturelle aktiviteten skal tolkes innskrenkende. Dersom inngangsbilletten gjelder et arrangement der det utøves både unntatt og avgiftspliktig aktivitet, skal merverdiavgift beregnes av hele beløpet.⁶⁰

Gjeldende dansk kompensasjonsordning trådte i kraft 1. januar i 2007, og i likhet med den norske og svenske ordningen er formålet å forebygge konkurransevridning gjennom å kompensere påløpt merverdiavgift i tillegg til å refundere merverdiavgift som indirekte er betalt av kommunene gjennom tilskudd og betalingsordninger. Dansk kompensasjonsordning gjelder også regioner, som tilsvarer norske fylkeskommuner, i tillegg til ordinære kommuner.

3.3.3 Merverdiavgift i New Zealand

New Zealands merverdiavgiftslovgivning omfatter nær sagt alle varer og tjenester, også inkludert offentlig sektor. Goods and services tax (GST) ble innført 1. oktober 1986, og har som hovedregel at alle varer og tjenester skattelegges med samme sats. Hovedbegrunnelsen for å innføre GST var å hindre vridninger i forbruks- og næringsvalg, samt å redusere problemet med skjult avgiftsbelastning og kumulasjon, som følge av det gamle systemet med forbruksavgift på varer.

⁶⁰ NOU 2008: 7 kap 7.4.

Museer er avgiftspliktige etter GSTA (Goods and Services Tax ACT 1985) ved at alle tjenester er avgiftspliktige etter hovedregelen artikkel 8, med unntak av tjenester nevnt i artikkel 14 som ikke inkluderer museer. Dette betyr at de fleste aktørene i museumsbransjen vil være GST-registrerte. Dog kan aktører i bransjen bli kategorisert som "*non-profit bodies*" som er begrepet som brukes for å avgrense frivillig virksomhet mot kommersiell virksomhet i forhold til GSTA.

En viktig konsekvens av disse reglene er at en aktør som utelukkende er finansiert gjennom private pengegaver, og som ikke driver omsetning av varer eller tjenester, ikke blir sett på som en avgiftspliktig virksomhet. Dermed kan ikke virksomheten registrere seg eller føre fradrag for inngående avgift. Dersom en slik organisasjon i tillegg mottar offentlige tilskudd, anses den imidlertid å drive avgiftspliktig virksomhet, og full fradragsrett inntreffer. Slike aktører kan ved liten avgiftspliktig omsetning netto få utbetalt GST fra staten, noe som setter slike aktører i en gunstig stilling til tross for at systemet ikke praktiserer redusert sats.

Generell grense for registrering som avgiftspliktig er omsetning over NZD 40 000 i en 12-måneders periode., jf artikkel 51 (1) . I tillegg er det adgang til frivillig registrering (51 (3)) , og registrering av avdelinger eller grupper, jf artikkel 51 (5).

61

⁶¹ NOU 2008: 7 kap 7.5

DEL 4 Gjeldende regelverk - museumsbransjens muligheter og utfordringer i nytt regelverk

Lovendringen 25. juni 2010 i Lov om merverdiavgift § 5-9 lyder: *"Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer og gallerier"*.

4.1 Definisjon av "Museer"

Det er *"adgang til utstillinger i museer"* som omfattes av ordlyden i mval § 5-9. Verken bestemmelsen selv eller merverdiavgiftsloven for øvrig har en egen definisjon av begrepet *"museer"*. Det finnes i følge Kulturomsutvalget heller ingen entydig definisjon av begrepet i Norge⁶². Kulturomsutvalget uttalte videre at en definisjon i hovedsak må bygge på International Council of Museums (ICOM) sin definisjon: *"Et museum er en ikke-kommersiell, permanent institusjon som skal tjene samfunnet og samfunnsutviklingen. Institusjonen skal være åpen for publikum. Et museum skal samle inn, bevare og sikre, forske i, formidle og stille ut materielle vitnemål om mennesker og omgivelser . Formålet er å gi mulighet for studier, opplæring og opplevelser"*. En viktig side er at museer ikke skal være kommersielle aktører i markedet.

Utvalget la videre vekt på at museer sammen med arkiv og bibliotek blant annet skal ta vare på *"kildemateriale fra de eldste tider og framover"* og *"sikre tilsvarende materiale fra samtiden og den nære fortiden"*. Museene skal videre forsøke å ha balanse mellom bevaringsrettede og formidlingsrettede funksjoner, samt ha en forankring i forskning. Med bakgrunn i dette skal museer *"legge til*

⁶² NOU 2008:7 side 31 flg.

rette for at det blir skapt kunnskap om, forståelse for og opplevelse av natur, kultur og samfunn på en måte som viser så vel kontinuitet og endring som sammenheng og forskjeller. Museene skal være en arena for kritisk refleksjon og skapende innsikt. Det er et mål at museene fungerer som moderne samfunnsinteresser.”

Definisjonen hentet fra ICOM er gjentatt i Stortingsmelding nr 49⁶³, hvor det uttales at *”Museenes hovedoppgave er å samle inn, forvalte, forske i og formidle kunnskap om gjenstander og andre materielle vitnesbyrd, enten de kommer fra naturen eller er menneskeskapte.”*

Museets selskapsform eller eierskap skal ikke ha innvirkning på avgiftsplikten. I følge Kulturmomsutvalget er ca tre fjerdedeler av museene organisert som stiftelser, mens de resterende er organisert som interkommunale selskap, selskap med begrenset ansvar, aksjeselskap eller foreninger.⁶⁴

Selv om norsk rett mangler en klar definisjon av *”museer”*, antar Finansdepartementet at begrepet i praksis ikke vil være problematisk å avgrense⁶⁵.

⁶³ St. Meld. Nr 49 (2008-2009) side 9

⁶⁴ NOU 2008:7 side 28, punkt 3.2.2.5

⁶⁵ Prop. 119 LS (2009-2010) side 39

Gjeldende regelverk fra 1. juli 2010

4.2 Inntekter

4.2.1 Tilskudd

Museumsbransjen kjennetegnes ved at inntektene i stor grad består av offentlig eller privat støtte, enten som driftstilskudd eller som øremerkede midler. Det kan være avgjørende for museene hvordan disse inntektene avgiftsrettslig klassifiseres. Det må derfor avgjøres hvorvidt mottatt støtte anses som avgiftspliktig omsetning, før man videre kan avgjøre om støtten kan inngå i eventuell fordelingsnøkkel for inngående avgift.

Et sentralt spørsmål er videre hvorvidt aktørene kan sies å drive næringsvirksomhet, noe som er betinget for at avgiftsplikt og dermed fradragsrett inntreffer.

I forarbeidene til § 5-9 slås det fast at næringsbegrepet i denne sammenhengen skal være det samme som i skatteretten⁶⁶. Merverdiavgiftshåndboken for 2010 begrenser imidlertid næringsbegrepet til å gjelde virksomheter eller aktiviteter av et visst omfang som er egnet til å gi økonomisk overskudd i overskuelig fremtid og som drives for eierens egen regning og risiko⁶⁷. Dette samsvarer med næringsbegrepet slik det er gjort rede for i kapittel 2.3.11.3. Næringsbegrepet gjelder ikke for offentlige museer, jf Prop. 199 LS s. 37 6.2.3.1. tredje avsnitt.

For å kunne kalles omsetning må en vare eller tjeneste leveres mot vederlag, slik vi har omtalt i kapittel 2.3.7. Departementet har her uttalt at tilskudd til museer

⁶⁶ Prop. 119 LS (2009-2010) s. 37 fjerde avsnitt

⁶⁷ Merverdiavgiftshåndboken, 6. utgave, 2010 s 62

ikke kan anses som vederlag for avgiftspliktig vare eller tjeneste, noe som i utgangspunktet peker til at tilskudd ikke kan inngå i avgiftspliktig omsetning. Forarbeidene sier ikke noe om hvorvidt tilskudd skal inngå i grunnlaget for omsetningsberegning ved vurdering av registreringsgrense. Så lenge tilskuddet ikke kan klassifiseres som omsetning, ser vi ingen grunn til at mottatt tilskudd skal ha innvirkning på grenseverdien for registrering.

I forarbeidene gjøres det klart at vilkåret for næringsvirksomhet skal vurderes konkret og i utgangspunktet isolert for hvert enkelt virksomhetsområde. Men både teori og praksis har åpnet for å se dette samlet dersom det er en nær og naturlig sammenheng mellom virksomhetsområdene et subjekt utøver⁶⁸.

Dersom det er ønskelig kan det også være mulig å skille ut en del av virksomheten som eget avgiftssubjekt etter mval § 2-2 annet ledd. Det settes krav til at enheten som ønskes utskilt har særskilte prosesser som varekjøp og ansatte, samt at det må føres særskilt regnskap for den utskilte delen⁶⁹.

Selskaper med nære relasjoner som oppfyller kravene til fellesregistrering kan opptre som et såkalt avgiftskonsern. Dersom flere virksomheter drives av samme eier SKAL disse registreres i Merverdiavgiftsregisteret som ett avgiftssubjekt, jf mval § 2-2 annet ledd. Videre sier tredje ledd som følger: *"To eller flere samarbeidende selskaper kan registreres som ett avgiftssubjekt dersom minst 85 prosent av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Alle deltakende selskaper i en fellesregistrering er solidarisk ansvarlig for betaling av merverdiavgift"*. Dette fordrer at minst et av medlemmene driver avgiftspliktig virksomhet over registreringsgrensen, og medlemmene kan anses som selskaper, noe som utelukker organisasjoner⁷⁰ som lag og foreninger,

⁶⁸ Prop. 119 LS s 37

⁶⁹ Merverdiavgiftsloven § 2-2, annet ledd

⁷⁰ Skattedirektorates brev av 31.03.2004

enkelpersonsforetak eller private personer, sameier⁷¹ og stiftelser⁷².

Finansdepartementet modifiserte i 2010 selskapskravet, slik at blant annet boligbyggelag, studentsamskipnader og universiteter, næringsdrivende stiftelser og holdingselskaper uten omsetning under visse forutsetninger kan fellesregistreres⁷³.

Når fellesregistrering foreligger kan medlemmene fakturere avgiftsfritt seg i mellom. Forholdsmessig fradrag, uttaksberegning og øvrige merverdiavgiftsregler gjelder som for ordinære avgiftssubjekt. Merverdi på anskaffelser kun til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet vil derfor ikke kunne fradragføres. Vi vil i denne sammenheng gjøre oppmerksom på at nyere praksis tyder på at myndighetene i større grad enn tidligere vektlegger faktisk samarbeid fremfor eierskap⁷⁴, uten at dette vil behandles nærmere i denne oppgaven.

Det er viktig å merke seg at tilskudd fra staten aldri vil innholde merverdiavgift, slik at tilskudd ikke vil kunne fordre utgående merverdiavgift i seg selv, men snarere være en kilde til fradragrett for utgående merverdiavgift dersom tilskuddet kan anses som ledd i avgiftspliktig omsetning som skissert over. Unntaket er tilskudd til oppdragsforskning hvor utgående merverdiavgift må beregnes, som vi vil komme tilbake til.

Så lang kan vi derfor oppsummere at museer som driver næringsvirksomhet og har samlet avgiftspliktig omsetning over 50 000, eventuelt 140 000, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret, uavhengig av hva slags tilskudd aktøren mottar. Mottatt tilskudd må henføres til de ulike delene av virksomheten for å

⁷¹ Skattedirektorates melding AV 31/89

⁷² Brev av 15.07.2003 – Skattedirektoratets?

⁷³ Merverdiavgiftshåndboken 6. utgave 2010, side 90-92.

⁷⁴ Revisjon og regnskap nr 1/2012 artikkel av Maj Hines Grape "Fellesregistrering – nye takter fra avgiftsmyndighetene"

kunne inngå i fordelingsnøkler. Ved generelle driftstilskudd hvor slik fordeling ikke er naturlig, inkluderes ikke tilskuddet i fordelingsberegning.

4.2.2 Billettinntekter

I forarbeidene til merverdiavgiftsloven heter det at *"Museer og gallerier som ikke oppkrever vederlag for adgangen til utstillinger mv., vil ikke oppfylle det grunnleggende vilkåret om omsetning og vil dermed ikke kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Dette innebærer bl.a. at fradragsrett for anskaffelser til denne delen av virksomheten vil være avskåret."*⁷⁵

Dette strider med hva blant andre Norges Museumsforbund presiserte i sin høringsuttalelse der de vektla at museer som ikke har inntekter fra billettsalg også burde omfattes av avgiftsplikten. Vi vil derfor presisere at ved gjeldende lov er dette ikke tilfelle, og *kravet om billettinntekter per i dag er ufravikelig.*

Flertallet av partiene på Stortinget stilte seg også kritiske til diskrimineringen dette innebærer. Finanskomiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre mente at gratisprinsippet mange museer praktiserer har kulturpolitiske begrunnelser som de mener har medført betydelig økte besøkstall.⁷⁶ I følge en svensk undersøkelse publisert i Museumsnytt nr 4:2002⁷⁷ økte besøkstallet på Statens Historiska Museum i Stockholm med hele 150 prosent i en prøveperiode på et halvt år hvor det ikke ble krevet inngangspenger. I følge artikkelen er gratis inngang et effektivt virkemiddel i tråd med ønsket om å gjøre museene tilgjengelige for et bredere publikum. I Norge

⁷⁵ Prop. 119 LS (2009-2010) s. 37 femte og sjette avsnitt

⁷⁶ Finanskomiteens innstilling til ny momslov:

<http://www.stortinget.no/Global/pdf/Innstillinger/Stortinget/2009-2010/inns-200910-344.pdf>

⁷⁷ www.historiska.se/activities/press.html

praktiserer for eksempel Nasjonalgalleriet gratis adgang for besøkende søndager⁷⁸.

Det er også verdt å merke seg at dersom museet kun krever adgangsvederlag for deler av utstillingene vil fradragsrett kun oppnås for kostnader tilknyttet den delen av museet hvor det kreves adgangsbillett. Avgrensningen mellom hvilke deler av museet hvor det kreves billettløsning og ikke kan derfor få stor betydning for hvorvidt dette medfører en avgiftsmessig kostnad eller besparelse. Dette vil bli mer detaljert behandlet i kapitlene om delvis merverdiavgiftspliktig omsetning og kostnader.

Videre presiseres det at kravet ikke innebærer at billettinntektene må overstige grensen for omsetning før aktøren kan registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Kravene på henholdsvis kr 50 000 og kr 140 000 i løpet av 12 måneder innebærer at inntekter fra billetter kun legges til øvrig avgiftspliktig omsetning, og det er den næringsdrivendes *samlede avgiftspliktige omsetning* som bestemmer hvorvidt denne kan registreres. (Se også punkt 2.3.11.2. Registreringsplikt).

4.2.3 Pris på inngangsbilletter

For å danne et bilde av aktørenes billettpolitikk har vi innhentet informasjon om billettpriser fra hjemmesidene til medlemmene av Norges Museumsforbund. Av 146 medlemmer var prisene lett tilgjengelig på hjemmesidene til 77 av disse. Prisene er inndelt i voksen, barn, student og honnør, men ved oppsummeringen har vi kun behandlet ordinær og barn da disse fanger opp ytterpunktene i aktørenes prisskala. Siden undersøkelsen er overfladisk og svært enkelt utført er den lite egnet til å trekke generelle konklusjoner, men vi mener likevel at den gir en god indikasjon på bransjens prispolitikk.

⁷⁸ http://www.nasjonalmuseet.no/no/om_nasjonalmuseet/praktisk_informasjon/billetter/

Pris på ordinær voksenbillett varierer fra 20 til 160 kroner. I tillegg opplyser fire aktører at de har fri adgang for alle. Det er også grunn til å tro at flere av medlemmene hvor prisen ikke har fremkommet enkelt på hjemmesiden har fri entré. Den oftest forekomne prisen er 50 kroner. Kun 12 av aktørene opplyser at de har priser lik eller høyere enn 100 kroner for en ordinær voksenbillett. Som presentert i kapittel 2.3.8 regnes verdier under 100 kroner som bagatellmessige. Dette påvirker blant annet når uttaksmerverdiavgift skal beregnes, som vi vil behandle i kapittel 2.3.8.

Vår observerte billettpris tilsier at relativt få aktører kan antas å være nødt til å uttaksberegne merverdiavgift ved å la grupper av studenter og andre få fri entré. Siden grupper hvor dette oftest vil være tema gjerne er studenter eller skoleelever, regner vi med at tilfellene hvor uttaksberegning kreves vil være enda færre, da slike grupper som regel ville blitt krevet for en moderert inngangspris, under 100 kroner. I oppsummeringen av vår undersøkelse krever kun en av 77 respondenter 100 kroner eller mer for en barnebillett.

I forarbeidene heter det at *"Alle inntekter fra omsetning som er omfattet av loven teller derfor med. Imidlertid forutsettes det at alle inntekter er reelle og vederlaget ikke er av kun symbolsk karakter"*⁷⁹. Ut fra vår enkle undersøkelse bør man kunne anta at 10 kroner eller mer ikke kan anses som symbolsk, da priser på dette nivået har vært vanlig blant aktørene også før 1. juli 2010 og man må kunne anta at dersom inntekten fra dette kun anses som symbolsk ville kostnaden ved å kreve inngangspenger overgå inntekten fra billettsalget. Det er dog viktig å merke seg at hensyn som kartlegging av besøkende kan ligge til grunn for krav om billettløsning, i like stor grad som inntektshensynet. Siden flere partier på Stortinget uttrykte at ønsket resultat av innføringen av merverdiavgift på blant annet museumsbilletter var økt kvalitet på tjenesten

⁷⁹ Prop. 119 LS (2009-2010) s. 38 første avsnitt

og/eller lavere pris⁸⁰, kan det neppe være meningen at aktører som før lovendringen krevde inngangspenger nå skal være nødt til å øke sine billettpriser for å kvalifisere til merverdiavgiftsplikt.

	Gratis	10/15	20/25	30/35	40	50/55	60	70/75	80	90/95	Over 100	Sum
Voksen	4	0	4	1	8	20	7	7	9	5	12	77
Barn	24	6	9	13	6	13	1	2	0	2	1	77
Sum	28	6	13	14	14	33	8	9	9	7	13	
Gj.snitt	14	3	6,5	7	7	16,5	4	4,5	4,5	3,5	6,5	77
I prosent	18%	4%	9%	9%	9%	21%	5%	6%	6%	5%	8%	100%

4.2.4 Billettsalg og bokføringsplikt

For museer som tidligere ikke har praktisert inngangspenger er det viktig å kartlegge konsekvensene av en eventuell innføring av billettsalg med hensikt å kvalifisere til merverdiavgiftsplikt.

Det er i denne forbindelse viktig å være oppmerksom på at med avgiftsplikt inntreffer som hovedregel også bokføringsplikt. Som vi tidligere har vært inne på antas de fleste aktørene allerede å være merverdiavgiftspliktige fordi de har hatt avgiftspliktig omsetning i deler av sin virksomhet. Derav antas de fleste å allerede være bokføringspliktige, da enhver merverdiavgiftspliktig også gjøres bokføringspliktig etter bokføringsloven⁸¹.

Dersom man ikke tidligere er bokføringspliktig kan påleggelse av denne plikten bli omfattende for aktøren, både administrativt og kostnadmessig. Vi ønsker ikke å behandle alle momenter ved bokføringsplikten her, men kun ta for oss

⁸⁰ Finanskomiteens innstilling til ny momslov:

<http://www.stortinget.no/Global/pdf/Innstillinger/Stortinget/2009-2010/inns-200910-344.pdf>

⁸¹ Bokføringsloven av 19. nov 2004 § 2 andre ledd.

krav som gjelder spesielt for billettinntekter. Vi vil gjøre oppmerksom på at bokføringsplikt (og videre mulig regnskapsplikt) i de fleste tilfeller vil medføre betydelige kostnader ved løpende ajourført bokføring, avstemming og avslutning samt kanskje særlig krav til dokumentasjon av inntekter. Spesielt for museer vil vi trekke fram bokføringsforskriftens § 5-1-1 som krever at en billett minst må inneholde nr og dato, hvem som selger, tidspunkt og sted, pris og andel merverdiavgift. I sin enkleste form vil dette si prenumererte blokker med billetter⁸², men siden billettsalg ofte innebærer kontanthåndtering krever forskriften at det skal foretas dagsoppgjør jf § 5-3-3, som hovedsakelig fordrer bruk av godkjent kasseapparat.

Det kan gjøres unntak i tråd med forskriftens § 5-4 for bokføringspliktige som driver sporadisk kontantsalg som ikke overstiger 3G i løpet av et år. Fram til mai 2012 vil 3G utgjøre 3*79 216 kroner, det vil si 237 648 kroner. Unntatte virksomheter må likevel dokumentere kontantsalg fortløpende i innbundet bok med forhåndsnummererte sider, eller ved gjenpart av daterte forhåndsnummererte salgsbilag⁸³. Forskriften sier at billetter er gyldige som dokumentasjon dersom de er daterte og forhåndsnummererte, samt at eventuell rabatt eller fribeløp og merverdiavgiftbeløp fremkommer på billetten og at gjenpart oppbevares av museet.

Vi vil på bakgrunn av overstående momenter påpeke at innføring av adgangsbilletter kan være merverdiavgiftsmessig gunstig, men at kostnaden og administrativ belastning ved innføring må stilles opp mot den stipulerte potensielle merverdiavgiftsbesparelsen.

⁸² Bokføringsforskriften § 5-3-1

⁸³ Bokføringsforskriften 5-4 første ledd

4.2.5 Formidling av billetter

Formidling av adgangsbilletter er avgiftspliktig med redusert sats på 8 prosent⁸⁴. I Finansdepartementets høringsnotat av 16. februar 2010 var ikke dette tilfellet. Da ville den samlede prisen ut til kunden avhenge av hvem som skulle betale for formidlingstjenesten. Dersom kunden skulle betale for formidlingstjenesten, vil den delen av vederlaget som skulle gjelde formidlingen bli belastet med 25 prosent merverdiavgift. Dersom museet skulle betale for formidlingstjenesten, ville museet få fradrag for 25 prosent merverdiavgift, og kunden skånes ved kun å bli belastet for 8 prosent merverdiavgift for kjøp av billett. Valgt sats på 8 prosent er etter vårt syn det mest hensiktsmessige med tanke på lovgivningens formål om konkurransenøytralitet.

4.2.6 Delvis merverdiavgiftspliktig omsetning

Selv om museumsvirksomheten har blitt avgiftspliktig kan museet fortsatt ha omsetning utenfor avgiftsområdet. Det er viktig å avgrense omsetning til redusert sats mot annen type omsetning, være seg salg av varer og kunstverk, utleie av kunstverk/utstillinger, kiosk, kafé, utleie til kafédrift, utleie av lokaler, parkering, undervisning, forskning. Det er her viktig å være oppmerksom på hvilke aktiviteter som fortsatt er utenfor merverdiavgiftsområdet, siden dette kan ha store konsekvenser for fradragsretten. For i størst mulig grad kunne føre fradrag for inngående merverdiavgift og dermed unngå at denne blir belastet regnskapet som en kostnad, bør aktørene påse at avgifts unntatt omsetning minimeres i lokaler hvor investeringer og løpende kostnader gjør at inngående avgift kan representere en vesentlig kostnad. I det underforstående vil vi gjennomgå de mest vanlige formene for omsetning aktørene har på siden av ordinær museumsdrift, hvor inntektene skrives seg fra billettinntekter og tilskudd.

⁸⁴ Prop. 119 LS s 34 kap 6.1 om Formidling

4.2.7 Utleie av lokaler

Selv om et museum nå kan ha blitt avgiftspliktig smitter dette ikke over på omsetning i form av utleie av eiendom. Utleie av fast eiendom er som hovedregel unntatt etter mval § 3-11, som er i tråd med lovgivningen i de fleste andre land som praktiserer merverdiavgift. Unntaket er i hovedsak gjort med hensyn til salg og utleie av privatboliger og hytter utenfor næringsvirksomhet, som det ikke er hensiktsmessig å avgiftslegge. I følge Ot. Prp nr. 2 (2000-2001) vil generell avgiftsplikt på fast eiendom reise betydelige avgiftspliktige og avgiftstekniske problemstillinger⁸⁵.

Dersom utleier er *næringsdrivende* og *leier ut bygg eller anlegg* til *avgiftspliktig(e)* eller *kommunal(e)* leietaker(e) kan vedkommende frivillig registrere seg etter mval § 2-3. Som ved ordinær registrering i Merverdiavgiftsregisteret må kravet til næring oppfylles. I tillegg må det foreligge et utleieforhold gjeldende bygg eller anlegg. Begrepet anlegg må avgrenses mot utleie av tomt, som ikke lar seg avgiftslegge. Denne avgrensningen kan være problematisk, men vi mener at den også kan være svært aktuell for museumsinstitusjoner som eier, disponerer eller leier ut arealer tilknyttet kulturminner, utendørsmuseer, opplevelsesområder etc. Praksis tilsier at det ikke skal mye opparbeiding til før en tomt avgiftsrettslig kan kalles anlegg. I følge Skattedirektoratet⁸⁶ er det nærliggende å anse utleien som utleie av anlegg i tilfeller der det er foretatt påkostninger på tomten som er relevant for utleieforholdet.

⁸⁵ Merverdiavgiftshåndboken 6. utgave 2010, s 218

⁸⁶ Skattedirektorates brev av 18.01.2001

Vi vil også gjøre oppmerksom på at den frivillige registreringen kun gjelder *utleie*, og at frivillig registrering ikke gir rett til avgiftsberegning ved omsetning av fast eiendom, herunder bygg og anlegg. Med *utleie* forstås at råderetten er overført fra utleier til leietaker gjennom en formell leieavtale i tråd med forskriften⁸⁷. I følge rettspraksis⁸⁸ er det imidlertid ikke avgjørende at skriftlig leiekontrakt foreligger, så lenge det føres tilstrekkelig bevis på at det er inngått en rettslig bindende leieavtale av et bestemt bygg, lokale eller anlegg.

For å kvalifisere til avgiftspliktig utleie av bygg eller anlegg må dette skje til bruk i *avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet*. Praksis har her vært noe romsligere enn ordlyden i mval § 2-3, og det kreves kun at det er overveiende sannsynlig at registreringsvilkårene for leietaker oppfylles innen kort tid etter overtakelse av lokalene⁸⁹. Siden det generelle kravet til avgiftsplikt angir 12 måneder som tidshorisonnt antar vi at dette vil være tilstrekkelig også her.

Vi vil presisere at det kreves en *særskilt* registrering for å kunne drive avgiftspliktig utleievirksomhet. I følge Skatt Øst⁹⁰ mangler hver fjerde virksomhet som innberetter utleie av bygg frivillig registrering. Kravet til omsetningstørrelse i mval § 2-1 som tidligere presentert, gjelder tilsvarende for frivillig registrering. På samme måte som for avgiftsplikt på adgangsbilletter, kan omsetning av utleie til avgiftspliktig virksomhet ses sammen med øvrig avgiftspliktig virksomhet. Næringsbegrepet som legges til grunn må imidlertid vurderes for utleievirksomheten spesielt. Kravene for å defineres som næringsdrivende har vi omhandlet tidligere under kapittel 2.3.11.3.

For enkelte museer kan det også være aktuelt å drive utleie i form av fritidseiendommer, losjihus og lignende. Slik utleie ble avgiftspliktig fra 1. januar

⁸⁷ Merverdiavgiftsforskriften § 2-3-2.

⁸⁸ Gulatting lagmannsrett 19. februar 2010 – Bryggeriparken AS

⁸⁹ Merverdiavgiftshåndboka s. 97

⁹⁰ Informasjon fra Skatt Øst til Regnskap og revisjon nr 1/2009

2008 og krever derfor ikke særskilt registrering. Bestemmelsene for denne type utleie finnes i mval § 5-5 om *romutleie i hotellvirksomhet mv*. Ved slik omsetning skal det beregnes merverdiavgift med redusert sats, og denne typen omsetning må vurderes hensyntatt ved beregning av grenseverdier for merverdiavgiftsregistrering for øvrig omsetning. Ut fra regleverket beskrevet over er det derfor viktig å ta stilling til hva slags aktører som vil være/er leietakere og hva slags utleie det dreier som. Dette vil kunne ha store konsekvenser for fradragsrett for inngående merverdiavgift som vi vil gjennomgå i kapittel 4.3.2.

Flere eiendomstjenester kommer imidlertid ikke inn under unntaket i § 3-11⁹¹. Dette gjelder blant annet parkeringsplasser, reklameplass og selskapslokaler i forbindelse med servering.

4.2.8 Parkering

Dersom museet selv krever penger for parkeringstjenester representerer dette avgiftspliktig omsetning med ordinær sats 25 prosent. Dersom et museum leier ut parkeringsplass til parkeringsselskap representerer dette utleie av eiendom som krever frivillig registrering for at fradragsrett kan oppstå. Dette arealet må derfor inkluderes ved særskilt registrering.

4.2.9 Reklame

Utleie av reklameplass er avgiftspliktig med ordinær sats 25 prosent⁹². Det har tidligere vært ressurskrevende både å administrere og kontrollere avgrensning

⁹¹ Mval 3-11 2. ledd bokstav c

⁹² Mval § 3-11 annet ledd bokstav d

mellom avgiftsfri og avgiftspliktig omsetning som for eksempel utleie av reklameplass. Rettspraksis har vist at terskelen til avgiftsplikt og tilhørende fradragsrett er relativt lav, jf. Rt 2003 side 1821, Hunstbedt-dommen og Rt 2005 side 951, Porthuset-dommen. Disse dommene har fått stor betydning for fradragsretten for aktører som driver delt virksomhet som vi senere vil komme inn på. Utleie av reklameplass i lokaler som også er i bruk til virksomhet utenfor avgiftsområde kan derfor være med å øke fradragsrett for kostnader tilknyttet disse lokalene. Avgiftsplikt for utleie av reklameplass har ført til betydelige tilpasninger for beslektede næringer som for eksempel i fornøyelsesparker.

4.2.10 Utleie av selskapslokaler

Flere museer leier i dag ut selskapslokaler. Selskapslokalene kan leies ut med serveringstjeneste eller uten, eller som en kombinasjon av disse. Sistnevnte vil typisk være dersom museet leier ut selskapslokalene med to ulike tilbud til kunden, hvor ett inkluderer og ett ikke inkluderer serveringstjeneste.

Utleie av selskapslokaler med serveringstjeneste er avgiftspliktig, jf mval § 3-11 annet ledd bokstav b. Betingelsen for avgiftsplikt er at leien også omfatter servering, og at beløpet som kreves for serveringstjenesten ikke er av underordnet betydning⁹³. Det skal beregnes merverdiavgift med høy sats (25 prosent) av hele beløpet, både på leien og serveringstjenesten.

Dersom museet tilbyr både selskapslokale med servering og uten, vil museet måtte sørge for å ha oversikt over hva som er fakturert med og uten merverdiavgift. Den delen som leies ut uten servering vil ikke være avgiftspliktig

⁹³ Merverdiavgiftshåndboken 6. utgave, 2010 side 227, Kildal S. Tor – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i merverdiavgift side 140

og gir derfor heller ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Museet vil ved slik kombinert utleie måtte gjøre vurderinger knyttet til fradraget for den inngående merverdiavgiften, ettersom det da må legges til grunn en forholdsmessig fordeling.

4.2.11 Kafé- og restaurantdrift, samt møte- og konferanselokaler

Beverting i form av servering av mat og drikke er avgiftspliktig virksomhet der salg skal iberegnes høy sats, jf mval § 5-1 1- ledd.

Beverting i museer skjer både ved kafeer og restauranter som aktørene selv driver, men kanskje i størst grad gjennom drift satt ut til eksterne profesjonelle aktører. I disse tilfellene anses museet å drive utleie av næringslokale. Dersom utleien skjer til avgiftspliktig virksomhet kan museet med fordel søke om frivillig registrering for omsetning av eiendomstjenester som beskrevet over. Ved frivillig registrering plikter museet å redegjøre for utleien og leietakers virksomhet i detalj ovenfor skattemyndighetene.

Det er viktig å være oppmerksom på at utleie av møterom og konferanserom ikke kan være omfattet av den frivillige registreringen. Men dersom aktøren som leier lokaler for restaurantdrift igjen leier ut til private selskaper der det skal serveres, foreligger det avgiftspliktig omsetning som gir grunnlag for museet som utleier, til å være frivillig registrert⁹⁴.

Dersom møterom og lignende ikke leies ut til avgiftspliktig virksomhet kan det være hensiktsmessig i størst mulig grad å inkludere bruk av lokalene i avgiftspliktig virksomhet, gjennom inngangspenger. Deler av utstillingen hvor adgangsbilletten gjelder befinner seg i lokalene, kan gjøre at det kontinuerlig vil finne sted noe avgiftspliktig virksomhet i lokalet. Dersom foreninger, lag eller

⁹⁴ Regnskap og revisjon nr 5/2011 artikkel av Marianne Brockmann Bugge " Fortsatt avgrensningsspørsmål: Avgiftsplikten for museer og gallerier

interessegrupper benytter lokalene mot et mindre vederlag, kan man for å unngå eller begrense omfanget av ikke-avgiftspliktig utleievirksomhet vurdere hvorvidt adgangen til lokalet kan anses omfattet av avgiftsfritaket for uttaksmerverdiavgift på tjenester som ytes vederlagsfritt til frivillige lag og foreninger på veldedig grunnlag, jf. mval § 6-19 første ledd. Fritaket fordrer trolig at utleien vanligvis er avgiftspliktig, eksempelvis at lokalet leies ut til avgiftspliktig leietaker 5 dager i uken og stilles til disposisjon til en interessegruppe 1 dag i uken.

Dersom en kafeteria som hovedregel benyttes vederlagsfritt av f.eks. et idrettslag, vil ikke den vederlagsfrie utleien kunne representere avgiftspliktig omsetning. Selv om et museum kan sies å dra fordel av at det selges mat og kioskvarer i tilknytning til museet, vil det ikke være tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning mellom kafeteriatilbudet og museets avgiftspliktige virksomhet til at museet kan få fradrag for inngående merverdiavgift ved oppføring og drift av kafeteriaen⁹⁵. Grensedragningen mellom serveringsområde og utstillingsområde vil i slike tilfeller kunne få stor betydning for fradragsrett ved oppføring og drift av lokaler.

4.2.12 Kiosk og salg av suvenirer etc.

Som vi tidligere har nevnt antas en stor andel av aktørene allerede å være avgiftspliktige og også bokføringspliktige gjennom omsetning av suvenirer og kioskvarer. Slik omsetning er som utgangspunkt merverdiavgiftspliktig med 25 prosent, men for mat og drikke som ikke er ment å nytes på stedet gjelder middelsats som tidligere⁹⁶. For dette området gjelder altså de samme regler som tidligere, med fradragmuligheter.

⁹⁵ LB-2009-200090 – UTV-2010-1550 – Kvinesdal Golf-dommen

⁹⁶ Mval § 5-2

Tidligere var omsetning av suvenirer, programmer og lignende til bagatellmessig verdi omsatt av museer ikke avgiftspliktig, som følge av avgiftsfritaket for formidlingstjenesten, jf mval 3-7 første ledd tredje punktum. Med innføring av merverdiavgift på billetter ble salg av nevnte artikler avgiftspliktig med ordinær sats, 25 prosent.

Med den nye loven håper man at merverdiavgiftsbehandlingen skal bli enklere blant annet ved at man slipper å skille ut overnevnte virksomhet ved ulike fradragsberegninger.

4.2.13 Forskning og tilskudd til forskning

Til grunn for avgiftsplikt ligger som vi har nevnt tidligere et krav om omsetning ved at en vare eller tjeneste leveres mot vederlag⁹⁷. I de ordinære merverdiavgiftsreglene skilles det mellom såkalt oppdragsforskning som anses som avgiftspliktig, og øvrig forskning som ikke omfattes av avgiftsplikt.

Dette kommer til syne ved at øremerkede midler kan klassifiseres som oppdragsforskning, og at det da foreligger avgiftsplikt. Finansdepartementet⁹⁸ har uttrykt at oppdragsforskning i de fleste tilfeller utløser avgiftsplikt, og at til grunn for slik klassifisering ligger at kjøperen av tjenesten beskriver premissene for utførelsen av tjenesten i bestillingen. Videre skal følgende krav ligge til grunn ved vurdering av hvorvidt det foreligger oppdragsforskning, i følge Finansdepartementet:

- tilskuddet gis på grunnlag av et oppdrag hvor ønsket resultat er spesifisert.
- offentlig tilskuddsgiver har rett til å påvirke forskningen tilskuddet er gitt til.

⁹⁷ Mval § 1-3

⁹⁸ Tolkningsuttalelse av 15.06.2001 pkt 6

-offentlig tilskuddsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom det foreligger mangler ved utført tjeneste.

-resultatet av forskningen skal hovedsakelig brukes av offentlig tilskuddsgiver til internt bruk.

Dersom et forskningsoppdrag skjer som følge av øremerkede midler og dermed anses som avgiftspliktig omsetning, skal museet beregne utgående merverdiavgift av mottatt støtte, og betale denne via ordinært avgiftsoppgjør.

Fradragsrett er en aktuell problemstilling hos aktører som driver både oppdragsforskning og ordinær forskning. I mange tilfeller anses hele forskningsvirksomheten å være så integrert i totalvirksomheten at det vil være lite hensiktsmessig å fordele fradragsrett. I slike tilfeller har Finansdepartementet konkludert med at det foreligger full fradragsrett fordi anskaffelsen er til bruk i virksomheten⁹⁹. Departementet peker imidlertid på at det likevel kan være enkelte tilfeller der bidragsforskning og oppdragsforskning ikke kan anses som integrert virksomhet, f.eks. der det kun i liten utstrekning drives oppdragsforskning.

I forarbeidene heter det:

"Museene arbeider i et spenningsfelt mellom bevaring og formidling og må søke å finne en optimal balanse mellom de bevaringsrettede og de formidlingsrettede funksjonene. Museumsvirksomheten skal også være forankret i forskning. Med disse underliggende skal museene legge til rette for at det blir skapt kunnskap om, forståelse for og opplevelse av natur, kultur og samfunn på en måte som viser så vel kontinuitet og endring som sammenheng og forskjeller. Museene skal

⁹⁹ Tolkningssuttalelse av 24.06.2004

være arenaer for kritisk refleksjon og skapende innsikt. Det er et mål at museene fungerer som moderne samfunnsinstitusjoner”¹⁰⁰.

Ut fra definisjonen av museum i starten av kapittel 4 og overstående sitat fra NOU 2008:7 er det naturlig at mange museer har forskning og formidling av forskningsresultater blant hovedaktivitetene, og det er ofte denne aktiviteten som ligger til grunn for innvilget tilskudd. Generelle tilskudd til aktørene vil derfor også ofte bli brukt både til dekning av kostnader til forsknings- og undervisningsaktiviteter. Dersom kostnader tilknyttet forskning kan sies å være kostnader i tråd med museets virksomhet både fysisk og tematisk, og museet for øvrig er avgiftspliktig gjennom billettinntekter, kan merverdiavgift på kostnader tilknyttet forskning fradras i sin helhet. I slike tilfeller anses tilskuddet til bruk til forskning innenfor avgiftsområdet, men som avgiftsfri inntekt.

Før fradragsrett kan avgjøres vil det derfor være viktig å avgjøre hvorvidt aktørens forskning anses som en del av den konkrete museumsvirksomheten og/eller kan anses å være oppdragsforskning. I tillegg må den tilhørende inntekten fordeles slik vi har drøftet i kapitlet om Inntekter og tilskudd.

4.2.14 Garderobe og oppbevaring

Garderobeavgift anses normalt som merverdiavgiftspliktig omsetning, jf. mval § 3-1 første ledd. I henhold til bokføringsloven skal garderobeavgift dokumenteres med daterte, summerte summeringsstrimler eller tilsvarende rapporter fra kassaapparat eller annet likeverdig system. Alternativt med gjenpart av forhåndsnummererte billetter der det framgår hva som er betalt og hva betalingen gjelder. Det skal daglig utarbeides en rapport over omsetningen basert på antall solgte billetter, jf. bokføringsforskriften § 8-5-4. Kravene er

¹⁰⁰ NOU 2008:7 side 27

tilsvarende hva vi har beskrevet i kapittelet om bokføringsplikt under omsetning av billetter.

Utleie av oppbevaringsbokser er avgiftspliktig, jf unntakene fra regelen om unntak for fast eiendom¹⁰¹. Skattedirektoratets artikkel¹⁰² og God bokføringskikk GBS 3 uttaler seg om legitimasjon av salg fra automater hvor det ikke er mulig å dokumentere kontantsalget ved kassaapparat, terminal e.l. Skattedirektoratet mener i slike tilfeller at opptalt kontantbeholdning må avstemmes mot tilgjengelige opplysninger fra automaten. Dette kan være registrert beløp iht. telleverk eller registrert bruk (tid) av gjenstanden det betales for. Dokumentasjonen for kassaoppgjøret må vise avstemmingen og underbygges med opplysninger fra automatens telleverk e.l. Oppgjøret skal dateres og det skal fremgå hvem som har foretatt oppgjøret, jf. bokføringsforskriften § 5-3-3 annet ledd. Vi antar at ved utleie av oppbevaringsbokser der myntinnkast ligger til grunn for at gjesten kan disponere nøkkel for å låse skapet, vil det være tilstrekkelig at sum i skaplås rapporteres i oppgjøret som ligger til grunn for bokføring.

4.2.15 Venneforeninger

I forbindelse med museumsinstitusjoner finnes ofte interessegrupper i form av venneforeninger, der praksis kan være at en årsavgift til foreningen blant annet gir fri adgang til utstillinger og foreningens overskudd kommer museet til gode i form av gave/tilskudd. Hvorvidt det foreligger næringsvirksomhet og avgiftsplikt hos slike foreninger må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Men transaksjoner i form av at medlemmer gis gratis adgang til utstillinger kan medføre omsetning som igjen vil være uttakspliktig for museet. Her vil billettprisen være avgjørende for hvorvidt det skal beregnes uttaksmerverdiavgift, jf kapittelet om uttak.

¹⁰¹ Mval § 3-11 annet ledd bokstav e.

¹⁰² Skattedirektoratets artikkel av 26.01.2006 (oppdatert 05.01.2009)

Det kan også være verdt å merke seg at dersom foreningen blir avgiftsbelastet kan det være mulig for denne å bli kompensasjonsberettiget gjennom ny ordning for frivillige organisasjoner. Dette fordrer søknad gjennom lotteri- og stiftelsestilsynet. Temaet vil ikke bli videre behandlet i denne oppgaven, men mer informasjon finnes i Forskrift om merverdikompensasjon for frivillige organisasjoner og www.lottstift.no.

4.2.16 Dokumentsamlinger mv.

I forarbeidene¹⁰³ heter det at følgende definisjon skal gi en veiledning for hvilke virksomheter som omfattes av den reduserte satsen:

*"Museenes hovedoppgave er å samle inn, forvalte, forske i og formidle kunnskap og gjenskape og andre materielle vitnesbyrd, enten de kommer fra naturen eller er menneskeskapte"*¹⁰⁴.

Vi vil anta at "å samle inn og forvalte" vil være hovedaktiviteten ved mange dokumentsamlinger og arkiver, og at museumsdefinisjonen i stor grad kan brukes om denne typen aktører selv om de ikke driver annen virksomhet.

Hvorvidt en arkivsamling kan sies å drive næringsvirksomhet må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Dersom en slik samling tilbyr salg av tekster, noter, kopier av verker eller lignende kan denne omsetningen gjøres avgiftspliktig med ordinær sats, 25 prosent. En dokumentsamling som er en del av et museum som fra før er avgiftspliktig i form av å være et museum, vil trolig bli avgiftspliktig ved at museets avgiftplikt kan smitte over på arkivdelen dersom disse har en faglig nærhet til hverandre. Ofte vil slike samlinger kunne danne grunnlag for fremtidige utstillinger i museet, og vil da ha en nær og naturlig sammenheng til museet. Dersom arkivet i tillegg til å danne grunnlag for utstillinger, selger

¹⁰³ Prop. 119 LS s 39

¹⁰⁴ St.meld. nr 49 (2008-2009) side 9

tekster, noter eller lignende, kan arkivet i sin helhet gjøres avgiftspliktig. Vi vil gjøre oppmerksom på at dersom det gjøres uttak fra avgiftspliktig virksomhet til bruk utenfor loven, så krever dette beregning av uttaksmerverdiavgift. Dette vil være tilfellet dersom f eks et arkiv er avgiftspliktig og det gjøres uttak til et ikke avgiftspliktig museum, eller fra et avgiftspliktig museum til et ikke avgiftspliktig arkiv.

For dokumentsamlinger må det i hvert enkelt tilfelles gjøres rede for hvordan enheten er organisert. Sentrale problemstillinger er hvorvidt samlingen inngår i en juridisk enhet med et museum, og om samlingen selvstendig kan registreres i Merverdiavgiftsregisteret, eller om den kan inngå i en fellesregistrering.

Hvorvidt enheten driver næringsvirksomhet i overensstemmelse med museumsbegrepet tror vi kan strekkes ganske langt, slik at dersom enheten ikke ligner næringsvirksomhet i henhold til ordinære momsregler kan den likevel bli pliktig med redusert sats ut fra den romslige definisjonen av museum nevnt ovenfor, og det faktum at næringsbegrepet ikke gjelder for offentlige museer¹⁰⁵. Dersom enheten ikke kan sies å drive næringsvirksomhet ut fra museumsdefinisjonen eller i form av salg av overnevnte produkter, vil man kunne beregne fradrag for kostnader til bruk i eventuell annen avgiftspliktig virksomhet.

4.2.17 Omvisningstjenester

Omsetning og formidling av omvisningstjenester er per i dag unntatt avgiftsplikt¹⁰⁶. Innføring av avgiftsplikt for omsvisningstjenester var på høring,

¹⁰⁵ Prop. 119 LS s 37

¹⁰⁶ Mval § 3-7 tredje ledd.

hvorpå samtlige høringsinstanser gikk i mot forslaget¹⁰⁷. Argumentene mot avgiftsplikt var blant annet:

- En bransje preget av få kostnader og investeringer som vil gi fradragsrett vil gi utslag i økte priser ved avgiftsplikt.
- Merverdiavgiftsregistrering vil medføre økte kostnader og administrative byrder.
- Sesongpreget bransje med mange deltidsansatte vil gi konkurransevridninger ved at kun deler av næringen ville blitt avgiftspliktig.
- Høyere prisnivå kan gjøre at utenlandske turoperatører i større grad benytter utenlandske/egne guider.
- Høyere prisnivå kan øke faren for "svart arbeid"
- Avgrensning mot undervisning og kunstnerisk framførelse vil kunne være problematisk.

Unntaket for omvisningstjenester er ikke myntet på museer spesielt, og museene får begrenset mulighet til å avgiftsberegne omvisningstjenester gjennom følgende uttalelse i forarbeidene: *"Dersom den ordinære inngangsbilletten til museet eller galleriet inkluderer eksempelvis ... omvisning... som naturlig må anses som en del av det samlede museums - eller galleritilbudet, vil også dette omfattes av den reduserte merverdisatsen. Tas det derimot særskilt vederlag for slike andre ytelser, vil avgiftsplikten bero på en konkret vurdering ut fra den generelle avgiftsplikten og eventuelle unntak"*¹⁰⁸.

Som vi tidligere har sitert, heter det i St. meld. Nr 49 (2008-2009) s. 9: fremtidens museers *"hovedoppgave er å ... formidle kunnskap om gjenstander og andre*

¹⁰⁷ Prop. 119 LS kap 6.4.2 side 42.

¹⁰⁸ Prop. 119 LS s. 39

materielle vitnesbyrd, enten de kommer fra naturen eller er menneskeskapt" I Prop. 119 LS side 39 sier departementet videre:

"Dette kan gi en veiledning om hvilke virksomheter som omfattes av den reduserte avgiftssatsen".

Man må forvente at denne vurderingen også gjelder for avgresning mot unntatt virksomhet som guiding og undervisning, og at utgangspunktet for avgiftsplikt her må være kravet om inngangspenger for adgang til museers utstillinger, samt omvisning og undervisning tilknyttet utstillingene.

Vi vil ut i fra overstående definisjon anta at i den grad omvisning er inkludert i vederlaget betalt for adgangsbilletten, vil dette inngå i avgiftspliktig del av virksomheten. Så lenge omvisningen knytter seg til utstillinger eller temaområder museet formidler, antar vi at også diskusjonsgrupper, eller guiding i form av klasseromsundervisning også kan sies å være en del av avgiftspliktig virksomhet dersom dette gjøres av praktiske årsaker og temaet fortsatt er relatert til museets formidling.

Inkludering av omvisningstjenester i ordinær billett anses uansett det sikreste med tanke på å inkludere tjenesten i avgiftspliktig virksomhet.

4.2.18 Undervisning

Undervisningstjenester er unntatt fra loven, Jf mval § 3-5 første ledd.

Undervisning i tråd med museets formidling som beskrevet over i kapittelet om omvisningstjenester vil etter vår oppfatning inngå i museets avgiftspliktige virksomhet begrenset av kravet om inngangsbillett. I forarbeidene avgrenses avgiftspliktig museumsvirksomhet mot undervisning og kunstnerisk framføring som følger:

Et museum eller galleri som mot særskilt vederlag tilbyr undervisningstjenester til skoleklasser innenfor normal læringsplan, omsetter en unntatt

undervisningstjeneste, jf. merverdiavgiftsloven § 3-5. Tilbud om konserter, teaterforestillinger mv. mot vederlag vil være omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd¹⁰⁹.

Vi kan illustrere dette med eksempelvis at en skoleklasse får omvisning, både i ordinær utstilling og i eget møterom på museet. Dersom undervisningen er en del av museets ordinære formidling kan dette anses avgiftspliktig. Er skoleklassens besøk et ledd i deres læreplan kan formidlingen ved besøket anses som avgiftsfri undervisning. Dette gjelder særlig dersom temaet formidlet til klassen ikke er en del av museets ordinære formidling. Dersom skolen bevisst kjøper undervisning ved museet med kompetansepåfyll for øyet, trekker det i retning av at undervisningen kan anses som en unntatt undervisningstjeneste.

4.2.19 Omsetning av utstillinger, samt salg og bytte av kunstverk

Salg og formidling av kunstverk i kunstnerens navn vil fortsatt være unntatt fra loven. Det samme gjelder ved bytte av kunstverk mellom museer.¹¹⁰ Slik omsetning hos avgiftspliktige aktører fordrer derfor delt omsetning.

Såkalte vandreutstillingen kan derimot representere avgiftspliktig omsetning dersom disse omsettes mot vederlag. Da må ordinær sats på 25 prosent beregnes.

I utgangspunktet forligger det ikke fradragsrett ved kjøp av kunst og antikviteter¹¹¹. Dette gjelder ikke dersom kjøpet er anskaffet til bruk for museer eller gallerier, eller kjøperen omsetter varer av samme slag i sin virksomhet. Avgiftpliktige museer vil derfor kunne bli avgiftspliktig ved salg av kunstverk fra

¹⁰⁹ Prop. 119 LS side 39

¹¹⁰ Mval § 3-7, fjerde til sjette ledd

¹¹¹ Mval § 8-3 første ledd bokstav c

utstillinger eid av museet, og vil tilsvarende kunne fradra inngående avgift ved kjøp.

4.2.20 Ubetydelig del av omsetningen

I mval § 8-2 fjerde ledd finner vi den såkalte "ubetydelighetsregelen". Denne tilsier at dersom virksomhetens omsetning utenfor loven normalt ikke overstiger 5 prosent av den samlede omsetningen, kan man se bort fra denne og føre fradrag som om virksomheten ikke hadde omsetning utenfor loven.

Bestemmelsen problematiseres for museer ved at store deler av aktørens inntekter består av tilskudd. Som vi tidligere har omtalt er Finansdepartementets utgangspunkt at generelle tilskudd til drift ikke er en avgiftspliktig ytelse, eller avgiftspliktig omsetning da det ikke anses å foreligge et bytteforhold mellom yter og mottaker. Unntaket er som vi har omhandlet under oppdragsforskning, som fordrer at utgående merverdiavgift beregnes og at tilhørende inngående merverdiavgift kan føres til fradrag.

Ved beregning av forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift ved fellesanskaffelser har Skattedirektoratet uttalt ¹¹² at offentlige tilskudd skal tillegges omsetningen tilskuddet gjelder ved beregning av fordelingsnøkler. Fastsettelse av fordelingsnøkkel er regulert i mval § 8-2 første ledd og tilhørende forskrift fmval § 8-2-2, som sier at valgt fordelingsnøkkel i rimelig grad skal gjenspeile bruken.

¹¹² Skattedirektorates uttalelse av 29. juni 2009 pkt 4

4.2.21 Uttak

Generelle regler for uttaksberegning definert i kapittel 2.3.8 gjelder i utgangspunktet også for museer. Departementet slår fast at gratis adgang for enkeltpersoner eller grupper som hovedregel er avgiftspliktig som uttak, enten som gave eller i reklameøyemed jf mval § 3-23 bokstav d. Alminnelige rabatter skal ikke utløse uttaksberegning, og heller ikke gratis inngang dersom verdien per besøkende er under 100 kroner, det vil si av bagatellmessig verdi. Bagatellgrensen gjelder vederlaget for hver enkelt billett, inklusive merverdiavgift.

Det skal heller ikke beregnes uttaksmerverdiavgift dersom adgangen gis gratis på veldedig grunnlag. Her nevnes at rabatter til blant annet studenter og pensjonister omfattes av den generelle bagatellmessige grensen, og faller derfor ikke under unntaket for veldedige formål i mval § 6-19¹¹³.

Dersom utstillinger eller deler av utstillinger lånes ut uten vederlag, eller til bagatellmessig vederlag kan dette utløse plikt til uttaksberegning dersom utlåner er avgiftspliktig gjennom omsetning av inngangsbilletter.

4.3 Kostnader

4.3.1 Innledning

I forbindelse med drift av museum påløper også en rekke kostnader. Som motstykke til at museene må beregne utgående merverdiavgift på inntekter, har museene rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på den delen av kostnadene som knytter seg til avgiftspliktig virksomhet, jf mval § 8-1.

Før innføringen av avgiftsplikt på adgang til utstillinger i museer, hadde museene generelt små muligheter for fradrag ettersom hoveddelen av virksomheten normalt falt utenfor avgiftsplikten. Kun enkelte mindre deler av museenes

¹¹³ Prop. 119 LS (2009-2010) s. 38

virksomhet, eksempelvis kafédrift, souvenirbutikk og kioskdirft, var omfattet av avgiftsplikten og tilsvarende grunnlag for fradrag.

Med en begrenset avgiftsplikt følger også en begrensning i fradragsmuligheten for kostnader. Det må foretas en fordeling av kostnader på den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Eksempelvis skal felles driftskostnader, blant annet strøm, vakthold, revisjon og regnskap, fordeles forholdsmessig på bakgrunn av hvor kostnadene er til bruk, jf fmval¹¹⁴ §§ 8-2-1 og 8-2-2 og punkt 2.3.11.5 ovenfor. Tilsvarende må det gjøres en vurdering dersom museet driver i leide lokaler, ettersom merverdiavgift kun skal falle på den delen av husleien som er knyttet til museets avgiftspliktige virksomhet.

Etter innføringen av avgiftsplikt på adgang til museer, har det åpnet seg mulighet for museene til økt fradrag for inngående merverdiavgift. Blant annet er driftskostnader knyttet til museets virksomhet nå i sin helhet fradragsberettiget, med mindre museet også etter endringen vil ha ikke-avgiftspliktig virksomhet, eksempelvis gratis utstillinger. Det samme gjelder beregningen av merverdiavgift på husleie. Etter innføringen vil utleier kunne fakturere hele leiebeløpet inkludert merverdiavgift. Dette vil bli gjennomgått nærmere nedenfor.

4.3.2 Endringen vist ved talleksempel

Endringen i fradragsretten for museene kan illustreres med et talleksempel. I tabellen nedenfor har vi laget en oversikt over et utvalg av de antatte kostnadene til et museum. Vi har tatt utgangspunkt i museets driftskostnader, herunder innkjøp av varer og tjenester. Vi har videre forutsatt at museet før innføringen drev 50 prosent avgiftspliktig omsetning (blant annet kafévirksomhet) og 50 prosent ikke-avgiftspliktig omsetning (billettinntekter på adgang til museet). Denne fordelingen er den samme etter lovendringen.

¹¹⁴ Merverdiavgiftsforskriften 15. desember 2009 nr 1540

Vi har også lagt til grunn at museet oppfyller de øvrige kravene for avgiftsplikt, jf blant annet mval § 5-9, herunder at museet oppfyller registreringsplikten, krever inngangspenger og at museet således etter lovendringen driver 100 prosent avgiftspliktig virksomhet.

Eksempelet bygger videre på at museet leier lokalene som det driver i, hvor 10 prosent av lokalene benyttes i kafédriften mens resten benyttes til museumsdelen. Utleier er frivillig registrert etter mval § 2-3, og fakturerer før innføringen av mval § 5-9 leie inkludert merverdiavgift på den delen som er avgiftspliktig, og leie uten merverdiavgift på den delen av lokalene hvor det drives ikke-avgiftspliktig virksomhet. Videre forutsettes at huseier etter innføringen fakturerer med merverdiavgift på hele leien.

Eksemplene tar utgangspunkt i et driftsår.

<i>Museets kostnad</i>	<i>Kostnad inkl mva</i>	<i>Herav Mva</i>	Total kostnad	
			<i>Før innføring av mval § 5-9</i>	<i>Etter innføring av mval § 5-9</i>
Innleie av arbeidskraft til kafé	125 000	25 000	100 000	100 000
Revisjonshonorar	25 000	5 000	22 500	20 000
Kjøp av rekvisita til utstilling i museet	12 500	2 500	12 500	10 000
Husleie for museum og kafévirksomheten	112 500	12 500	100 000	100 000
Vedlikehold bygg, NOK 200 000 (inkl mva)	200 000	40 000	196 000	160 000
Anskaffelse av videofremviser til bruk i museumsvirksomheten	250 000	50 000	250 000	200 000
Sum			681 000	590 000
Forskjell mellom før og etter			91 000	

Som vi ser av oversikten har innføringen av avgiftsplikt på billettinntektene relativt stor påvirkning på museets kostnadsbilde. Flere av kostnadene til museet reduseres ved at museets fradragrett økes. I vårt eksempel vil selskapet få redusert sine kostnader med NOK 91 000.

4.3.1.1 Kostnader med fullt fradrag før og etter innføringen

Vi ser at kostnader som i sin helhet ble benyttet til virksomhet innenfor avgiftsområdet også før endringen, eksempelvis innleie av arbeidskraft til kafédrift, er upåvirket av lovendringen. Selskapet vil kunne kreve 100 prosent fradrag for merverdiavgiften på disse kostnadene både før og etter innføringen av avgiftsplikten på billettinntekter. Den totale kostnaden er NOK 100 000 både før og etter lovendringen.

Andre slike kostnader vil kunne være knyttet til kioskvirksomhet, parkeringsvirksomhet eller souvenirbutikk dersom museene driver slik virksomhet.

4.3.1.2 Kostnader med ikke fradrag før, men fullt fradrag etter

På kostnader knyttet til selve museumsvirksomheten, eksempelvis innkjøp av varer og rekvisita til utstillinger i museet, vil innføringen av avgiftsplikt føre til reduksjon av nettokostnadene for museet ved at museet nå får fradrag for den inngående merverdiavgiften. Før endringen var dette utgifter som i sin helhet var pådratt utenfor avgiftsområdet. Museet hadde ikke rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften. Kostnaden inkludert merverdiavgiften ble derfor endelig for selskapet. I vårt eksempel ville kostnaden for museet bli NOK 12 500.

Etter innføringen av mval § 5-9 vil selskapet ha rett til fullt fradrag for merverdiavgiften også på disse utgiftene. Museets endelige kostnad til innkjøp av varer og rekvisita til utstillingene vil bli redusert lik merverdiavgiften på kostnadene. I eksempelet vil museets nettokostnad på denne posten bli redusert med NOK 2 500. Den totale kostnaden blir NOK 10 000.

4.3.1.3 Kostnader med forholdsmessig fradrag før, og fullt fradrag etter

Mer utfordrende avgiftsmessig er behandlingen av fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader som kan tilskrives dels museets avgiftspliktige virksomhet, og dels den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Dette gjelder blant annet kostnader til revisjon og regnskapsføring, strøm og markedsføring. Også utgifter til blant annet vedlikehold og drift av lokalene faller innenfor slike kostnader. Dette er kostnader som må fordeles på den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten.

For slike kostnader kunne museet før lovendringen ikke kreve fullt fradrag for den inngående merverdiavgiften. Fradrag kunne likevel kreves for den delen av

kostnadene som var knyttet til den avgiftspliktige virksomheten. Museene var derfor nødt til å gjøre en vurdering av hvor store deler av kostnadene som knyttet seg til den enkelte del av virksomheten. Arbeidet med å finne en slik fordelingsnøkkel var administrativt krevende, ettersom fordelingen i mest mulig grad skal gjenspeile den faktiske bruken og således kan variere fra kostnadstype til kostnadstype. Eksempelvis kan det være at kostnader til regnskapsføring og revisjon blir benyttet i en annen fordeling enn kostnader til markedsføring.

Utfordringen er å finne den mest korrekte forholdsmessige fordelingen for hver enkelt kostnad. Til hjelp kan omsetning for felles driftskostnader og areal for blant annet vedlikeholdskostnader benyttes jf fmval §§ 8-2-1 og 8-2-2, se mer om dette under punkt 2.3.11.5 ovenfor.

I vårt eksempel, hvor vi har lagt til grunn at omsetningen gjenspeiler bruken, jf fmval § 8-2-2, ville museet før lovendringen få fradrag for halvparten av den samlede inngående merverdiavgift på revisjonshonoraret. Den andre halvparten ville selskapet måtte kostnadsføre i sin helhet. Selskapets totale kostnad ville her være NOK 22 500.

Etter innføringen av avgiftsplikt, har vi forutsatt 100 prosent avgiftsplikt for museet. Museet ville da ikke lenger måtte foreta et forholdsmessig fradrag, men kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på hele revisjonshonoraret. Kostnaden vil da være NOK 20 000.

Vi har også tatt med et eksempel på vedlikeholdskostnader i tabellen. Vedlikehold må i dette tilfellet anses som en kostnad som ikke kan tilskrives en konkret del av virksomhetsområdene, kostnadene kan verken knyttes til driften av museet eller kafeen, men gjelder bygget hvor virksomhetene drives i sin helhet. For disse kostnadene vil selskapet kun ha fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til den delen som i areal er knyttet til den avgiftspliktige virksomheten.

På bakgrunn av vår forutsetning om at arealfordelingen er 10 prosent på avgiftspliktig og 90 prosent på ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil dette også bli fordelingen for fradraget. Museet vil således få fradrag for 10 prosent av den inngående merverdiavgiften på vedlikeholdskostnadene, mens den resterende delen må kostnadsføres for selskapet. Vi minner om at det ikke uten unntak vil være arealfordelingen som er bestemmende for fordelingen av inngående merverdiavgift på vedlikehold, jf fmval § 8-2-1. Bestemmelsen viser blant annet til at det også kan foreligge egen avtale med leietaker vedrørende fordelingen, se siste ledd. I vårt eksempel vil den totale kostnaden for selskapet før endringen være NOK 196 000.

Etter innføringen av merverdiavgift på inngangsbilletter til utstilling i museer, vil en forholdsmessig vurdering heller ikke være nødvendig for vedlikeholdskostnadene, med mindre museet har virksomhet som fortsatt vil være utenfor avgiftsområdet, eksempelvis dersom museet ikke krever inngangspenger. Vedlikeholdskostnadene vil bli redusert til NOK 160 000, forutsatt at huseier frivillig registreres for hele lokalet som selskapet disponerer.

Et annet område hvor de tidligere reglene har ført til utfordringer, er leieforhold. Dersom museet leier lokalene hvor virksomheten drives, hadde ikke utleier før lovendringen rett til å legge merverdiavgift på husleien for den delen av virksomheten som falt utenfor merverdiavgiftsområdet. Det måtte derfor gjøres en vurdering av hvor stor del av arealene som hørte til den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen. En kompliserende faktor her er fellesarealer som ble benyttet både av den avgiftspliktige delen og den ikke-avgiftspliktige. For å beregne størrelsen på husleien som kunne faktureres med merverdiavgift, og for å beregne fradraget for inngående merverdiavgift knyttet til eksempelvis vedlikehold på fellesarealer, måtte museene her finne en fordelingsnøkkel på bruken av arealene. Denne vurderingen er sammensatt ettersom bruken av slike arealer ikke alltid vil gjenspeile seg i arealfordelingen av lokalene for den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten.

Etter innføringen av avgiftsplikt for museer, vil som hovedregel hele museet være innenfor avgiftsområdet og utleier kan fakturere med merverdiavgift på hele leien. Selskapet vil også kunne fradragføre hele den inngående merverdiavgiften.

I de tilfeller hvor det også etter endringen drives både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet er det viktig å merke seg at utleier likevel har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til fellesområder som benyttes både innenfor den avgiftspliktige og den ikke-avgiftspliktige virksomheten, og skal beregne utgående merverdiavgift på hele husleien for disse fellesområdene. Leietaker vil kun ha forholdsmessig fradragsrett¹¹⁵.

4.3.1.4 Justering

I eksempelet ovenfor har vi forutsatt at selskapet anskaffer en videofremviser i driftsåret. Merverdiavgiften på fremviseren er over NOK 50 000, slik at det foreligger innkjøp av kapitalvare etter mval § 9-1 andre ledd bokstav a. Det er forutsatt at fremviseren alene benyttes i den tidligere ikke-avgiftspliktige delen av museets virksomhet. Dersom fremviseren ble benyttet også i den avgiftspliktige må det gjøres en forholdsmessighetsvurdering, jf ovenfor.

Før innføringen av mval § 5-9 ville museet ikke hatt rett til fradrag for merverdiavgiften på maskinen. Merverdiavgiften ville således bli en kostnad for selskapet. At museet ved lovendringen endret status fra ikke-avgiftspliktig til avgiftspliktig førte ikke til endringer i dette. Lovendringer er ikke en justeringshendelse og medfører således ikke en justeringsrett for museet, jf mval § 9-2 første ledd annet punktum.

¹¹⁵ Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Mva-kommentaren side 123

Ved anskaffelse av kapitalvaren etter innføringen av § 5-9 1. juli 2010, vil selskapet kunne fradragføre NOK 50 000 i innkjøpsåret. Justeringsperioden for videofremviseren vil være fem år, jf mval § 9-4 første ledd første punktum. Dersom museet endrer bruken av fremviseren i løpet av disse fem årene, har museet plikt til å justere i henhold til endringen. Eksempelvis dersom museet i begynnelsen av år fire etter innkjøpet omdisponerer fremviseren til avgiftsfritt formål må selskapet tilbakebetale merverdiavgiften for de to siste årene (år fire og år fem), se tabellen nedenfor.

År	avg. pl. bruk	Fradragført mva (TNOK)	Justerings forpliktelse pr 31.12 (TNOK)	Årets justering (TNOK)	Samlet justering (TNOK)	
1	100 prosent	50	40	0	0	
2	100 prosent	0	30	0	0	
3	100 prosent	0	20	0	0	
4	0 prosent	0	0	-20	-20	
5	0 prosent	0	0	0	0	
Samlet fradrag						30

Andre hendelser enn disponering til avgiftsfritt formål som utløser justeringsplikt vil være opphør og konkurs.

Dersom selskapet i eksempelet over i stedet beslutter å selge fremviseren i begynnelsen av justeringsperioden (år fire), vil ikke dette utløse justeringsplikt. I det tilfellet har selskapet blitt gitt fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, og fremviseren har blitt benyttet i avgiftspliktig virksomhet. Ved salget skal det beregnes merverdiavgift av hele vederlaget, jf mval § 9-2 annet ledd.

4.4 Utfordringer og muligheter for museene

4.4.1 Et tenkt eksempel

Vi har ovenfor gjennomgått hvordan innføringen av avgiftsplikt på inngangsbilletter til utstillinger i museum er ment å få betydning for avgiftsbehandlingen for museene. Hvilke muligheter de nye avgiftsreglene gir for det enkelte museum avhenger blant annet av hvordan det enkelte museum er organisert, eksempelvis hvorvidt de driver utleie og/eller hvorvidt deler av utstillingene er gratis. Målet for museene må etter vårt syn være å få størst mulig fradrag på den inngående merverdiavgiften på sine anskaffelser, samtidig som merverdiavgiftskostnaden for museets besøkende blir minst mulig, slik at museet oppnår best mulig konkurranseposisjon i markedet.

Avgiftssatsene for de ulike virksomhetene til et museum vil variere fra 8 prosent til 25 prosent. Hvilken sats som blir benyttet påvirker blant annet den endelige prisen for de besøkende. Museer med avgiftspliktig virksomhet bør derfor som hovedregel etter vårt syn organiseres slik at størst mulig del av virksomheten blir avgiftspliktig og omfattet av en lav avgiftssats. På denne måten vil museene få en mest mulig optimal avgiftstilpasning, og best mulig resultat.

Spørsmålet er da hva det enkelte museum selv kan gjøre av avgiftsmessige tiltak for å optimalisere driften. For å vise hvilke muligheter som kan ligge i de nye avgiftsreglene for museum har vi tatt utgangspunkt i et tenkt museum som driver med også andre virksomheter enn utstilling alene, se vedlegg 1. Som det fremgår av vedlegget driver museet med følgende virksomheter:

- Betalt utstilling, avgiftssats 8 prosent
- Gratis utstilling, ikke avgiftspliktig
- Kiosk/Suvenirbutikk, avgiftssats 15/25 prosent
- Kafé, avgiftssats 15/25 prosent
- Betalt garderobe, avgiftssats 25 prosent
- Utleie av selskapslokaler med serveringstjeneste, avgiftssats 25 prosent

- Utleie av selskapslokaler uten serveringstjeneste, ikke avgiftspliktig
- Utleie av parkering, avgiftssats 25 prosent
- Utleie av reklameplass, avgiftssats 25 prosent
- Gratis filmfremvisning til bruk i museets utstilling, ikke avgiftspliktig

Før innføringen av avgiftsplikt på inngangspenger til utstillinger i museet, ville museet være avgiftspliktig for alle virksomhetsområdene med unntak av utstillingsdelene. De avgiftspliktige delene av virksomheten er farget grønne i vår skisse, mens de ikke-avgiftspliktige delene er farget røde. For de avgiftspliktige delene vil museet legge merverdiavgift på ytelsene, og samtidig kreve fradrag for den inngående merverdiavgift på kostnadene.

På skissen har vi også tegnet inn fellesarealer. Dette er arealer som er til bruk både i den avgiftspliktige og den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, eksempelvis gang og wc. Disse er farget gule på vår skisse. For disse områdene kan ikke museet kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften knyttet til kostnadene i sin helhet, slik som for de grønne områdene. Museet har for øvrig rett til fradrag for den delen av kostnadene som er knyttet til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Museet må derfor gjennom beregninger finne en fordelingsnøkkel for fradraget for den inngående merverdiavgiften på slike kostnader, eksempelvis kostnad til vask, alarm, vedlikehold, strøm etc.. Som nevnt ovenfor kan museet her benytte arealene som retningslinje, jf

fmval § 8-2-1.

Vi ser altså at før innføringen av avgiftplikten vil avgiftsbehandlingen til museet være sammensatt. Administrativt må det gjøres flere vurderinger for å komme frem til den mest korrekte fordelingen av fradrag for inngående merverdiavgift.

Dersom museet fortsetter den samme virksomheten etter innføringen av avgiftsplikt på inngangspengene til utstillingen, vil fordelingen av grønne og røde områder endre seg, se vedlegg 2. Dersom museet beholder den gratis utstillingen, vil museet fortsatt drive noe ikke-avgiftspliktig virksomhet. De gule

fellesområdene vil derfor bestå, og være til bruk i begge virksomheter. Ettersom arealfordelingen endres vil imidlertid den forholdsmessige fordelingen endres, men den vil altså ikke bortfalle.

Vi ser altså at uten å foreta seg endringer i hvordan museet har organisert sin virksomhet, vil innføringen av avgiftsplikt på inngangspengene til museet alene medføre større fradragsrett ettersom museet også får rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften som er knyttet til museumsvirksomheten hvor det kreves inngangspenger. Ettersom museet også har en gratis utstilling, vil imidlertid museet ikke være avgiftspliktig i sin helhet og vil derfor fortsatt måtte gjøre beregninger for å finne fordelingsnøkkelen får fradraget knyttet til fellesområder og andre felles driftskostnader; som utgifter til regnskapsfører, revisor etc. Dersom museets utstillinger i sin helhet hadde vært gratis ville samme gjelde for dette.

For å få til den mest optimale organisering avgiftsmessig bør museet i vårt eksempel derfor fjerne den gratis-utstillingen, og kreve inngangspenger til samtlige av museets utstillinger, også videoutstillingen. Museumsbygningen med tilknyttet parkeringsareal, slik det i vårt eksempel er organisert vil da i sin helhet bli avgiftspliktig. Gjenstående er selskapslokalet, som vi har plassert i egen bygning. Her vil museet i det enkelte tilfellet måtte gjøre en vurdering av hvorvidt museet ønsker avgiftsplikt også på denne delen for å få fradrag for inngående merverdiavgift, eksempelvis hvis museet har store vedlikeholdskostnader knyttet til bygningen eller dersom bygget er et nybygg med justeringsrett. Alternativt kan det være ønskelig for museet ikke å være avgiftspliktig på utleien av selskapslokalet, ettersom avgiftsplikt blant annet vil føre til en høyere leiepris for lokalet.

Avgiftssatsene for museet vil som nevnt variere fra 8 prosent til 25 prosent. I lys av at det antatte målet for museet er mest mulig fradrag for inngående merverdiavgift og lavest mulig merverdiavgift på prisene ut til sluttbruker, antas det ønskelig å få mest mulig av virksomheten omfattet av satsen på 8 prosent.

Eksempelvis kan blant annet museet i stedet for å kreve særskilt betalt for garderobe innta dette i billettprisen på inngangsbilletten slik at inntekten forflyttes fra betaling for garderobe med avgiftssats på 25 prosent til inngangsbillett til museet med avgiftssats på 8 prosent.

Det er for øvrig viktig at billettprisen gjenspeiler motytelsene, og således er reell. Som nevnt ovenfor antar vi at det vil være en nedre grense for hva myndighetene vil godta som reelle billettpriser. Hvor denne grensen går, vil etter vårt syn avhenge av det enkelte museum, herunder hvilke varer og tjenester som den besøkende betaler for. I vårt eksempel vil den besøkende få mulighet til å besøke både den faste utstillingen og få adgang til filmfremvisning hvor de kontinuerlig viser film knyttet til utstillingen. Museet vil derfor etter vårt syn måtte ha en noe høyere pris på billettene enn et museum som alene tilbyr de besøkende en begrenset utstilling. Se også tidligere punkt om billettpriser.

4.4.2 Hva mener museene selv om mulighetene og utfordringene?

Vi har ovenfor sett på hvilke muligheter og utfordringer som de nye avgiftsreglene vil kunne skape for museer i Norge. Reglene har på tidspunktet for utsendelsen av spørreundersøkelsen vært i kraft i ca 1 ½ år. Et interessant spørsmål er da etter vår oppfatning hvorvidt museene selv er klar over disse muligheter og utfordringer som ligger i de nye avgiftsreglene. Har museene tilpasset seg, eksempelvis ved å innføre inngangspenger eller utsette byggeprosjekter?

For å forsøke å finne svar på dette har vi foretatt en enkel spørreundersøkelse blant medlemmer av Museumsforbundet, hvor vi stilte vi følgende spørsmål til de i alt 146 medlemmene:

1: Var dere merverdiavgiftspliktige før 1. juli 2010?

2: Har dere foretatt tilpasninger eller tenkt på dette etter innføring av avgiftsplikten fra 1. juli 2010?

3: Har dere utsatt investeringer til etter 1. juli 2010?

4: Har dere innført bruk av inngangspenger og eller utvidet andel av utstilling(er) hvor inngangspenger kreves?

5: Har innføring av merverdiavgift på billetter ført til administrativ forenkling for dere, som for eksempel ved enklere forholdsmessig fradrag for inngående mva?

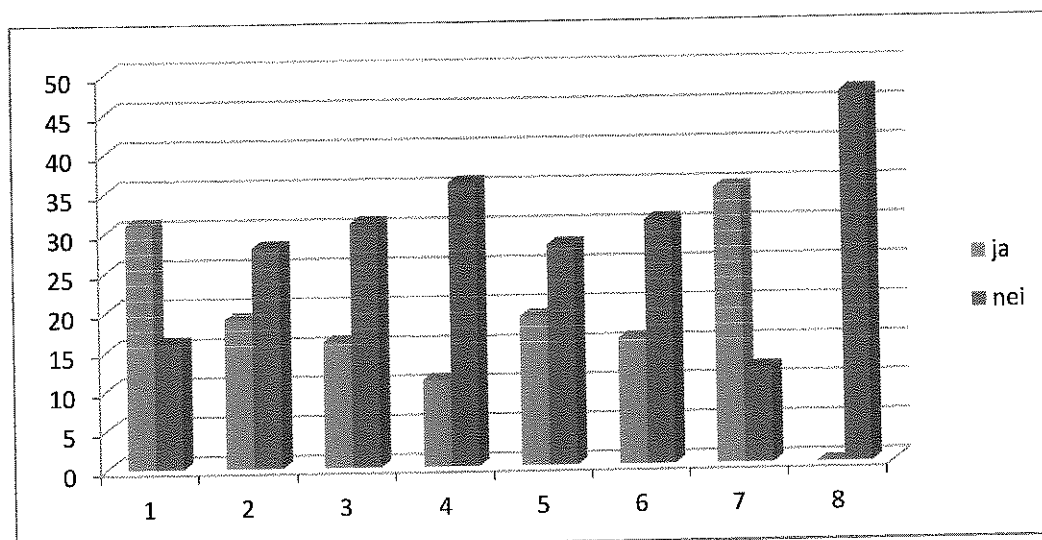
6: Har innføring av merverdiavgift på billetter medført ekstra kostnader eller administrative byrder?

7: Har innføring av merverdiavgift på billetter bedret økonomiske resultater eller kvalitative resultater i deres virksomhet?

8: Dersom dere mottar offentlig tilskudd, har denne blitt endret som følge av den nevnte endringen i merverdiavgiftsloven som trådte i kraft 1. juli 2010?

Spørsmålene ble stilt via e-post. For å øke sjansen for at museene ville gi oss tilbakemelding, valgte vi å stille spørsmålene som ja/nei-spørsmål. Det var likevel flere som ikke svarte (dette kan henge sammen med at flere av museene på listen er ubemannet). Det var også en del som svarte noe ufullstendig, og som vi derfor har sett bort fra. I alt sitter vi igjen med 47 avgiftspliktige museer med fullverdige besvarelser som vi legger til grunn for våre funn. Svarene kan oppsummeres slik:

Spørsmål	Ja	nei	sum
1 – avgiftsplikt før 1. juli 2010?	31	16	47
2 – tilpasninger?	19	28	47
3 – utsatte investeringer?	16	31	47
4 – innført inngangspenger?	11	36	47
5 – administrativ forenkling?	19	28	47
6 – administrativ byrder?	16	31	47
7 – bedret resultat?	35	12	47
8 – endret offentlig tilskudd?	0	47	47



Tabellen viser at ca 2/3 av museene som besvarte henvendelsen, også var avgiftspliktig før innføringen av merverdiavgift på inngangspenger til museer (søyle 1). Museene opplyser at de før 1. juli 2010 var avgiftspliktig for blant annet kafédrift og suvenirbutikk. Flere av disse opplyser samtidig at innføringen av avgiftsplikt har ført til administrative forenklinger for museet ettersom de ikke lenger har noe avgiftspliktig og noe ikke-avgiftspliktig virksomhet, som medførte at de måtte beregne forholdsmessig fradrag for den inngående merverdiavgiften.

Vi ser også at et stort flertall av de spurte museer ikke har gjort tilpasninger til de nye reglene (søyle 2 – 4), verken i form av utsatte investeringer (søyle 3) eller innføring av inngangspenger (søyle 4). Av de som opplyser å ha foretatt tilpasninger er hoveddelen museer som også tidligere har vært avgiftspliktige med delt virksomhet, kun fire av museene som ikke tidligere var avgiftspliktige opplyste at de har foretatt tilpasninger.

Museene som har gjort tilpasninger opplyser at de blant annet har innført inngangspenger, og endret utstillinger fra å være gratis til å bli omfattet av inngangspenger som tidligere dekket andre deler av utstillingene. Et av museene har blant annet innført inngangspenger til et hageanlegg. Få museer opplyser at de har utsatt investeringer til etter innføringen av avgiftsplikt (kun ca 34 prosent svarer bekreftende på dette). Enkelte av museene opplyser likevel at de nye

reglene muliggjør oppgraderinger og investeringer som det tidligere ikke var økonomisk dekning for.

Et flertall av museene mener at de nye reglene ikke har gjort det enklere for museet rent administrativt, eksempelvis ved å forenkle vurderingen av forholdsmessig fradrag (søyle 5). Kun et mindretall av museene mener at de nye reglene har gjort administreringen av merverdiavgiften enklere, blant annet gjennom å fjerne gråsoner og forholdsmessig fradrag. Av svarene ser vi at en stor del av museene som har besvart negativt på dette tidligere ikke var avgiftspliktige. At avgiftsplikten ikke har ført til forenklinger for disse er naturlig, ettersom disse museene tvert i mot har fått mer administrativt arbeid med innføringen av merverdiavgiftsplikten.

Interessant er det at kun halvparten av de tidligere avgiftspliktige museene oppgir at de nye reglene har medført administrative forenklinger for museet. Andelen er etter vår oppfatning oppsiktsvekkende ettersom dette var et av hovedformålene ved innføringen av avgiftsplikt på inngangspenger. Samtidig svarer et flertall av museene (ca 66 prosent, søyle 6) at de nye reglene heller ikke har medført ekstra administrative byrder eller kostnader. 2/3 av museene som har svart at de mener de nye reglene har påført ekstra arbeid, var ikke avgiftspliktige tidligere. For disse museene er det som nevnt naturlig at innføring av avgiftsplikt medfører merarbeid. I lys av formålet med de nye reglene mener vi likevel at det burde vært flere museum som opplyste å ikke ha fått økte administrative byrder og kostnader ved innføring av avgiftsplikten.

Årsakene til den lave prosentandelen for museer som har gjort tilpasninger etter de nye reglene er usikker. Hvorvidt dette skyldes at museene fremdeles vil ha delt virksomhet, at museene mangler kunnskap om det nye regelverket og hvilke muligheter dette medfører, eller et bevisst valg er usikkert. Av svarene vi har mottatt kan det trolig helle mot at flere av museene mangler kunnskap om hvilke muligheter de har, samt at merverdiavgift for mange synes som et komplisert

område i seg selv. Dette kan etter vår oppfatning også ha betydning for hva museene har svart og også hvordan de har organisert sin virksomhet i praksis.

Mer i tråd med de tilsiktede virkningene av innføringen av avgiftsplikt, er svarene vi har mottatt på spørsmål 7 – hvorvidt innføringen av merverdiavgift på inngangsbilletter har bedret museets økonomiske resultater. Her svarte ca 75 prosent positivt på dette. Likevel er det ca 25 prosent som svarer at de ikke har fått bedret sine resultater. Her kan imidlertid andre varierende faktorer virke inn, eksempelvis antall betalte besøkende til museet og vedlikehold det aktuelle året. I tillegg opplyser mange av museene at de har beholdt samme pris på billettene etter at merverdiavgiften ble innført, slik at museets fortjeneste per billett er redusert. Her vil for øvrig økt fradrag kunne veie opp for den negative virkningen ved at enkelte av museene opplyser at de får fradrag for 25 prosent på inngående merverdiavgift og fakturerer billettene med 8 prosent merverdiavgift.

Generelt viser tallene at innføringen av avgiftsplikt har hatt positiv økonomisk påvirkning for flesteparten av de spurte museene.

Ingen av museene svarer at de har fått endret den offentlige støtten som de mottar (søyle 8). Våre tanker her er at det nok er noe tidlig kun 1 ½ år etter innføringen å se på dette temaet. Vi mener at det trolig på sikt kan stilles spørsmål om ikke økt resultat for museene, blant annet som følge av økt fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil bidra til at den offentlige vil gjøre en gjennomgang av den offentlige støtten til museene selv om daværende politikere anså provenytapet for staten som akseptabel. Utviklingen her blir interessant å følge med på i årene fremover.

DEL 5 Avsluttende betraktninger

Vårt formål med oppgaven er å kartlegge hvilke muligheter og utfordringer som innføringen av avgiftsplikt på inngangspenger til museer har skapt for museer, og hvorvidt museene er klar over virkningene av lovendringen og har gjort tilpasninger til dette.

Funnene i Del 4 viser at museer blant annet gjennom å innføre inngangspenger til utstillinger/deler av utstillinger som tidligere var gratis, vil kunne bedre sine økonomiske resultater gjennom økt fradrag for merverdiavgift på kostnader knyttet til den avgiftspliktige virksomheten. Økt fradragsrett vil videre muliggjøre større investeringer og bedre vedlikehold av museer.

Samtidig ser vi at innføringen av avgiftsplikt skaper utfordringer for museene ved blant annet at avgiftsplikten fører til at museene vil omfattes av justeringsreglene ved anskaffelse av kapitalvarer. Videre kan avgiftsplikt skape utfordring ved at museene vil måtte innføre kassesystemer som oppfyller bokforingslovens krav, herunder merarbeid knyttet til bokføring av dagsoppgjør.

For å finne svar på hvorvidt lovendringen faktisk har påvirket museenes drift og eventuelt på hvilken måte, foretok vi en enkel spørreundersøkelse blant et utvalg av Museumsforbundets medlemmer. Svarene viser at enkelte av museene har gjort enkelte tilpasninger, blant annet ved å innføre inngangspenger til utstillinger som tidligere var gratis. Generelt viser imidlertid tilbakemeldingene at flere av museene ikke har gjort spesielle tilpasninger etter innføringen av avgiftsplikten. For en stor del av museene virker innføringen av avgiftsplikten kompliserende og arbeidskrevende.

I lys av formålet med innføringen av avgiftsplikten for museer, en forenkling av regelverket, er vårt inntrykk at det gjenstår noe arbeid for å gjøre museene kjent med regelverket og hvilke muligheter som loveendringen medfører for det enkelte museum. For optimal tilpasning til gjeldende regelverk er det også avgjørende at aktørene rundt museene, f eks utbyggere og regnskapsførere, er bevisst på mulighetene og beskrankningene merverdiavgiftsregelverket innebærer for museumsbransjen.

Litteratur

Bøker og tidsskrift

Ringdal Kristen, 2007. Enhet og mangfold. Fagbokforlaget

Dalland Olav, 2007. Metode og oppgaveskriving for studenter. Gyldendal.

Boe Erik, 1996. Innføring i Juss – juridisk tenkning og rettskildelære. Aschehoug.

Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, 2011 (4). MVA – kommentaren. Gyldendal.

Kildal Tor S. – Gjems-Onstad Ole, Lærebok i mva. Gyldendal.

Rabben Jonny I. 2006 Merverdiavgift i kultur og idrett. DnR forlaget.

Kristoffersen Trond 2011 Innføring i Merverdiavgift Fagbokforlaget

Merverdiavgiftshåndboken, 6. utgave 2010, Skattedirektoratet

Avgiftsnytt nr 4/2011, Skattebetalerforeningen

Revisjon og Regnskap nr 1/2009, tidsskrift

Revisjon og Regnskap nr 5/2011, tidsskrift

Internettsider

www.lovdatab.no

www.regjeringen.no

www.wikipedia.no

www.skatteetaten.no

www.notisum.se

www.nasjonalmuseet.no

www.museumsforbundet.no

www.stortinget.no

Forskrifter

Forskrift av 15.12.2009 nr 1540, Merverdiavgiftsforskriften

Forskrift av 01.12.2004 nr 1558, Bokføringsforskriften

Norske lovforarbeider/stortingsdokumenter

NOU:2008:7

Ot.prp.nr. 76 (2008-2009)

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

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

Prp. 119LS (2009-2010)

Prp. 1S (2009-2010)

St.meld.nr. 49 (2008-2009)

Svenske lovforarbeider

SOU:2005:57

Rettspraksis

Rt 2010 side 1131

Rt 2008 side 932

Rt 2005 side 951

Rt 2004 side 738

Rt 2003 side 1821

Rt 2001 side 1497

Rt 2000 side 268

Rt 1999 side 608

Rt 1985 side 93

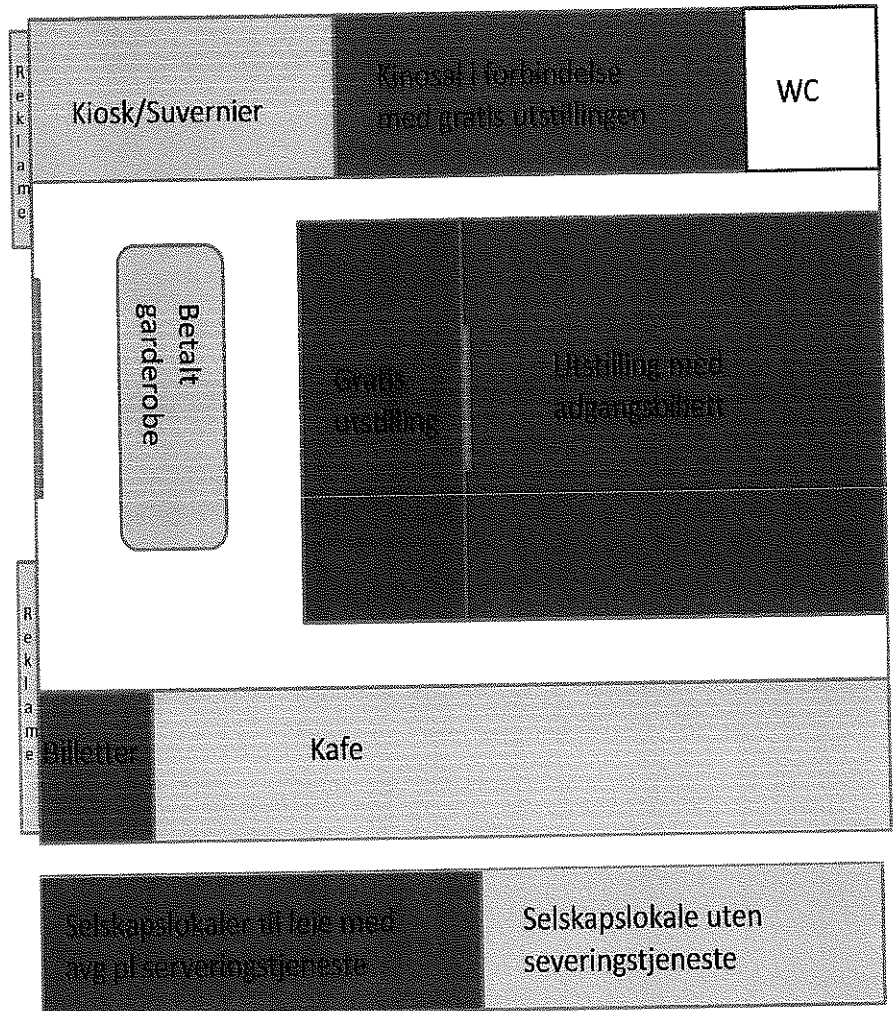
LB-2009-200090 – UTV 2010 side 1550

Vedlegg 1 til punkt 4.4.1.

Vedlegg 1.

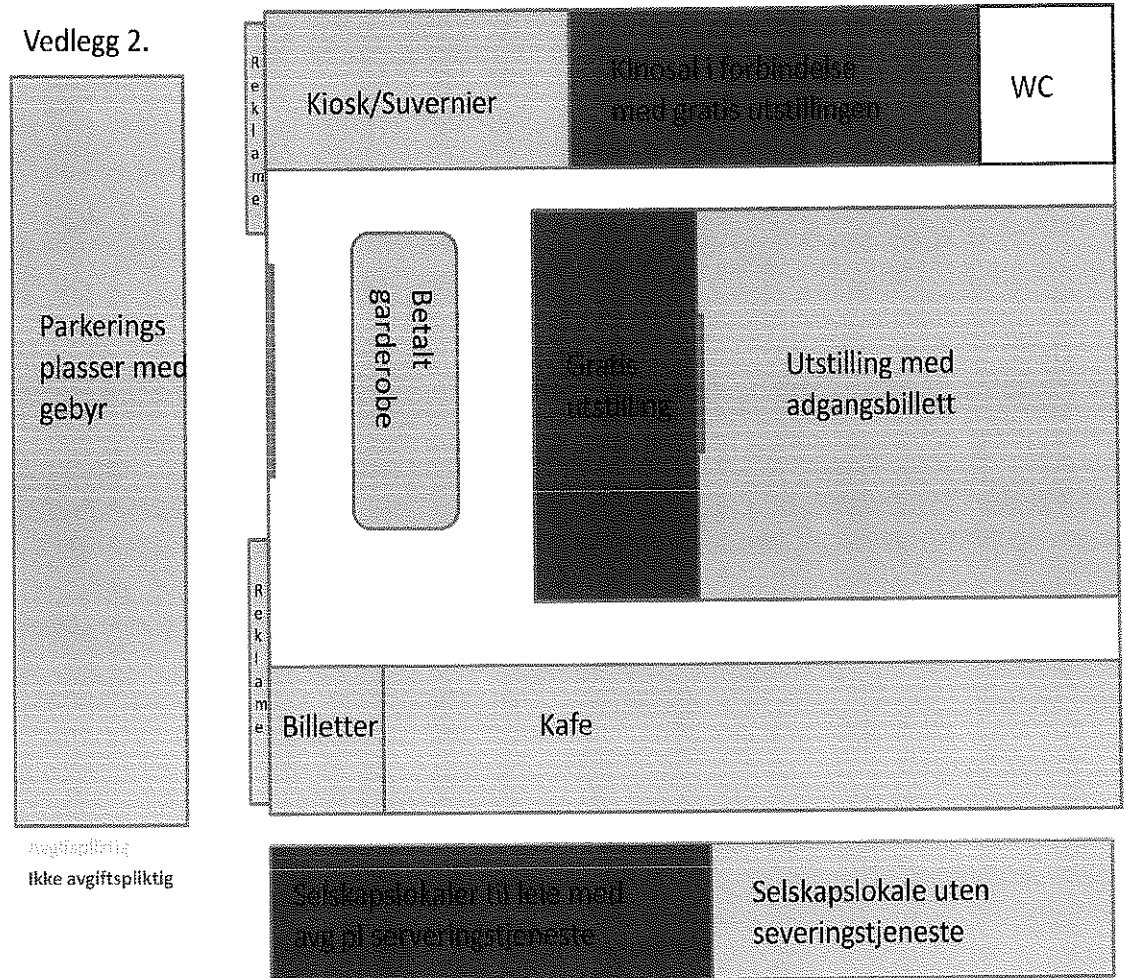


Avgiftspliktig
Ikke
avgiftspliktig



Vedlegg 2 til punkt 4.4.1.

Vedlegg 2.



Vedlegg 3 til punkt 4.4.1.

Vedlegg 3.

