

Finansdepartementet 16. februar 2010

Høringsnotat

**Forslag om
utvidet merverdiavgiftsplikt
på kultur- og idrettsområdet**

Korrigert versjon 1. mars 2010

1	Innledning og sammendrag	5
1.1	Innledning	5
1.2	Sammendrag	5
2	Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet	8
2.1	Innledning	8
2.2	Generelt om merverdiavgiftsregelverket	9
2.2.1	Nærmere om merverdiavgiftsplikten	9
2.2.2	Nærmere om fradragsretten.....	10
2.2.3	Unntak og fritak	12
2.2.4	Ny merverdiavgiftslov.....	13
2.3	Gjeldende rett på kulturområdet	13
2.3.1	Innledning.....	13
2.3.2	Adgang til konserter, teater-, opera- og ballettforestillinger mv.	14
2.3.3	Adgang til utstillinger i museer og gallerier.....	15
2.3.4	Adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre	15
2.3.5	Omsetning av omvisningstjenester.....	16
2.4	Gjeldende rett på idrettsområdet	16
2.4.1	Innledning.....	16
2.4.2	Adgang til idrettsarrangementer	17
2.4.3	Idrettsaktiviteter	17
2.4.4	Undervisningstjenester	18
2.4.5	Utleie av fast eiendom.....	18
2.5	Merverdiavgiftsregelverket for frivillige organisasjoner	18
2.5.1	Innledning.....	18
2.5.2	Vilkåret om næringsvirksomhet	20
2.5.3	Særskilt beløpsgrense for registrering i Merverdiavgiftsregisteret	20
2.5.4	Særskilte unntak for omsetning som skjer fra frivillige organisasjoner.....	20
3	Utenlandsk rett	23
3.1	Innledning	23
3.2	EUs merverdiavgiftsdirektiv	23
3.2.1	Innledning.....	23
3.2.2	Merverdiavgiftssatsene.....	23
3.2.3	Unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillig sektor.....	24

3.3 Svensk rett	26
3.3.1 Innledning.....	26
3.3.2 Merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet.....	27
3.3.3 Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet	28
3.3.4 Formidling av billetter til kultur- og arrangementer	29
3.3.5 Merverdiavgiftsregelverket for frivillig sektor	29
4 Kulturmomsutvalget.....	31
4.1 Bakgrunn	31
4.2 Utvalgets mandat	32
4.3 Utvalgets utredning.....	32
4.3.1 Innledning.....	32
4.3.2 Breddemodellen	32
4.3.3 Subjektmodellen.....	33
4.3.4 Aktivitetsmodellen	33
4.3.5 Utvalgets anbefalinger.....	34
5 Høringsrunden.....	35
6 Den videre oppfølgingen av Kulturmomsutvalgets utredning.....	38
6.1 St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.....	38
6.2 Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak	38
6.3 Innst. 3 S (2009-2010) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen	40
7 Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på kulturområdet.....	40
7.1 Hovedtrekkene i forslaget	40
7.2 Avgrensning av tjenester med redusert merverdiavgiftssats	43
7.2.1 Innledning.....	43
7.2.2 Adgang til utstillinger i museer og gallerier.....	43
7.2.3 Adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre	44
7.2.4 Omsetning av omvisningstjenester.....	45
7.2.5 Ytelser som ikke omfattes av den reduserte satsen	46
7.2.6 Formidling.....	47
8 Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet	47
8.1 Innledning	47
8.2 Hovedtrekkene i forslaget	48
8.3 Rett til å overvære idrettsarrangementer mv.	51

8.3.1 Nærmere om forslaget - idrettsarrangementer	51
8.3.2 Avgrensning av området for den reduserte satsen	52
8.3.3 Forhøyet beløpsgrense for registreringsplikt	52
8.3.4 Formidling	53
8.4 Idrettstjenester	53
8.4.1 Nærmere om forslaget - idrettstjenester	53
8.4.2 Videreføring av unntaket for idrettstjenester for idrettslag mv.....	55
8.4.3 Avgrensning av området for den reduserte satsen	56
8.4.4 Avgrensning av unntaket for medlemskontingent	58
8.5 Særskilt om utleie av fast eiendom	59
8.5.1 Innledning.....	59
8.5.2 Omfanget av avgiftsplikten	59
8.5.3 Ytelser som ikke er omfattet av den reduserte satsen	60
8.6 Særskilt om omsetning av spillerrettigheter	60
9 Kravene etter EØS-avtalen.....	61
10 Økonomiske konsekvenser	62
10.1 Økonomiske konsekvenser for de avgiftspliktige og staten	62
10.2 Idrettsanlegg	64
11 Administrative konsekvenser.....	66
11.1 For avgiftssubjektene	66
11.2 For skatteetaten	67
12 Iverksettelse og eventuelle overgangsordninger.....	67
13 Lovtekniske endringer	68
14 Forslag til endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift og i merverdiavgiftsloven	68
14.1 Forslag til endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2010	68
14.2 Forslag til endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)	69

1 Innledning og sammendrag

1.1 Innledning

Finansdepartementet legger i dette høringsnotatet fram forslag om endringer i merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet.

I en utredning ble det foreslått en bred utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet, se NOU 2008: 7 Kulturmomsutvalget – Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Utredningen ble sendt på alminnelig høring 2. april 2008. Departementet mottok mange høringsinnspill. I statsbudsjettet for 2010 ble det som ledd i oppfølgingen av utvalgets arbeid, skissert en endring av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet, se avsnitt 3.2.2 i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

På bakgrunn av bl.a. innspill i høringsrunden og senere dialog med Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF) ble det skissert en mer begrenset reform på kultur- og idrettsområdet enn det utvalget foreslo. Fordi skissen avvek fra utvalgets forslag ble det varslet en ny høring før lovforslag fremmes for Stortinget. Det ble uttalt at en tok sikte på ikrafttredelse fra 1. juli 2010.

På kulturområdet ble det varslet at Regjeringen vil foreslå avgiftsplikt med 8 pst. på bl.a. inngangspenger til museer og gallerier, samt fornøyelsesparker og opplevelsessentre, noe som medfører en mer begrenset reform på kulturområdet ved at unntaket for scenekunst videreføres. På idrettsområdet ble det også lagt opp til en mer begrenset reform ved at det ble varslet at en tok sikte på at bare den mest profesjonelle delen blir omfattet av avgiftsutvidelsen og at idrettslag som i hovedsak baserer tilbudet på frivillig innsats fortsatt skal unntas fra avgiftsplikten.

På bakgrunn av omtalen i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak har departementet utarbeidet dette høringsnotatet med forslag til endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2010 og merverdiavgiftsloven.

1.2 Sammendrag

I kapittel 2 gis det en oversikt over merverdiavgiftssystemet, herunder gis det en forklaring av enkelte sentrale begreper. Videre gis det en kort gjennomgang av merverdiavgiftsregelverket for kultur- og idrettsområdet samt for frivillig sektor.

I kapittel 3 gis det en kort gjennomgang av EUs merverdiavgiftsdirektiv med hovedvekt på hvilke satser medlemslandene tillates å benytte samt relevante unntak for kultur- og idrettssektoren, herunder for frivillig sektor. Det gis også en kort gjennomgang av hvordan Sverige har implementert direktivet på kultur- og idrettsområdet, samt frivillig sektor, i sitt nasjonale regelverk.

I kapittel 4 gis det en kort gjennomgang av bakgrunnen for hvorfor det ble nedsatt et utvalg som skulle vurdere merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet, en kort gjennomgang av utredningen og utvalgets anbefalinger.

I kapittel 5 gis det en kort gjennomgang av høringsinnspillene.

I kapittel 6 gis det en beskrivelse av oppfølgingen av utvalgets utredning forut for dette høringsnotatet.

I kapittel 7 redegjøres det for departementets forslag om en utvidelse av merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet. Det foreslås en avgiftsplikt med 8 pst. for inngangspenger til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre. På bakgrunn av bl.a. innspill i høringen foreslås det at unntaket for scenekunst videreføres (adgang til teater, konserter, opera mv.).

Det foreslås videre at omvisningstjenester som guiding og lignende blir omfattet av avgiftsplikten med en sats på 8 pst. Etter departementets syn gjør ikke den opprinnelige begrunnelsen for dette unntaket lenger seg gjeldende forutsatt en gjennomføring av forslagene i dette høringsnotatet.

Videre foreslås det at det innføres avgiftsplikt med en sats på 25 pst. ved formidling av de tjenestene på kulturområdet som nå foreslås å bli avgiftspliktige. Ved at hovedtjenestene som formidles nå foreslås å bli avgiftspliktige er det ikke lenger avgiftsmessige grunner for å unnta formidlingen av disse tjenestene. Avgiftsplikten med 25 pst. omfatter kun formidlingstjenesten, ikke billetten til arrangementet det formidles adgang til.

I kapittel 8 redegjøres det for departementets forslag om endringer av merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet.

Inngangsbilletter til idrettsarrangementer

Det foreslås å innføre avgiftsplikt med en sats på 8 pst. ved omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer. For å sikre at bare den mer profesjonelle delen av idretten med stor publikumstilstrømning og store billettinntekter blir omfattet av avgiftsplikten foreslås det et vilkår at slik omsetning utgjør over 2 mill. kroner i løpet av en 12 måneders periode. Nærmere vilkår for registrering foreslås fastsatt i forskrift.

Det foreslås at omsetning av tjenester i form av adgang til leilighetsvise eller enkeltstående idrettsarrangementer, unntas. Et vilkår vil være at avgiftssubjektet ikke er registreringspliktig for idrettstjenester eller tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

Videre foreslås det i likhet med formidling på kulturområdet å innføre avgiftsplikt med en sats på 25 pst. ved formidling av adgang til å overvære idrettsarrangementer. Ved at hovedtjenesten som formidles nå foreslås å bli avgiftspliktig er det ikke lenger avgiftsmessige grunner for å unnta formidlingen av denne tjenesten. Avgiftsplikten med 25 pst. omfatter kun formidlingstjenesten, ikke billetten til arrangementet det formidles adgang til.

Idrettstjenester og undervisning i tilknytning til idrettsutøvelsen

Det foreslås at det innføres avgiftsplikt med en sats på 8 pst. ved omsetning fra den kommersielle delen av idretten av tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter (i høringsnotatet omtalt som idrettstjenester). Det samme gjelder for undervisning i idrettsaktiviteter dersom undervisningen skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen. Forslaget vil derfor medføre at bl.a. treningssentre blir avgiftspliktige med 8 pst. ved betaling for trening.

Fordi opplæring og bruk av personlige trenere f.eks. på treningsstudioer etter dagens regelverk anses som unntatte undervisningstjenester, må det regelendring til for å få avgiftsplikt for slik undervisning. En avgiftsplikt for disse undervisningstjenestene reduserer 1) antallet vanskelige grensdragninger, 2) uønskede tilpasningsmuligheter og 3) antall aktører med delt virksomhet.

Kun undervisning i idrettsaktiviteter omfattes av forslaget. Dette vil gjelde undervisning i idrettsaktiviteter i skiskoler, rideskoler mv. Annen undervisning som tilbys av idrettstrener mv., f.eks. undervisning i kosthold eller mental helse, vil ikke være omfattet. Forelesninger, kurs mv. for idrettsutøvere på konferansesentre og hoteller ikke er omfattet av avgiftsplikten. Undervisning i idrettsaktiviteter som skjer i tilknytning til eksempelvis videregående utdanning og lignende er heller ikke omfattet av forslaget.

De gjeldende unntakene for omsetning av disse tjenestene videreføres for den frivillige delen av idretten. Dette vil si at idrettslag i hovedsak vil være unntatt fra avgiftsplikt for denne type tjenester. Fordi verdiøkningen i denne sektoren i stor grad skyldes ulønnet innsats og at administrative oppgaver ofte utføres av personer som ikke har slikt arbeid som sin profesjon, anser departementet at denne sektoren ikke bør innlemmes i merverdiavgiftsregelverket med det dét betyr av plikter og ansvar. Når det gjelder unntaket for den frivillige delen av idretten foreslås det at den frivillige innsatsen må utgjøre 80 pst. eller mer av grunnlaget for det totale tilbudet. Departementet antar at det i hovedsak vil si den kretsen som i dagligtale omtales som idrettslag.

Utleie av idrettsanlegg mv.

Det foreslås at korttidsutleie av idrettslokaler blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst. dersom lokalene brukes til utøvelse av idrett. Det foreslås at avgiftsplikten for slik utleie bare skal gjelde dersom utleier bruker lokalene også i virksomhet med avgiftspliktig omsetning av idrettstjenester eller avgiftspliktig omsetning av billetter til idrettsarrangementer. Det vil si at det også på dette området foreslås en skjerming av den frivillige delen av idretten, det vil i hovedsak si den kretsen som i dagligtale omtales som idrettslag.

En avgiftsplikt for slik utleie reduserer 1) antallet vanskelige grensdragninger, 2) uønskede tilpasningsmuligheter og 3) antall aktører med delt virksomhet. Også på dette området foreslås det et unntak for idrettslag mv.

Medlemskontingenter

Det foreslås å innsnevre unntaket for medlemskontingenter slik at det ikke skal omfatte tjenester som nå foreslås avgiftspliktige. Forslaget vil bare ha betydning for den kommersielle delen av idretten. Forslaget vil ikke ha betydning for idrettslag mv. som foreslås skjermet for avgiftsplikt ved omsetning av tjenester på idrettsområdet. Endringen er avgiftsteknisk nødvendig og hensikten er å unngå at aktører som er ment omfattet av avgiftsplikt utilsiktet kan unnta omsetningen ved å benytte kontingentunntaket.

Omsetning og utleie av spillerrettigheter

Det foreslås at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere (spillerrettigheter) blir avgiftspliktig med 25 pst. Aktører som etter forslaget om en opphevelse av de øvrige unntakene på idrettsområdet vil ved en avgiftsplikt for

omsetning og utleie av spillerrettigheter, unngå avgiftskumulasjon ved innkjøp av slike tjenester.

I kapittel 9 gis det en kort omtale av spørsmål knyttet til Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

I kapittel 10 og 11 gis det en nærmere redegjørelse for de økonomiske og administrative konsekvensene som følge av forslagene i høringsnotatet. Det totale provenytapet for staten anslås til om lag 360 mill. kroner årlig.

I kapittel 12 gis det en drøftelse knyttet til spørsmålet om overgangsordninger. Det foreslås ingen overgangsordninger.

I kapittel 13 gis det en oversikt over lovtekniske endringer som følger av at henvisninger til de berørte bestemmelsene i forslaget, må endres.

Kapittel 14 inneholder forslagene til endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til endringer i merverdiavgiftsloven mv.

2 Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet

2.1 Innledning

Merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970 og er en generell forbruksavgift som oppstår ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten, og avgiften skal som hovedregel beregnes av alle ledd i omsetningskjeden. Ved at registrerte avgiftssubjekter har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten, blir avgiften som innbetales fra det enkelte ledd i omsetningskjeden beregnet på grunnlag av merverdien eller verditilveksten som er skapt i det innbetalende leddet. Fradragsretten gir avgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte avgiftssubjekter. Det er først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, det vil si enhver som ikke har fradragsrett, at beløpet er opptjent på statens hånd.

Den alminnelige merverdiavgiftssatsen er på 25 pst. Det benyttes en redusert sats på 14 pst. ved omsetning av næringsmidler. I tillegg gjelder en redusert sats på 8 pst. på enkelte tjenestoområder.

Merverdiavgiften reguleres av Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift (merverdiavgiftsvedtaket), lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og forskrift 15. desember 2009 nr 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften). Loven erstattet tidligere lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven 1969) og er i all hovedsak en teknisk revisjon av denne. Den nye merverdiavgiftsloven trådte i kraft 1. januar 2010. Om forarbeidene til den nye loven vises det til Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og Innst. O nr. 120 (2008-2009).

Nedenfor gis en beskrivelse av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet og for frivillige organisasjoner. For å få fram helheten gis det også en generell beskrivelse av merverdiavgiftssystemet. Framstillingen bygger i stor

grad på Kulturmomsutvalgets beskrivelse, se utredningens kapittel 5. Det vises til denne for en grundigere framstilling av regelverket og bakgrunnen for dette.

2.2 Generelt om merverdiavgiftsregelverket

2.2.1 Nærmere om merverdiavgiftsplikten

2.2.1.1 Omsetning, uttak og innførsel

Merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift, og den vanligste aktiviteten som utløser avgiftsplikt er omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a definerer omsetning som levering av varer og tjenester mot vederlag. Det må dreie seg om en gjensidig forpliktende transaksjon for at det skal kunne sies å utgjøre omsetning.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre om det foreligger omsetning. Det kan være tilfellet bl.a. når virksomheten mottar offentlige tilskudd. Som hovedregel anses de som utfører en virksomhet basert på offentlige tilskudd ikke å omsette varer og tjenester til det offentlige. Tilskuddsmottakerne skal i slike tilfeller dermed ikke oppkreve merverdiavgift av de offentlige tilskuddene. Offentlig tilskudd kan imidlertid i visse tilfeller være så konkret knyttet til en gjenytelse at det blir å anse som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Finansdepartementet ga 15. juni 2001 en fortolkningsuttalelse om forskningstjenester, hvor det i tilknytning til kravet om omsetning på generelt grunnlag ble vist til visse momenter som kan tale for at offentlige tilskudd utgjør vederlag for en vare- eller tjenesteleveranse. Det ble i uttalelsen vist til at følgende momenter kan tale for at et offentlig tilskudd anses som vederlag:

- oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som skal oppnås,
- den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten (resultatene) som tilskuddet skal dekke, slik at transaksjonen fremstår som gjensidig bebyrdende,
- den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten er mangelfullt utført og
- tjenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål.

Momentene som er nevnt i denne uttalelsen er senere vektlagt i forvaltningspraksis.

For at det skal bli lik avgiftsbelastning på alt forbruk, må avgiftspliktige virksomheter på nærmere vilkår beregne merverdiavgift også ved uttak av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd og § 2-1 første ledd. Hva som anses som avgiftspliktig uttak er nærmere regulert i merverdiavgiftsloven §§ 3-21 flg. Det skal beregnes merverdiavgift bl.a. ved uttak til privat forbruk, eksempelvis dersom en butikkeier tar med matvarer hjem fra butikken eller ansatte i en rørleggervirksomhet utfører rørlegger tjenester på eierens privatbolig.

Uttak av tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag er fritatt fra plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift, se merverdiavgiftsloven § 6-19 første ledd.

Det oppstår også merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 1-1 og § 3-29. På denne måten får varer som innføres den samme avgiftsmessige behandlingen som varer som selges innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for registrerte avgiftssubjekter. Avgiften innberettes og betales til toll- og avgiftsmyndighetene.

Det skal også beregnes merverdiavgift ved innførsel av fjernleverbare tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30. Denne plikten oppstår dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Plikten til å beregne og innbetale avgiften påhviler som hovedregel mottakeren (omvendt avgiftsplikt).

2.2.1.2 Krav til næringsvirksomhet

Et annet vilkår for merverdiavgiftsplikt er at omsetningen skjer i næring. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som i skatteretten. Begrepets innhold er blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis på skatterettens område. Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko. I vurderingen av om vilkårene er oppfylt, vil en rekke momenter være relevante. Hvilken vekt de ulike momentene skal tillegges, vil likevel være bransjeavhengig.

Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det imidlertid for merverdiavgiften enkelte momenter som gjør at vurderingene kan slå ulikt ut. Dette gjelder bl.a. hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, dvs. at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.

Offentlig virksomhet, definert i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j, skal beregne merverdiavgift av avgiftspliktig omsetning selv om omsetningen ikke skjer i næring.

2.2.1.3 Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Alle næringsdrivende og offentlige virksomheter som har avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder, skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret og beregne og betale merverdiavgift av denne omsetningen (utgående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, § 2-1 første ledd og § 1-3 første ledd bokstav d. Frivillig sektor har en særskilt beløpsgrense for registrering på 140 000 kroner.

2.2.2 Nærmere om fradragsretten

Hovedregelen er at registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for merverdiavgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten (inngående merverdiavgift), jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Det er en forutsetning for fradragsrett at anskaffelsen er relevant for og har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

Hvis en næringsdrivende både har omsetning som er avgiftspliktig og omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven (delt virksomhet), vil den næringsdrivende ha fradragsrett for inngående merverdiavgift i den grad anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, se merverdiavgiftsloven § 8-2.

Etter merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2 kan fordeling av felles driftsutgifter skje på grunnlag av virksomhetens avgiftspliktige omsetning i forhold til virksomhetens samlede omsetning. Alle driftsinntekter fra de virksomhetsområder hvor anskaffelsen brukes må tas med ved en slik fordeling, også offentlige tilskudd. Dersom det mottas slike tilskudd, må avgiftssubjektet ta stilling til hvilken del av virksomheten tilskuddene er gitt til. Dersom tilskuddene mottas til den avgiftspliktige delen av virksomheten, vil forholdstallene endres og virksomheten vil få et høyere fradrag.

Regelverket for delte virksomheter skaper vanskelige grensedragninger som gir administrative problemer og uheldige tilpasninger. Undersøkelser har vist at næringsdrivende med delt virksomhet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige¹.

De senere årene har Høyesterett behandlet flere saker som omhandler omfanget av fradragsretten. Dette har resultert i bl.a. at fradragsretten for delte virksomheter er blitt utvidet sammenliknet med tidligere forvaltningspraksis. Om rettspraksis vises det bl.a. til Hunsbedt-dommen (Rt. 2003 side 1821), Porthuset-dommen (Rt. 2005 side 951), Bowling-dommen (Rt. 2008 side 932) og Agder lagmannsretts dom i Dyrepark-saken (Utv-2008-1210).

I Skattedirektoratets fellesskriv 25. juni 2009 til skattekontorene viser direktoratet til resultatet i Bowling-dommen og Høyesteretts ankeutvalgs konklusjon om at Dyrepark-saken ikke skulle tas inn til behandling. Direktoratet legger på bakgrunn av dette til grunn at Høyesterett har slått fast hva som er vurderingstemaet når man skal ta stilling til om det foreligger en fellesanskaffelse. I fellesskrivet siteres deretter premiss 38 i Bowling-dommen der førstvoterende uttalte:

”Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.”

Visse anskaffelser gir ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift selv om de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4. Dette er anskaffelser som til tross for nevnte bruk må sies å ligge nært opp til vanlig forbruk. Eksempler på slike anskaffelser er omkostninger vedrørende servering og representasjon, varer til bruk til gaver, kost og naturalavlønning, varer og tjenester som skal dekke bolig- og andre velferdsbehov, kunst og personkjøretøyer.

¹ Rapporten ”Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode” utarbeidet av Rambøll Norge AS i 2004 på oppdrag fra Nærings- og handelsdepartementet.

Når det gjelder fradragsrettens omfang ble det i Ot.prp. nr. 61 (2006-2007) varslet at Finansdepartementet arbeider med å foreslå endringer i fradragsbestemmelsene. Finansdepartementet antar her at det store antallet klagesaker og rettssaker viser at det er nødvendig å lage klarere fradragsbestemmelser. Finansdepartementet tok sikte på å komme tilbake til saken i forbindelse med budsjettet for 2008, men i St.prp. nr. 1 (2007-2008) ble det varslet at Finansdepartementet trenger noe mer tid på arbeidet med nye fradragsbestemmelser.

Merverdiavgiftsloven inneholder også generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på større driftsmidler (kapitalvarer) når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen, se merverdiavgiftsloven §§ 9-2 til 9-5. Formålet med justeringsbestemmelser er at fradragsføringen både faktisk og økonomisk skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over noe tid, og ikke bare på anskaffelsestidspunktet.

Bestemmelsene innebærer i hovedtrekk at fradraget for inngående merverdiavgift for kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi) skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktige aktiviteter endres i hhv. 10 og 5 år (justeringsperioden) etter anskaffelsen. Dette vil f.eks. være tilfellet dersom kapitalvaren selges, tas ut eller det skjer andre bruksendringer i justeringsperioden etter anskaffelsen.

2.2.3 Unntak og fritak

Unntak og fritak er to sentrale begreper i merverdiavgiftsretten.

Merverdiavgiftsloven inneholder en definisjon av disse to begrepene, se § 1-3 første ledd bokstav g og h.

Med unntak menes omsetning eller uttak som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven. Unntak innebærer med andre ord at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift. På den annen side foreligger det heller ingen fradragsrett for inngående merverdiavgift. Unntakene, både når det gjelder omsetning og uttak, er samlet i merverdiavgiftsloven kapittel 3.

Med fritak menes omsetning og uttak som er omfattet av merverdiavgiftsloven, men der det ikke skal beregne utgående merverdiavgift. I dette ligger at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser til bruk i virksomhet med den fritatte omsetningen. Fritatt omsetning og uttak er regulert i merverdiavgiftsloven kapittel 6. Fritakene som gjelder ved innførsel av varer framgår av merverdiavgiftsloven kapittel 7.

Etter merverdiavgiftsloven 1969 § 70 kunne Finansdepartementet frita helt eller delvis fra avgiftsplikt når det forelå særlige forhold. Bestemmelsen var ment som en sikkerhetsventil til bruk i tilfeller som ikke har vært overveid av lovgiver, og hvor plikten til å beregne merverdiavgift framsto som en utilsiktet virkning av merverdiavgiftslovgivningen. Bestemmelsen ble brukt både i enkelttilfeller og til å gi mer generelle dispensasjoner (vedtak av forskrifts innhold). I den nye merverdiavgiftsloven er bare den delen av § 70 som gir kompetanse til å treffe enkeltvedtak om unntak fra loven, fritak for merverdiavgift og til å bestemme at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved innførsel videreført, se

merverdiavgiftsloven § 19-3 første ledd. Den delen av § 70 som ga adgang til å treffe vedtak av forskrifts innhold er falt bort.

2.2.4 Ny merverdiavgiftslov

Som nevnt har Stortinget vedtatt en ny lov om merverdiavgift som erstatter loven av 1969, se Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) og Innst. O. nr. 120 (2008-2009). Den nye merverdiavgiftsloven innebærer bl.a. at områdene for de reduserte satsene, som også står i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift, framgår av og reguleres nærmere i merverdiavgiftsloven. Sentrale bestemmelser som tidligere stod i forskrift eller var gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven 1969 § 70, er også tatt inn i loven.

Hovedformålet med ny merverdiavgiftslov er å gi merverdiavgiftslovgivningen en enklere og mer oversiktlig form, slik at den blir lettere tilgjengelig for flere brukere.

Ny merverdiavgiftslov er i all hovedsak en teknisk revisjon av gjeldende merverdiavgiftslovgivning, og medfører i begrenset grad endret bruk av betegnelser som er sentrale i merverdiavgiftsretten. Den nye loven innebærer likevel enkelte materielle endringer som anses som naturlige som ledd i den tekniske revisjonen. Dette gjelder avgiftsforholdene ved innførsel fra og utførsel til kontinentalsokkelen, anvendelsesområdet for lempningsadgangen i merverdiavgiftsloven 1969 § 70 og Finansdepartementets omgjøringsrett overfor Klagenemnda for merverdiavgift.

Ny merverdiavgiftslov trådte i kraft 1. januar 2010. Fra samme tidspunkt trådte også forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) i kraft.

2.3 Gjeldende rett på kulturområdet

2.3.1 Innledning

Unntakene innen kultur- og underholdningssektoren omfatter inngangsbilletter til teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsertarrangementer, utstillinger i gallerier og museer. Videre er adgang til fornøyelsesparker, opplevelsessentre, dansetilstelninger med levende musikk og datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom unntatt fra loven. Også formidling av billetter til slike arrangementer er unntatt. Videre er omsetning og formidling av omvisningstjenester unntatt fra loven.

Unntakene gjelder uavhengig av hva slags subjekt som tilbyr tjenestene. Både offentlige, støttebaserte subjekter og rene kommersielle subjekter er omfattet.

Nedenfor gis en nærmere beskrivelse av unntakene i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd og tredje ledd. Merverdiavgiftsloven inneholder også andre unntak fra merverdiavgiftsplikten på kulturområdet, bl.a. for kunstverk og opphavsrett. For en nærmere omtale av disse unntakene vises det til Kulturmomsutvalgets utredning avsnitt 5.2.

2.3.2 Adgang til konserter, teater-, opera- og ballettforestillinger mv.

I merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd er det fastsatt unntak for omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til teater-, opera- og ballettforestillinger, konserter, sirkus, dansetilstelninger med levende musikk, samt datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom. Unntaket omfatter ikke striptease.

Unntakene omfatter omsetning av inngangsbilletter, dvs. at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på billettsalg fra arrangør eller av inngangspenger betalt på stedet. Annen virksomhet som drives av arrangøren, eksempelvis omsetning av varer som ikke er av bagatellmessig verdi, servering og garderobebetjening er ikke omfattet av dette unntaket. Enkelte ganger kan inngangsbilletten dekke flere tjenester fra arrangør. Er eksempelvis servering inkludert i inngangsbilletten, må den delen av vederlaget som gjelder servering skilles ut og avgiftsberegnes.

Merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd tredje punktum fastsetter unntak for programmer, suvenirer og lignende gjenstander av bagatellmessig verdi som omsettes i forbindelse med arrangementene. Bestemmelsen tar sikte på å unnta et mer tilfeldig utvalg av masseproduserte ting og ikke vanlige bruksgjenstander. Dette unntaket er tolket snevert i forvaltningspraksis. Ved omsetning av eksempelvis et teaterprogram som inneholder annonser, vil omsetningen av annonsene være merverdiavgiftspliktig etter de alminnelige bestemmelsene.

Det er lagt til grunn at unntakene knytter seg til tjenestens art. Dette betyr at det ikke har noen betydning hvilke subjekter som står for drift, hva som er formålet med arrangementet eller hvilken type lokaler forestillingen blir framført i.

Det er i forarbeidene, se Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001), uttalt at musikaler og revyer omfattes av unntaket. Videre er det i forvaltningspraksis lagt til grunn at også kabareter og stand up-forestillinger er omfattet av unntaket og at unntaket for ballett ikke bare omfatter tradisjonell ballett, men også jazzballett, folkedans mv. Unntaket for konserter gjelder alle typer konserter med klassisk musikk så vel som rockekonserter. Det må imidlertid foretas en avgrensning mot inngang til diskotek.

Unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd omfatter også adgang til dansetilstelninger med levende musikk. Dersom dansingen utgjør bare ett element i et arrangements samlede underholdningstilbud, må det avgjøres konkret om det foreligger en tilstelning som omfattes av unntaket. Unntaket er avgrenset til dansetilstelninger med levende musikk, noe som innebærer at det fremdeles er avgiftsplikt for inngangspenger til diskotek.

Unntaket omfatter som nevnt ikke striptease. Begrepet omfatter det en kan kalle tradisjonelle strippeshow. Tradisjonelle strippeshow omtales som forestillinger der avkledningen og oppmerksomheten knyttet til denne er det sentrale elementet.

Unntaket omfatter også adgang til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom. Unntaket er ment å være en samlebetegnelse på en rekke typer arrangementer med den fellesnevneren at deltakerne deler interessen for data og spill som eksempelvis rollespill, brettspill, samlekortspill eller miniatyrspill. Et datatreff vil normalt kjennetegnes ved at deltakerne betaler en adgangsbillett for å

kunne delta aktivt i det som skjer, noe som skiller slike arrangementer fra f.eks. en datamesse/salgsmesse for datautstyr der adgangsbilletten primært er en betaling for å overvære det som skjer. De sistnevnte arrangementene er avgiftspliktige.

2.3.3 Adgang til utstillinger i museer og gallerier

I merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd er det videre fastsatt unntak for omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger i gallerier og museer.

Unntaket omfatter omsetning av inngangsbilletter. Annen virksomhet som drives av arrangøren er ikke omfattet av dette unntaket, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og garderobebetjening. Unntaket omfatter heller ikke oppdrag med vurdering og taksering av gjenstander og kunstverk. Dersom museer eller arrangører av utstillinger omsetter programmer, suvenirer og lignende vil dette være unntatt etter merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd tredje punktum.

Med ”galleri” forstås utstilling og presentasjon av kunst. Dette kan være både salgsutstillinger og kunstutstillinger uten salgsformål. Med ”museer” menes i hovedsak tematiske og systematiske samlinger av gjenstander. Salgsutstillinger, messer og lignende omfattes ikke av begrepet.

2.3.4 Adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre

Omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd.

Det foreligger begrenset forvaltningspraksis knyttet til forståelsen av unntaket for fornøyelsesparker og opplevelsessentre. Denne praksisen bygger bl.a. på Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 15. juni 2001. I denne fortolkningsuttalelsen ga Finansdepartementet sitt syn på avgrensningen av unntaket. Nedenfor gis det en omtale av enkelte spørsmål knyttet til fortolkningen. For en mer utfyllende beskrivelse av hvilke spørsmål bestemmelsen reiser vises det til fortolkningsuttalelsen av 15. juni 2001.

Det er omsetning som gjelder ”adgang til” fornøyelsesparker eller opplevelsessentre som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Foruten å omfatte inngangsbillettene omfatter unntaket også særskilt vederlag som betales for de ulike attraksjonene. Det må imidlertid stilles som krav at aktiviteten inngår som en del av det samlede fornøyles- og opplevelsestilbudet ved anlegget. Annen virksomhet som drives av arrangøren vil ikke være omfattet av unntaket, eksempelvis varesalg og servering.

Det kan stilles opp enkelte typiske kjennetegn på fornøyelsesparker og opplevelsessentre. Et typisk trekk som vil kunne kjennetegne begge typer anlegg er at det er gjort investeringer innenfor et geografisk avgrenset område som folk betaler for å få adgang til. Et annet typisk trekk vil være at det er tale om faste anlegg av et visst omfang og med permanent drift. Disse kjennetegnene er imidlertid kun utgangspunkter for vurderingene, og unntak kan tenkes. Det er f.eks. antatt at et omreisende tivoli, ut i fra likebehandlingshensyn, kan omfattes av unntaket for fornøyelsesparker selv om det i disse tilfellene ikke er tale om noe fast anlegg.

Begrepet ”opplevelsessenter” favner vidt. Opplevelsessentre vil f.eks. være anlegg som har som til formål å vise fram, underholde eller lære bort noe ved å gi publikum anledning til å delta på aktiviteter som er basert på natur, historie, kultur eller eventyr mv. Ulike badeland vil også komme innenfor unntaket. Det samme vil gjelde der det i forbindelse med tradisjonelle turistattraksjoner tas betaling for ulike innretninger, og der man mot betaling tilbyr opplevelser og attraksjoner knyttet til utøvelsen av ulike næringer, ofte vinklet mot produksjonsmetoder, f.eks. nedlagte gruver, åpne gårder og industribedrifter i daglig drift.

Begrepene ”fornøylespark” og ”opplevelsessenter” omfatter et stort antall ulike anlegg og innretninger. I forvaltningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at årlige arrangementer som messer, festivaler, markeder og spell faller utenfor den naturlige språklige forståelsen av begrepene og at inngangsbilletter til slike arrangementer i utgangspunktet vil være avgiftspliktig. Det finnes også anlegg eller innretninger som ikke omfattes av de nevnte begrepene, men som man likevel antar var lovgivers intensjon at skulle være omfattet av unntaket for reiselivsnæringen.

2.3.5 Omsetning av omvisningstjenester

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-7 tredje ledd at omsetning og formidling av omvisningstjenester er unntatt fra loven. Begrunnelsen for unntaket var de omfattende unntakene innenfor reiselivsnæringene som allerede var vedtatt. Det var ønskelig at regelverket skulle være nøytralt hva gjelder de ulike aktørene. Unntaket er gitt en nærmere omtale i Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) kapittel 6 og Innst. O. nr. 130 (2000–2001).

Unntaket omfatter ulike fører-, omvisnings- og informasjonstjenester som eksempelvis omvisning i historiske bygg og førertjenester i naturen hvor det samtidig gis informasjon om de ulike attraksjonene. Rene informasjonstjenester som ikke har tilknytning til omvisning er ikke omfattet.

2.4 Gjeldende rett på idrettsområdet

2.4.1 Innledning

Det er fastsatt omfattende unntak fra merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet. Unntaket omfatter bl.a. omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter, f.eks. skal det ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning av billetter til svømmehaller og årskort til treningsstudioer. Videre er omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer og formidling av slike unntatt fra merverdiavgiftsloven. Disse unntakene kan i noen grad overlappe unntaket for medlemskontingenter, idet kontingenter ofte vil være vederlag for rett til å trene og dessuten vil kunne gi fri adgang til foreningens idrettsarrangementer. Unntaket for medlemskontingenter er nærmere omtalt i avsnitt 2.5.4.9.

Nedenfor gis en beskrivelse av unntakene i merverdiavgiftsloven § 3-8.

2.4.2 Adgang til idrettsarrangementer

Unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-8 første ledd for omsetning og formidling av adgang til idrettsarrangementer retter seg mot omsetning til publikum og inntektene fra salget tilfaller arrangøren. Sistnevnte vil først og fremst være idrettens ulike organer, men kan også være rent kommersielle arrangører av profesjonelle stevner og lignende. Som eksempler på omsetning som kommer innenfor unntaket, kan nevnes salg av inngangsbilletter til en fotballkamp eller et skøytestevne.

Det er tjenester ”i form av adgang til” som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, slik at unntaket som nevnt bare gjelder inngangsbillettene. Annen virksomhet som drives av arrangøren er derfor ikke omfattet av dette unntaket. Dersom en arrangør av et idrettsarrangement omsetter senderettighetene til arrangementet til et TV-selskap, er ikke denne omsetningen unntatt.

Ved vurderingen av om det foreligger et idrettsarrangement vil utgangspunktet være om det arrangeres en type aktivitet som blir drevet av særforbundene tilsluttet NIF. Rett til å overvære bilsport- og travarrangement vil også omfattes. Avgrensningen er i utgangspunktet sammenfallende med unntaket for rett til å utøve idrettsaktiviteter, se avsnitt 2.4.3.

2.4.3 Idrettsaktiviteter

Etter merverdiavgiftsloven § 3-8 annet ledd er det unntak for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter. Unntaket retter seg mot tjenester som ytes overfor utøverne av idrettsaktiviteter, f.eks. tilbud om trening, instruksjon, deltakelse i konkurranser, adgang til anlegg og lignende. Tjenestene omsettes mot ulike kontingenter som medlemskontingent, startkontingent, vederlag for spesiell instruksjon mv. Tjenesteyterne vil først og fremst være idrettens egen organer, f.eks. klubber, lag eller forbund, men adgang til svømmehaller og lignende tilbys også av det offentlige. Også rent kommersielle virksomheter tilbyr tjenester til utøvere av fysisk aktivitet, f.eks. treningsstudioer.

Ved vurderingen av om det foreligger en idrettsaktivitet vil utgangspunktet være om dette er en type aktivitet som drives av særforbundene tilsluttet NIF. Den idrettsaktivitet som foregår i treningsstudioer er omfattet av unntaket.

Selv om bilsport, herunder gokart, travsport, treningsstudioer mv. ikke drives av særforbundene tilsluttet NIF, er det i forvaltningspraksis lagt til grunn at også salg av rett til å utøve disse aktivitetene omfattes av unntaket for omsetning av idrettsaktiviteter.

Omsetning av retten til å benytte idrettsutøvere, kan være knyttet til idrettslagets ideelle virksomhet. Det er lagt til grunn at denne omsetningen ikke skal avgiftsberegnes. Av konsekvenshensyn er det også lagt til grunn at heller ikke salg/utleie av idrettsutøvere fra andre enn idrettslag skal avgiftsberegnes. En spilleragent som beregner seg vederlag for gjennomføringen av salget av spilleren vil imidlertid ikke være unntatt. Dette er en selvstendig avgiftspliktig formidlingstjeneste.

Forutsatt at det utøves næringsvirksomhet skal det etter departementets syn beregnes merverdiavgift av vederlaget (startpenger mv.) idrettsutøvere mottar for å delta i idrettsarrangementer.

Eventuelle premiepenger til utøveren er ikke avgiftspliktig omsetning etter merverdiavgiftsloven. Avgiftsmyndighetene har lagt til grunn at utøveren i disse tilfellene ikke leverer noen motytelse og at vederlaget følgelig ikke skal avgiftsberegnes.

Tjenester som må anses som skjønnhetspleie er utenfor unntaket. Dette betyr eksempelvis at virksomheter som driver treningsstudio eller svømmeanlegg blir avgiftspliktige for den delen av virksomheten som vedrører solsenger og annen skjønnhetspleie. Aktiviteter som isolert sett kan betegnes som idrettsaktiviteter vil heller ikke omfattes av unntaket dersom formålet med utøvelsen ikke er å drive idrett, eksempelvis dans på diskotek.

Unntaket for omsetning av idrettsaktiviteter må avgrenses mot avgiftspliktig omsetning og utleie av varer. Dette betyr bl.a. at salg og utleie av golfutstyr må avgiftsberegnes etter de alminnelige bestemmelsene.

Idrettsforeninger er, på lik linje med andre frivillige organisasjoner og foreninger, i utgangspunktet avgiftspliktige etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven i den grad de omsetter avgiftspliktige varer og tjenester i næring. Slike foreninger anses imidlertid som hovedregel som allmennyttige organisasjoner, og de særlige merverdiavgiftsbestemmelsene som gjelder for slike organisasjoner vil derfor også ha betydning for idrettslagenes merverdiavgiftsrettlige posisjon, se nedenfor.

2.4.4 Undervisningstjenester

Det vederlaget idrettstrenerne, helsestudiotrenere, personlige trenere og lignende beregner for sine tjenester er ikke omfattet av unntaket for omsetning av idrettsaktiviteter. I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at slike tjenester må anses som opplæring i praktiske ferdigheter og omfattet av undervisningsunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-5 første ledd.

2.4.5 Utleie av fast eiendom

Utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er som et utgangspunkt unntatt fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Unntaket gjelder i prinsippet uavhengig av hva leietaker skal benytte den fast eiendommen til. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift ved eksempelvis utleie av idrettslokaler til bruk for idrettsaktiviteter eller til bruk for kunstutstillinger.

2.5 Merverdiavgiftsregelverket for frivillige organisasjoner

2.5.1 Innledning

Omsetning og uttak av avgiftspliktige varer og tjenester fra frivillige organisasjoner og foreninger vil, på lik linje med det som gjelder for alminnelige næringsdrivende, i utgangspunktet utløse registrerings- og avgiftsplikt etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Dette innebærer bl.a. at

organisasjonen eller foreningen skal beregne og oppkreve utgående merverdiavgift ved omsetning eller uttak av varer og tjenester, og at de som motstykke vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet.

For organisasjoner og foreninger innenfor det man med en fellesbetegnelse kan kalle frivillig sektor gjelder imidlertid flere lempningsbestemmelser i merverdiavgiftsregelverket, se avsnittene 2.5.3 og 2.5.4. Siden merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift hvor omsetning utgjør den grunnleggende aktiviteten som utløser avgiftsplikt, skal det heller ikke oppkreves merverdiavgift av offentlige tilskudd, dugnadsinnsats eller gaver. I tillegg kommer at frivillige organisasjoner ofte ikke driver næringsvirksomhet, se avsnitt 2.5.2, eller at organisasjonene har omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Samlet sett medfører lempningsbestemmelsene at et stort antall små frivillige organisasjoner ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven, noe som betyr at de i likhet med privatpersoner og næringsdrivende som driver unntatt virksomhet blir ansett som forbrukere i merverdiavgiftssystemet. Slike organisasjoner og foreninger har derfor ingen rett til å fradragsføre merverdiavgift som påløper ved innkjøp av varer og tjenester. Eksempelvis vil betalt merverdiavgift utgjøre en kostnad for et skolekorps som kjøper musikkinstrumenter.

De særskilte lettelsene som er innført for frivillige organisasjoner i merverdiavgiftsregelverket er først og fremst begrunnet med at mange små organisasjoner med begrenset omsetning kan oppleve pliktene som følger av registrering i Merverdiavgiftsregisteret som byrdefulle. Små organisasjoner kan f.eks. mangle kompetanse om merverdiavgiftssystemet og det kan være vanskelig å bekoste en regnskapsfører.

Når det gjelder begrepet ”frivillig sektor”, har dette ikke noe eksakt avgrenset innhold. Det er imidlertid enkelte særlige kjennetegn ved en organisasjon, institusjon eller forening som indikerer at den driver frivillig virksomhet og dermed er en del av frivillig sektor. Et typisk kjennetegn på en frivillig organisasjon vil være at den ikke overfører sitt eventuelle overskudd til andre, men benytter dette internt til å tilgodese de formål organisasjonen er dannet for å understøtte. Videre vil en frivillig organisasjon ikke være styrt av det offentlig, men være selvstyrt. Frivillige organisasjoner vil også kunne kjennetegnes ved at virksomheten som drives i noen grad baseres på frivillig og ulønnet arbeid, og at medlemskap i organisasjonen ikke er obligatorisk.

Merverdiavgiftsloven skiller mellom ”veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner” og ”ideelle organisasjoner og foreninger”. En ”veldedig eller allmennyttig” organisasjon vil f.eks. kunne være en idrettsorganisasjon eller en humanitær eller religiøs organisasjon. For at en organisasjon skal kunne anses som ”allmennyttig” er det i praksis lagt til grunn at den arbeider for å ivareta mer allmenne samfunnsinteresser på tvers av særinteresser, og at den er tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker. Begrepet ”ideell” organisasjon er et videre begrep som, i tillegg til veldedige og allmennyttige organisasjoner, omfatter nærings-, yrkes og arbeidslivsorganisasjoner, fagforeninger, politiske partier og andre organisasjoner og foreninger som ivaretar medlemmenes økonomiske og faglige fellesinteresser.

2.5.2 Vilkåret om næringsvirksomhet

Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det særlige hensyn i merverdiavgiftssystemet som kan medføre at de konkrete vurderingene kan slå ulikt ut, se nærmere omtale av næringsbegrepet i avsnitt 2.2.1.2.

Ett av flere vilkår i en vurdering av om det utøves næringsvirksomhet er etter skatteretten og i utgangspunktet også etter merverdiavgiftsretten, at det konkrete opplegget for inntjening er egnet til å gi overskudd, i alle fall på noe lenger sikt. Et særlig hensyn som medfører at den konkrete vurderingen kan falle annerledes ut i en merverdiavgiftsavgiftssammenheng enn i en skattesammenheng, er merverdiavgiftssystemets struktur ved at fradragsført inngående merverdiavgift utbetales dersom det utgjør mer enn oppkrevd utgående merverdiavgift sammenholdt med at merverdiavgiftsloven skal virke konkurransenøytral. Når fradragsført inngående merverdiavgift utgjør mer enn oppkrevd utgående merverdiavgift mer eller mindre konsekvent over tid, vil utbetalingen utgjøre en indirekte subsidie. Konkurrans hensynet bak merverdiavgiftsregelverket har derfor medført at det i forvaltningspraksis eksempelvis er lagt til grunn at det dreier seg om avgiftspliktig næringsvirksomhet selv om partene baserer seg på en ren kostnadsfordeling uten fortjeneste for den virksomheten som leverer ytelsen.

Denne tilnærmingen medfører at omsetning fra eksempelvis frivillige organisasjoner hvor inntektene fra omsetningen skal dekke kun organisasjonens utgifter, i utgangspunktet kan anses omfattet av merverdiavgiftsloven. I forvaltningspraksis er det imidlertid eksempler på at næringsvirksomhetsvurderingen kan falle annerledes ut for frivillige organisasjoner enn for andre næringsdrivende. Det er bl.a. lagt til grunn at frivillige organisasjoners fellesinnkjøp med etterfølgende salg av varene til medlemmene til selvkost ikke skal anses som næringsvirksomhet. Det er et vilkår at omsetningen ikke er ment å gi fortjeneste, men er begrenset til å dekke organisasjonens direkte og indirekte kostnader i forbindelse med salgsvirksomheten. Det er også forutsatt at det dreier seg om varer med nær tilknytning til organisasjonens veldedige eller allmennyttige formål, f.eks. musikkinstrumenter til korpsets medlemmer eller treningstøy til idrettslagets medlemmer.

Næringsbegrepet er ikke entydig, og det kan oppstå vanskelige grensetilfeller når det skal tas stilling til om frivillige organisasjoner utøver næringsvirksomhet.

2.5.3 Særskilt beløpsgrense for registrering i Merverdiavgiftsregisteret

Som nevnt gjelder en særskilt registreringsgrense på 140 000 kroner for veldedige og allmennyttige organisasjoner, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

2.5.4 Særskilte unntak for omsetning som skjer fra frivillige organisasjoner

2.5.4.1 Generelt

Det foreligger flere merverdiavgiftsunntak for omsetning fra frivillig organisasjoner. Noen av unntakene gjelder bare for frivillig sektor, mens andre er generelle. Av de generelle unntakene som er relevante og aktuelle for frivillig

sektor, kan nevnes flere av unntakene på kultur- og idrettsområdet, jf. avsnittene 2.3 og 2.4, unntaket for utleie av fast eiendom og unntaket for undervisningstjenester. Disse generelle unntakene vil ikke bli behandlet nærmere her. Nedenfor omtales kun de unntakene som gjelder særskilt for frivillig sektor. I merverdiavgiftsloven er disse unntakene samlet i to paragrafer, hhv. §§ 3-12 og 3-13.

2.5.4.2 Varer av bagatellmessig verdi

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav a er omsetning fra veldedige og allmennyttige organisasjoner av varer av bagatellmessig verdi unntatt fra loven. Med bagatellmessig verdi menes 100 kroner eller mindre, jf.

merverdiavgiftsforskriften § 1-3-6. Det er et vilkår at omsetningen kun må skje leilighetsvis og som ledd i organisasjonenes virksomhet, se merverdiavgiftsforskriften 3-12-1 første ledd. Unntaket gjelder altså for sporadisk, mer aksjonspreget salgsvirksomhet over et begrenset tidsrom, i motsetning til fortløpende salg over tid. Hva som regnes som begrenset tidsrom må vurderes konkret.

Om den videre rekkevidden av unntaket vises det til merverdiavgiftsforskriften § 3-12-1 annet ledd.

2.5.4.3 Varer til betydelig overpris

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav b er omsetning fra veldedige og allmennyttige organisasjoner av varer til betydelig overpris unntatt fra loven.

Begrepet "overpris" er nærmere definert i merverdiavgiftsforskriften § 3-12-2.

2.5.4.4 Annonser i medlemsblader og lignende

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav c er omsetning fra veldedige og allmennyttige organisasjoner av annonser i medlemsblader og lignende unntatt fra loven. De nærmere vilkårene for unntaket er gitt merverdiavgiftsforskriften § 3-12-3.

2.5.4.5 Brukte varer fra butikker

Den generelle merverdiavgiftsplikten ved omsetning av varer gjelder i utgangspunktet også ved omsetning av brukte varer. For veldedige og allmennyttige organisasjoner er det imidlertid gitt et unntak for omsetning av brukte varer fra butikk dersom varene er mottatt vederlagsfritt og butikken benytter ulønnet arbeidskraft, se merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav d og merverdiavgiftsforskriften § 3-12-4. Det er et vilkår for unntaket at butikken omsetter *kun* brukte varer og at overskuddet helt ut brukes til veldedige eller allmennyttige formål. Butikker med et allmennyttig formål, men som ikke baserer seg på frivillig, ulønnet arbeidskraft, vil dermed ikke være omfattet av unntaket.

2.5.4.6 Varer fra enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav e er omsetning fra veldedige og allmennyttige organisasjoner av varer fra enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer unntatt fra loven. De nærmere vilkårene for unntaket er fastsatt i merverdiavgiftsforskriften § 3-12-5.

Unntaket er en kodifisering av forvaltningspraksis hvor det er akseptert at arrangører av enkeltstående og kortvarige salgsaksjoner eller salgsarrangementer som ikke varer i mer enn tre dager, ikke er avgiftspliktige for omsetning som skjer under aksjonen eller arrangementet. Det er imidlertid en forutsetning at virksomheten ikke har et profesjonelt preg, med f.eks. bruk av betalt arbeidshjelp. Eksempler på aktiviteter som er unntatt er loppemarkeder og julemesser.

2.5.4.7 Kioskvarer og serveringstjenester under trening eller på arrangementer

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 tredje ledd er veldedige og allmennyttige organisasjoners omsetning av varer fra kiosk og omsetning av serveringstjenester unntatt fra loven dersom omsetningen skjer i forbindelse med trening eller arrangementer og det benyttes ulønnet arbeidskraft. De nærmere vilkårene for unntaket er fastsatt i merverdiavgiftsforskriften §§ 3-12-6 og 3-12-7.

2.5.4.8 Omsetning av tjenester til ledd innen samme organisasjon

En virksomhet kan bestå av flere ledd som alle utgjør selvstendige rettssubjekter. De ulike leddene kan utføre fellesoppgaver for de øvrige leddene mot vederlag, eksempelvis kan et regionalt ledd yte it- eller administrasjonstjenester for et sentralt eller lokal ledd i virksomheten. Ved omsetning mellom selvstendig rettssubjekter utløses i utgangspunktet plikt til å beregne merverdiavgift.

For veldedige, allmennyttige og ideelle institusjoner, organisasjoner og foreninger er det imidlertid etablert et særskilt unntak for interne transaksjoner, jf. merverdiavgiftsloven § 3-12 fjerde ledd og § 3-13 annet ledd. Det framgår av bestemmelsen at omsetning fra veldedige, allmennyttige og ideelle institusjoner, organisasjoner og foreninger av tjenester til ledd innenfor samme organisasjon mv. er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det er et vilkår at tjenestene er direkte knyttet til den ideelle virksomheten, og vederlaget for tjenestene er basert på hel eller delvis kostnadsdekning. Det er videre et vilkår at tjenestene ikke ytes eksternt og at tjenestene ikke utføres av et rettssubjekt utenfor organisasjonen mv. En eller flere enheter eller ledd innenfor en organisasjon mv. kan etter søknad utelukkes fra unntaket.

De nærmere vilkårene for unntaket er gitt i merverdiavgiftsforskriften §§ 3-12-8 og 3-13-1.

2.5.4.9 Omsetning der vederlaget mottas i form av medlemskontingenter

Etter merverdiavgiftsloven § 3-13 første ledd er omsetning fra ideelle organisasjoner og foreninger unntatt når vederlaget mottas i form av medlemskontingent og kontingenten dekker varer og tjenester som er ledd i organisasjonens ideelle virksomhet.

Bakgrunnen for unntaket er at det i mange tilfeller kan være vanskelig å avgjøre om medlemskontingenten kan anses som vederlag for en mottatt, eller utsiktene til å motta, en tjeneste eller ikke. I tillegg kommer at innenfor en organisasjon kan medlemskontingenten være betaling for varer og tjenester fra noen medlemmer, mens den for andre kan være en ren gave.

Dersom kontingenten er betaling for varer og tjenester som ikke er et ledd i organisasjonens ideelle virksomhet, skal kontingenten avgiftsberegnes. Som

eksempel kan nevnes medlemskontingenter til bransjeorganisasjoner som driver felles markedsføring for medlemmene. I et slikt tilfelle må kontingenten anses som vederlag for avgiftspliktige tjenester.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-13 tredje ledd annet punktum kan Finansdepartementet gi forskrift om at virksomhet som er unntatt gjennom kontingentunntaket likevel skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører vesentlige konkurransevriddinger i forhold til avgiftssubjekter som omsetter tilsvarende varer og tjenester.

3 Utenlandsk rett

3.1 Innledning

I dag har over 150 land et merverdiavgiftssystem som i stor grad bygger på de samme prinsippene, men den nærmere utformingen varierer. På kultur- og idrettsområdet varierer utformingen av de enkelte lands merverdiavgiftssystemer både med hensyn til avgiftsplikten og bruk av reduserte satser. Disse bestemmelsene får også betydning for frivillige organisasjoner. Det er imidlertid ingen enhetlig behandling av frivillig sektor som sådan, og bildet preges av en rekke særordninger med ulik rekkevidde.

Nedenfor gis en framstilling av EUs merverdiavgiftsregelverk siden dette legger føringer for de enkelte medlemslands lovgivning på området. Det gis også en oversikt over det svenske merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet samt for frivillige virksomheter. Omtalen bygger i stor grad på Kulturmomsutvalgets beskrivelse, se utredningens kapittel 7.

3.2 EUs merverdiavgiftsdirektiv

3.2.1 Innledning

Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådsdirektiv 2006/112/EF (heretter kalt merverdiavgiftsdirektivet), som ble vedtatt 28. november 2006 og trådte i kraft 1. januar 2007. Siden nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser faller utenfor EØS-avtalens direkte virkeområde, er Norge ikke bundet av direktivets bestemmelser.

Merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som på mange måter samsvarer med det norske systemet, der utgangspunktet er at det er avgiftssubjektene som beregner og betaler avgiften og som også har fradragsrett for merverdiavgift påløpt for sine anskaffelser.

3.2.2 Merverdiavgiftssatsene

Medlemslandene i EU skal anvende én standardsats for merverdiavgiften, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 96. Denne satsen må fra 1. januar 2006 til 31. desember 2010 ikke være lavere enn 15 pst., jf. artikkel 97 nr. 1.

Medlemsstatene kan i tillegg anvende én eller to reduserte satser, og disse må ikke settes lavere enn 5 pst., jf. artikkel 98 nr. 1 og artikkel 99. De reduserte satsene kan benyttes kun ved omsetning av varer og tjenester som er særskilt nevnt i

direktivets vedlegg III, jf. artikkel 98 nr. 2. Enkelte av de særskilte områdene som er nevnt i vedlegget gjelder omsetning på kultur- og idrettsområdet og fra frivillig sektor. Dette er:

- inngang til forestillinger, teatre, sirkus, messer, fornøylesparker, konserter, museer, dyreparker, kinoer, utstillinger og lignende kulturelle arrangementer og etablissement (større anlegg),
- tjenester levert av eller royalties til forfattere, komponister og utøvende kunstnere,
- inngang til idrettsarrangementer,
- adgang til bruk av sportsfasiliteter og
- omsetning av varer og tjenester fra veldedige organisasjoner, som er anerkjent av medlemsstatene som dette, og som arbeider med sikte på velferd og sosiale rettigheter, med mindre transaksjonene er fritatt i henhold til artikkel 132, 135 og 136.

3.2.3 Unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillig sektor

3.2.3.1 Generelt

Merverdiavgiftsdirektivet del IX (dansk versjon) har overskriften "Afgiftsfritagelser" og inneholder bestemmelser om både fritak for merverdiavgift og om unntak fra merverdiavgiftsloven slik dette defineres i norsk merverdiavgiftsrett, se avsnitt 2.2.3. Mange av unntakene som framgår av merverdiavgiftsdirektivet samsvarer med omsetning som er unntatt også i Norge, men det er langt færre fritak.

Artikkel 132 nr. 1 inneholder bl.a. unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillige organisasjoner. EF-domstolen har ved flere anledninger uttalt at unntakene skal fortolkes restriktivt fordi de utgjør unntak fra det generelle prinsippet om at det skal beregnes merverdiavgift for alle varer og tjenester som leveres mot vederlag av et avgiftssubjekt.

3.2.3.2 Kultur

Omsetning av visse kulturelle tjenester er unntatt dersom tjenestene leveres av offentligrettslige organer eller andre kulturelle organer som er godkjent av det enkelte medlemsland, jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav n. Unntaket omfatter også omsetning av varer med nær tilknytning til disse tjenestene.

Ut fra ordlyden er det uklart hvilke tjenester det obligatoriske unntaket omfatter. Fordi det bare er "visse tjenester" som er unntatt, er det likevel klart at medlemslandene skal begrense unntaket slik at ikke alle typer tjenester på området omfattes. I et av de opprinnelige forslagene til ordlyd omfattet bestemmelsen tjenester omsatt av teatre, kinoklubber, konserthaller, museum, biblioteker, offentlige parker, botaniske og zoologiske hager, utdannende utstillinger og lignende aktiviteter som utøves i allmennhetens interesse av sosial, kulturell eller utdannende art. Forslaget ble ikke vedtatt, men det kan likevel gi veiledning om hvilke typer tjenester man har tenkt skal omfattes.

Rekkevidden av unntaket er omhandlet i sak C-144/00. EF-domstolen uttalte i dommen at begrepet ”kulturelle organer” (”cultural bodies”) også kan omfatte enkeltpersoner og viste til hensynet til avgiftsmessig nøytralitet. Unntaket kan videre omfatte rent kommersielle tjenester selv om unntaket etter sin ordlyd bare omfatter virksomheter av allmenn interesse.

3.2.3.3 Idrett

Omsetning av visse tjenester med nær tilknytning til utøvelse av idrett eller fysisk trening er unntatt dersom tjenestene leveres av frivillige organisasjoner (”non-profit-making organisations”) til personer som deltar i idrett eller fysisk trening, jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav m. Unntaket omfatter ikke omsetning av varer eller tjenester fra kommersielle aktører. På den annen side er unntaket ikke begrenset til omsetning av tjenester til medlemmer av organisasjonen. På tilsvarende måte som i bokstav n om kulturelle tjenester er det ut fra bestemmelsens ordlyd uklart hvilke tjenester unntaket omfatter.

3.2.3.4 Formidling av billetter til kultur- og idrettsarrangementer

Merverdiavgiftsdirektivet har ingen bestemmelser som unntar formidling av billetter til kultur- eller idrettsarrangementer. Utgangspunktet er derfor at slik formidling er avgiftspliktig.

3.2.3.5 Undervisningstjenester

Etter artikkel 132 nr. 1 bokstav i er omsetning av undervisningstjenester til barn og unge, skole- og universitetsundervisning, yrkesfaglig undervisning og omskolering unntatt fra merverdiavgiftsavgiftsplikten. Mer fritidsrettet undervisning som f.eks. undervisning i dans, ski, skøyter eller fotball er ikke omfattet av dette unntaket.

3.2.3.6 Utleie av fast eiendom

Utleie av fast eiendom er unntatt, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 135 nr. 1 bokstav l. Etter artikkel 135 nr. 2 er visse former for utleie av fast eiendom likevel avgiftspliktig. Denne avgiftsplikten gjelder imidlertid ikke for utleie av fast eiendom til bruk for idrettsaktiviteter. Slik utleie er derfor i utgangspunktet unntatt.

3.2.3.7 Medlemskontingent til frivillige organisasjoner

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 132 nr. 1 bokstav l unntar frivillige organisasjoners (”non-profit-making organisations”) omsetning av tjenester til egne medlemmer dersom vederlaget mottas i form av medlemskontingent. Unntaket omfatter også omsetning av varer med nær tilknytning til disse tjenestene. Det er et vilkår at organisasjonenes formål er av enten politisk, fagforeningsmessig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheter. Det er videre et vilkår at unntaket ikke vil skape en konkurransevridning.

3.2.3.8 Innsamlingsaksjoner

Omsetning av varer og tjenester fra organisasjoner som er unntatt etter artikkel 132 nr. 1 bokstav l, m og n, er også unntatt dersom omsetningen skjer i forbindelse med innsamlingsaksjoner til egen fordel (”fund raising” i den engelske versjonen),

jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav o. Dette gjelder likevel bare dersom unntaket ikke vil kunne skape konkurransevriddinger. Medlemslandene kan innføre enhver nødvendig begrensning av unntaket med hensyn til antall aksjoner eller inntektenes størrelse, jf. artikkel 132 nr. 2.

3.2.3.9 Utvidelser og begrensninger i ovennevnte unntak

Etter artikkel 133 kan medlemslandene bestemme at unntakene som nevnt i bl.a. artikkel 132 nr. 1 bokstav l, m og n for andre organer enn offentligrettslige gjøres betinget av at én eller flere av følgende forutsetninger er oppfylt:

- Den som yter tjenesten må ikke ha økonomisk overskudd som formål. Et eventuelt overskudd må benyttes til opprettholdelse eller forbedring av tjenestene.
- Det organet som yter tjenestene skal ledes og forvaltes på hovedsakelig frivillig basis av personer som ikke selv har interesse i driftsresultatene.
- Prisene skal være godkjent av det offentlige, eller ikke overstige slike godkjente priser, eller, når det gjelder transaksjoner som ikke er underlagt godkjenning må prisene ikke være lavere enn prisene for tilsvarende ytelser fra virksomheter som beregner avgift på ytelsen.
- Unntaket må ikke kunne framkalle konkurransevridding til skade for virksomheter som beregner avgift.

Etter artikkel 134 omfatter unntakene i artikkel 132 nr. 1 bokstav l, m og n bare transaksjoner som er nødvendige for utførelsen av de unntatte transaksjoner. Omsetning som er i direkte konkurranse med merverdiavgiftspliktige næringsdrivende er ikke omfattet av unntakene så lenge omsetningen hovedsakelig er ment å gi organet ytterligere inntekter.

3.2.3.10 Omsetning og formidling av omvisningstjenester

Omsetning og formidling av omvisningstjenester er i utgangspunktet avgiftspliktig. Dersom omvisningen inngår i en unntatt tjeneste, og er av underordnet betydning i forhold til denne, vil også omvisningstjenesten være unntatt.

3.3 Svensk rett

3.3.1 Innledning

Sverige har som Norge en generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Omsetning av flere tjenester og noen varer er imidlertid unntatt fra merverdiavgiftsloven bl.a. på kultur- og idrettsområdet, jf. mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) kapittel 3.

I Sverige er den alminnelige merverdiavgiftssatsen 25 pst., mens det på enkelte områder gjelder reduserte satser på hhv. 12 og 6 pst. De ulike avgiftssatsene og når de skal anvendes framgår av ML kapittel 7 § 1. Den reduserte satsen på 12 pst. gjelder ved omsetning av bl.a. mat- og drikkevarer. Laveste sats på 6 pst. gjelder bl.a. ved omsetning av visse typer tjenester innen kultur og idrett, persontransporttjenester og bøker, tidsskrifter osv.

3.3.2 Merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet

3.3.2.1 Inngangspenger til konserter, kino-, sirkus-, teater-, opera- og ballettforestillinger mv.

Etter ML kapittel 7 § 1 er adgang til konserter, kino-, sirkus-, teater-, opera- og ballettforestillinger og andre tilsvarende forestillinger avgiftspliktig med den reduserte satsen på 6 pst.

Merverdiavgiftsplikten med den reduserte satsen på 6 pst. gjelder generelt og uavhengig av om forestillingen skjer i privat eller offentlig regi.

I forarbeidene ble det antatt at kommersielle virksomheter som en følge av fradragsretten kun i marginal grad ville bli økonomisk påvirket ved bruk av en redusert sats på 6 pst.

3.3.2.2 Inngangspenger til dyreparker

Inngangsbilletter til dyreparker er avgiftspliktig med redusert sats på 6 pst, jf. ML kapittel 7 § 1.

Det er kun inngangsbilletten som omfattes av den reduserte satsen. Dersom det drives aktiviteter som er avgiftspliktig med alminnelig sats i tillegg til dyrepark, må man fordele billettinntektene, eksempelvis dersom det drives både dyrepark (sats på 6 pst.) og fornøyelsespark (sats på 25 pst.).

3.3.2.3 Inngangspenger til museum

Etter ML kapittel 3 § 11 nr. 4 er offentlig museumsvirksomhet og museumsvirksomhet som i mer enn ubetydelig omfang mottar offentlig støtte unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

Unntaket omfatter inngangsbilletter og guideavgifter, men ikke konservatoriearbeid, renovering av skulpturer eller utstedelse av ekthetsattest på kunst. Et museums salg av reproduksjoner, bøker, suvenirer mv. anses som vanlig varesalg og omfattes heller ikke av unntaket.

Museumsvirksomhet som drives på mer kommersiell basis er avgiftspliktig med en sats på 6 pst., jf. ML kapittel 7 § 1. I forarbeidene er det uttalt at en innføring av redusert sats på området ville medføre en viss økonomisk fordel.

Unntaket omfatter inngangsbilletter og guideavgifter, men ikke konservatoriearbeid, renovering av skulpturer eller utstedelse av ekthetsattest på kunst. Et museums salg av reproduksjoner, bøker, suvenirer mv. anses som vanlig varesalg og omfattes heller ikke av unntaket. Salg av programmer og kataloger er unntatt dersom adgangen til selve museet er unntatt, jf. ML kapittel 3 § 18.

3.3.2.4 Programmer og kataloger

Salg av programmer og kataloger for egen museumsvirksomhet er unntatt dersom adgangen til museet eller biblioteket er unntatt, jf. ML kapittel 3 § 18.

Konserter mv. eller lignende forestillinger, museer, biblioteker og dyreparker som er omfattet av den reduserte satsen, skal også benytte den reduserte satsen ved omsetning av programmer og kataloger, jf. ML kapittel 7 § 1. Det er et vilkår at programmet mv. ikke hovedsakelig inneholder reklame.

3.3.2.5 Omsetning og formidling av omvisningstjenester

Omsetning og formidling av omvisningstjenester er avgiftspliktig og i utgangspunktet med alminnelig sats. Dersom omvisningen inngår i en rundtur med buss, båt eller annet kjøretøy skal omvisningstjenestene avgiftsberegnes med samme sats som persontransport (6 pst.). Omvisningstjenestene kan også være unntatt fra loven, f.eks. dersom omvisningen skjer i et museum som mottar offentlig støtte. Er omviseren selvstendig næringsdrivende og tilbyr sine tjenester til eksempelvis en museumsvirksomhet, skal tjenesten alltid avgiftsberegnes med alminnelig sats.

3.3.3 Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet

I Sverige foreligger det en avgiftsmessig todeling ved omsetning av idrettsrelaterte tjenester avhengig av hvem det er som omsetter tjenestene. Etter ML kapittel 3 § 11 a skal det ikke beregnes avgift ved adgang til idrettsarrangementer og ved rett til å utøve idrettsaktiviteter. Det er imidlertid en forutsetning for unntaket at tjenestene omsettes av stat, kommune eller en allmenntilgangsfremmende forening som ikke anses som næringsdrivende aktør.

Omsetning fra kommersielle aktører av retten til å utøve idrett og adgang til idrettsarrangementer er avgiftspliktig med en sats på 6 pst., se ML kapittel 7 § 1. Når man innførte en så vidt lav sats som 6 pst., ville de kommersielle aktørene i realiteten komme bedre ut enn dersom de hadde vært unntatt, noe som har sammenheng med at man har fradragsrett for anskaffelser til virksomheten den avgiftspliktige delen av virksomheten. I praksis har det derfor vist seg at unntatte idrettslag har dannet egne aksjeselskap for å komme inn under den reduserte satsen med tilhørende fradragsrett.

Selve avgrensningen av idrettsbegrepet er den samme uavhengig av om omsetningen er unntatt eller om det skal benyttes redusert sats. Ved vurderingen av hva som anses som idrett legges det vekt på om man er tilknyttet Sveriges Riksidrettsforbund. Som idrett regnes også trav og galopp. Øvrige aktiviteter må vurderes konkret og etter forvaltningspraksis anses styrketrening, jazzdans, aerobic og ulike former for kampsport som idrett. Aktiviteter som har andre hensikter enn mosjon eller konkurranse omfattes ikke av unntaket, eksempelvis babysvømming, dans på utested eller biljardspill på bar.

Også kurs og utdanning innen idretten omfattes av idrettsbegrepet, f.eks. tennisskoler, golfskoler og rideskoler. Kurs som ikke har direkte kobling til sport eller konkurranse omfattes ikke, f.eks. kurs i selskapsdans. En idrettsinstruktørs tjeneste omfattes ikke. Tjenesten omfattes heller ikke av unntaket for undervisningstjenester i ML kapittel 3 § 8.

Også tjenester som har en umiddelbar sammenheng med utøvelsen av idrettsaktiviteter omfattes av unntaket eller den reduserte satsen dersom tjenestene leveres av den som omsetter idrettstjenesten. Dette gjelder utleie av eksempelvis ulikt sportsutstyr som brukes ved utøvingen av idrettsaktiviteten. Dette unntaket skal tolkes snevert. Utleie som foregår i direkte konkurranse med andre utleiende omfattes derfor ikke, f.eks. utleie av ski i en alpinbakke. Det er kun tjenester som omfattes av unntaket. Omsettes varer i forbindelse med idrettsaktiviteten, vil

omsetningen være avgiftspliktig med alminnelig sats selv om omsetningen skjer i umiddelbar sammenheng med idrettsaktiviteten.

Som omsetning av idrettsaktiviteter anses også omsetning av rett til å benytte lokaler/baner i forbindelse med idrettsaktiviteten, eksempelvis badmintonbaner, bowlinglokaler eller golfbaner. For å hindre at korttidsutleie av lokaler ble innfortolket i unntaket for fast eiendom, ble det tatt inn en særbestemmelse i ML kapittel 3 § 3 nr. 11, hvor det framgår at slik korttidsutleie i forbindelse med utøving av idrettaktivitet ikke skal omfattes av unntaket for utleie av fast eiendom.

Omsetning av spillerrettigheter vil normalt anses som omsetning med naturlig tilknytning til idrettsforeningens allmennyttige formål. I den utrekning omsetning ikke er skattepliktig, vil den heller ikke være avgiftspliktig, se avsnitt 3.3.5 nedenfor.

3.3.4 Formidling av billetter til kultur- og arrangementer

Den svenske merverdiavgiftsloven har ingen særskilte unntak eller fritak for formidling av billetter til ulike arrangementer mv.

3.3.5 Merverdiavgiftsregelverket for frivillig sektor

3.3.5.1 Hovedregel

I utgangpunktet gjelder det ingen særskilte merverdiavgiftsbestemmelser for ideelle foreninger. Dersom kravet til næringsvirksomhet (yrkesmässig verksamhet) samt øvrige vilkår for merverdiavgiftsplikt er oppfylt, skal foreningen beregne og kreve opp utgående merverdiavgift ved omsetning eller uttak av varer og tjenester. Foreningen vil som motstykke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet

3.3.5.2 Unntak

Dersom en ideell forening også anses som "allmennyttig" gjelder det særlige merverdiavgiftsregler, jf. ML kapittel 4 § 8. Bestemmelsen unntar fra merverdiavgiftsplikt de ideelle foreninger som ikke er skattepliktig for sin inntekt etter IL kapittel 7 § 7.

Skattefrihet etter IL forutsetter for det første at foreningen har et allmennyttig formål. Et slikt formål kan f.eks. være religiøst, sosialt, politisk, idrettslig eller kunstnerisk. Formålet kan ikke være begrenset til visse familiers, foreningers medlemmers eller andre bestemte personers økonomiske interesse. Et annet vilkår for skattefrihet etter IL er at foreningen tilgodeser det allmennyttige formålet i sin virksomhet. Det stilles også krav om at en rimelig del av foreningens inntekter benyttes i den allmennyttige virksomheten. Forarbeidene antyder at 80 pst. av inntektene skal benyttes i virksomheten for at dette vilkåret skal være tilfredsstillt. Endelig stilles det krav om at foreningen må være åpen for alle.

Dersom den ideelle foreningen etter dette anses som en ideell allmennyttig forening som ikke er skattepliktig for sin inntekt etter IL, skal foreningen ikke beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning. På den annen side er foreningen avskåret fra å fradragsføre inngående merverdiavgift.

De generelle unntak i ML kapittel 3 gjelder også for ideelle virksomheter. Dette betyr at den omsetning som skjer fra en slik virksomhet både kan være unntatt fra merverdiavgift etter det særskilte unntaket i ML kapittel 4 § 8 og etter de generelle unntakene i ML kapittel 3.

3.3.5.3 Ny utredning om merverdiavgift og frivillig sektor

Rapporten "Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m." (Ds 2009:58) ble overlevert det svenske Finansdepartementet 4. november 2009. Bakgrunnen for utredningen var bl.a. at de svenske merverdiavgiftsreglene ikke var i overensstemmelse med EUs merverdiavgiftsdirektiv når det gjaldt allmennnyttige og ideelle foreninger. Slike foreninger er etter gjeldende rett unntatt fra merverdiavgiftsplikt, jf. foregående avsnitt.

I rapporten foreslås en generell avgiftspliktig for bl.a. allmennnyttige ideelle foreninger, dvs. at disse, i likhet med andre personer som etter merverdiavgiftsdirektivet anses for å drive økonomisk virksomhet, skal anses som avgiftspliktige personer.

Målsetningen for arbeidet var så langt som mulig innefor direktivets rammer å videreføre de ideelle foreningenes merverdiavgiftsmessige stilling.

På denne bakgrunn foreslås:

- at det gjeldende unntaket innenfor idrettsområdet og for museumsvirksomhet utvides til å omfatte også allmennnyttige ideelle foreninger og religiøse trossamfunn,
- et nytt unntak for utøvelse av fysisk trening samt tjenester som har en umiddelbar tilknytning til utøvelse av fysisk trening. Unntaket skal som for idrettsområdet ellers, gjelde for stat, kommune og allmennnyttige ideelle foreninger og religiøse trossamfunn,
- et nytt unntak for adgang til og deltakelse i kulturelle aktiviteter som teater, sirkus, dans, musikk, film og lignende forestillinger. Unntaket skal gjelde for allmennnyttige ideelle foreninger og religiøse trossamfunn som har et kulturelt formål og hvor virksomheten går ut på å fremme dette formålet,
- et nytt unntak for omsetning av tjenester til medlemmer i organisasjoner som ikke har gevinst for øye. Organisasjonens formål må være av enten politiske, fagforeningsmessig, religiøs, patriotisk, filosofisk, filantropisk karakter eller vedrøre borgerlige rettigheter. Det er en forutsetning at omsetningen bare skjer til medlemmene i deres felles interesse og mot en vedtektsbestemt medlemsavgift. Unntaket må ikke gi opphav til konkurransevridinger og
- et nytt unntak for omsetning av varer og tjenester i forbindelse med (penge)innsamlingsaksjoner av moderat omfang. Det er et vilkår at omsetningen skjer fra organisasjoner som ikke har gevinst for øye og at aksjonen utelukkende avholdes til fordel for organisasjonen og dens virksomhet. . Unntaket må ikke gi opphav til konkurransevridinger.

Unntaket for omsetning av varer som allmennnyttige ideelle foreninger har mottatt i gave videreføres ikke. Omsetningen foreslås imidlertid omfattet av laveste merverdiavgiftssats (6 pst.).

Det foreslås at stiftelser som driver allmenntilganglig virksomhet skal behandles på samme måte som veldedige og allmenntilganglige foreninger og religiøse trossamfunn.

For å minske de administrative byrdene for mindre foretak, foreslås en beløpsgrense for registrering på 250 000 SEK per år. Beløpsgrensen vil også gjelde for allmenntilganglige ideelle foreninger og religiøse trossamfunn.

I rapporten foreslås også at det innføres en obligatorisk avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom til annet enn boligformål. Avgiftsplikten skal gjelde uavhengig av hva slags virksomhet leietaker driver. Korttidsutleie av idrettslokaler vil ikke bli berørt av denne avgiftsplikten idet slik utleie omfattes av reglene for rett til å utøve idrettsaktiviteter (unntatt eller en sats på 6 pst.). Forslaget vil likevel innebære at flere ikke-registrerte allmenntilganglige ideelle foreninger og religiøse trossamfunn får økte kostnader ved leie av lokaler. I tilknytning til dette vurderes ulike måter å kompensere de økte kostnadene på, bl.a. ved en individuell kompensasjonsordning eller økte statlige overføringer.

4 Kulturmomsutvalget

4.1 Bakgrunn

Sammenliknet med mange andre land har Norge et smalt avgiftsgrunnlag, bl.a. på grunn av de omfattende unntakene for tjenester på kultur- og idrettsområdet.

Unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet har resultert i et komplisert og lite forutsigbart merverdiavgiftsregelverk, noe som medfører økte administrative byrder for både de berørte aktørene og for skatteetaten.

Unntakene er vanskelig å avgrense og de er under et stadig press. Unntakene er som følge av dette blitt utvidet flere ganger. På den annen side er også enkelte unntak fjernet. Regelverket har derfor framstått som lite forutsigbart og robust.

Merverdiavgiftsunntakene på kultur- og idrettsområdet medfører videre at en rekke virksomheter har både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning (delt virksomhet) og må således foreta vanskelige vurderinger når det gjelder forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser.

Regelverket for delte virksomheter skaper på denne bakgrunn administrative problemer og uheldige tilpasninger. Som nevnt har undersøkelser vist at næringsdrivende med delt virksomhet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. De senere årene har Høyesterett behandlet flere saker knyttet til omfanget av fradragsretten for virksomheter som har omsetning både innenfor og utenfor lovens virkeområde.

Unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten skaper dessuten problemer knyttet til skjult avgiftsbelastning og kumulasjon av merverdiavgift.

Unntakene kan også gi opphav til konkurransevridninger mellom ulike aktører ved at noen er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, mens andre ikke er det.

Avgrensningene av unntakene kan virke tilfeldige og lite presise, og det kan være vanskelig å begrunne grensedragningene.

På bakgrunn av problemene knyttet til de mange unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet ble det 1. desember 2006

oppnevnt et utvalg for å vurdere merverdiavgiftsregelverket på kultur og idrettsområdet, herunder frivillig sektor.

4.2 Utvalgets mandat

I utvalgets mandat ble det gjort nærmere rede for de ulike hovedproblemstillingene knyttet til de mange unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet, se avsnitt 4.1. Med dette utgangspunktet ble det i mandatet uttalt at hovedformålet med utredningen er å legge til rette for et mer oversiktlig og helhetlig merverdiavgiftsregelverk som gir mindre byråkrati og lavere administrative kostnader for aktører på kultur- og idrettsområdet, herunder frivillig sektor. Som ledd i arbeidet ble utvalget særskilt bedt om å vurdere en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Det framgikk også av mandatet at utvalget skulle vurdere effektive endringer av merverdiavgiftssystemet på disse områdene og beregne provenyvirkninger av dette. I den sammenheng ble det i mandatet påpekt at det pr. i dag finnes lite tallmateriale som kan danne grunnlag for beregninger av inntekter til staten eller virkninger for næringer som berøres. Utvalget ble bedt om å se hen til proveny samt å peke på eksisterende tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og budsjettmessige konsekvenser.

Under arbeidet med utredningen ble det fra Finansdepartementets side presisert at det lå utenfor utvalgets mandat å ta stilling til nivået på statens økonomiske bidrag til frivillig sektor, herunder forslaget fra Frivillighet Norge om merverdiavgiftsfritak for frivillige organisasjoner.

4.3 Utvalgets utredning

4.3.1 Innledning

Kulturmomsutvalget overleverte sin utredning 26. februar 2008 (NOU 2008:7 Kulturmomsutvalget – Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet). I utredningen la utvalget fram tre alternative hovedmodeller for utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget, betegnet som hhv. breddemodellen, subjektmodellen og aktivitetsmodellen. Utvalget kom til at breddemodellen kombinert med bruk av en redusert sats på 8 pst. og en skjerming av frivillige virksomheter gjennom en høyere registreringsgrense for veldedige og allmenntjenende organisasjoner fra dagens 140 000 kroner til 300 000 kroner, ville gi den beste løsningen. Nedenfor gis det en kort omtale av hovedmodellen og utvalgets anbefalinger.

4.3.2 Breddemodellen

En breddemodell innebærer at unntakene for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og rett til å utøve idrettsaktiviteter oppheves. Etter modellen skal derfor inngangsbilletter til bl.a. teater, museum, konserter, festivaler, sirkus, fornøylesparker og idrettsarrangementer avgiftsberegnes (utgående merverdiavgift), uavhengig av hvem som tilbyr tjenesten og så fremt de generelle vilkårene for merverdiavgiftsplikt er oppfylt. Det samme vil gjelde eksempelvis vederlaget for bruk av treningssentre eller bowlingbaner. Samtidig får berørte

aktører full fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til slik virksomhet (inngående merverdiavgift). Behovet for å skjerme frivillig virksomhet ivaretas gjennom en forhøyelse av den særskilte registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner.

4.3.3 Subjektmodellen

En subjektmodell innebærer også en utvidelse av avgiftsgrunnlaget, men det gjøres ved at ovennevnte tjenesteunntak begrenses ut fra hvilke subjekter som omsetter tjenestene. På kulturområdet kan modellen gjennomføres ved at offentlige virksomheter, tilskuddsberettigede virksomheter og veldedige og allmennyttige organisasjoner blir omfattet av unntaket. Andre tjenesteytere vil være avgiftspliktige for alle typer salg av billetter til arrangement. Etter modellen skal eksempelvis kulturarrangører som i vesentlig grad er støttet gjennom offentlige tilskudd være unntatt fra merverdiavgift på inngangspengene, mens andre arrangører som driver på forretningsmessig grunnlag uten støtte vil være avgiftspliktige for billettinntekter. På idrettsområdet kan modellen gjennomføres ved at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved adgang til idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktivitet når omsetningen skjer fra det offentlige og veldedige og allmennyttige organisasjoner. Tilsvarende omsetning fra andre aktører vil være omfattet av avgiftsplikten. Modellen innebærer således et skille mellom offentlige virksomheter og veldedige og allmennyttige organisasjoner på den ene side og mer kommersialiserte aktører på den annen side. Etter modellen skal eksempelvis idrettstjenester som omsettes fra idrettslag ikke omfattes av avgiftsplikten, mens tjenester som ytes av et aksjeselskap skal avgiftsbelegges. Dette bygger i stor grad på løsningen som er valgt i svensk merverdiavgiftsrett.

4.3.4 Aktivitetsmodellen

En aktivitetsmodell innebærer en utvidelse av avgiftsgrunnlaget ved at man begrenser de ovennevnte tjenesteunntakene etter tjenestens art. Etter modellen innsnevres unntakene ved at færre typer aktiviteter omfattes. Det dreier seg således om en begrensning av tjenestetype, uavhengig av hvem som er tjenesteyter. På kulturområdet kan modellen utformes slik at dagens unntak snevres til å omfatte kun enkelte av de tjenestene som i dag er unntatt. Utvalget skisserer muligheten for fremdeles å unnta adgangsbilletter til opera, teater, museum, ballett og konserter, mens adgangsbilletter til fornøyelsesparker, sirkusforestillinger og opplevelsessentre blir avgiftspliktige. En alternativ utforming vil være at man i tillegg innsnevrer unntakene med sikte på at arrangementer som etter sin art har et sterkere preg av kommersiell virksomhet, også gjøres avgiftspliktig. På idrettsområdet kan modellen hva angår unntaket for adgangsbilletter til idrettsarrangementer, utformes slik at man positivt oppregner hvilke arrangementer som skal være avgiftspliktige. Dette kan eksempelvis være arrangementer med stor publikumstilstrømning eller arrangementer knyttet til nærmere angitte idretter og nivåer. Når det gjelder unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet, kan modellen utformes slik at man positivt oppregner de aktiviteter som skal være avgiftspliktige. Dette kan eksempelvis være trening i treningsstudioer, gokartkjøring eller bowling. I tillegg kan det vurderes avgiftsplikt på tjenester som gir noen rett til å delta på arrangementer med stor deltakermasse, f. eks. store turskirenn.

4.3.5 Utvalgets anbefalinger

Ved vurdering og valg av hovedmodell for utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet foretok utvalget en sammenlikning basert på enkelte sentrale kriterier. Blant kriteriene som hovedmodellene ble vurdert opp mot, er om modellene medfører forenklinger og gir størst mulig grad av konkurransenøytralitet. Utvalget vurderte også bl.a. i hvilken grad modellene gir opphav til indirekte støtte og hvor robust modellene er over tid.

Utvalget kom til at breddemodellen gir det bredeste avgiftsgrunnlaget og dermed den systemmessige beste løsningen. Utvalget vektla videre at breddemodellen vil gi større og viktigere regelverksforenklinger enn de to alternative modellene. Forenklingene knytter seg særlig til fordelingsproblematikken for delte virksomheter som vil avhjelpest i stor grad. Det samme gjelder problemene knyttet til avgrensninger av avgiftsplikten. Breddemodellen innebærer svært få avgrensninger som kan gi opphav til problemer. Utvalgte pekte videre på at breddemodellen også vil være den modellen som er mest robust over tid, og dessuten den modellen som gir de laveste administrative kostnadene for alle aktører. Breddemodellen vil i utgangspunktet medføre et større provenytab for staten enn de alternative modellene. Utvalget fant imidlertid ikke å kunne legge avgjørende vekt på dette.

Et enstemmig utvalg anbefalte breddemodellen med en avgiftssats på 8 pst. Utvalget foreslo videre at registreringsgrensen for veldedige og allmennnyttige organisasjoner økes fra dagens 140 000 kroner til 300 000 kroner, men at det etableres en frivillig registreringsordning for organisasjoner med avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 kroner og 300 000 kroner. Samtidig foreslo utvalget en konkurransevidningsregel som gir avgiftsmyndighetene adgang til likevel å pålegge avgiftsplikt dersom den forhøyde grensen fører til konkurransevidning. For en nærmere beskrivelse av utvalgets forslag om en breddemodell vises det til utvalgets utredning kapittel 10.

Utvalget anslo at breddemodellen gir et provenytab for staten på om lag 635 mill. kroner ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst. Tallgrunnlaget er basert på regnskapstall for 2006 og samlet inn gjennom tre separate undersøkelser: kulturvirksomheter som får tilskudd fra Kultur- og kirkedepartementet, kultur og idrett som ikke får tilskudd fra Kultur- og kirkedepartementet og den delen av idretten med størst omsetning. I beregningene er det lagt til grunn at en merverdiavgiftssats på 8 pst. ikke vil gi økte billettpriser. Det betyr at statens provenytab motsvares av en tilsvarende gevinst for virksomhetene. Utvalget understreket at det er usikkerhet knyttet til anslagene. I tillegg til ovennevnte provenytab, antok utvalget at en økning i registreringsgrensen til 300 000 kroner ville gi et ytterligere provenytab på rundt 5 mill. kroner.

Det var utenfor utvalgets mandat å anbefale om eller i hvilken grad provenytabet skal dekkes inn. Utvalget skulle kun peke på hvordan dette eventuelt kan gjøres. Utvalget pekte på at tapet kan dekkes inn gjennom trekk i offentlige overføringer, eller ved å benytte den alminnelige merverdiavgiftssatsen på 25 pst. for den delen av sektoren som bidrar til det største provenytabet og som har høy omsetning.

Enkelte av utvalgets medlemmer hadde særmerknader til innstillingen. Representantene fra Frivillighet Norge og Norges idrettsforbund og olympiske og

paralympiske komité (NIF) ga i en særmerknad uttrykk for at deres prinsipale krav er at frivillige ikke-fortjenestebaserte aktører ikke skal belastes merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester, og at de subsidiært sluttet seg til utvalgets anbefalinger. Disse medlemmene understrekte også at de prinsipielt tar avstand fra satsdifferensiering innen idretten for å dekke statens provenytab.

5 Høringsrunden

Kulturmomsutvalgets utredning ble sendt på alminnelig høring ved Finansdepartementets brev 2. april 2008. Høringsfristen var 30. juni 2008.

En rekke av uttalelsene er positive til utvalgets anbefalinger, men det er også mange som stiller seg negative. Nedenfor gjengis hovedsynspunktene fra noen av høringsinstansene.

Mange av kulturvirksomhetene som mottar tilskudd fra Kultur- og kirkedepartementet slutter seg til utvalgets forslag. *Norges museumsforbund* er positive til utvalgets anbefalinger. Forbundet peker bl.a. på at museene gjennom økt fradragsrett for inngående merverdiavgift vil stå styrket økonomisk ved framtidige investeringer, vedlikehold mv. Videre gis det uttrykk for at museene gjennom en breddemodell vil få et enklere regelverk å forholde seg til, samtidig som problemene knyttet til merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren vil bli redusert. Forbundet reiser imidlertid spørsmålsteget ved utvalgets provenyberegninger. De enkelte museer som har avgitt høringsuttalelse, støtter også utvalgets forslag. *Norsk Folkemuseum* peker bl.a. på at en breddemodell vil medføre forenklinger, og at man ved en sats på 8 pst. kan holde billettprisene tilnærmet uendret. Norsk Folkemuseum gir også uttrykk for at museene vil bli vesentlig økonomisk styrket forutsatt at tilskuddene ikke korrigeres. En eventuell justering av tilskuddene nødvendiggjør ifølge Norsk Folkemuseum bedre og mer nøyaktige beregninger enn de som er foretatt.

Norges teater- og orkesterforening (NTO) slutter seg også til utvalgets forslag. NTO mener nedskjæringer i bevilgninger til teatre og orkestre vil virke konkurransevridene i forhold til andre kulturinstitusjoner som ikke mottar statlige bevilgninger. NTO fraråder derfor trekk i statlige bevilgninger for å dekke provenytabet breddemodellen medfører. *Den Norske Opera & Ballett* stiller seg bak høringsuttalelsen fra NTO og mener det er problematisk å foreta reduksjoner i tilskuddene.

Norsk Rockforbund går imot utvalgets forslag. Forbundet viser til at innføring av merverdiavgift med en sats på 8 pst. på konsertbilletter får store negative konsekvenser for arrangører som driver på frivillig basis og for profesjonelle arrangører. Forbundet mener videre at avgiftsplikt bl.a. vil medføre høyere billettpriser for publikum, lavere besøk, svakere økonomi for arrangørene, mer komplisert frivillig kulturarbeid og færre arbeidsplasser.

Konsertscenene *Rockefeller Music Hall*, *Sentrum Scene* og *John Dee* ber i sin høringsuttalelse om at kultur- og konsertbilletter fortsatt holdes utenfor merverdiavgiftsplikten. Konsertscenene mener at utvalgets tallmateriale ikke stemmer med virkeligheten, og at statens merverdiavgiftsinntekter fra private virksomheter vil øke betydelig ved innføring av 8 pst. merverdiavgift på konsertbilletter. Forslaget innebærer store overføringer til offentlige aktører på

bekostning av private aktører, og det oppstår dermed konkurransevriddinger mellom offentlig og privat sektor. Konsertscenene advarer videre mot de negative effektene av å dekke inn provenytapet ved å øke satsen til 25 pst. for private aktører med høy omsetning.

Goldstar Music går også imot utvalgets anbefalinger, og uttaler at man som konsertarrangør og artistformidler ikke kjenner seg igjen i kostnadsbildet som er presentert i utvalgets provenyberegninger. Det anføres at fradragsberettigede kostnader ikke utgjør en så stor andel av billettinntektene som det legges til grunn.

Flere interesseorganisasjoner for utøvende kunstnere, musikere, artister mv. går også imot utvalgets forslag. *GramArt* mener at forslaget vil ha store konsekvenser for både artister og konsertarrangører og at forslaget ikke er godt nok utredet. *GramArt* etterlyser en nærmere kartlegging av virkningene for musikkbransjen generelt, både når det gjelder leverandører og publikum. Ifølge *GramArt* virker det som om utvalget har hatt statsstøttet kultur i tankene ettersom det er den delen av kulturlivet som sannsynligvis vil tjene på endringene. Økte billettpriser for publikum og konkurransevriddinger mellom ulike tilbydere i kulturmarkedet er noen konsekvenser av forslaget *GramArt* peker på. *Norsk Artistforbund* og *Musikernes fellesorganisasjon* er blant andre interesseorganisasjoner som er negative til utvalgets forslag.

Forening for Norske Temaparker konkluderer med at breddemodellen og en sats på 8 pst. er til å leve med for de fleste opplevelsesbedrifter, selv om et stort antall av bedriftene vil forverre sitt økonomiske resultat. Foreningen gir imidlertid uttrykk for at en sats på 25 pst. vil få store negative følger for temaparkene. Temaparkene vil lide meget store økonomiske tap, og flere virksomheter vil trues av nedleggelse. Foreningen fraråder derfor på det sterkeste å innføre merverdiavgift med en sats på 25 pst.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) er positive til utvalgets forslag og peker bl.a. på at det vil føre til et enklere regelverk. Etter NHOs mening er det flere gode grunner for å vurdere en ytterligere utvidelse av avgiftsgrunnlaget enn det utvalget foreslår. Når det gjelder spørsmål om bruk av sats, mener NHO prinsipielt at man i minst mulig grad skal benytte differensierte satser. NHO har imidlertid forståelse for at man på kultur- og idrettsområdet ønsker å benytte lav sats, og mener at det er bedre å utvide avgiftsgrunnlaget med lav sats enn å opprettholde dagens unntak. NHO støtter videre forslaget om en forhøyet registreringsgrense på 300 000 kroner for veldedige og allmennyttige organisasjoner og stiller seg positiv til den foreslåtte konkurransevriddningsregelen som går ut på at avgiftsmyndighetene gis adgang til å pålegge avgiftsplikt dersom den forhøyde grensen fører til konkurransevriddning.

NHO Reiseliv er enig i at breddemodellen er mest hensiktsmessig, men satsen må maksimalt settes til 8 pst., og den må ikke justeres opp senere. En sats på 25 pst. vil ikke bare medføre et alvorlig resultattap, men også nedleggelse for enkelte bedrifter. NHO Reiseliv mener videre at registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner bør settes til 500 000 kroner og at den bør utvides også til å gjeldende virksomheter med bedriftsøkonomisk målsetting.

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH) er i utgangspunktet fornøyd med den foreslåtte breddemodellen. HSH viser til den ulike behandlingen

med hensyn til avgiftsplikt og satsstruktur på kultur- og reiselivsområdet, og mener det er fornuftig med en opprydding med sikte på et mer enhetlig regelverk. HSH trekker særlig fram betydningen av at utvalget legger opp til likebehandling av museer uavhengig av organisasjonsform. HSH etterlyser en nærmere behandling av spørsmålet om merverdiavgift og frivillig sektor, og påpeker viktigheten av at det også for denne sektoren legges opp til enkle og ubyråkratiske ordninger. HSH er i utgangspunktet skeptisk til at det innføres merverdiavgift på vederlaget for bruk av treningssentre og trekker bl.a. fram hensynet til folkehelsen.

SATS Norge går imot utvalgets forslag om å innføre merverdiavgiftsplikt på vederlaget for bruk av treningssentre. SATS mener at utvalgets arbeid bygger på uriktige tall. Utvalgets beregninger viser at innføring av merverdiavgift gir en netto lettelse for treningssentre, men SATS mener at forslaget i realiteten innebærer en innstramming. SATS har gjort egne beregninger som viser at innføring av merverdiavgift fører til at prisene må settes opp mellom 2 og 18 pst. avhengig av hvilken avgiftssats som velges. SATS anfører videre at merverdiavgift på trening bl.a. vil være et nytt hinder for å bedre folkehelsen og samtidig bidra til å svekke treningstilbudet i distriktene. SATS mener også at differensiert avgiftssats mellom ulike tilbydere av samme tjeneste vil være konkurransevidene og kan være i strid med EØS-reglene om offentlig støtte.

Elixia Nordic AS er også imot forslaget om å innføre merverdiavgift på vederlaget for bruk av treningssentre, og viser til at de må øke prisene med 20 pst. dersom det innføres merverdiavgift med full sats (25 pst.). Elixia trekker også fram at treningssentrene er viktig for folkehelsen og at økt pris vil føre til at færre trener. Forslaget vil dessuten være konkurransevidene.

NIFs primære standpunkt er at frivillige ikke-fortjenestebaserte aktører ikke skal belastes merverdiavgift ved innkjøp av varer og tjenester. Subsidiært støtter NIF likevel utvalgets forslag om en breddemodell med en sats på 8 pst. og fullt fradrag. En forutsetning er imidlertid at satsen ikke blir hevet senere. NIF støtter utvalget i at unntaket for medlemskontingenter til ideelle organisasjoner og foreninger videreføres, og framhever utvalgets forutsetning om at inntekter fra medlemskontingenter ikke vil begrense fradragsretten hvis kontingenten kun går til å dekke organisasjonens ideelle formål. NIF mener videre at registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner bør settes til 500 000 kroner, og ikke 300 000 som foreslått av utvalget. NIF motsetter seg ethvert forslag om kutt i overføringene fra spilleoverskuddet til Norsk Tipping for å dekke inn et provenytab. NIF tar videre prinsipiell avstand fra et eventuelt senere forslag om å innføre en sats på 25 pst. på arrangementer i regi av lag og foreninger og lagidretter som har høy omsetning fra adgangsbilletter.

Frivillighet Norge gjentar i høringsuttalelsen sitt krav om merverdiavgiftsfritak for frivillige organisasjoner. Når det gjelder utvalgets forslag om en breddemodell, viser Frivillighet Norge til at en slik løsning vil være positiv for en del aktører på kultur- og idrettsområdet, først og fremst museene og de kommersielle aktørene. Store frivillige idretts- og kulturorganisasjoner med stor økonomi vil også ha nytte av en slik modell, men i mindre grad enn de forannevnte. For den øvrige delen av frivillig sektor har forslaget ifølge Frivillighet Norge ingen betydning, og det presiseres at forslaget ikke vil føre til forenklinger for frivillige organisasjoner. De vil på samme måte som i dag ha delt virksomhet (både avgiftspliktig og ikke-

avgiftspliktig omsetning) fordi den frivillige delen av virksomheten fortsatt er unntatt fra merverdiavgift. Frivillighet Norge mener videre at registreringsgrensen bør settes til 500 000 kroner for å gjøre det så enkelt som mulig for små lag og foreninger, og forutsetter videre en høy terskel for bruk av den foreslåtte konkurransevriddningsregelen. Frivillighet Norge fraråder at provenytapet dekkes inn ved kutt i ulike statlige støtteordninger til frivillige organisasjoner eller overføringene fra Norsk Tipping. Frivillighet Norge påpeker videre at det er behov for en avklaring av begrepet frivillig organisasjon og at Frivillighetsregisteret er godt egnet som avgrensningskriterium i tilknytning til merverdiavgiften.

6 Den videre oppfølgingen av Kulturmomsutvalgets utredning

6.1 St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak

I St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak ble det gitt en nærmere omtale av saken.

I omtalen ble det pekt på behovet for å se nærmere på enkelte spørsmål i det videre arbeidet med oppfølgingen av Kulturmomsutvalgets utredning. Blant annet ble det vist til at det knytter seg usikkerhet til de økonomiske beregningene og at det i høringsrunden kom flere innspill som var kritiske til tallgrunnlaget. I omtalen ble det signalisert at Finansdepartementet vil gå nøye gjennom høringsinnspillene og vurdere nærmere hvilke konsekvenser utvalgets forslag vil få for de ulike aktørene.

Det ble videre pekt på at Kulturmomsutvalget ikke utarbeidet forslag til regelverksendringer og at det som ledd i lovforberedelsen er flere spørsmål som må avklares.

Det ble også vist til at det er nødvendig å arbeide med å avgrense området for redusert merverdiavgiftssats under en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget for kultur og idrett.

Om den videre prosessen ble det varslet at (se side 55 i proposisjonen):

”I høringsrunden har Finansdepartementet mottatt et stort antall høringsuttalelser som er nyttige innspill i det videre arbeidet. En eventuell omlegging av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet vil kreve en grundig vurdering, og det er flere spørsmål knyttet til Kulturmomsutvalgets forslag som må avklares nærmere. Det gjelder både med hensyn til de økonomiske konsekvensene for ulike aktører og den mer tekniske utformingen av nye regler. Finansdepartementet mener utvalget, sammen med innspillene i høringsrunden, har lagt et godt grunnlag for det videre arbeidet. Regjeringen tar sikte på å komme tilbake til saken i statsbudsjettet for 2010.”

6.2 Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak

I statsbudsjettet for 2010 presenterte Regjeringen en skisse til endring av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet. Det ble samtidig varslet at Finansdepartementet vil gjennomføre ny høring i saken, og at en deretter tok sikte på å komme tilbake til Stortinget med konkrete forslag til lovendringer slik at

endringen kan innføres fra 1. juli 2010. Se omtalen i avsnitt 3.2.2 i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det framgår av proposisjonen at Finansdepartementet mener det er mange fordeler ved å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Det ble vist til at en bred merverdiavgiftsplikt både vil være en god systemteknisk løsning og gi betydelige forenklinger sammenliknet med dagens regelverk. Videre ble også trukket fram at et bredt merverdiavgiftsgrunnlag med få avgrensningsproblemer vil være robust over tid. Et bredere merverdiavgiftssystem vil også i mindre grad åpne for uheldige og uønskede tilpasninger fra virksomheter som ser seg tjent med den ene eller andre avgiftsrettslige status.

Når det gjelder spørsmål om bruk av redusert merverdiavgiftssats framgår det av proposisjonen at Finansdepartementet mener at den alminnelige satsen på 25 pst. skal gjelde mest mulig generelt, men at det er en bedre løsning å utvide avgiftsgrunnlaget med en sats på 8 pst. enn at disse tjenesteområdene fortsatt er unntatt fra avgiftsplikt.

På denne bakgrunn ble det i proposisjonen varslet at Regjeringen går inn for å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet med en sats på 8 pst. for de nye avgiftspliktige tjenestene. På noen viktige punkter ble det imidlertid signalisert at Regjeringen vil legge opp til andre løsninger enn det Kulturmomsutvalget anbefalte.

Om den nærmere skisse til endring av merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet ble det i proposisjonen varslet at det ikke er aktuelt å foreslå at den utvidede merverdiavgiftsplikten skal omfatte omsetning av billetter til musikkfestivaler, konserter og fri scenekunst som stand up. Bakgrunnen for dette er bl.a. høringsuttalelser fra deler av musikkbransjen. I tillegg er det enkelte kompliserte sider ved Kulturmomsutvalgets forslag til avgiftsbestemmelser for artister. Et viktig premiss for det videre er at også annen scenekunst (som opera, teater mv.), som etter gjeldende rett er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, fortsatt skal holdes utenfor merverdiavgiftsplikten. Det ble derfor signalisert at Finansdepartementet arbeider med å legge fram en mer begrenset reform på kulturområdet hvor det tas sikte på å innføre merverdiavgiftsplikt med en sats på 8 pst. på bl.a. inngangspenger til utstillinger i museer og gallerier, samt adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre.

Det ble også signalisert at det på idrettsområdet legges opp til en annen løsning enn Kulturmomsutvalgets anbefalinger. I proposisjonen ble uttalt (se side 59):

”Idrettsområdet kjennetegnes ved at tilbudene er basert på en stor grad av frivillig innsats. Blant annet på grunn av innspill i høringen har Finansdepartementet kommet til at idrettslag som i hovedsak er basert på frivillige/ulønnede aktiviteter fortsatt bør unntas fra merverdiavgiftsplikten. I høringsrunden var det prinsipale standpunkt fra NIF at frivillige, ikke-fortjenestebaserte aktører skal slippe merverdiavgiftskostnader ved sine innkjøp. De kunne likevel subsidiært støtte forslaget om en bred avgiftsplikt med en sats på 8 pst. og fullt fradrag. NIF foretrakk også at den særskilte minstegrensen for registrering for veldedige og allmennyttige organisasjoner, herunder idrettslag, ble økt til 500 000 kroner.

Etter departementets vurderinger nås ikke målet om at den frivillige delen av idretten skal skjermes dersom en minstegrense for registrering settes på et så lavt nivå som 300 000 kroner. Finansdepartementet legger derfor opp til en særskilt avgrensning for idretten som

skal sikre at bare den mest profesjonelle delen av idretten blir omfattet av merverdiavgiftsutvidelsen. Dette gjelder bl.a. aktører som driver treningssentre og golfanlegg samt de deler av idretten som har stor publikumstilstrømning og store billettinntekter. Departementet vil vurdere ulike skjermingsalternativer. Et alternativ kan være å introdusere en høyere minstegrense for registrering som knyttes til kun avgiftspliktige billettinntekter fra idrettsarrangementer.

Mange idrettslag, som har store anleggskostnader, ønsker fradragsrett for inngående merverdiavgift. En slik fradragsrett vil følge av en avgiftsplikt for omsetning. Finansdepartementet arbeider derfor med utformingen av et fleksibelt system for idrettslag som omfattes av skjermingen. En nærliggende løsning kan være å tillate frivillig registrering som innebærer merverdiavgiftsplikt med 8 pst. for de nye tjenestene og tilhørende fradragsrett. Det må imidlertid stilles krav til en eventuell frivillig registreringsordning for å unngå at idrettslag går ut og inn av merverdiavgiftsregisteret fra et år til et annet avhengig av hva som til enhver tid er lønnsomt.”

Skisse til endring ble anslått til å gi et provenytap på om lag 500 mill. kroner årlig.

I proposisjonen ble det pekt på at utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet er en stor og krevende reform som vil omfatte en rekke aktører. I tillegg kommer at det legges det opp til andre løsninger enn det Kulturmomsutvalget anbefalte, og det gjenstår flere avgrensningsspørsmål, herunder detaljene knyttet til hvordan skjermingen på idrettsområdet bør utformes for å oppnå en mest mulig effektiv og fleksibel skjerming. For at berørte aktører skal få muligheter til å komme med innspill i det pågående arbeidet, ble det derfor signalisert at det legges opp til en ny høringsrunde i saken før et lovforslag sendes til Stortinget. Det ble varslet at Finansdepartementet vil komme tilbake til Stortinget med et konkret lovforslag slik at utvidet avgiftsplikt kan innføres fra 1. juli 2010.

6.3 Innst. 3 S (2009-2010) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen

Av Innst. 3 S (2009-2010) Innstilling fra finanskomiteen om skatte-, avgifts- og tollvedtak, rammetilskudd mv. til kommunesektoren, tilfeldige utgifter og inntekter og statsbudsjettets kapitler om utbytte mv. for 2010 framgår at komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, sluttet seg til Regjeringens forslag. Se avsnitt 4.8.3.2.2 i innstillingen.

7 Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på kulturområdet

7.1 Hovedtrekkene i forslaget

Finansdepartementet foreslår at inngangspenger til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre blir merverdiavgiftspliktig med en sats på 8 pst., mens dagens unntak for scenekunst videreføres. Forslaget på kulturområdet er dermed på flere områder annerledes enn Kulturmomsutvalgets forslag.

Scenekunst/konsserter

Deler av musikkbransjen (artister, konsertarrangører mv.) har i høringen gitt uttrykk for at Kulturmomsutvalgets beregninger ikke gir et riktig bilde av

konsekvensene. Det er anført at merverdiavgift på inngangspenger til konserter vil ha store negative konsekvenser ved høyere priser og lavere besøk, og at forslaget vil medføre økte konkurransevriddinger mellom de som mottar offentlig støtte og private aktører som i liten grad mottar støtte. Dessuten påpeker en del aktører økte administrative byrder av avgiftsplikt og konklusjonen fra denne delen av bransjen er at de ikke ønsker å komme inn i merverdiavgiftssystemet.

Kulturmomsutvalget har ikke foreslått å fjerne det eksisterende unntaket for kunstnerisk fremføring av åndsverk og formidling av slike tjenester, typisk musikere og skuespilleres vederlag/honorarer ved opptreden. En videreføring av dette unntaket vil medføre et komplisert regelverk for artister. Det vil innebære at artister som arrangerer konserter vil bli fullt ut avgiftspliktige for bl.a. billettsalg. Når artister derimot ikke arrangerer, men i stedet mottar honorar fra konsertarrangøren, vil ovennevnte unntak medføre at honoraret ikke blir avgiftspliktig. Artisten vil følgelig heller ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser til slik virksomhet, noe som vil medføre avgiftskumulasjon på konsertarrangørens hånd. En slik rettstilstand kan dessuten gi opphav til uønskede tilpasninger og føre til et komplisert regelverk for artister ved opptreden på festivaler, konserter og ved annen kunstnerisk fremføring på scenen.

Finansdepartementet foreslår på denne bakgrunn at omsetning av billetter til musikkfestivaler, konserter og fri scenekunst som stand up ikke skal omfattes av avgiftsplikten. Disse aktivitetene har mange fellestrekk med annen scenekunst som bl.a. teater, opera, dans og revy. Et skille i merverdiavgiftsplikten mellom ulike former for scenekunst vil medføre en rekke kompliserte avgrensningsspørsmål, og det vil i tillegg ikke være mulig eller forsvarlig å praktisere et system hvor eksempelvis en forestilling i et etablert teater blir avgiftspliktig, mens uavhengige teaterforestillinger blir unntatt. Like tjenester bør beskattes likt uavhengig av om de utføres i en etablert scenekunstinstitusjon eller ikke. Derfor legger Finansdepartementet til grunn at også annen scenekunst, som etter gjeldende rett er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, fortsatt skal holdes utenfor merverdiavgiftsloven.

Museer

Når det gjelder en utvidelse av merverdiavgiftsplikten til å omfatte bl.a. inngangsbilletter til utstillinger i museer, viser Finansdepartementet til at når museene blir avgiftspliktige for omsetning av billetter til utstillinger mv., vil de få et enklere regelverk å forholde seg til. Det vises også til at museene i høringsrunden gjennomgående var positive til Kulturmomsutvalgets forslag.

Fornøylesparker

På tilsvarende måte mener Finansdepartementet at forholdene ligger til rette for å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre. I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) ble det foreslått at adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre skulle være omfattet av merverdiavgiftsplikten. I forbindelse med Stortingets behandling av lovproposisjonen ble det imidlertid vedtatt unntak for bl.a. adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre, se Innst. O. nr 24 (2000-2001).

Begrunnelsen for dette unntaket var først og fremst et ønske om å unnta reiselivsbaserte næringer fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Senere er imidlertid merverdiavgiftsgrunnlaget innenfor reiselivsnæringene blitt utvidet til å omfatte også persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. Begrunnelsen for at adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre ikke skal være avgiftspliktige tjenester gjør seg dermed ikke lenger gjeldende. En merverdiavgiftsplikt med en sats på 8 pst. samlet sett forventes ikke å ha negative økonomiske konsekvenser av betydning for fornøyelsesparker og opplevelsessentre.

Omvisningstjenester

Ved en innføring av merverdiavgift på inngangsbilletter til fornøyelsesparker og opplevelsessentre mener Finansdepartementet at også unntaket for omsetning av omvisningstjenester bør oppheves. Også dette unntaket ble i sin tid sett i sammenheng med unntakene innenfor reiselivsnæringene, se Ot.prp. 94 (2000-2001) Om lov om endringer i skatte- avgiftslovgivningen og Innst. O. nr. 130 (2000-2001), og som anført ovenfor gjør begrunnelsen for unntaket seg ikke lenger gjeldende. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet er det etter Finansdepartementet vurdering fordelaktig at også omvisningstjenester blir omfattet av avgiftsplikten. Dette er i overensstemmelse med svensk rett hvor slike tjenester er avgiftspliktige. Ved å innføre avgiftsplikt for omvisningstjenester som art av tjeneste reduseres avgrensningsproblemene og etter Finansdepartementets syn er en slik løsning å foretrekke. Finansdepartementet foreslår på denne bakgrunn at unntaket for omsetning av omvisningstjenester oppheves.

Det kan tenkes at tilretteleggingen og presentasjonen av omvisningen er av en slik art at det kan henføres under unntaket for kunstnerisk fremføring, se merverdiavgiftsloven § 3-7 annet ledd. Forslaget medfører derfor at det er nødvendig å innsnevre unntaket for kunstnerisk fremføring slik at dette ikke omfatter omvisningstjenester.

Når det gjelder avgrensning av områdene med den reduserte merverdiavgiftssatsen vises det til avsnitt 7.2.

Formidling

Formidling er som hovedregel omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. En rekke formidlingstjenester er imidlertid unntatt på kultur- og underholdningsområdet.

Ved at enkelte deler av kultursektoren nå blir avgiftspliktig er det etter Finansdepartementets vurderinger ikke lenger et tilstrekkelig grunnlag for å opprettholde unntaket for formidling av disse tjenestene. Finansdepartementet foreslår derfor at det innføres merverdiavgiftsplikt med 25 pst. ved formidling av de tjenestene på kultur- og underholdningsområdet som nå blir avgiftspliktig. Avgiftsplikten vil omfatte også formidling av billetter til slike arrangementer i regi av ikke-avgiftspliktige aktører.

Sirkus

Finansdepartementet har for øvrig lagt til grunn at det ikke er aktuelt å gjøre noe med unntakene for omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til sirkus. Finansdepartementet ber imidlertid særskilt om innspill fra sirkusbransjen

med synspunkter på om merverdiavgiftsunntaket bør videreføres for denne bransjen.

Dansetilstelninger

Finansdepartementet har heller ikke lagt til grunn at det er aktuelt å gjøre noe med unntakene for omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til og dansetilstelninger med levende musikk.

Datatreff mv.

Finansdepartementet foreslår heller ingen endringer i unntaket for omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til datatreff og lignende arrangementer som er rettet mot barn og ungdom.

Lovforslag

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at merverdiavgiftsloven endres i tråd med ovennevnte. Det vises til forslag til endringer i § 3-7 første ledd, forslag til nytt tredje punktum i § 3-7 annet ledd og forslag til opphevelse av § 3-7 tredje ledd. Forslaget om opphevelse av merverdiavgiftsunntakene på disse tjenesteområdene medfører at omsetning av slike tjenester blir avgiftspliktige etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

7.2. Avgrensning av tjenester med redusert merverdiavgiftssats

7.2.1 Innledning

Nedenfor gis en nærmere omtale av rekkevidden av forslaget om merverdiavgiftsplikt med 8 pst. ved omsetning av adgang til utstillinger i museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre samt omsetning av omvisningstjenester. Fordi merverdiavgiftsplikten på de nye tjenestene foreslås gjennomført ved bruk av redusert sats er det nødvendig med en forholdsvis detaljert gjennomgang av rekkevidden av hva som skal anses omfattet av den reduserte satsen.

Forslag om bruk av redusert merverdiavgiftssats ved omsetning av disse tjenestene nødvendiggjør endringer i både Stortingets vedtak om merverdiavgift og merverdiavgiftsloven.

Det gis også en nærmere omtale forslaget om merverdiavgiftsplikt med 25 pst. på formidling av slike tjenester.

7.2.2 Adgang til utstillinger i museer og gallerier

Forslaget medfører at omsetning av tjenester i form av adgang til utstillinger i gallerier og museer vil bli avgiftspliktig med redusert sats. Det nærmere innholdet av begrepene ”gallerier og museer” er i utgangspunktet den naturlige språklige forståelsen av hva som ligger i disse begrepene.

Med ”galleri” forstås utstilling og presentasjon av kunst. Dette kan være både salgsutstillinger og kunstutstillinger uten salgsformål.

Om museer er det i St.meld. nr. 49 (2008-2009) Framtidas museum uttalt på side 9 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.”. Dette kan gi en veiledning om hvilke virksomheter som omfattes av den reduserte avgiftssatsen, og Finansdepartementet antar det ikke vil være vanskelig å avgrense museumsbegrepet i praksis. Virksomheter som eksempelvis driver med salgsutstillinger, messer og lignende vil ikke omfattes av begrepet.

Merverdiavgiftsplikten med redusert sats vil gjelde uavhengig av om museet er organisert som eksempelvis en stiftelse, interkommunalt selskap, selskap med begrenset ansvar, aksjeselskap eller forening så fremt de øvrige vilkår for avgiftsplikt er oppfylt.

Det vises til forslag til § 4 ny bokstav f i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til ny § 5-9 i merverdiavgiftsloven.

7.2.3 Adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre

I likhet med inngangsbilletter til museer og gallerier vil avgiftsplikten med den redusert satsen omfatte kun tjenester i form av adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre. Etter Finansdepartementets mening vil dette, foruten å omfatte selve inngangsbilletten, også omfatte særskilte vederlag for aktiviteter som ikke omfattes av inngangsbilletten, men som naturlig må anses som en del av det samlede fornøyelses- eller opplevelsestilbud som tilbys. Hva som skal anses som aktiviteter som vil omfattes av merverdiavgiftsplikten må i utgangspunktet bygge på hva som tradisjonelt er typisk for aktivitetstilbudene i fornøyelsesparker og opplevelsessentre.

Det typiske for fornøyelsesparker og opplevelsessentre er at det på et geografisk avgrenset område er gjort investeringer som folk betaler for å få tilgang til. Det kan være naturlig å se hen til eventuell særlovgivning på området, f.eks. offentlige godkjennelsesordninger, og momenter av denne typen kan være relevante som ett av flere momenter ved avgrensningen. Overføringsverdien av slik lovgivning må vurderes konkret.

Når det gjelder fornøyelsesparker legger Finansdepartementet til grunn at betegnelsen omfatter store faste etablissementer med et mangfold av ulike innretninger for underholdning og atspredelse. Begrepet fornøyelsesparker antas å omfatte også tivoli, idet tradisjonelle tivoliaktiviteter kan utgjøre en betydelig del av tilbudene i fornøyelsesparkene. Også omreisende tivolier bestående av flyttbare samlinger av underholdningsinnretninger vil omfattes av avgiftsplikten med redusert sats.

Fornøyelsesparkene har i mange tilfeller også underholdning i form av ulike artistopptredener mv. Forutsatt at det tas særskilt betalt for ytelsen antar Finansdepartementet at dette vil kunne være omfattet av unntakene for teater, sirkus og konserter som foreslås videreført. Også andre opptredener vil kunne omfattes av nevnte unntak forutsatt at det tas særskilte inngangspenger for ytelsen.

Betegnelsen opplevelsessentre indikerer at virksomheten har etablert bygg, anlegg eller andre former for innretninger som er tilpasset de opplevelser og aktiviteter publikum tilbys. Sett på bakgrunn av at det er opplevelses- og aktivitetstilbudene som sådan som er den felles forretningsidé for opplevelsesnæringen, bør det imidlertid ikke stilles store krav til hva som skal til for at det er etablert et

opplevelsessenter. Det følger av forslaget at f.eks. en villmarksleir med lavvoer mv. kan anses som et opplevelsessenter og dermed komme innenfor det lavsatsede området. Det avgjørende må være om anlegget er beregnet for mer permanent drift. Begrepet er imidlertid vidt og rent språklig kan det omfatte også fornøylespark. Noen fornøylesparker tilbyr ulike temaaktiviteter, f.eks. basert på historie, kultur, eventyr og lignende. Om dette betegnes som opplevelsessentre eller fornøylesparker er i utgangspunktet uten betydning i denne sammenheng. Slike anlegg vil uansett etter forslaget omfattes av avgiftsplikten med redusert sats.

Som for fornøylesparkenes vedkommende, er det mange anlegg som åpenbart omfattes av betegnelsen opplevelsessenter. Det gjelder anlegg knyttet til natur, kultur og historie. Ulike badeland vil også komme innenfor avgiftsplikten med redusert sats.

Også dyreparker og akvarier er attraksjoner som forutsettes omfattet av den reduserte satsen.

En annen gruppe opplevelser og attraksjoner er knyttet til utøvelse av ulike næringer, f.eks. tradisjonelle produksjonsmetoder. Det kan gjelde nedlagte fabrikker, gruver mv. med omvisning. I denne gruppen kan også medregnes ulike former for åpne gårder hvor publikum kan oppleve gårdsdrift med f.eks. dyrehold, men også delta i tradisjonelle gårdsaktiviteter og håndverksarbeid. Lignende tjenester tilbys også fra industri- og håndverksbedrifter i daglig drift. Eksempler på bedrifter i ordinær drift som kan bli omfattet av betegnelsen opplevelsessentre, er glassverk og ulike håndverks- og kunstnerverksteder hvor publikum får delta i aktiviteter som f.eks. glassblåsing, keramikkarbeid og lignende. I den grad det oppkreves vederlag for adgangen til slike opplevelser vil omsetningen være omfattet av den reduserte satsen.

Når det gjelder aktivitetstilbudet i opplevelsessentre kan dette omfatte opplevelsesaktiviteter som tar sikte på å sette deltakerne inn i historiske hendelser eller skikker og levesett, lokal eller fremmed kultur eller næringsdrift, naturfenomener og lignende. Aktiviteter av denne art vil kunne tilbys i former som grenser opp mot kursvirksomhet og må det vurderes konkret om tilbudet er omfattet av merverdiavgiftslov § 3-5 som unntar undervisningstjenester mv.

Det vises til forslag til § 4 ny bokstav g i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til ny § 5-10 i merverdiavgiftsloven.

7.2.4 Omsetning av omvisningstjenester

Med omvisningstjenester menes guidetjenester og ulike fører-, omvisnings- og informasjonstjenester. Eksempler på slike tjenester kan være omvisning i historiske bygg og førertjenester i naturen hvor det samtidig gis informasjon til deltakerne om de ulike attraksjonene. Andre eksempler er ulike førertjenester i forbindelse med elgsafari, grotteturer og fjellvandring mv. Det må imidlertid trekkes en grense mot undervisningstjenester. Mer instruksjonspregede aktiviteter med selvstendig opplæringsformål vil etter en konkret vurdering kunne omfattes av undervisningsunntaket.

Finansdepartementet foreslår at det skal oppkreves merverdiavgift med redusert sats på 8 pst. av vederlaget for slike tjenester. I den grad omvisningstjenesten

inneholder innslag av kunstnerisk fremføring er tjenesten etter forslaget likevel å anse som en avgiftspliktig omvisningstjeneste.

Det vises til forslag til § 4 ny bokstav h i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til ny § 5-11 i merverdiavgiftsloven. Det viser også til forslag til § 3-7 nytt annet ledd nytt tredje punktum.

7.2.5 Ytelser som ikke omfattes av den reduserte satsen

Kun omsetning av tjenester i form av adgang til gallerier, museer, fornøylesparker og opplevelsessentre skal ilegges den reduserte satsen. Annen virksomhet som drives av virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og garderobebetjening, vil dermed ikke være omfattet av den reduserte satsen. Heller ikke omsetning av programmer, suvenirer og lignende vil være omfattet av den reduserte satsen.

Utleie av varer er avgiftspliktig med alminnelige sats. Spørsmål om det foreligger utleie av varer eller om utleien utgjør et virkemiddel for at kunden skal kunne utnytte hovedtjenesten og dermed inngå i hovedtjenesten, kan by på tvil i enkelte tilfelle. Det foreligger imidlertid ikke utleie når publikum eksempelvis får bruke innretningene i en fornøylespark. I utgangspunktet foreligger det heller ikke utleie når et opplevelsessenter stiller utstyr til disposisjon for sine gjester. Tvilstilfeller må avgjøres konkret.

Når det gjelder tilknyttede aktiviteter, vil merverdiavgiftsplikten for disse bero på en konkret vurdering ut fra den generelle avgiftsplikten og eventuelle andre aktuelle unntak, eksempelvis unntaket for undervisning.

Videre er omsetning av rett til å ta ut jord, stein, og andre naturalier av grunn samt rett til jakt og fiske, avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav g og h. Dette vil si at rett til å delta i jakt eller fiske vil måtte avgiftsbelegges med full sats selv om jakten eller fisket inngår i tilbudet i et opplevelsessenter.

Drift av underholdningsautomater, det vil si automater som er definert som mekaniske eller elektroniske innretninger som mot innskudd gir rett til spill uten mulighet for gevinst, vil omfattes av den alminnelige merverdiavgiftssatsen. Dette gjelder uavhengig av om disse befinner seg innenfor en fornøylespark eller et opplevelsessenter. Drift av andre små mekaniske innretninger som publikum betjener selv ved pengeinnkast, vil også være avgiftspliktig med den alminnelige satsen. Dersom bruk av underholdningsautomater og småmaskiner inngår i den ordinære inngangsbilletten til fornøylesparken/opplevelsessenteret, vil dette imidlertid anses som en del av det lavsatsede fornøylestilbudet. Lotteritjenester er unntatt etter merverdiavgiftsloven § 3-14. Det følger av forarbeidene at avgrensningen av lotteritjenester tilsvarende avgrensningen av lotterier etter lotteriloven. Det skal følgelig ikke legges merverdiavgift på pengeinnsats til spilleautomater som kan defineres som gevinstautomater etter lotterilovgivningen (lotteriloven § 1 første ledd bokstav c).

7.2.6 Formidling

Finansdepartementet foreslår at det skal oppkreves merverdiavgift med den alminnelige satsen på 25 pst. ved omsetning av formidlingstjenester av de tjenestene på kultur- og underholdningssektoren som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt. Det er kun formidlingstjenesten som skal ilegges 25 pst. merverdiavgift, vederlaget for adgangen til kultur- og underholdningstjenesten skal ilegges kun 8 pst. merverdiavgift. Forslaget omfatter formidling av adgang til utstillinger i museer og gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre samt formidling av omvisningstjenester.

Når det gjelder formidling av kinobilletter er dette allerede avgiftspliktig med den alminnelige satsen.

Det vises til forslag til endring av § 3-7 første ledd.

8 Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet

8.1 Innledning

Idrettssektoren særpreges bl.a. av at tilbudene er basert på en stor grad av frivillig innsats. For de subjektene dette gjelder vil det si at det meste av verdiøkningen skyldes ulønnet innsats. Til sammenlikning skiller dette seg fra alminnelige næringsdrivende innen tjenesteintensive næringer, hvor verdiøkningen skyldes lønnet arbeid eller tjenester som anskaffes til markedsverdi.

Et annet særpreg ved den frivillige delen av idretten som skiller denne sektoren fra alminnelig næringsvirksomhet, er at det administrative arbeidet som regnskapsføring og lignende i betydelig grad utføres av personer som ikke nødvendigvis utfører samme type arbeid som sin profesjon.

Merverdiavgiftsregelverket er utarbeidet for profesjonelle næringsdrivende og regelverket innebærer et stort ansvar og strenge plikter. Ikke minst kreves det innsikt i bokføringsregelverket, et regelverk som medfører en rekke strenge og til dels krevende plikter. Noen organisasjoner vil kunne basere seg på frivillig innsats også for bokføringspliktene. Organisasjoner som ikke har slik kompetanse tilgjengelig ville imidlertid måttet benytte profesjonelle regnskapsførere og det må derfor påregnes utgifter til dette.

Finansdepartementet anser at både momentet om at verdiøkningen i stor grad skyldes ulønnet innsats og at administrative oppgaver ofte utføres av personer som ikke har slikt arbeid som sin profesjon, gjør at en rekke aktører innen idrettssektoren ikke bør innlemmes i merverdiavgiftsregelverket.

Finansdepartementet mener derfor at endringen av regelverket på idrettsområdet bør gjøres på en måte som i størst mulig grad skjermer den frivillige delen av idretten og at det samtidig sikres at den mest kommersielle/profesjonelle delen blir omfattet av avgiftsutvidelsen. Den mest profesjonelle delen av idretten gjelder bl.a. de med stor publikumstilstrømning og store billettinntekter, samt aktører som på kommersielt grunnlag tilbyr idrettsaktiviteter.

Nedenfor gis det en nærmere redegjørelse for Finansdepartementets forslag til hvordan en utvidet avgiftsplikt på idrettsområdet mv. bør gjennomføres.

8.2 Hovedtrekkene i forslaget

Adgang til idrettsarrangementer

Finansdepartementet mener i likhet med utvalget at det bør innføres avgiftsplikt med 8 pst. ved omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer. På bakgrunn av vurderingene redegjort for under avsnitt 8.1 mener imidlertid departementet at det er nødvendig å avgrense plikten slik at bare den mer profesjonelle delen av idretten med stor publikumstilstrømning og store billettinntekter blir omfattet av avgiftsplikten. Utvalgets forslag om en generell forhøyet beløpsgrense på 300 000 kroner for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner er i denne sammenheng ikke tilstrekkelig til å skjerme den delen av idretten departementet anser bør holdes utenfor avgiftsplikten. Departementet foreslår derfor en særskilt beløpsgrense for registrering i Merverdiavgiftsregisteret for denne type omsetning. Departementet foreslår at grensen for registrering settes til 2 mill. kroner i løpet av en 12 måneders periode. Nærmere vilkår for registrering foreslås fastsatt i forskrift.

Omsetning av tjenester i form av adgang til leilighetsvis eller enkeltstående idrettsarrangementer, foreslås som hovedregel unntatt.

Når det gjelder avgrensningen av området med den reduserte merverdiavgiftssatsen vises det til avsnitt 8.3.2.

Formidling av adgang til idrettsarrangementer

Formidling er som hovedregel omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. Formidling av tjenester som gir rett til å overvære idrett er imidlertid unntatt. Ved at tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer nå foreslås avgiftspliktig er det etter departementets syn ikke tilstrekkelig grunnlag for å opprettholde unntaket for formidling av disse tjenestene. Det vises også til forslaget om avgiftsplikt ved formidling av de tjenestene på kultur- og underholdningsområdet som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt, se avsnitt 7.2.6. På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at det innføres merverdiavgiftsplikt med alminnelig sats på 25 pst. ved formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Avgiftsplikten med 25 pst. vil omfatte kun formidlingstjenesten, billetten til arrangementet det formidles adgang til skal ilegges 8 pst. merverdiavgift. Avgiftsplikten vil omfatte også formidling av billetter til arrangementer i regi av ikke-avgiftspliktige aktører.

Idrettstjenester

Finansdepartementet er også enig med utvalget i at omsetning av tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter som et utgangspunktet bør være avgiftspliktig med en sats på 8 pst. I det følgende vil slike tjenester hovedsakelig omtales som "idrettstjenester". Av avgiftstekniske hensyn foreslår departementet at også undervisning i idrettsaktiviteter skal omfattes av avgiftsplikten, når slik undervisning skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen.

Når det gjelder Studentsamskipnadens treningstilbud overfor studenter vil dette vurderes nærmere opp mot fremleggelsen av en proposisjon for Stortinget.

Også når det gjelder omsetning av idrettstjenester mener imidlertid Finansdepartementet at vurderingene gitt i avsnitt 8.1 tilsier at den frivillige delen av idretten bør skjermes fra ansvaret og pliktene som følger av å være registrert i

Merverdiavgiftsregisteret. Departementet foreslår derfor at det gjeldende unntaket for rett til å utøve idrettsaktiviteter videreføres for aktører som hovedsakelig baserer tilbudet på frivillig innsats. Det vil i hovedsak si den kretsen som vanligvis omtales som idrettslag. I avsnitt 8.4.2 er det gitt en nærmere redegjørelse for hva som menes med begrepene "frivillig" og "idrettslag" i denne sammenhengen. Videreføringen av unntaket for omsetning av idrettstjenester for idrettslag mv. er i tråd med tilnærmingen i gjeldende regelverk i Norge og også i andre land, en tilnærming som er begrunnet med at denne sektoren i liten grad er egnet til å være avgiftspliktig.

Undervisning i tilknytning til idrettsutøvelse

Kulturmomsutvalget foreslo ingen endringer i unntaket for undervisningstjenester. Utvalgets forslag innebærer derfor at ordinær trening som skjer i regi av kommersielle aktører vil bli avgiftspliktig, mens opplæring i den forbindelse kan være omfattet av unntaket for undervisningstjenester. Dette vil kunne gi vanskelige grensdragninger og uønskede tilpasningsmuligheter. Videre vil en slik avgrensning medføre at flere aktører fortsatt vil kunne få delt virksomhet. For å motvirke disse effektene foreslår derfor departementet at avgiftsplikten med redusert sats på 8 pst. skal omfatte undervisning i idrettsaktiviteter når undervisningen skjer i tilknytning til selve idrettsutøvelsen.

Forslaget medfører at avgiftsplikten for disse tjenestene vil omfatte kun de mest kommersielle aktørene i markedet som f.eks. treningssentre og andre tilbydere av slike tjenester forutsatt at tilbudet ikke er hovedsakelig basert på frivillig innsats.

Når det gjelder avgrensningen av området for den reduserte satsen vises det til avsnitt 8.4.3. Forslag til hvordan skjermingen av frivillig innsats kan gjennomføres er omtalt i tilknytning til forslaget om å videreføre unntaket for rett til å utøve idrettsaktiviteter for idrettslag mv., se avsnitt 8.4.2.

Korttidsutleie av idrettsanlegg

Kulturmomsutvalget foreslo ingen endringer i merverdiavgiftsunntaket for utleie av fast eiendom. Utvalgets forslag innebærer at betaling for adgang til f.eks. et tennisanlegg vil være avgiftspliktig med redusert sats, mens utleie av hele anlegget vil være unntatt fra merverdiavgiftsloven. En slik rettstilstand kan medføre vanskelige avgrensningsspørsmål samt at aktører som forestår begge typer omsetning vil måtte forholde seg til delt fradragsrett. Videre vil et slikt avgiftsmessig skille kunne føre til uønskede tilpasninger.

Finansdepartementet foreslår på denne bakgrunn at korttidsutleie av fast eiendom og omsetning av rettighet til fast eiendom for en kortere periode, for utøvelse av idrettsaktiviteter blir merverdiavgiftspliktig med en sats på 8 pst. Begrunnelsen for å innføre avgiftsplikt på dette området gjør seg ikke gjeldende for aktører som kun forestår utleie og langtidsutleie. Slike aktører er dermed ikke omfattet av forslaget. Også på dette området foreslår departementet en skjerming av idrettslag mv. slik at korttidsutleie av fast eiendom og omsetning av rettighet til fast eiendom for en kortere periode, for utøvelse av idrettsaktiviteter fortsatt skal unntas avgiftsplikt når det skjer i regi av idrettslag mv. som hovedsakelig baseres på frivillig innsats.

Spillerrettigheter

Det er lagt til grunn at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er ansett som omfattet av unntaket for idrettstjenester. Utvalget pekte på at det ved en videreføring av unntaket for spillerrettigheter, vil kunne oppstå avgiftskumulasjon ved idrettsklubbers innkjøp av slike tjenester ved en opphevelse av de øvrige unntakene på idrettsområdet. Finansdepartementet er enig i denne vurderingen og foreslår derfor at slik omsetning skal omfattes av avgiftsplikten med den alminnelige satsen på 25 pst.

Momskompensasjonsordninger under Kulturdepartementet

En videreføring av unntaket for idrettstjenester for den frivillige delen av idretten medfører at idrettslag mv. som hovedregel ikke vil omfattes av avgiftsplikten. Disse vil derfor heller ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. I forbindelse med statsbudsjettet for 2010 vedtok Stortinget en ny, generell kompensasjonsordning for merverdiavgift for frivillig sektor, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Kulturdepartementet, Prop. 1 Tillegg 3 (2009-2010) og Innst. 14 S (2009-2010). Ordningen, som er en del av Kulturdepartementets (KUD) budsjett, er rammestyrte og trådte i kraft 1. januar 2010. Bevilgningen for 2010 utgjør 396 mill. kroner. Ordningen skal innføres jevnt med oppfølgingen av kulturløftet og skal samlet trappes opp med en milliard kroner i resten av kulturløftsperioden 2010 – 2014 utover den tidligere ordningen med merverdiavgiftskompensasjon som følge av merverdiavgiftsreformen av 1. juli 2001. Kultur- og kirke departementet nedsatte i juni 2009 et utvalg med deltakelse fra Frivillighet Norge og NIF som har arbeidet med detaljene i ordningen. Kulturdepartementet vil sende ut et høringsnotat om den nye kompensasjonsordningen i februar.

I omtalen i budsjettet var det lagt opp til å ha dialog med idretten. Finansdepartementet har hatt flere møter med NIF. På bakgrunn av disse møtene har departementet kommet til at en ikke vil legge opp til en ordning med frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Departementet har kommet til at det vil være en bedre løsning å legge opp til en omfattende skjerming av den frivillige delen av idretten ved at denne kretsen unntas.

I pressemelding 17. desember 2009 fra KUD ble det varslet at Regjeringen tar sikte på å foreslå en varig, rammestyrte ordning for momskompensasjon for anleggsinvesteringer i regi av idrettslag. Ordningen gjelder fra 1. januar 2010. Ordningen skal gjelde idrettslag som mottar spillemidler og vil bli bevilget over KUDs budsjett. Den nærmere utformingen av ordningen vil gjøres av KUD. Bevilgningsforslag vil fremmes i Revidert nasjonalbudsjett 2010.

Etableringen av denne ordningen medfører at det ikke er behov for en frivillig registreringsordning, slik det ble skissert som en mulighet i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Kompensasjonsordningene sammenholdt med de foreslåtte endringene i merverdiavgiftsregelverket danner et tosporet system for å fjerne eller kompensere for merverdiavgiftsutgiftene på innkjøp for frivillig sektor. Merverdiavgiftskostnadene for ikke-avgiftspliktige aktører, som dermed ikke vil kunne fradragføre inngående merverdiavgift som ledd i avgiftspliktig virksomhet, vil kunne inngå i grunnlaget det kan søkes kompensasjon for etter de nye kompensasjonsordningene.

Departementet mener på denne bakgrunn at det ikke er behov for å følge opp Kulturmomsutvalgets forslag til økning av registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige institusjoner. Det vises også til den omfattende skjermingen som foreslås for den frivillige delen av idretten.

Lovforslaget

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at merverdiavgiftsloven endres i tråd med ovennevnte. Det vises til forslag til § 1-3 første ledd ny bokstav l, forslag til endringer i § 2-1 annet ledd og nytt syvende ledd, forslag til § 3-5 første ledd nytt annet punktum, forslag til endringer i § 3-8 første og annet ledd og nytt tredje ledd, forslag til § 3-11 første ledd ny bokstav l og forslag til § 3-13 første ledd nytt tredje og fjerde punktum. Forslagene om opphevelse av merverdiavgiftsunntakene på disse tjenesteområdene medfører at omsetning av slike tjenester blir avgiftspliktige etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

8.3 Rett til å overvære idrettsarrangementer mv.

8.3.1 Nærmere om forslaget - idrettsarrangementer

Det foreslås at omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer skal bli avgiftspliktig med redusert sats på 8 pst. Avgiftsplikten vil i hovedsak omfatte aktører som gjennomgående har stor publikumstilstrømning og høye billettinntekter. Det nærmere innholdet av begrepet "idrettsarrangementer" er den naturlige språklige forståelsen av dette ordet. Ved vurderingen av om det foreligger et idrettsarrangement vil et relevant moment være om det arrangeres en type aktivitet som blir drevet av særforbundene tilsluttet NIF. Men også rett til å overvære bilsport- og travarrangementer, samt sjakkarrangementer, vil eksempelvis omfattes. Rett til å benytte losjer etc. på idrettsanlegget, som møtelokaler og lignende, anses omfattet av forslaget.

Mange idrettslag mv. arrangerer leilighetsvis/enkeltstående arrangementer med betalende tilskuere. Aktører som på grunn av skjermingen av frivillig virksomhet ikke er registreringspliktige, bør kunne arrangere slike enkeltstående arrangementer uten å få en registreringsplikt. Det er i utgangspunktet heller ikke ønskelig at andre aktører som kun unntaksvis har billettinntekter på dette nivået skal omfattes av avgiftsplikt for leilighetsvis/enkeltstående arrangementer.

Det foreslås derfor at omsetning av tjenester i form av adgang til leilighetsvis eller enkeltstående idrettsarrangementer, fortsatt skal unntas. Et vilkår vil være at avgiftssubjektet ikke er registreringspliktig for idrettstjenester eller tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. De nærmere avgrensningene av et slikt unntak foreslås fastsatt i forskrift. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi slike bestemmelser.

Av avgiftstekniske hensyn er det nødvendig å endre unntaket for medlemskontingenter slik at dette ikke videreføres for kontingenter som dekker adgang til å overvære idrettsarrangementer. Når det gjelder den nærmere begrunnelse for forslaget, se avsnitt 8.4.4.

Det vises til forslag til endring av § 3-8 første ledd og nytt tredje ledd og forslag til § 3-13 første ledd nytt fjerde punktum.

8.3.2 Avgrensning av området for den reduserte satsen

8.3.2.1 Rett til å overvære idrettsarrangementer

Nedenfor gis en nærmere omtale av rekkevidden av forslaget om merverdiavgiftsplikt med 8 pst. ved omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Forslag om bruk av redusert merverdiavgiftssats på dette tjenesteområdet nødvendiggjør endringer både i Stortingets vedtak om merverdiavgift og i merverdiavgiftsloven.

Forslaget medfører at omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, vil bli avgiftspliktig med redusert sats. Også omsetning av rett til å bruke losjer mv. i idrettsanlegg vil bli avgiftspliktig med redusert sats. Dersom det skjer servering i tilknytning til retten til å bruke losjer mv. og serveringen beløpsmessig er av underordnet betydning er utleien, men ikke serveringen, omfattet av den reduserte satsen.

Finansdepartementets forslag etter dette er at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. skal omfatte tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

Det vises til forslag til § 4 ny bokstav i i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til ny § 5-12 i merverdiavgiftsloven.

8.3.2.2 Ytelser som ikke omfattes av den reduserte satsen

Kun omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer skal ilegges den reduserte satsen. Annen omsetning fra virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og reklametjenester vil ikke være omfattet av den reduserte satsen. Ved servering i tilknytning til bruksrett til losjer mv. vil hele vederlaget måtte ilegges 25 pst. merverdiavgift forutsatt at serveringstjenesten beløpsmessig ikke er av underordnet betydning.

Heller ikke omsetning av programmer og lignende gjenstander vil være omfattet av den reduserte satsen. Slik omsetning vil imidlertid kunne være unntatt etter § 3-12 første ledd bokstav a som unntar omsetning av varer av bagatellmessig verdi som omsettes fra veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner.

Dersom en arrangør av et idrettsarrangement omsetter senderrettighetene til arrangementet til et TV-selskap, vil ikke denne omsetningen være omfattet av den reduserte satsen.

8.3.3 Forhøyet beløpsgrense for registreringsplikt

For å sikre en tilstrekkelig skjerming av den frivillige delen av idretten mener Finansdepartementet at det er nødvendig å avgrense avgiftsplikten slik at bare de mer profesjonelle aktørene med stor publikumstilstrømning og store billettinntekter blir omfattet av merverdiavgiftsloven. Departementet mener en slik avgrensning best kan oppnås ved at det settes en særskilt beløpsgrense knyttet til nivået på billettinntekter for registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret for denne type omsetning.

Departementet har vurdert hvor grensen bør settes. Innenfor lagidrettene er det fotball og ishockey for menn som har høyest publikumstilstrømning og hvor

billettinntektene er størst. Den særskilte registreringsgrensen bør søkes satt på et nivå som gjør at aktører som konkurrerer i samme divisjon i størst mulig grad står overfor samme regelverk. Når det velges en beløpsgrense ut fra billettinntekter vil dette imidlertid kunne være vanskelig.

Departementet antar at ovennevnte skjerming langt på vei kan ivaretas ved å sette en særskilt grense ved aktører som gjennomgående har billettinntekter på 2 mill. kroner over en lenger periode. Med en slik grense vil klubbene i Tippeligaen for menn og de fleste klubbene i Adeccoligaen i fotball for menn og Eliteserien i ishockey for menn bli omfattet. Andre store, regelmessige idrettsarrangementer med stor publikumstilstrømning vil også kunne bli omfattet, f.eks. landskamper i fotball for menn.

Det foreslås at registreringsplikten oppstår allerede fra det tidspunktet det er sannsynlig at omsetningen vil overstige den særskilte beløpsgrensen.

De nærmere vilkår for registrering foreslås fastsatt i forskrift. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å fastsette slike bestemmelser.

Det vises til forslag til endringer i § 2-1 annet ledd og forslag til § 2-1 nytt syvende ledd.

8.3.4 Formidling

Formidling er som hovedregel omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. Formidling av tjenester som gir rett til å overvære idrett er imidlertid unntatt. Ved at tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer nå foreslås avgiftspliktig er det etter departementets syn ikke tilstrekkelig grunnlag for å opprettholde unntaket for formidling av disse tjenestene. Det vises også til forslaget om avgiftsplikt ved formidling av de tjenestene på kultur- og underholdningsområdet som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt, se avsnitt 7.2.6. På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at det innføres merverdiavgiftsplikt med alminnelig sats på 25 pst. ved formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Avgiftsplikten med 25 pst. vil omfatte kun formidlingstjenesten. Adgangen til arrangementet skal ilegges 8 pst. merverdiavgift. Avgiftsplikten vil omfatte også formidling av billetter til arrangementer i regi av ikke-avgiftspliktige aktører.

Det vises til forslag til endring av § 3-8 første ledd.

8.4 Idrettstjenester

8.4.1 Nærmere om forslaget - idrettstjenester

Det foreslås at omsetning fra kommersielle aktører av idrettstjenester blir avgiftspliktig med redusert sats. Videre foreslås det at det gjeldende unntaket for idrettstjenester videreføres for idrettslag mv. hvis tilbud er hovedsakelig basert på frivillig innsats.

Omsetningen fra mange av aktørene som er omfattet av det gjeldende unntaket for idrettstjenester er også omfattet av det gjeldende unntaket for medlemskontingenter. For at omsetningen fra de kommersielle aktørene som er ment å bli omfattet av forslaget om avgiftsplikt for idrettstjenester, ikke skal

omfattes av kontingentunntaket, er det nødvendig å snevre inn virkeområdet for også kontingentunntaket. Det vil kunne bety avgiftsplikt for eksempelvis golfklubber i den grad tilbudene ikke hovedsakelig er basert på frivillig innsats, selv om vederlaget kalles medlemskontingent. Forslaget vil ikke ha betydning for den kretsen som foreslås skjermet, det vil si idrettslag mv.

Departementet foreslår også at undervisningstjenester på aktivitetsområder som kan karakteriseres som idrettsutøvelse skal omfattes av avgiftsplikten, forutsatt at tilbudet ikke er hovedsakelig basert på frivillig innsats.

I de fleste tilfeller hvor det utøves idrett mot betaling, gis det også tilbud om opplæring. Dette kan skje eksempelvis i form av veiledning i bruk av apparater mv., instruksjon under gruppetreninger eller personlig oppfølging av en trener. Ved innføring av avgiftsplikt på idrettstjenester vil unntaket for undervisningstjenester kunne skape vanskelige avgrensninger og gi opphav til uønskede tilpasninger. En videreføring av dagens avgrensning av undervisningsunntaket vil dessuten kunne føre til at flere aktører, bl.a. mange treningssentre, fortsatt vil få delt virksomhet. På denne bakgrunn foreslår departementet at undervisningstjenester på aktivitetsområder som kan karakteriseres som idrettsutøvelse heretter bør omfattes av avgiftsplikten og at undervisningsunntaket avgrenses i tråd med dette. Det er en forutsetning at undervisningen skjer i tilknytning til selve idrettsutøvelsen. Også på dette området er det naturlig å ta utgangspunkt i om opplæringen gjelder en aktivitet som drives av særforbundene tilsluttet NIF.

Eksempler på aktiviteter som i merverdiavgiftsmessig forstand skal henføres under avgiftspliktige undervisningstjenester i idrett kan være fotball-, ride-, ski- og tennisskoler. Danseskoler vil omfattes av avgiftsplikten i den grad den aktiviteten som utøves kan karakteriseres som idrett, f.eks. undervisning i sportsdans. Også bilsport, herunder gokart, samt travsport og den trening som foregår i treningssentre mv. anses som idrettsaktiviteter og avgiftsplikten vil dermed omfatte også undervisning i disse aktivitetene. Kun undervisning i idrettsaktiviteter vil i utgangspunktet omfattes. Annen undervisning som tilbys av idrettstrener mv., f.eks. undervisning i kosthold eller mental helse, vil ikke være omfattet, med mindre slik veiledning er helt underordnet i den undervisningen som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt. Vilkåret om at undervisningen skal skje i tilknytning til selve idrettsutøvelsen innebærer at forelesninger, kurs mv. for idrettsutøvere på konferansesentre og hoteller ikke er omfattet av avgiftsplikt med redusert sats. Det samme gjelder trener- og dommerkurs mv. Undervisning i idrettsaktiviteter som skjer i tilknytning til eksempelvis videregående utdanning og lignende er ikke omfattet av forslaget. Forslaget medfører at det er nødvendig å gjøre endringer i unntaket for undervisningstjenester.

Av avgiftstekniske hensyn er det i likhet med ovennevnte endring hva gjelder idrettstjenester, nødvendig å endre unntaket for medlemskontingenter slik at det ikke omfatter undervisningstjenester i tilknytning til utøvelse av idrett som er ment omfattet av avgiftsplikt. Det foreslås at unntaket ikke videreføres for kontingenter som dekker undervisning i idrett som skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen. Forslaget vil ikke ha betydning for den kretsen, idrettslag mv., som foreslås skjermet. Når det gjelder den nærmere begrunnelse for forslaget, se avsnitt 8.4.4.

Det vises til forslag til endringer i § 3-5 første ledd nytt annet punktum, forslag til endring av § 3-8 annet ledd og forslag til § 3-13 første ledd nytt tredje punktum.

8.4.2 Videreføring av unntaket for idrettstjenester for idrettslag mv.

På bakgrunn av vurderingene redegjort for i avsnitt 8.1. foreslår departementet at idrettslag og andre aktører som hovedsakelig baserer sitt tilbud på frivillig innsats, fortsatt skal unntas fra avgiftsplikt for disse tjenestene.

Med frivillig innsats siktes det i denne sammenheng primært til ulønnet innsats. Symbolske vederlag som f.eks. gratis medlemskap, gratis utstyr eller et mindre honorar fratar ikke nødvendigvis innsatsen karakteren av å være ulønnet. Det må imidlertid gjøres en konkret vurdering.

I forbindelse med større arrangementer er det ikke uvanlig at skolekorps, kor eller andre veldedige eller allmenntjenlige institusjoner og organisasjoner yter dugnadsinnsats mot et vederlag. Dette vil heller ikke frata innsatsen karakteren av å være frivillig. Det må imidlertid også på dette området gjøres en konkret vurdering.

Tilnærmingen forutsetter at det er nødvendig å sette et krav til hvor stor andel frivillig innsats som skal kreves. Det er en fordel å knytte kravet til allerede kjente terskler brukt i merverdiavgiftslovgivningen, forutsatt at terskelen gir uttrykk for et rimelig krav sett på bakgrunn av formålet med vilkåret og faktum i angjeldende bransje.

”Hovedsakelig” er et innarbeidet begrep på merverdiavgiftsområdet og betyr at det vil kreves minimum 80 pst. frivillig innsats. I rapporten Frivillig sektor i Norge 1997-2004² fremgår det at frivillig arbeid innenfor kultur- og fritidsfeltet utgjør i overkant av 85 pst. av den samlede innsatsen. Det antas dermed at et krav om minimum 80 pst. frivillig innsats ikke vil være vanskelig å oppfylle for hovedtyngden av den gruppen som tilsiktes skjermet. Departementet antar på denne bakgrunn at et vilkår om at virksomheten må være hovedsakelig – slik dette forstås i merverdiavgiftsregelverket - basert på frivillig innsats tilfredsstiller disse kriteriene. All dugnadsinnsats som skaffer idrettslaget mv. inntekter vil telle med i beregningen av den frivillige andelen av det totale tilbudet. Departementet ber imidlertid om særskilte merknader på om 85 pst., slik det framgår av ovennevnte undersøkelse, er i samsvar med andelen frivillig innsats av den samlede innsatsen, i idrettslag.

Timelister og lignende dokumentasjon på fordeling av dugnadsplikter vil vanligvis være tilstrekkelig for å dokumentere den frivillige innsatsen. Det minnes imidlertid om at merverdiavgiftssystemet er basert på et selvdeklareringsprinsipp, noe som bl.a. innebærer at det er kun aktører som vil omfattes av avgiftsplikt som må ta kontakt med skatteetaten for registrering i Merverdiavgiftsregisteret mv. Idrettslag mv. som vil omfattes av unntaket skal ikke sende dokumentasjon på den frivillige andelen til skatteetaten.

² Rapport 2007:10 Frivillig sektor i Norge 1997-2004 - utgitt av Institutt for samfunnsforskning. Rapporten presenterer en oppdatering av den norske delen av Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project med tall for 2004.

Det stilles ikke krav til organisasjons- eller selskapsform. Forslaget omfatter enhver juridisk person hvis tilbud er hovedsakelig basert på frivillig innsats. Lovteknisk er dette løst ved at subjektkretsen omtales som "idrettslag mv." fordi departementet antar at unntaket hovedsakelig vil rette seg mot idrettslag. Begrepet er vidt og omfatter eksempelvis det som tradisjonelt kalles idrettslag, samt organisasjonsledd i NIF, idrettslag organisert under Samisk idrettsforbund, sammenslutninger organisert under Norges Bilsportforbund eller Det Frivillige Skyttervesen, aksjeselskaper, stiftelser og andre sammenslutninger, f.eks. velforeninger.

Det kan imidlertid variere innen enkelte idrettslag om tjenestetilbudet er basert på frivillig eller alminnelig lønnet innsats. For eksempel kan elitelaget drives langt på vei ved bruk av kun lønnet innsats, mens treningstilbud til andre deler av laget drives helt eller delvis ved hjelp av ulønnet innsats. Det antas at elitelaget innenfor en idrettsforening vanligvis vil være organisert som en egen juridisk person. Øvrige lag i foreningen vil da, i utgangspunktet, anses som ett avgiftssubjekt og må vurderes som sådan når det gjelder et eventuelt krav om ulønnet innsats. I tillegg til dette kan et idrettslag med selvstendige undergrupper søke om at hver undergruppe registreres som selvstendige avgiftssubjekter, noe som medfører en selvstendig avgiftsmessig vurdering av hver undergruppe. Dette kan være hensiktsmessig dersom eksempelvis fotballgruppen har lønnede trenere, mens håndballgruppen ikke har det.

Når det gjelder hvilke tjenester som unntaket omfatter foreslås det ingen endringer. Det vil si at tjenester som ytes overfor utøverne av idrettsaktiviteter, f.eks. tilbud om trening, instruksjon, deltakelse i konkurranser, adgang til anlegg og lignende fortsatt skal være unntatt forutsatt at leverandøren er innenfor unntakets foreslåtte subjektavgrensning.

Ved vurderingen av om det foreligger idrettsaktiviteter vil utgangspunktet derfor fortsatt være om dette er en type aktivitet som drives av særforbundene tilsluttet NIF, likevel slik at også andre idrettsaktiviteter som eksempelvis bilsport og sjakk vil kunne omfattes.

Dersom det i tilknytning til slike tjenestetilbud omsettes varer av bagatellmessig verdi som programmer, suvenirer og lignende, foreslås det at også slik omsetning unntas.

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at merverdiavgiftsloven endres i tråd med ovennevnte. Det vises til forslag til § 1-3 første ledd ny bokstav l samt til forslag om endring av § 3-8 annet ledd.

8.4.3 Avgrensning av området for den reduserte satsen

8.4.3.1 Rett til å utøve idrettsaktiviteter

Nedenfor gis en nærmere omtale av rekkevidden av forslaget om merverdiavgiftsplikt med 8 pst. ved omsetning av tjenester som gir noen rett til å utøve idrettsaktiviteter. Forslaget nødvendiggjør endringer både i Stortingets vedtak om merverdiavgift og i merverdiavgiftsloven.

Forslaget medfører at omsetning av idrettstjenester vil bli avgiftspliktig med redusert sats når tjenesten ytes av andre enn idrettslag mv. Kun omsetning av idrettstjenester skal ilegges den reduserte satsen.

Den reduserte satsen vil omfatte tjenester som gir noen rett til å utøve idrettsaktiviteter. Som omsetning av idrettsaktiviteter anses også omsetning av rett til å benytte lokaler/baner i forbindelse med idrettsaktiviteten, eksempelvis badmintonbaner, bowlinglokaler eller golfbaner, adgang til treningsstudioer og svømmehaller. Golfspill på driving range og i golfsimulator vil også være omfattet av den reduserte satsen.

Forslaget om avgiftsplikt for utleie av lokaler mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter vil gjelde uavhengig av om lokalet leies ut på timebasis eller per sesong, likevel slik at utleie for lenger perioder enn 9 måneder ikke utløser avgiftsplikt. Departementet antar at dette bør fremgå særskilt i loven, se omtale av forslaget i avsnitt 8.5.

Den reduserte satsen vil videre omfatte undervisning som skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen.

Også tjenester som har en umiddelbar sammenheng med utøvelsen av idrettsaktiviteter og som det ikke tas særskilt vederlag for, omfattes av den reduserte satsen dersom tjenestene leveres av den som omsetter idrettstjenesten. Dette vil f.eks. kunne gjelde bowlingsko og -kuler som stilles til disposisjon for utøvere i bowlinghallen. Det samme vil kunne gjelde køller og baller ved minigolfanlegg. Dette unntaket skal tolkes snevert.

Det vises til forslag § 4 ny bokstav j i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til ny § 5-13 i merverdiavgiftsloven.

8.4.3.2 Ytelser som ikke omfattes av den reduserte satsen

Kun omsetning av idrettstjenester skal ilegges den reduserte satsen. Annen virksomhet som drives av virksomheten, eksempelvis reklametjenester, kioskvirksomhet og servering vil dermed ikke være omfattet. Heller ikke omsetning av programmer og lignende vil være omfattet av den reduserte satsen. Slik omsetning kan imidlertid være unntatt etter § 3-7 første ledd bokstav a som unntar veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoners omsetning av varer av bagatellmessig verdi.

Tjenester som må anses som skjønnhetspleie skal ikke ilegges den reduserte satsen. Dette betyr eksempelvis at virksomheter som driver treningsstudio eller svømmeanlegg må oppkreve full sats for den delen av virksomheten som vedrører solsenger og annen skjønnhetspleie. Aktiviteter som isolert sett kan betegnes som idrettsaktiviteter kan heller ikke ilegges den reduserte satsen dersom formålet med utøvelsen ikke er å drive idrett, eksempelvis dans på diskotek.

Det er i forvaltningspraksis lagt til grunn at idrettsutøvere som mot vederlag (startpenger mv.) deltar i idrettsarrangementer ikke er omfattet av idrettsunntaket. Forutsatt at det utøves næringsvirksomhet vil det si at utøveren skal beregne merverdiavgift med alminnelig sats av vederlaget.

Omsettes varer i forbindelse med idrettsaktiviteten, vil omsetningen være avgiftspliktig med alminnelig sats selv om omsetningen skjer i umiddelbar sammenheng med idrettsaktiviteten.

Utleie av varer er avgiftspliktig med den alminnelige satsen. Dersom det oppkreves særskilt vederlag for utleien, typisk ved utleie av ski i alpinanlegg og golfkøller på en golfbane, skal det oppkreves merverdiavgift med 25 pst.

Når det gjelder tilknyttede aktiviteter, vil merverdiavgiftsplikten for disse bero på en konkret vurdering ut fra den generelle avgiftsplikten og eventuelle andre aktuelle unntak.

8.4.4 Avgrensning av unntaket for medlemskontingent

En stor andel idrettsaktiviteter finansieres gjennom medlemskontingenter. Medlemskontingenter er etter gjeldende rett unntatt fra avgiftsplikt og omfatter omsetning fra ideelle organisasjoner og foreninger når vederlag mottas i form av medlemskontingent, og kontingenten dekker varer og tjenester som er ledd i organisasjonens eller foreningens ideelle virksomhet.

Unntaket dekker både veldedige og alminnelige institusjoner og organisasjoner og andre ikke-økonomiske organisasjoner som f.eks. politiske partier, fagforeninger og yrkesorganisasjoner.

Unntaket har sin betydning i de tilfeller subjektene som er omfattet av unntaket mot betaling av medlemskontingent leverer en vare eller tjeneste som etter sin art er avgiftspliktig. Ved ordinær omsetning ville dette utløst avgiftsplikt, mens en slik levering mot betaling av medlemskontingent og de øvrige vilkårene er oppfylt, etter gjeldende rett ikke utløser plikt til å beregne merverdiavgift.

Dette innebærer at omsetning fra en ideell organisasjon av idrettstjenester og av undervisningstjenester i tilknytning til idrettsutøvelse, etter gjeldende rett, vil være unntatt fra avgiftsplikt når vederlaget mottas i form av medlemskontingent. Ved en opphevelse av unntaket for idrettstjenester (for andre enn idrettslag mv.), vil slik omsetning fra aktører som ikke er omfattet av subjektkretsen som er omfattet av unntaket for medlemskontingenter, bli avgiftspliktig.

Det kan imidlertid tenkes aktører som er ment omfattet av merverdiavgiftsplikt utilsiktet likevel ikke vil omfattes, fordi de vil være omfattet av kontingentunntaket. Det er derfor behov for å innsnevre kontingentunntaket slik at ikke aktører hvis omsetning er ment å omfattes av avgiftsplikt, likevel vil være unntatt.

Departementet foreslår derfor at unntaket for medlemskontingenter ikke skal omfatte idrettstjenester. Det samme må gjelde undervisningstjenester i idrett som skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen. Fordi idrettslags mv. omsetning av idrettstjenester og tilknyttede undervisningstjenester, fortsatt holdes utenfor avgiftsplikt, vil forslaget innebære at kun kommersielle aktører innen denne sektoren vil måtte oppkreve avgift på medlemskontingent som dekker slike tjenester. Forslaget vil ikke ha betydning for idrettslag mv. som foreslås skjermet for avgiftsplikt ved omsetning av tjenester på idrettsområdet.

Avgiftsplikten omfatter omsetning av tjenester som gir noen rett til å utøve idrettsaktiviteter. Dette innebærer at det skal beregnes merverdiavgift av

medlemskontingenten uavhengig av om medlemmet benytter seg av denne retten eller ikke.

Plikten til å beregne merverdiavgift forutsetter at det skjer en omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Det vil si at det må foreligge en gjensidig bebyrdende transaksjon mellom partene. En innsnevring av kontingentunntaket slik departementet foreslår, vil derfor ikke ha betydning for de tilfellene der medlemskontingenten ikke gir rett til noen konkret gjenytelse. Kontingenten vil i slike tilfeller anses som en ren støtte/gave. Støtte/gave anses ikke som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand og det oppstår dermed ikke avgiftsplikt.

Dersom deler av kontingenten er betaling for en unntatt tjeneste skal det heller ikke skje noen avgiftsberegning av denne delen av kontingenten.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det gjeldende unntaket for medlemskontingenter ikke skal omfatte tjenester som gir noen rett til å utøve idrettsaktiviteter eller undervisningstjenester i idrett som skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen. Det vises til forslag til § 3-13 første ledd nytt tredje punktum.

8.5 Særskilt om utleie av fast eiendom

8.5.1 Innledning

Forslaget medfører at korttidsutleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom for en kortere periode, for utøvelse av idrettsaktiviteter vil bli avgiftspliktig med en redusert sats på 8 pst, forutsatt at slike lokaler også er til bruk i avgiftspliktig omsetning av idrettstjenester eller av billetter til idrettsarrangementer. Det vil si at forslaget ikke har betydning for idrettslag mv. som foreslås skjermet.

Forslag om redusert merverdiavgiftssats på dette området gjør det nødvendig med endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift og i merverdiavgiftsloven.

8.5.2 Omfanget av avgiftsplikten

Det foreslås at utleie av tennishaller, svømmehaller, idrettsanlegg mv. skal bli avgiftspliktig forutsatt at 1) leietaker skal bruke lokalene mv. til idrettsaktiviteter, 2) leietiden er kortere enn 9 måneder og 3) utleien forestås av aktører som også har avgiftspliktig omsetning av idrettstjenester eller avgiftspliktig omsetning av billetter til idrettsarrangementer. Også utleie som skjer til andre enn idrettutøveren vil i utgangspunktet kunne være omfattet av avgiftsplikten dersom det skal utøves idrett i lokalene, f.eks. utleie til en bedrift som stiller lokalene til disposisjon for sine ansatte for trening mv.

Ved vurderingen av om det foreligger en idrettsaktivitet vil utgangspunktet være om det er en type aktivitet som drives av særforbundene tilsluttet NIF, men også bilsport, herunder gokart, travsport og den trening mv. som foregår i treningsstudioer anses som idrettsaktiviteter.

Vilkåret om at lokalene må brukes til idrettsaktiviteter innebærer at utleie av et idrettsanlegg mv. til leietaker som skal arrangere eksempelvis salgsmesse eller kunstutstilling, ikke vil være omfattet.

Det må videre være et vilkår for avgiftsplikt at eiendommen som leies ut er tilrettelagt for idrettsaktiviteter. Utleie av eksempelvis et jorde uten særskilte innretninger eller oppmerkinger, vil være omfattet av det generelle unntaket for utleie av fast eiendom.

Avgiftsplikten for utleie av lokaler mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter vil gjelde uavhengig av om lokalet leies ut på timebasis eller per sesong, likevel slik at utleie for lenger perioder enn 9 måneder ikke utløser avgiftsplikt. Departementet antar at formålet om å unngå delt virksomhet for aktører som både leier ut lokaler og bruker de samme lokalene til omsetning av idrettstjenester, ikke gjør seg gjeldende for aktører som forestår langtidsutleie. Departementet antar at 9 måneder kan være en hensiktsmessig avgrensning for å skille mellom korttids- og langtidsutleie. Det bes særskilt om innspill på denne avgrensningen.

Som nevnt mener departementet den frivillige delen av idretten i størst mulig grad bør skjermes, se vurderingene under avsnitt 8.1. Ved at det er et vilkår for avgiftsplikt at lokalene må være også til bruk i avgiftspliktig omsetning av idrettstjenester vil unntatte idrettslag mv. ikke omfattes av avgiftsplikten for utleie av idrettslokaler mv. Avgrensningen av begrepet idrettslag mv. er nærmere omtalt under avsnitt 8.4.2.

Avgiftsplikt med redusert sats vil også omfatte andre varer og tjenester som omsettes som ledd i utleien, eksempelvis strøm og renhold. Dette anses som tilleggsytelser som ledd i utleien og ikke som isolert levering av varer og tjenester. Videre vil løst utstyr som naturlig følger med i et slikt leieforhold være omfattet av avgiftsplikten, som f.eks. fotballmål, tennisnett og turnapparater.

Av avgiftstekniske hensyn er det nødvendig å endre unntaket for medlemskontingenter slik at dette ikke videreføres for kontingenter som dekker utleie av idrettslokaler og -anlegg mv. og omsetning av rettighet til slike lokaler og anlegg, for utøvelse av idrett. Når det gjelder den nærmere begrunnelse for forslaget, se avsnitt 8.4.4.

Det vises til forslag til § 4 ny bokstav k i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til endringer i § 3-11 første ledd ny bokstav l, § 3-13 første ledd nytt fjerde punktum og forslag til ny § 5-14 i merverdiavgiftsloven.

8.5.3 Ytelser som ikke er omfattet av den reduserte satsen

Den reduserte satsen vil som nevnt omfatte andre varer og tjenester som omsettes som ledd i utleien. Annen omsetning som skjer i lokalene, som f.eks. matservering og utleie av solsenger, skal ilegges den alminnelige satsen på 25 pst.

8.6 Særskilt om omsetning av spillerrettigheter

Omsetning av retten til å benytte idrettsutøvere, kan være knyttet til idrettslagets ideelle virksomhet. Det er på denne bakgrunn lagt til grunn at omsetningen ikke skal avgiftsberegnes. Av konsekvenshensyn er det videre lagt til grunn at heller ikke salg/utleie av idrettsutøvere fra andre enn idrettslag skal avgiftsberegnes. Utvalget pekte på at det vil kunne oppstå avgiftskumulasjon ved idrettsklubbers innkjøp av slike tjenester ved en opphevelse av de øvrige unntakene på idrettsområdet. Finansdepartementet er enig i denne vurderingen og mener at slik

omsetning skal omfattes av avgiftsplikten med den alminnelige satsen på 25 pst. Slik virksomhet er til sammenlikning avgiftspliktig etter svensk rett forutsatt at selgeren ikke utgjør en ideell og allmennyttig forening som ikke er skattepliktig for sin inntekt.

Departementet gjør oppmerksom på at Klagenemnda for merverdiavgift i avgjørelse 5. desember 2007 i sak nr. 6081 la til grunn at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere etter sin art er avgiftspliktig, likevel slik at omsetningen er fritatt. Departementet mener rettsoppfatningen lagt til grunn i saken av nemnda, er feil.

Departementet antar at idrettslag mv. som er skjermet i forslaget om avgiftsplikt for idrettstjenester, kun unntaksvis har omsetning av slike rettigheter i en grad som gjør at det generelle vilkåret til næring vil være oppfylt. Departementet antar videre at idrettslag mv. som har slik omsetning i næring har et administrativt apparat som kan håndtere de pliktene som følger av å være avgiftspliktig. Det er derfor ikke foreslått en skjerming av denne kretsen når det gjelder avgiftsplikt for slike tjenester. Det bes imidlertid særskilt om innspill hvorvidt skjermingen for idrettslag mv. bør gjøres gjeldende også for omsetning av spillerrettigheter.

Når unntaket for idrettstjenester foreslås opphevet for andre enn idrettslag mv., vil avgiftsplikten for omsetning eller utleie av retten til å benytte idrettsutøvere følge av hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. For idrettslag mv. vil avgiftsplikten følge av § 3-8 annet ledd fjerde punktum.

Det vises til forslag til § 4 ny bokstav j i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til endring i § 3-8 annet ledd og forslag til ny § 5-13 i merverdiavgiftsloven.

9 Kravene etter EØS-avtalen

Norge har gjennom EØS-avtalen folkerettslige forpliktelser som det må tas hensyn til ved utforming av det nasjonale regelverket. Fordi nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser ikke omfattes av EØS-avtalens direkte anvendelsesområde, er det ikke noe krav om at skatte- og avgiftsregelverket skal være i overensstemmelse med EUs sekundærlovgivning (forordninger og direktiver) på området. Andre regelsett i EØS-avtalen kan likevel få betydning for utformingen av skatte- og avgiftsbestemmelsene. Dette gjelder både regelverket om de fire friheter og EØS-avtalens forbud mot offentlig støtte.

I mandatet som lå til grunn for Kulturmomsutvalgets arbeid ble det uttalt at utvalget måtte sørge for at forslagene som ville bli presentert, skulle være i tråd med statsstøtteregelverket.

Kulturmomsutvalget redegjorde for en rekke relevante momenter og vurderinger av virkningene av utvalgets forslag og forholdet til statsstøtteregelverket (kapittel 16 i utredningen). Utvalget nøyde seg med å påpeke enkelte spørsmål om statsstøtte uten at det ble gitt noen konklusjoner. Utvalget redegjorde også kort for offentlige tilskuddsordninger på kultur- og idrettsområdet.

Som en oppsummering uttalte utvalget at:

”(...) breddemodellen kan ha enkelte problematiske sider til statsstøtteregelverket. Enkelte av virkningene av breddemodellen kan etter utvalgets syn imidlertid forklares ut

fra merverdiavgiftssystemets logikk. Utvalget viser også til at breddemodellen ikke synes i vesentlig grad å avvike fra EUs harmoniserte merverdiavgiftslovgivning. Utvalget har ingen kjennskap til at Kommisjonen har utfordret bruk av ulike satser på grunnlag av statsstøtteregelverket.”

Også direktivene innen EU må være i samsvar med de grunnleggende prinsippene samarbeidet innen EU hviler på. Statsstøtteregelverket er identisk innen EU og EØS. Sekundærlovgivningen og hvordan denne er implementert i medlemslandene sier derfor noe om hvordan de aktuelle bestemmelsene oppfattes innen EU.

Finansdepartementets prinsipielle utgangspunkt er at i den grad det norske merverdiavgiftsregelverket er i overensstemmelse med rammene EUs sekundærlovgivning setter for medlemsstatene, bør det kunne legges til grunn at Norges regelverk er i overensstemmelse med statsstøtteregelverket etter EØS-avtalen. Departementet viser til at EUs merverdiavgiftsdirektiv åpner for bruk av reduserte satser på en rekke områder. Bruken av reduserte satser gjelder også innen kultur- og idrettsområdet, se avsnitt 3.2.2.

Departementets foreløpige vurderinger av hovedtrekkene i forslaget er at disse er i overensstemmelse med sekundærlovgivningen på området i EU. Vurderingene er imidlertid krevende og må gjøres med utgangspunkt i de seks vilkårene i EØS-avtalen artikkel 61 første ledd. Departementet vil fortsatt måtte bruke tid på disse fram mot en fremleggelse av en proposisjon. Som det står i utvalgets oppsummering som er sitert ovenfor, er et sentralt vurderingstema spørsmålet om reduserte merverdiavgiftssatser til enkelte aktører ikke anses som selektiv støtte iht. EØS avtalens artikkel 61 første ledd fordi differensierte merverdiavgiftssatser kan forsvares som en del av merverdiavgiftssystemets logikk.

Vurderingene gjøres i samarbeid med Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet.

10 Økonomiske konsekvenser

10.1 Økonomiske konsekvenser for de avgiftspliktige og staten

Forslaget i dette høringsnotatet vil få økonomiske konsekvenser for en rekke aktører innen kultur- og idrettsområdet. Innenfor kultur- og fritidsområdet er det i hovedsak museene samt opplevelsessentre og fornøyelsesparker som vil bli omfattet av den utvidede avgiftsplikten. Innenfor idrettssektoren vil det i hovedsak være arrangører av idrettsarrangementer som gjennomgående har billettinntekter på over 2 mill. kroner årlig, treningssentre og enkelte golfanlegg som vil bli omfattet av den utvidede avgiftsplikten.

Det er usikkerhet knyttet til hvor mange og hvilke aktører som har billettinntekter fra idrettsarrangementer på over 2 mill. kroner over en 12 måneders periode. Departementet legger til grunn at det i hovedsak er Tippeligaen og hoveddelen av Adeccoligaen i fotball samt eliteserien i ishockey for menn, som gjennomgående har billettinntekter over den foreslåtte registreringsgrensen på 2 mill. kroner årlig. En del årlige idrettsarrangementer for eliteutøvere kan også ha tilstrekkelig store billettinntekter til å bli omfattet av den utvidede avgiftsplikten. I tillegg vil enkelte særforbund kunne ha billettinntekter over registreringsgrensen fra arrangementer.

De fleste aktørene som vil omfattes av utvidelsen av avgiftsplikten vil komme godt ut. Samlet sett vil alle sektorer få en positiv eller uendret økonomisk effekt av endringen. Fordi de enkelte aktørene vil være i noe ulik økonomisk situasjon vil ikke gjennomsnittsanslaget være representativt for alle. I tabell 10.1 nedenfor er det gitt en oversikt over anslått provenytab for staten fra de ulike sektorene. Provenytabet for staten motsvares av en tilsvarende gevinst for sektorene. Tabellen oppgir helårsvirkningen av endringen. Ved en innføring av avgiftsplikt fra 1. juli 2010 vil gevinsten i 2010 for sektorene være om lag halvparten av helårsvirkningen.

Det totale provenytabet for staten anslås til om lag 360 mill. kroner årlig. Dette tilsvarer om lag 180 mill. kroner i påløpt og om lag 120 mill. kroner i bokført provenytab for 2010, ved innføring fra 1. juli 2010.

Tabell 10.1 Anslag på inntekt og kostnader samt provenyeffekt for ulike sektorer i 2010. Mill. kroner. Helårsvirkning (avrundet).

	Inntekter			Kostnader og investeringer			Økonomisk effekt	
	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.	Effekt/tot.innt.	Proveny-effekt for staten
Museer	3 850	275	20	3 950	1 350	265	6 %	-245
Fornøyelsesparker, opplevelsessentre	380	275	20	410	150	30	2 %	-10
Treningssentre	3 350	3 300	245	3 050	1 250	245	0 %	0
Over 2 mill. i billettinntekter	3 000	520	40	3 500	730	130	3 %	-90
Golf	720	410	30	740	260	45	2 %	-15
Sum	11 300	4 780	355	11 650	3 740	715	3 %	-360

Tabellen viser anslag over totale inntekter og utgifter for ulike sektorer. Tabellen viser også anslag på inntekter som vil bli merverdiavgiftsbelagt og kostnader og investeringer som kan fradragsføres ved en innføring av den utvidede merverdiavgiftsplikten. Anslag over hvor store endringer sektorene vil få i utgående og inngående merverdiavgift framgår også av tabellen. Tallene for utgående merverdiavgift øker pga. 8 pst. merverdiavgift på vederlaget for de tjenestene som blir avgiftspliktige. Tallene for inngående merverdiavgift øker også. Dette har sammenheng med at det etter endringen vil innrømmes fradrag for avgift som etter gjeldende regelverk ikke er fradragsberettiget. Anskaffelsene til disse sektorene er belagt med både alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst. og reduserte merverdiavgiftssatser. Samlede provenykonsekvenser fremkommer av utgående merverdiavgift minus inngående merverdiavgift. Negative provenyeffekter for staten tilsvarer en gevinst for sektorene. "Effekt/total inntekt" viser størrelsen på gevinsten for sektorene, målt i prosent av de totale inntektene.

Tabellen viser eksempelvis at museene samlet sett vil få en gevinst på om lag 245 mill. kroner årlig, noe som tilsvarer om lag 6 pst. av de totale inntektene.

Blant de som gjennomgående har over 2 mill. kroner i billettinntekter fra idrettsarrangementer inngår Tippeligaen og Adeccoligaen i fotball og Eliteserien i ishockey for menn og noen andre aktører, som nevnt over. For golf inngår anslag for alle 18-hulls golfbaner i Norge, siden det er antatt at disse tjenestetilbudene i hovedsak ikke er basert på frivillig innsats.

Tabell 10.1 er beregnet på grunnlag av data innsamlet av Kulturmomsutvalget (NOU 2008:7). Utvalget samlet inn data fra regnskapsåret 2006. Disse dataene er framskrevet til 2010 bl.a. ved hjelp av pris- og konsumvekst. For museene som får støtte av KUD er det lagt til grunn tall fra Museumsmeldingen for framskrivingen til 2010, se St. meld. nr. 49 (2008-2009) fra KUD (daværende Kultur- og kirkedepartementet), i stedet for pris- og konsumvekst i perioden. I meldingen er det oppgitt vekst i ulike inntekts- og kostnadskategorier for perioden 2005-2008, for museer som får støtte av KUD. Den årlige veksten for denne perioden er lagt til grunn for framskrivingen fra 2006 til 2010. Alle tallene i tabellen er også justert for endringer i forslaget i forhold til utvalgets anbefalinger, samt enkelte andre justeringer. Det kan her nevnes at det for museer som får støtte av KUD er gjort en mindre nedjustering av provenyanslaget på bakgrunn av en nærmere gjennomgang av provenyanslagene fra Kulturmomsutvalget. I tillegg er provenytapet fra treningssentrene betydelig redusert i forhold til utvalgets beregninger, på bakgrunn av innspill fra aktører i bransjen i forbindelse med høringsuttalelsene til utvalgets forslag.

I likhet med antagelsene som ble lagt til grunn av utvalget er det antatt at prisene som betales av konsumentene ikke endres ved innføring av en lav merverdiavgiftssats på 8 pst. Hvis prisene ikke endres når avgiftsbelastningen reduseres, vil det medføre en økonomisk gevinst for aktørene. Alternativt kan aktørene tilpasse seg slik at den økonomiske situasjonen er uendret, mens prisene på tjenestene går ned. Kommuner som tar betalt for idrettstjenester kan se det som nødvendig å øke prisen på tjenestene. Dette har sammenheng med at kommunene allerede kan ha fått kompensert merverdiavgiftskostnadene gjennom momskompensasjonsordningen for kommunesektoren. Kommuner dette gjelder vil dermed ikke få ytterligere fradrag for inngående merverdiavgift.

Departementet antar at de økonomiske konsekvensene av avgiftsplikt for de deler som yter idrettsrelatert undervisning i form av ride- og skiskoler mv. vil gi begrenset provenyvirkning for staten. De økonomiske konsekvensene for disse aktørene antas dermed vil bli små med en merverdiavgiftssats på 8 pst.

10.2 Idrettsanlegg

Det ble i skissen av omlegging til utvidet merverdiavgiftsplikt for kultur- og idrettssektoren i budsjettet for 2010, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, anslått at provenytapet for staten ville bli om lag 500 mill. kroner årlig. Dette utgjør om lag 250 mill. kroner i påløpt provenytap og om lag 170 mill. kroner i bokført provenytap for 2010, ved innføring fra 1. juli 2010. I skissen i budsjettet ble det omtalt at mange idrettslag, som har store anleggskostnader, ønsker fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det ble uttalt at en slik

fradragsrett vil følge av en avgiftsplikt og det ble skissert at en nærliggende løsning kunne være å tillate en ordning med frivillig registrering. En slik frivillig registreringsordning ville innebære en merverdiavgiftsplikt med 8 pst. for de nye avgiftspliktige tjenestene og tilhørende fradragsrett. I provenyanslaget i budsjettet ble tatt høyde for en eventuell slik frivillig registreringsordning for idrettslag.

Regjeringen har varslet at den tar sikte på å foreslå en varig og rammestyrte momskompensasjonsordning for anleggsinvesteringer i regi av idrettslag, se omtale i avsnitt 8.2. På bakgrunn av dette er det ikke behov for en frivillig registreringsordning, slik det ble skissert som en mulig løsning i budsjettet.

Det bokførte provenytapet kan anslås å bli redusert med om lag 50 mill. kroner i 2010, som følge av at det ikke innføres en frivillig registreringsordning fra 1. juli 2010. Reduksjonen i provenytapet skyldes hovedsakelig at idrettslagene en antok ville benytte en eventuell frivillig registreringsordning ikke vil få fradrag for inngående merverdiavgift i tilknytning til driftskostnader og investeringer, som følge av at disse likevel ikke kan la seg registrere. Det vil dermed være budsjettmessig rom for å foreslå en bevilgning på 50 mill. kroner bokført i 2010 til en ordning for momskompensasjon for anleggsinvesteringer i regi av idrettslag. Det vises også til de økte bevilgningene på KUDs budsjett til momskompensasjon for frivillig sektor. Innenfor denne ordningen vil idrettslagene kunne søke momskompensasjon for driftskostnader.

I forbindelse med Regjeringens skisse til omlegging av merverdiavgiftsregelverket, herunder en mulig ordning med frivillig registrering, ble det varslet at behovet for overgangsordning ville bli vurdert. Når det legges opp til en kompensasjonsordning som gjelder allerede fra 1. januar 2010 vil det være begrenset behov for overgangsordninger. Det vises for øvrig til omtalen av overgangsordning i kapittel 12.

Med innføring av en rammestyrte kompensasjonsordning for merverdiavgiftskostnader til idrettsanlegg og forslaget om utvidet merverdiavgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet blir det innført en rekke tiltak med økonomiske fordeler for kultur- og idrettsområdet knyttet til merverdiavgiftskostnader. I tillegg innføres det en generell rammestyrte kompensasjonsordning av merverdiavgiftskostnader for frivillige aktører på om lag 400 mill. kroner i 2010, som vil bli økt til om lag 1,2 mrd. kroner innen 2014. En oversikt over denne støtten til kultur- og idrettssektoren er vist i tabell 10.2.

Tabell 10.2 Anslått provenytnap for staten og støtte til ulike deler av kultur- og idrettssektoren knyttet til merverdiavgiftskostnader. Mill. kroner 2010. Helårsvirkning.

	Kommer inn i momssystemet, provenytnap, mill. kroner.	Generell komp. ord. frivillig sektor, om lag 400 mill. kr.	Komp. ord. for idrettsanlegg, 50 mill. kr.
Kultur (museer)	245	-	-
Opplevelsessentre, fornøylesparker ol.	10	-	-
Treningssentre	0	-	-
Toppklubber ol. (i hovedsak eliteserie i fotball og ishockey for menn)	90	-	-
Golf	15	-	-
Breddeidrett (idrettslag)	-	søknad	50 (søknad)
Andre frivillige lag og foreninger	-	søknad	-
Sum	360	400	50

Tabellen viser at helårsvirkningen av den totale støtten til kultur- og idrettssektoren i forbindelse med merverdiavgiftskostnader blir om lag 810 mill. kroner i 2010. Til sammenlikning var støtten i 2009 på i underkant av 200 mill. kroner, som var bevilgningen til kompensasjonsordningen for merverdiavgiftskostnader knyttet til kjøp av tjenester i frivillige lag og organisasjoner. Dette tilsvarer en økning på om lag 610 mill. kroner i støtte til dekning av kultur- og idrettssektorens merverdiavgiftskostnader for 2010.

11 Administrative konsekvenser

11.1 For avgiftssubjektene

Utvidelsen av merverdiavgiftsplikten i tråd med forslaget antas ikke å få store administrative kostnader for de avgiftspliktige. En stor andel av de aktørene som omfattes av utvidet avgiftsplikt vil allerede være registrert for deler av sin virksomhet i Merverdiavgiftsregisteret. En utvidet avgiftsplikt vil i slike tilfeller ikke medføre vesentlig økte administrative byrder. For mange av dem som allerede er delvis avgiftspliktige vil de administrative byrdene derimot kunne bli noe redusert, ved at avgiftsplikten blir utvidet og man vil i mindre grad være avhengig av å ta stilling til om de enkelte anskaffelsen inngår i den avgiftspliktige eller

avgiftsfrie del av virksomheten. Flere av de nye avgiftspliktige virksomhetene må antas i stor grad å benytte elektroniske systemer i regnskapsføringen, og en utvidelse av avgiftsplikten vil nødvendiggjøre kun mindre tilpasninger.

Det vil være behov for en viss tid fra lovforslag og vedtak av loven og fram ikrafttredelse slik at de nye avgiftspliktige virksomheter får tilstrekkelig tid til nødvendige tilpasninger.

11.2 For skatteetaten

I Regjeringens skisse til reform som ble presentert i statsbudsjettet for 2010 ble det lagt til grunn et anslag på administrative kostnader for skatteetaten tilsvarende 8 mill. kroner årlig. Denne skissen inkluderte muligheten for en ordning med frivillig registrering i merverdiavgiftsmanntallet for idrettslag. Etter en nærmere dialog med idretten har departementet valgt å gå bort fra en slik ordning, se omtalen i avsnitt 8.2. I stedet innføres en ordning med en ny og varig, rammestyrte ordning med momskompensasjon for anleggsinvesteringer i regi av idrettslag.

Dette vil redusere antall nye enheter som kan registreres i Merverdiavgiftsmanntallet fra om lag 10 000 til om lag 5 000 virksomheter. Et anslag på administrative kostnader for skatteetaten reduseres dermed til i størrelsesorden 4 mill. kroner årlig. I anslaget inkluderes kostnader knyttet til administrativt merarbeid ved registrering av nye virksomheter, oppgavebehandling og -kontroll i tillegg til veiledning overfor de nye avgiftspliktige. I tillegg inngår kostnader ved informasjonstiltak.

12 Iverksettelse og eventuelle overgangsordninger

Regjeringen varslet i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.2.2 at det tas sikte på å fremme en proposisjon for Stortinget slik at endringen av merverdiavgiftsregelverket kan tre i kraft 1. juli 2010.

Endringen av merverdiavgiftstregelverket vil bl.a. medføre at flere næringsdrivende får utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Det er nødvendig bl.a. av hensyn til de avgiftspliktige at det går en viss tid fra endringer varsles og vedtas i Stortinget og til de iverksettes. En ulempe ved iverksettelse noe tid etter at forslaget er varslet, er imidlertid at det kan medføre tilpasninger ved at flere aktører avventer større investeringer inntil merverdiavgiftsplikten og fradragsretten inntreffer. Aktører som ikke utsetter eller ikke har mulighet til å utsette investeringene, vil måtte ta med merverdiavgiften i kostnadsgrunnlaget for investeringene. Dette kan reise spørsmål om overgangsordninger. Enhver overgangsordning reiser imidlertid en rekke prinsipielle og praktiske spørsmål, bl.a. om hvilke typer investeringer som eventuelt bør omfattes. En overgangsordning vil nær sagt uansett hvordan den utformes gi de aktørene som vil kunne dra nytte av overgangsordningen konkurransefordeler sammenliknet med aktører som faller utenfor en slik ordning.

Departementet vil vise til at det nå legges opp til en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget som i stor grad skjermer den frivillige delen av idretten fra avgiftsplikt. Det legges også opp til en egen ordning med momskompensasjon

for investeringer i idrettsanlegg fra 1.januar 2010. Dette begrenser behovet for en overgangsordning. Etter departementets vurdering er behovet og eventuelle gevinster av å etablere en overgangsordning samlet sett små. Departementet viser også til at det ikke ble etablert overgangsordninger i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 da det ble innført generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester.

Konsekvensene av å ikke innføre en overgangsordning er bl.a. at inngående merverdiavgift for anskaffelser mv. foretatt før lovendringens ikrafttredelse ikke gir rett til justering av inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 første ledd annet punktum.

13 Lovtekniske endringer

Forslagene innebærer at henvisninger til de berørte bestemmelsene må endres.

Forslaget til endringer i annet ledd i § 2-1 innebærer at nåværende annet til sjette ledd blir tredje til nytt syvende ledd. Dette medfører at henvisningen til § 2-1 annet ledd i § 11-3 annet ledd, må endres til § 2-1 tredje ledd. Henvisningen til § 2-1 første og annet ledd i § 14-3 tredje ledd og § 15-1 sjette ledd, må endres til § 2-1 første, annet og tredje ledd. Henvisningen i skattebetalingsloven § 16-30 til § 2-1 femte ledd må endres til § 2-1 sjette ledd.

Forslaget om å oppheve § 3-7 tredje ledd innebærer at nåværende fjerde til sjette ledd blir tredje til femte ledd. Dette medfører at henvisningen til § 3-7 fjerde ledd i § 7-1 må endres til § 3-7 tredje ledd. Henvisningen til § 3-7 fjerde ledd i skatteloven § 14-3 må endres til § 3-7 tredje ledd.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven mv. i kapittel 14.

14 Forslag til endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift og i merverdiavgiftsloven

14.1 Forslag til endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2010

Fra ddmmåa gjøres følgende endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2010:

§ 4 nye bokstaver f til k skal lyde:

f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,

g) adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,

h) omvisningstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11,

i) rett til å overvære idrettsarrangementer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-12,

j) rett til å utøve idrett samt undervisning i idrett som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-13

k) utleie av idrettslokaler og -anlegg mv., og omsetning av rettighet til slike lokaler og anlegg, for utøvelse av idrett som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-14.

14.2 Forslag til endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 1-3 første ledd ny bokstav l skal lyde:

l) idrettslag mv.: enhver juridisk person hvis idrettstilbud hovedsakelig er basert på ulønnet innsats.

§ 2-1 annet ledd skal lyde:

(2) Ved omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer er beløpsgrensen for registrering 2 millioner kroner. Registrering skal skje fra det tidspunktet det er sannsynlig at merverdiavgiftspliktig omsetning vil overstige beløpsgrensen.

Nåværende annet til sjette ledd blir tredje til nytt syvende ledd.

§ 2-1 syvende ledd nytt annet punktum skal lyde:

Departementet kan også gi forskrift om utfylling og gjennomføring av annet ledd, herunder om vilkår for registrering.

§ 3-5 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Unntaket omfatter ikke undervisning i idrett som skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen.

§ 3-7 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til teater-, opera- og ballettforestillinger, konserter, sirkus, dansetilstelninger med levende musikk samt datatreff og lignende arrangementer som er rettet mot barn og ungdom er unntatt fra loven.

§ 3-7 annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Unntaket omfatter ikke omsetning og formidling av omvisningstjenester.

§ 3-7 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde til sjette ledd blir tredje til femte ledd.

§ 3-8 skal lyde:

Idrett mv.

(1) Omsetning av tjenester i form av adgang til enkeltstående idrettsarrangementer er unntatt fra loven. Det er et vilkår at avgiftssubjektet ikke er registreringspliktig for tjenester som gir noen rett til å utøve idrett eller tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

(2) Omsetning fra idrettslag mv. av tjenester som gir noen rett til å utøve idrett er unntatt fra loven. Videre er omsetning fra idrettslag mv. av undervisningstjenester i idrett som skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen unntatt fra loven. Også

programmer og lignende varer av bagatellmessig verdi som omsettes i forbindelse med slike tjenester unntatt. Unntaket omfatter ikke omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere.

(3) Departementet kan gi forskrift om hva som menes med enkeltstående idrettsarrangement i første ledd.

§ 3-11 første ledd ny bokstav l skal lyde:

l) utleie av idrettslokaler og -anlegg mv. og omsetning av rettighet til slike lokaler og anlegg, for utøvelse av idrett, i en periode kortere enn 9 måneder. Det er et vilkår at avgiftssubjektet bruker lokalene også i virksomhet med avgiftspliktig omsetning av tjenester som gir noen rett til å utøve idrett eller tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

§ 3-13 første ledd nytt tredje og fjerde punktum skal lyde:

Unntaket omfatter ikke tjenester som gir noen rett til å utøve idrett eller undervisningstjenester i idrett som skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen. Det samme gjelder tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer samt utleie av idrettslokaler og – anlegg som nevnt i § 3-11 første ledd bokstav l.

§ 5-1 annet ledd skal lyde:

(2) Loven §§ 5-2 til 5-14 gjelder i den utstrekning det følger av Stortingets vedtak om merverdiavgift at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats.

Nye §§ 5-9 til 5-14 skal lyde:

§ 5-9 *Museer mv.*

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer og gallerier.

§ 5-10 *Fornøyelsesparker mv.*

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester i form av adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre.

§ 5-11 *Omvisningstjenester*

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av omvisningstjenester.

§ 5-12 *Idrettsarrangementer*

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

§ 5-13 *Rett til å utøve idrett mv.*

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester som gir noen rett til å utøve idrett. Det samme gjelder ved omsetning og uttak av undervisning i tilknytning til idrettsutøvelsen. Området for redusert sats gjelder ikke omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere.

§ 5-14 *Idrettslokaler og -anlegg mv.*

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved utleie av idrettslokaler og -anlegg mv. og omsetning av rettighet til slike lokaler og anlegg, for utøvelse av idrett, i en periode kortere enn 9 måneder.

§ 7-1 skal lyde:

§ 7-1. Varer som er fritatt eller unntatt ved omsetning i merverdiavgiftsområdet

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer som nevnt i § 3-6 bokstav d, § 3-7 *tredje* ledd, § 3-18, §§ 6-1 til 6-3, § 6-6 første ledd og § 6-15.

§ 11-3 annet ledd skal lyde:

(2) Ved kjøp av elektroniske kommunikasjonstjenester omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, skal tilbyder som nevnt i § 2-1 *tredje* ledd beregne og betale merverdiavgift.

§ 14-3 tredje ledd skal lyde:

(3) Dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak er falt under den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen i § 2-1 *første til tredje* ledd uten at virksomheten er slettet i medhold av denne paragrafen, skal avgiftssubjektet forbli registrert i minst to hele kalenderår.

§ 15-1 sjetten ledd skal lyde:

(6) Avgiftssubjektet skal levere omsetningsoppgave selv om merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak er falt under beløpsgrensen i § 2-1 *første til tredje* ledd.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 14-3 annet ledd skal lyde:

(2) Første ledd gjelder tilsvarende for inntekt ved salg av egenproduserte kunstverk som nevnt i merverdiavgiftsloven § 3-7 *tredje* ledd.

III

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 16-30 skal lyde:

§ 16-30. Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering

Departementet kan i forskrift bestemme at den som har mottatt varen eller tjenesten, er ansvarlig for merverdiavgift av varer og tjenester fra utenlandsk næringsdrivende som ikke er registrert ved representant etter reglene i merverdiavgiftsloven § 2-1 *sjetten* ledd.

IV

Endringene under I, II og III trer i kraft ddmmåå.