

Høringsuttalelse Handelshøyskolen BI

Kulturmomsutvalget – NOU 2008:7

1 Fokus på breddemodellen

Kulturmomsutvalget tar opp en rekke spørsmål om merverdiavgiftsplikten for kulturelle tjenester. I samsvar med utvalgets mandat foreslås en utvidelse av avgiftsplikten. I denne høringsuttalelsen vil Handelshøyskolen BI særlig fokusere på den såkalte breddemodellen. Et enstemmig Kulturmomsutvalg har foreslått at denne legges til grunn, fremfor subjektmodellen og aktivitetsmodellen.

Breddemodellen innebærer å oppheve unntaket for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og unntaket for rett til å utøve idrettsaktiviteter.

Handelshøyskolen BI vil ta opp enkelte konsekvenser av en slik utvidelse som Kulturmomsutvalget ikke har vurdert. Dette er forhold som burde ha vært utredet, og som høringsinstansene skulle ha fått påpekt for å kunne ta stilling til forslagene.

2 Bokføringsplikt – avhengig av profesjonell bistand

Breddemodellen vil medføre at en rekke flere organisasjoner blir avgiftspliktige. Til dels vil dette dreie seg om små organisasjoner som er drevet på mer eller mindre frivillig basis. Merverdiavgiften er en viktig inntektskilde for det offentlige. For dem som er en del av systemet, er det avgjørende for kontrollmyndighetene at det foreligger god dokumentasjon. Kravene til økonomisk rapportering er omfattende.

Ved vedtagelsen av bokføringsloven 19 nov 2004 nr 73 med den tilhørende bokføringsforskriften 1 des 2004 nr 1531 ble kravene til den løpende dokumentasjon av transaksjoner presisert, modernisert og til dels skjerpet. Skattemyndighetene bidro vesentlig til utformingen av loven fordi den gir reglene om hvordan de skatte- og avgiftspliktige skal legge opp sin dokumentasjon slik at myndighetene kan se at pliktene etterleves.

Bokføringsloven § 2 annet ledd bestemmer at ”enhver” som skal ”levere ... omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives”. Den som skal levere næringsoppgave, har også bokføringsplikt etter

loven. Mange frivillige organisasjoner som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven 1999 § 2-32, vil etter Kulturmomsutvalgets breddemodell bli registreringspliktige for merverdiavgift og dermed bokføringspliktige.

For dem som ikke kjenner bokføringsloven, kan det ofte synes å herske uklarhet om hva loven innebærer. En del kan gi inntrykk av å tro det dreier seg om det som kan kalles en form for noteringsplikt: At man skal ha orden i bilagene, og notere løpende de utgifter og inntekter som oppstår. Bokføringsloven rekker langt videre og går betydelig ut over det man ut fra sunn fornuft vil kunne håndtere med en rimelig vilje til orden i bilag og notater. Loven oppstiller spesifikasjonsplikter, nærmere beskrevne dokumentasjonsplikter og krav til periodevis rapportering. Plikter til spesifikasjon betyr at man periodevis skal avstemme reskontroer over merverdiavgift, lønn, kunder og leverandører.

Det vil nok være bred enighet om at ingen vil klare å etterleve bokføringsloven uten behørig utdanning. Å underlegge en frivillig organisasjon bokføringsloven innebærer at den gjøres avhengig av profesjonell hjelp. Fordi bokføringsloven er så viktig for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollvirksomhet, har lovgiveren funnet det nødvendig å gi en helt generell straffehjemmel i § 15 for den som overtrer bestemmelser i bokføringsloven eller i bokføringsforskriften. Å utvide avgiftsområdet er dermed å foreta en betydelig utvidelse av de straffebelagte handlinger som er mulig for tillitsvalgte og ledere i en frivillig organisasjon.

Det er beklagelig og vanskelig å forstå at Kulturmomsutvalget i sin 211 s lange utredning ikke ett sted ser ut til å nevne bokføringsloven eller bokføringsforskriften. Dermed er det vanskelig å se at høringsinstansene har fått et tilstrekkelig grunnlag for å forstå konsekvensene av forslaget om en drastisk utvidelse av antall organisasjoner som underlegges avgiftsplikt. Flere steder omtaler utvalget vagt at avgiftsplikt utløser administrative og regnskapsmessige byrder. Men dette er for upresist i forhold til det meget omfattende regelverk det dreier seg om.

Utvalget burde tydeligere uttalt at man fremmer et forslag om frivillige organisasjoner som gjør at alle de som omfattes, må basere seg på profesjonell hjelp. Ut fra bred undervisningserfaring med bokføringsloven kan man spissformulert slå fast at denne loven ikke er for amatører. Kulturmomsutvalgets forslag innebærer en brytning mellom det profesjonelle og frivillige amatør-Norge som hadde fortjent en påpekning og diskusjon.

Selvfølgelig må det offentlige være fri til å mene at alle frivillige organisasjoner over en viss størrelse skal underlegges offentligrettslige plikter som gjør at de må søke profesjonell hjelp. Men dette er et prinsipielt spørsmål Kulturmomsutvalget skulle ha formulert.

Innstillingen kan nærmest gi inntrykk av at utvalgets medlemmer ikke kjenner bokføringsloven, og heller ikke har innsett disse konsekvenser av sitt forslag.

I dag er det visse unntaksbestemmelser for bokføringspliktige med få transaksjoner, jf bokføringsforskriften § 4-1. Med dette menes ”foretak som har færre enn 300 bilag i året”. Dette vil imidlertid være et unntak som vil gjelde svært få frivillige organisasjoner. Med bilag menes ikke transaksjoner. Én transaksjon kan gi opphav til flere bilag: Faktura, betaling, kontoutskrift mv. Et forhold som kunne drøftes, ville være lempninger i bokføringsreglene for organisasjoner som ikke er regnskapspliktige, jf regnskapsloven 1998 § 1-2 første ledd nr 9, men som likevel etter breddemodellen får plikt til å levere omsetningsoppgave.

Kultur momsutvalget viser flere steder til erfaringene med innføring av moms på kinobilletter fra 1 jan 2005. Både i vedlegg 1 og i innstillingen nevnes at er i stor grad er de minste kinoene som har kommet dårligst ut av innføring av moms. En av grunnene er nok de plikter til en annen type dokumentasjon merverdiavgiftsplikten har medført. Vedlegg 1 pkt 6.3 gjengir en uttalelse fra en kino om ”Etter innføringa av MVA har vi sett vekk føringa av rekneskapen. Før gjorde kasserar det sjølv.”

Imidlertid bruker ikke utvalget disse klare erfaringene i innstillingen. Ved helt å la være å nevne bokføringsloven, har man kanskje heller ikke vært tilstrekkelig bevisst hva disse erfaringene innebærer. Rent økonomisk må det antas at få, om noen, frivillige organisasjoner vil klare å finne profesjonell regnskapshjelp til å etterleve bokføringspliktene uten en utgift på minimum kr 10 000 – 20 000. I tillegg er det på landsbasis mange steder ganske enkelt vanskelig å finne tilstrekkelig kvalifiserte regnskapsfolk som ønsker flere av denne type mindre, og sjelden spesielt lønnsomme klienter. Selvfølgelig vil det være organisasjoner som har medlemmer og interesserte med regnskapskompetanse som kan yte hjelp rimelig eller vederlagsfritt. Men en lovgiver kan ikke forutsette denne type løsninger når man underkaster nye organisasjoner omfattende og straffebelagte plikter. Disse forhold skulle vært diskutert, og kostnadene skulle ha vært trukket inn i Kultur momsutvalgets kalkyler.

Flere steder sammenholder Kultur momsutvalget beregninger over refundert moms før og etter innføringen av utvidet moms for kulturelle tjenester. Men det blir galt å omtale dette nærmest som en nettoeffekt som skal begrunne reduserte overføringer. Men må trekke inn de økte kostnadene som organisasjonene påføres og diskutere om dette skal medføre reduserte overføringer, slik at de bokføringsmessige kostnadene ved omleggingen belastes de frivillige organisasjonene.

3 Skjermingsmodeller – omsetningsgrense på kr 300 000

For å skjerme mindre frivillige organisasjoner fra utvidelsen av det avgiftspliktige området, foreslår Kulturmomsutvalget at veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner med årlig omsetning under kr 300 000 holdes utenfor. Dette representerer en økning fra dagens grense fastsatt i 1995 på kr 140 000.

Tallet kr 300 000 virker nesten tilfeldig valgt. Det legges ikke frem noen presentasjon av antall organisasjoner som da vil falle utenfor, eller nærmere tallgrunnlag for å begrunne valget av tall. I enkelte avsnitt legges frem noe statistikk over organisasjoners omsetning men uten at dette brukes til å begrunne grensen på kr 300 000.

Ut fra den dokumentasjon utvalget selv legger frem i vedlegg, men ikke i særlig grad bruker til å begrunne sine forslag, fremgår at det er grunn til å tro at det foreligger atskillig eller noe underrapportering av omsetningstall i slike organisasjoner. Mye kan tyde på at en slik hypotese om underrapportering kan være riktig. Veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner synes ikke å være et prioritert område fra avgiftsmyndighetenes side. Bokettersyn kan nok lett avdekke mangler, men vil ofte være krevende fordi dokumentasjonen kan ha mangler, og vil nok stort sett gi lite øket proveny i forhold til andre kontrollopgaver.

Med en vesentlig utvidelse av avgiftsplikten kan nok dette bli endret. En registreringsgrense på kr 300 000 kan nok bli gjenstand for mer oppmerksomhet fra både organisasjoner og myndigheter enn dagens terskel på kr 140 000. Dermed kan forslaget til skjerming dreie seg om en vesentlig mindre økning rent faktisk enn hva det nominelle sprang fra kr 140 000 til kr 300 000 kunne indikere.

Handelshøyskolen BI vil anta at grensen bør settes vesentlig høyere, f.eks. til kr 1 000 000, for at den skal innebære en reell skjerming. Det bør være adgang til frivillig registrering fra f.eks. kr 300 000.

4 Virksomhet vs ideell aktivitet

Kulturmomsutvalget legger vesentlig vekt på at det i dag kan være vanskelig å avgrense unntatte tjenester fra andre og fordelingsproblemer ved inngående merverdiavgift ved delt virksomhet. Fremstillingen her synes skjev i det man så sterkt betoner de problemene som er i dag, mens man knapt tar opp de som vil følge av utvalgets forslag.

Særlig er det fra en faglig synsvinkel beklagelig at utvalget ikke går nærmere inn på avgrensningen av virksomhetsbegrepet i avgiftsrettslig sammenheng. Med Kulturmomsutvalgets breddemodell vil det bli en veldig aktuell problemstilling hva som konkret skal kreves før det foreligger virksomhet.

I flere år ble det fra avgiftsmyndighetenes side til dels forutsatt at grensen for virksomhet var det samme i inntektsskatteretten og merverdiavgiftsretten. Ut fra høyesterettspraksis og juridisk teori er det standpunktet forlatt. Det er alminnelig enighet om at det avgiftsmessige virksomhetsbegrep i visse relasjoner er annerledes enn det skattemessige. Men det er ikke avklart hvor grensen går for frivillige organisasjoner.

Dette er et punkt hvor man måtte kunne vente at Kulturmomsutvalget ville foretatt en nødvendig drøftelse. I stedet har utvalget nøydt seg med en del steder å nevne problemstillingen, men uten noe sted å drøfte den. Fremstillingen er også upresis.

Loppemarkeder er f.eks. nevnt flere steder. Noen steder sies generelt at de etter praksis ikke er avgiftspliktige. Andre steder knyttes det an til en tre dagers grense for avgiftsfrihet. Det nevnes ikke at dette er av de uløste spørsmål. Skattedirektoratet har i sin brosjyre om frivillige organisasjoners avgiftsplikt oppstilt et tre dagers kriterium. I juridisk teori er dette til dels avvist. Ingen sikre kilder avgjør spørsmålet. Kulturmomsutvalgets innstilling kan gi inntrykk av at man hverken kjenner diskusjonen eller har sett problemstillingen.

Videre, og mer grunnleggende, det i avgiftsrettslig litteratur diskutert hvor langt man skal vektlegge selve transaksjonene i forhold til virksomhetsbegrepet i avgiftsretten. I stedet for å se på overskuddet rent regnskapsmessig, er det spurt hvor mye vekt man f.eks. skal legge på at en virksomhet (som ikke driver eksport eller annen nullsats) konsekvent viser større inngående avgift enn utgående. Utvalget tar ikke stilling til denne type sentrale avgrensningsspørsmål. Utvalgets innstilling vil på dette område skape et avklaringsbehov der man kunne ha forventet en påpekning av de spørsmål som er reist i den avgiftsrettslige diskusjon.

Selv om utvalget i forhold til en del særlige avgrensninger og unntak vil knytte an til begrepet veldedige og allmennyttige organisasjoner, vil det fortsatt være en rekke situasjoner der man først må forholde seg til om det foreligger virksomhet. Ved en omsetningsgrense på kr 300 000 vil dette fortsatt kunne være en problemstilling, selv om den vil være mindre. Ved en omsetningsgrense på kr 1 000 000 som foreslått her, vil dette problemet stort sett være eliminert. Men dette vil bare gjelde for de organisasjoner som kvalifiserer som veldedige og allmennyttige. For andre ideelle organisasjoner vil avgrensningsspørsmålet mot virksomhet oppstå allerede ved omsetning over kr 50 000.

Det er et tankekors at Kulturmomsutvalget legger så stor vekt på de avgrensningsproblemer som gjeldende rett skaper, men ikke går nevneverdig inn i de avklaringsproblemer deres eget forslag vil forårsake i forhold til et så sentralt avgiftsrettslig begrep som virksomhetsbegrepet. Dette manglende merverdiavgiftsrettslige fokus illustreres

kanskje ved litteraturlisten som ikke har en eneste referanse til den etter hvert mer rikholdige norske avgiftsrettslige litteratur, ut over Skattedirektoratets egen håndbok og lovforarbeider. På samme måte som det ikke er noen referanse til regnskaps- eller bokføringslitteratur som også er av de sentrale punkter utvalget har valgt ikke å dekke.

Kulturmomsutvalget tar selv opp spørsmålet om avgrensning mellom avgiftsfri kontingent og avgiftspliktig omsetning. Men utvalget bidrar lite til hvordan grensen skal trekkes ut over å fremheve at det må gis retningslinjer. Det er nesten vanskelig å se for seg foreninger hvor dette ikke vil kunne bli en aktuell problemstilling – særlig under breddemodellen.

Skulle lovgiver gå videre med Kulturmomsutvalgets forslag, må det her gis nærmere retningslinjer, og en forskriftshjemmel Finansdepartementet måtte pålegges å benytte.

5 Sikkerhetsventil konkurransevidning

Utvalget er i tilknytning til flere av sine forslag inne på muligheten for å gi Finansdepartementet hjemmel for å gripe inn ved konkurransevidning. Slik utvalget selv påpeker har det vært flere slike hjemler som aldri eller sjelden har vært benyttet. Generelt synes den type sovende hjemler som en forstyrrelse i lovgivningen som det er bedre ikke å innføre. Skulle problemet virkelig oppstå, kan lovgiveren evt komme tilbake til det. Men lovstoffet bør ikke belastes med bestemmelser som det er liten grunn til å tro vil bli brukt.