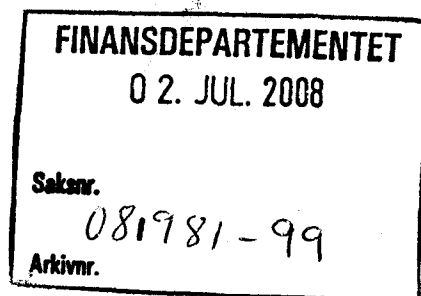




Advokatforeningen

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



Også sendt pr. e-post til postmottak@jd.dep.no

Deres ref: 08/981
SL FML/rla

Vår ref: #68942v1/th-th

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@jus.no T +47 22 03 50 61

24.06.2008

Høringsuttalelse - NOU 2008:7 Kulturmomsutvalget

Vi viser til departementets høringsbrev til høringsinstansene av 2.april 2008 vedrørende forslag til utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som en uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget består av Christin Bøsterud, Eivind Bryne, Marianne Brockmann Bugge, Knut-Tore Toftegaard og Jan Kolbjørnsen. I og med at Marianne Brockmann Bugge har vært medlem av utvalget som har avgitt innstilling i saken har hun ikke deltatt i lovutvalgets arbeid med saken.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

En gjennomgang av avgiftsreglene på kultur- og idrettsområdet, herunder frivillig sektor, har lenge vært bebudet.

De forslag som er fremlagt, bygger på en relativt bred gjennomgang av forholdene omkring de

virksomheter forslagene er ment å påvirke, og av en rekke problemstillinger som det har vært aktuelt å drøfte og ta stilling til som grunnlag for forslagene.

Utvalget har blant vurdert økonomiske konsekvenser og sett på hvilke eksisterende tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og administrative konsekvenser av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget. Mye av dette stoffet som er presentert i NOU 2008:7 kapittel 1-17, ligger utenfor det Advokatforeningen som høringsinstans finner det naturlig å ha merknader til.

Vår kommentar vil i det alt vesentlige være rettet mot forslagenes merverdiavgiftsrettslige side, herunder hvorvidt forslagene medvirker til et bedre merverdiavgiftssystem, om den vurdering som er foretatt av ulempene mv av dagens regelverk er treffende, og om de konkrete forslagene innenfor rammene av prinsippene for merverdiavgiftssystemet, antas å kunne bedre situasjonen for kultur/idrettssektoren.

Det følger av dette at våre merknader i liten eller ingen grad vil beskjeftige seg med f.eks. beskrivelse av kultur- og idrettssektoren mv som sådan (kap. 3), merverdiavgiftens rolle i et samfunnsøkonomisk perspektiv (kap. 4) i valg av avgiftssats, provenyeffekten og tiltak for å nøytralisere slike effekter.

Når det gjelder valg av modell (bredde, subjekt eller aktivitetsmodellen) peker breddemodellen seg ut som den isolert sett mest hensiktsmessige etter vår oppfatning. Dette samsvarer også med kulturkommisjonens enstemmige forslag, og vi finner det på dette grunnlag uhensiktsmessig å gå nærmere inn på subjekt og aktivitetsmodellen. Utvalgets ambisjon og ønske om en rendyrket "breddemodell" som skal harmonere med merverdiavgiftssystemet og samtidig gi best mulig ramme betingelser for kultur, kan vise seg vanskelig å oppfylle. Merverdiavgiftssystemet er det system som gir best rammebetingelser for næringslivet, forutsatt et moderne regelverk og en pragmatisk myndighetspraksis. Fremtidige forbedringer av reglene om fradragsrett for inngående avgift og mer samarbeidsorientert myndighetspraksis vil vise seg vel så viktig som valg av en modell som favner om det vide spekter av kulturelle aktiviteter som utvalget har hatt til intensjon å ta inn i merverdiavgiftssystemet. Det er all grunn til å anta at, når de nye lovreglene skal utformes, vil det måtte foretas en ytterligere avgrensning av avgiftsplikten, utover den bebudete oppheving av unntaket for adgangsbilletter til kultur og idrettsarrangementer og unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet. De ytterligere avgrensninger av dagens unntak for "hjelpetjenester" i kulturlivet, vil ventelig bli aktivitetsbasert og subjektbasert som i dagens merverdiavgiftssystem forøvrig, jf. mval §§ 5b nr 1 og 11.

Innledningsvis vil vi kort kommentere kapittel 1 – utvalgets mandat og sammensetning, hvor det under punkt 3 – hovedproblemstillingen – er redegjort for flere avgiftsmessige forhold som medvirker til å aktualisere behovet for endring/utvidelse av avgiftsplikten i denne aktuelle sektor.

Vi oppfatter dette punkt som ikke helt treffende, idet man etter vår oppfatning fremhever som et problem forhold som ikke nødvendigvis er og heller ikke trekker inn de fordeler for kultur- og idrettsorganisasjoner mv rent avgiftsmessig som ligger i de foreliggende avgiftsunntak.

Det har etter vår oppfatning og erfaring ikke vært spesielt store problemer med å fastslå hvorvidt aktiviteter faller utenfor eller innenfor unntaksbestemmelsen i mval. § 5 b første ledd nr 5 og 12. I den grad en virksomhet av den type som utredningen og forslaget i NOU 2008:7 er rettet mot faller innenfor disse unntakene, representerer dette en administrativ fordel både for avgiftsmyndighetene og organisasjonene selv, idet man ikke har noe avgiftsregelverk, og heller ikke noe tilhørende byråkrati, å forholde seg til.

Det vises under samme punkt til konkurransevidningen mellom aktører innen samme bransje. Det er ikke gitt eksempler på dette, og vi kan vanskelig se dette som en aktuell problemstilling all den tid de foreslåtte regelendringer gjelder såkalte artsbestemte unntak. Det er m.a.o. aktivitetenes innhold som er unntatt/evt avgiftspliktig etter gjennomføring av en lovendring som foreslått, hvilket forutsetter at alle aktører må forholde seg til samme avgiftsregelverk uansett organisasjonsform.

Vi vil anta at konkurransevidning i mindre grad er et problem i forholdet mellom eksempevis en trekkspillfestival og en festival for moderne dans, enn mellom de næringsdrivende som merverdiavgiftssystemet egentlig er til for. Vi oppfatter derfor vektlegging av konkurransenøytralitet i denne sammenheng som mindre viktig enn at merverdiavgiftssystemets nøytralitetsprinsipp blir ivarettatt.

Henvisningen til problemene mht fordeling av inngående mva er relevante, men vi er ikke i stand til å se at dette er problemer som helt kan unngås ved de regelendringer som foreslått, idet både tilskudd og medlemskontingenter normalt vil åpne for tilsvarende og evt nye lignende problemstillinger.

Utvalget har spesielt vist til medlemskontingent, som er unntatt for avgiftsplikt etter merverdiavgiftslovens § 5 bokstav f. Utvalget legger til grunn at medlemskontingent fremdeles skal være unntatt merverdiavgift, men det heter i utvalgets konklusjon: Utvalget legger imidlertid til grunn at inntekter fra medlemskontingenter til slike organisasjoner eller foreninger ikke vil begrense fradragsretten hvor kontingenten kun går til å dekke organisasjonens ideelle formål. Bare i tilfeller hvor kontingenten fremstår som et vederlag for varer og tjenester som tilbys i konkurranse med andre, og det foreligger et tilbud om individuell bistand til medlemmene, kan etter utvalgets forutsetninger en slik begrensning i fradragsretten oppstå.

Utvalget peker i denne forbindelse bl.a. til at forholdet til medlemskontingent kontra avgiftspliktige tjenester i denne forbindelse vil kunne reise en del spørsmål. Utvalget nevner som et eksempel en golfklubb som etter innføring av en breddemodell ser seg tjent med å innføre en høy medlemskontingent som ikke skal ilegges merverdiavgift istedenfor en høy pris for å benytte banen som ilegges merverdiavgift. Utvalget har imidlertid ikke kommet nærmere inn på hvordan en slik grense med hensyn til hva som er et avgiftspliktig vederlag for en avgiftspliktig rett til å utøve idrettsaktivitet og hva som er et unntatt vederlag for et medlemskap skal innebære.

Advokatforeningen mener at det vil kunne oppstå vanskelige avgrensningsspørsmål og også

spørsmål om avgiftsmessige innordningsmuligheter. Omfanget av de tilbud en medlemskontingent gi vil kunne variere fra en aktivitet i forhold til annen aktivitet. Advokatforeningen ser det som viktig at det i så fall presiseres nærmere en avgrensning av hva som er medlemskontingent og hva som ikke er det. Medlemskontingenter inneholder normalt vederlag for en blandet leveranse av ulike tjenester. Ifølge en alminnelig tolkning av merverdiavgiftslovgivningen skal en registreringspliktig organisasjon beregne merverdiavgift "i tilfeller hvor kontingenten fremstår som et vederlag for varer og tjenester som tilbys i konkurranse med andre, og det foreligger et tilbud om individuell bistand til medlemmene", med derav følgende fradragsrett.

Det vises også til merverdiavgiftslovens § 5 nr 1 bokstav d, e, og g, med ordninger som spesielt gjelder veldedige og allmennyttige ideelle institusjoner og organisasjoner. Spørsmålet blir om disse aktiviteter som i dag faller utenfor det avgiftspliktige området vil innebære en begrensning i fradragsretten.

Advokatforeningen legger til grunn at det i den grad varer av ubetydelig verdi for eksempel, kan selges uten beregning av merverdiavgift, så foreligger det heller ikke noen korresponderende fradragsrett for slike anskaffelser. Selv om Kulturmomsutvalget viser til at medlemskontingent ikke skal innvirke på fradragsretten, gjenstår fremdeles spørsmålet om de andre anskaffelser som kan faktureres uten merverdiavgift og som er unntatt for merverdiavgift dels etter § 5 eller dels etter § 70 (dugnadsinnsats) osv. vil medføre at noen organisasjoner og institusjoner fremdeles vil få en forholdsmessig fradragsrett på fellesanskaffelser.

Kumulasjonseffektene av å drive virksomhet utenfor mva-lovens område er en alminnelig effekt av avgiftssituasjonen og er ikke spesiell for kultur og idrett mv, men vi vil påpeke at disse effektene for denne type virksomheter normalt vil være mindre enn for andre fordi frivillighet/medlemsinnsats og dugnad ofte er fremtredende trekk f.eks. innen idrett, mens det for kulturvirksomhet innenfor konserter mv vil være en kostnadsside som også i stor grad er avgiftsunntatt, f.eks. i ht mval. § 5 b nr 14 eller § 5 første ledd nr 1 a. De som nyter ytelsene fra disse aktuelle virksomhetene vil stort sett gjøre dette som privatpersoner, og da forutsetter vi at kumulasjonseffektene ikke er spesielt store. Ideelt sett bør kumulasjonseffektene verken være større eller mindre enn en passende andel av den pris forbrukeren betaler for å benytte tilbudet, hvilket er hva merverdiavgiftssystemet generelt tilstreber. Dernest vil det alltid ligge en kumulativ effekt på merverdiavgiften for anskaffelser fra leverandører som ikke er avgiftspliktige. Det gjelder for eksempel finansielle tjenester hvor kostnader med merverdiavgift vil ligge innbakt også på registrerte næringsdrivende som kjøper slike tjenester.

Avslutningsvis under dette punkt vil vi tilføye at Advokatforeningen ser det som en betydelig fordel i relasjon til byråkrati og administrative kostnader å ikke være omfattet av registrerings- og avgiftsplikt.

Det å være registrerings- og avgiftspliktig medfører nettopp betydelige administrative oppgaver og ansvar.

Regelverket er omfattende og vanskelig, og gjelder utenom selve avgiften krav til salgsdokumenter, legitimasjonsregler, bokføringsregler, omsetningsoppgaver, innsendelse og betalingsfrister mv. I tillegg til dette ligger en betydelig risiko tilknyttet muligheten for å gjøre feil med en tidsramme tilbake på inntil 10 år når man som registrert er innenfor kontroll og myndighetsområdet til avgiftsmyndighetene. Det må være en overordnet målsetning å redusere de avgiftspliktiges ulemper generelt.

Det faktum at dette ikke er nevnt som en del av de administrative omkostninger som vil følge av en utvidet avgiftsplikt, kan lede til at det som er uttrykt å være hovedmål ved utredningen i siste avsnitt i kap. 1 punkt 3 hviler på et noe sviktende grunnlag.

Vår oppfatning er at utredningen ville vunnet tyngde ved å balansere fordelene ved et øket avgiftsfradrag med de administrative omkostninger dette kan medføre og ikke minst risikoen. En rekke av aktørene i idrett og kulturliv vil ikke ha de ressurser som dagens administrative byrde for de merverdiavgiftspliktige faktisk forutsetter.

Vi vil etter dette gå over til å mer generelt kommentere utvalgets beskrivelse av den valgte modellen, dvs breddemodellen (kap. 10).

Som nevnt innledningsvis er Advokatforeningen isolert enig i at den valgte modell fremstår som den mest hensiktsmessige utfra en totalvurdering og i hvert fall sammenholdt med de to andre modellene som er vurdert og forkastet.

Kultur momsutvalget gir i sin beskrivelse av modellen en oversiktlig og lett tilgjengelig beskrivelse av breddemodellen på henholdsvis kultur- og idrettsområdet.

Når det gjelder de avgiftsrettlige effektene har man valgt å nedtone problemene. Advokatforeningen vil i denne forbindelse nevne at museer og gallerier som særlig omtales, vil være registrerings- og avgiftspliktige etter henholdsvis mval. § 11 (offentlig eie eller drift) eller § 10 (private eide og drevne). Her er det en viktig forskjell, og dette er at næringskravet ikke gjelder for § 11-virksomheter, men vil gjelde for § 10-virksomheter. Dette kan lede til betydelige forskjeller.

Når det gjelder næringskravet som sådan (for de dette vil være aktuelt for) vil det oppstå store problemer mht den konkrete vurderingen, og dermed for en enhetlig praksis. Det vil i varierende grad kunne forekomme aktivitet som i ht særlig adm. avgjørelser vil falle utenfor registrerings- og avgiftsplikten. Videre vil det antagelig i betydelig grad foreligge unntatte medlemskontingenter og i tillegg tilskudd og gaver i varierende utstrekning mv. Dette vil gjøre næringskravsvurderingen problematisk.

Det foreligger forøvrig administrative avgjørelser hvor virksomheter som følge av større offentlige tilskudd, er blitt slettet i avgiftsmanntallet, hvorefter utbetalt avgift til gode er krevd tilbake med hjemmel i mval. § 55 første ledd nr 3.

Problemene som åpenbart må følge av næringskravet som registreringsgrunnlag og evt fremtidig fordelingsproblematikk, er etter vår oppfatning klart underkommunisert i NOU 2008:7. I kultur momsutvalgets rapport legges det opp til at den næringsmessige vurderingen av

kulturaktørene skal gjøres etter de ordinære regler i merverdiavgiftsloven. I praksis er dette blant annet tolket slik at virksomheten må drives for eierens regning og risiko og være egnet til å gå med overskudd, om ikke med en gang så i alle fall over tid. Kulturmomsutvalget har imidlertid under punkt 10.2, side 132 påpekt at når det gjelder aktører som mottar offentlig støtte, vil disse isolert sett ikke drive i næring dersom man ser bort fra støtten. Aktiviteten vil således i utgangspunktet ikke være egnet til å gå med overskudd. Utvalget har i denne anledning uttalt at man må se hen til den offentlige overføringen, slik at det er det samlede vederlag, både fra driften og fra det offentlige som danner grunnlaget for næringsvurderingen.

På denne bakgrunn må det antas at de aller fleste aktører som mottar offentlig støtte vil anses som næringsdrivende så fremt den avgiftspliktige omsetningen overstiger kr 50 000/140 000 i en 12-månedersperiode. Det må videre antas at det i denne anledning ikke vil stilles strenge krav til hvor stor den avgiftspliktige omsetningen må være i forhold til samlede inntekter, så fremt den er over kravet til registreringsgrense. Dette betyr at eksempelvis museum som kun har beskjedne inntekter fra billettsalg, må anses som næringsdrivende på lik linje med andre museer som driver sin virksomhet uten offentlig støtte. Det kan også reises spørsmål om museet i det hele tatt er avhengig av billettinntekter for å anses som avgiftspliktig for hele sin virksomhet så lenge andre avgiftspliktige inntekter, for eksempel fra kiosk og/eller reklame overstiger kr 50 000/140 000. I motsatt fall vil det kunne oppstå store konkurransemessige forskjeller mellom museer som har inntekter fra denne delen og museer som velger ikke å ta inngangspenger.

Utvalgets drøftelse av næringsbegrepet er gjort med grunnlag i at støtten og overføringene kommer fra det offentlige. Private overføringer, hvor det ikke foreligger noen gjenytelse eller gaver er imidlertid ikke vurdert. Mange organisasjoner mottar slike private gaver og støtte som del av driften. Denne økonomiske støtten er ofte en forutsetning for driften. Dersom kravet til næring skal vurderes annerledes enn ved offentlig støtte, vil det kunne oppstå store konkurransemessige forskjeller mellom aktører som opptrer i samme marked. Vi antar derfor at næringsbegrepet skal vurderes på samme måte uavhengig av hvor støtten kommer fra.

En ny og tilsvarende fullmaktsregel som den som nå finnes i mval. § 5 annet ledd for å hindre konkurransevridding har i praksis allerede vist seg lite virksom, og i den grad lignende regler skulle komme til anvendelse innen kultur og idrett mv vil dette redusere forutberegneligheten i systemet. Merverdiavgiftslovgivningen må være mest mulig normativ. Følgelig vil det være viktig at denne kulturmomsreformen medfører en generell avgiftsplikt også for eksempelvis impressario- og lysmestertjenester, som uttrykkelig avklares i lovforarbeidene.

En frivillig registreringsordning basert på særlige behov tilknyttet større investeringer vil gi store muligheter for tilpasninger, forutsatt at det ikke gis korreponderende regler som utelukker at noen kan gå ut og inn av avgiftssystemet. Det må forutsettes at justeringsreglene evt kan gis anvendelse.

Når det gjelder etablering av et fribeløp knyttet til omsetning av adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer, vil vi kort bemerke at dette fremstår som relativt komplisert ordning og dermed som lite robust for å bruke utvalgets egen terminologi.

Ovenstående leder til at Advokatforeningen vil finne det mest nærliggende og riktig å enten la den någjeldende registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner

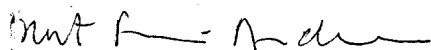
gjelde generelt innenfor det regelverk som forøvrig vil følge av breddemodellen, eller å fastsette en ny generell omsetningsgrense til forslagsvis 300.000 kroner.

Avslutningsvis vil vi kort bemerke tilknyttet det gitte eksemplet for museum innenfor breddemodellen, at det gitte eksempel forutsetter full avgiftsplikt og fullt avgiftsfradrag innenfor breddemodellen. Dette samsvarer med hensikten bak forslaget. Dette vil nok i mange tilfeller være riktig på basis av at et museum som er offentlig eiet eller drevet virksomhet vil være registreringspliktig i ht mval. § 11 hvor næringskravet ikke gjelder.

Et museum som derimot er privat eiet/drevet institusjon må imidlertid vurderes i ht mval. § 10, og dette vil medføre at den fulle effekten av breddemodellen bare vil oppstå forutsatt at næringskravet er oppfylt. Det er ikke overveiende sannsynlig av de ordinære næringskriteriene normalt vil være oppfylt for et privat museum, hvoretter forskjellen avgiftsmessig sammenlignet med et offentlig eiet/drevet museum kan bli betydelig.

En opprydding og klarlegging av næringskriteriene vil være en forutsetning for det videre arbeidet med denne kulturmomsreformen. Sammen med en generell registreringsgrense og betydelig reduksjon av etterlevelsesomkostningene, vil et konsistent regelverk med større forutberegnelighet og færre skjønsmessige vurderinger, være et viktig bidrag til forbedring av merverdiavgiftsregelverket.

Vennlig hilsen



Berit Reiss-Andersen
leder



Merete Smith
generalsekretær