

NOU

Norges offentlige utredninger **NOU 2008:7**

Kulturomsutvalget

Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget
på kultur- og idrettsområdet

Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 1. desember 2006.
Avgitt til Finansdepartementet 26. februar 2008.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-0961-8

07 Gruppen AS

Til Finansdepartementet

Ved kongelig resolusjon 1. desember 2006 ble det oppnevnt et utvalg for å vurdere merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet, herunder frivillig sektor. Utvalget legger med dette fram sin innstilling.

Oslo 26. februar 2008

Arild Hervik
leder

Ann Lisbet Brathaug	Birgitte Brekke	Marianne Brockmann Bugge
Randi G. Hjelm-Hansen	Turid Hundstad	Tor Lande
Grete Ness	Trond Okkelmo	Børre Rognlien

Erik Mæhlen Larsen
sekretariatsleder

Arnt Hermansen
Geir Mo Johansen
Inger Lande
Fredrik Mohn Lian
Jarle Nordal
Grace Vasquez

Innhold

1	Utvalgets mandat og sammensetning	9	5	Beskrivelse av merverdiavgiftsregelverket	53
1.1	Utvalgets mandat	9	5.1	Generelt om merverdiavgiftssystemet	53
1.2	Utvalgets sammensetning	10	5.1.1	Innledning	53
1.3	Avgrensning av mandatet	11	5.1.2	Plikten til å beregne merverdiavgift for registrerte næringsdrivende ..	53
1.4	Utvalgets arbeid og møtevirksomhet	13	5.1.3	Fradragsretten for registrerte næringsdrivende	54
2	Sammendrag	14	5.1.4	Unntak og fritak	57
3	Beskrivelse av kultur- og idrettssektoren og frivillig sektor	19	5.1.5	Innberetning og betaling	57
3.1	Hovedinnledning	19	5.1.6	Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel	59
3.2	Kultursektoren og underholdning ..	20	5.1.7	Merverdiavgiftsreformen 2001 og senere utvidelser av avgiftsgrunnlaget	59
3.2.1	Næringsstatistikk	20	5.2	Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og underholdningsområdet	60
3.2.2	Nærmere om de enkelte næringsundergrupper	22	5.2.1	Innledning	60
3.3	Idrettssektoren	35	5.2.2	Kunstverk og opphavsrett	61
3.3.1	Idrett og fysisk aktivitet i befolkningen	35	5.2.3	Kunstnerisk fremføring av åndsverk og tilknyttede tjenester ..	64
3.3.2	Omfanget av den organiserte idretten i Norge	35	5.2.4	Inngangspenger til konserter, teater-, opera- og ballettforestillinger mv.	66
3.3.3	Frivillig innsats i idretten	36	5.2.5	Inngangspenger til fornøylesparker og opplevelsessentra	69
3.3.4	Statens tilrettelegging for idrett og fysisk aktivitet	36	5.2.6	Inngangspenger til utstillinger i museer og gallerier	71
3.3.5	Fylkeskommunal idrettspolitikk ..	38	5.2.7	Biblioteker	71
3.3.6	Kommunal idrettspolitikk	38	5.2.8	Medieområdet	71
3.3.7	Økonomi og finansieringskilder innenfor den organiserte idretten ..	38	5.2.9	Bøker	72
3.3.8	Litt nærmere om den økonomiske virksomheten innen fotball	40	5.3	Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet	73
3.4	Frivillig sektor	40	5.3.1	Innledning	73
3.4.1	Definisjoner	41	5.3.2	Idrettsaktiviteter	73
3.4.2	Fakta om frivillig sektor	42	5.3.3	Inngangsbilletter til idrettsarrangementer m.m.	75
4	Merverdiavgiftens rolle i et samfunnsøkonomisk perspektiv	48	5.4	Særlige merverdiavgiftsregler for frivillig sektor	76
4.1	Et effektivt skattesystem	48	5.4.1	Innledning	76
4.2	Prinsipper for et godt merverdiavgiftssystem	48	5.4.2	Begrepsbruk	77
4.2.1	Innledning	48	5.4.3	Kravet til næringsvirksomhet	77
4.2.2	Utforming av merverdiavgiften ...	49	5.4.4	Særskilte regler for registrering ..	77
4.2.3	Nærmere om differensierte satser og fritak for merverdiavgift	52	5.4.5	Særskilte unntak for omsetning som skjer fra frivillige organisasjoner	78

5.4.6	Fritaket for uttaksberegning for tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag	81	8.2	Innføring av merverdiavgift for kino- og filmbransjen	114
			8.2.1	Bakgrunnen for omleggingen	114
			8.2.2	Rekkevidden av merverdiavgiftsplikten	118
6	Kompensasjonsordninger for merverdiavgift	83	8.3	Gjennomgang av de økonomiske effektene av omleggingen	118
6.1	Innledning	83	8.3.1	Innledning	118
6.2	Kompensasjonsordningen for kommuner, fylkeskommuner mv.	83	8.3.2	Filmprodusentene	119
6.2.1	Bakgrunn	83	8.3.3	Distributørene	119
6.2.2	Nærmere om gjeldende kompensasjonsordning	84	8.3.4	Kinoene	119
6.3	Kompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner	86	8.3.5	Publikum	120
6.3.1	Bakgrunn	86	8.3.6	Staten	120
6.3.2	Nærmere om gjeldende retningslinjer	86	8.3.7	Samlet vurdering	121
7	Utenlandsk rett	89	9	Valg av kriterier og drøfting av mandat som grunnlag for valg av hovedmodeller	122
7.1	Innledning	89	9.1	Kriterier for vurderinger av hovedmodeller	122
7.2	EUs merverdiavgiftsdirektiv	89	9.2	Enkelte avgrensninger av mandatet	124
7.2.1	Innledning	89	9.3	Utvalgets valg av ulike hovedmodeller	126
7.2.2	Bruk av satser	90	10	Utvalgets beskrivelse og vurdering av breddemodellen	130
7.2.3	Unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillig sektor	90	10.1	Innledning	130
7.3	Svensk rett	92	10.2	Beskrivelse av breddemodellen på kulturområdet	130
7.3.1	Innledning	92	10.3	Beskrivelse av breddemodellen på idrettsområdet	132
7.3.2	Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og underholdningsområdet	93	10.4	Beskrivelse av ulike måter å skjerme frivillige virksomheter innenfor breddemodellen	134
7.3.3	Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet	99	10.4.1	Innledning	134
7.3.4	Særlige merverdiavgiftsregler for frivillig sektor	100	10.4.2	Forhøyet registreringsgrense	135
7.3.5	Kompensasjonsordningen for kommunesektoren	102	10.4.3	Etablering av et fribeløp knyttet til omsetning av adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og omsetning av rett til å utøve idrettsaktivitet	138
7.4	Dansk rett	103	10.4.4	Et generelt unntak for veldedige og allmenntilgode organisasjoner	139
7.4.1	Innledning	103	10.5	Beskrivelse av breddemodellen i forhold til utvalgets kriterier	141
7.4.2	Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og underholdningsområdet	104	10.5.1	Enkelhet	141
7.4.3	Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet	105	10.5.2	Konkurransenytralitet	142
7.4.4	Særlige merverdiavgiftsregler for frivillig sektor	106	10.5.3	Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet	143
7.4.5	Kompensasjonsordningen for kommunesektoren	107	10.5.4	Robust over tid	143
7.5	New Zealandsk rett	108	10.5.5	Økonomiske og administrative kostnader	143
7.5.1	Innledning	108	10.5.6	EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet	144
7.5.2	GST-regelverket på kultur-, underholdnings- og idrettsområdet	110	10.6	Utvalgets vurderinger	144
7.5.3	GST-regelverket for frivillig sektor	110			
8	Erfaringer med utvidelsen av merverdiavgiftsplikten for kino- og filmbransjen	114			
8.1	Innledning	114			

11	Utvalgets beskrivelse og vurdering av subjektmodellen .	147	13.2.3	Status i arbeidet med idriftsettelse av frivillighetsregisteret	170
11.1	Innledning	147	13.2.4	Utvalgets vurderinger	170
11.2	Beskrivelse av subjektmodellen på kulturområdet	147	13.3	Vurdering av dagens lempningsregler for frivillige virksomheter . .	172
11.3	Beskrivelse av subjektmodellen på idrettsområdet	150	13.4	Forbedring av dagens kompensasjonsordning for frivillige virksomheter	173
11.4	Beskrivelse av subjektmodellen i forhold til frivillige virksomheter .	153	14	Andre spørsmål	175
11.5	Beskrivelse av subjektmodellen i forhold til utvalgets kriterier	153	14.1	Innledning	175
11.5.1	Enkelhet	153	14.2	Utøvende kunstnere	175
11.5.2	Konkurransenøytralitet	154	14.2.1	Kunstverk og opphavsrett	175
11.5.3	Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet	154	14.2.2	Kunstnerisk fremføring av åndsverk og tilknyttede tjenester .	177
11.5.4	Robust over tid	154	14.3	Offentlige tilskudd	178
11.5.5	Økonomiske og administrative kostnader	155	14.3.1	Innledning	178
11.5.6	EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet	155	14.3.2	Utgående merverdiavgift	178
11.6	Utvalgets vurderinger	155	14.3.3	Inngående merverdiavgift	178
12	Utvalgets beskrivelse og vurdering av aktivitetsmodellen	157	14.4	Merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren .	180
12.1	Innledning	157	14.4.1	Problemstilling	180
12.2	Beskrivelse av aktivitetsmodellen på kulturområdet	157	14.4.2	Utvalgets vurdering	181
12.3	Beskrivelse av aktivitetsmodellen på idrettsområdet	159	15	Utvalgets konklusjoner	182
12.4	Beskrivelse av aktivitetsmodellen i forhold til frivillige virksomheter .	161	15.1	Innledning	182
12.5	Beskrivelse av aktivitetsmodellen i forhold til kriteriene	162	15.2	Utvalgets anbefaling av hovedmodell for utvidet merverdiavgiftsplikt	182
12.5.1	Enkelhet	162	15.2.1	Generelt	182
12.5.2	Konkurransenøytralitet	163	15.2.2	Særlig om en skjermingsløsning for frivillig virksomhet	184
12.5.3	Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet	164	15.3	Utvalgets anbefaling av løsning for merverdiavgiftssats	185
12.5.4	Robust over tid	164	15.4	Utvalgets påpekninger hva gjelder mulige inndekningsmåter	186
12.5.5	Økonomiske og administrative kostnader	165	15.5	Oppsummering	188
12.5.6	EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet	165	16	Enkelte sider av bredde- modellen hva angår EØS-avtalens regler om offentlig støtte	189
12.6	Utvalgets vurderinger	165	16.1	Innledning	189
13	Merverdiavgift og frivillig virksomhet	168	16.2	Generelt om forbudet mot offentlig støtte	189
13.1	Innledning	168	16.3	Offentlig tilskudd til kultur- og idrettsformål	190
13.2	Er frivillighetsregisteret et egnet avgrensingskriterium ved utforming av ulike skjermings- tiltak for frivillig virksomhet?	168	16.4	Breddemodellen og forbudet mot offentlig støtte	191
13.2.1	Bakgrunn for etablering av frivillighetsregisteret	168	16.4.1	EUs sekundærlovgivning på merverdiavgiftsområdet	191
13.2.2	Lov 29. juni 2007 nr. 88 om register for frivillig virksomhet	169	16.4.2	En nærmere vurdering av bredde- modellen opp mot statsstøtte- regelverket i EØS-avtalen	192

17	Provenyeffekten av utvalgets anbefaling	194	17.9.3	Differensierte merverdiavgiftssatser	210
17.1	Innledning	194	17.9.4	Begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift	211
17.2	Generelt om merverdiavgiftsberegninger	194		Litteraturliste	212
17.3	Forutsetninger i beregningene	195		Vedlegg	
17.3.1	Prinsipielle forutsetninger	195	1	Differensiert MVA på kinobilletter – en gjennomgang av følgene ved innføringen av kultur moms på kinobilletter 1. januar 2005	214
17.3.2	Tekniske forutsetninger	196	2	Dokumentasjon – Tallinnhenting for kultur momsutvalget	236
17.4	Virksomheter som får tilskudd fra KKD – beregninger av proveny og økonomiske konsekvenser	197	3	Kultur moms – Innsamling av data for konsekvensvurderinger	240
17.5	Kultur, idrett og trening som ikke får tilskudd fra KKD – beregning av proveny og økonomiske konsekvenser	199	4	De viktigste tilskuddspostene til kulturformål på Kirke- og kulturdepartementets budsjett	261
17.6	Den delen av idretten med størst omsetning – beregning av proveny og økonomiske konsekvenser	202	5	Tiltak som får tilskudd over Kirke- og kulturdepartementets budsjett, men hvor forutsetningen er at også regionene selv må bidra med tilskudd	262
17.7	Endringer i registreringsgrensen ..	207			
17.8	Totale provenyanslag	208			
17.9	Tiltak for å kompensere for statens proveny tap	209			
17.9.1	Innledning	209			
17.9.2	Dagens tilskuddsordninger	209			

Kapittel 1

Utvalgets mandat og sammensetning

1.1 Utvalgets mandat

Ved kongelig resolusjon av 1. desember 2006 ble det oppnevnt et utvalg for å vurdere merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet samt frivillig sektor. Utvalget ble gitt slikt mandat:

«1. Bakgrunn

Det er ved flere anledninger varslet overfor Stortinget at regelverket for merverdiavgift på kulturområdet bør gjennomgås. Problemstillingen ble bl.a. omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) i forbindelse med innføringen av merverdiavgift for kino- og filmbransjen og i St.meld. nr. 22 (2004–2005) Kultur og næring.

Regjeringen Bondevik II varslet en gjennomgang av merverdiavgift på kulturområdet i forbindelse med budsjettet for 2006, og Regjeringen Stoltenberg foreslo ingen endringer av dette.

2. Gjeldende rett

Merverdiavgiftsreformen av 1. juni 2001 innførte en generell plikt til å beregne og betale merverdiavgift ved omsetning og uttak av tjenester. Reformen medførte at Norge fikk et regelverk som i oppbygning er likt det som praktiseres i andre land i EØS-området.

Det er imidlertid merverdiavgift på færre tjenester i Norge enn i EU-landene. På kultur- og idrettsområdet har Norge omfattende unntak fra merverdiavgiftsplikten. Det er f.eks. unntak ved salg av inngangsbilletter til forestillinger og arrangementer som teater og konserter, idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer o.l. og ved adgang til fornøylesparker, opplevelsessentre og dansetilstelninger med levende musikk, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Videre er det unntak ved salg av rett til å utøve idrettsaktiviteter, f.eks. inngangsbilletter i svømmehaller, treningsavgift til treningsstudio o.l., jf. § 5 b første ledd nr. 12. Kunstneres fremføring av egne åndsverk er også unntatt, jf. § 5 b første ledd nr. 14. Eksempelvis skal en musiker ikke beregne merverdiavgift av vederlaget vedkommende tar for å opptre. Det er også gjort unntak ved kunstneres salg av kunstverk og utnyttning av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk, jf. § 5 for-

ste ledd nr. 1 bokstav a. Finansdepartementet har i tillegg gitt enkelte særskilte unntak.

3. Hovedproblemstillinger

De mange unntakene fra merverdiavgiften på idretts- og kulturområdet har resultert i et komplisert og lite forutsigbart regelverk. Dette medfører at både avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende bruker mye tid og ressurser på å forholde seg til regelverket. Dette har også en side til ideelle organisasjoner og institusjoner (frivillig sektor). Det kan etter gjeldende rett være uklart om man er omfattet av et unntak eller om man er avgiftspliktig. Regelverket medfører også konkurransevridninger mellom aktører i samme bransje ved at noen er unntatt fra merverdiavgift mens andre ikke er det. Avgrensningene kan virke tilfeldige og lite rimelige, og det kan være vanskelig å begrunne hvorfor det skal være en forskjell.

Unntakene på kultur- og idrettsområdet medfører at mange virksomheter har både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning (delt virksomhet), og dermed har delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift. Regelverket for delte virksomheter skaper vanskelige grensedragninger som gir administrative problemer og uheldige tilpasninger. Undersøkelser har vist at de som har delt virksomhet, har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. Problemene med delt fradragsrett har blitt ytterligere forsterket gjennom utvidelsen av fradragsretten som fulgte av den såkalte Porthuset-dommen (Rt. 2005 side 951). Dommen innebærer eksempelvis at merverdiavgift betalt ved oppføring av idrettsanlegg delvis kan fradragføres dersom idrettsanlegget også blir brukt i avgiftspliktig virksomhet, f.eks. reklamevirksomhet. Det er en utvidelse i forhold til tidligere forvaltningspraksis på området, og de administrative og kostnadmessige problemene som oppstår ved delvis fradragsrett er blitt forsterket. Det er en tendens til at ressurssterke aktører benytter seg av avgiftsrådgivere for å oppnå størst mulig fradragsrett, mens andre aktører ikke har samme mulighet til å utnytte regelverket til sin fordel. En slik utvikling er uheldig og taler for å utrede et mer forutsigbart og enkelt regelverk.

Unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten skaper også problemer med skjult avgiftsbelastning og kumulasjon av merverdiavgift. Fordi en unntatt virksomhet ikke kan fradragføre inngående merverdiavgift, blir avgiften en endelig utgift. Når denne virksomheten omsetter til en avgiftspliktig næringsdrivende, og anskaffelsen brukes i dennes virksomhet, oppstår avgiftskumulasjon ved at det ikke foreligger noen spesifisert inngående merverdiavgift på fakturaen som den avgiftspliktige næringsdrivende kan fradragføre. En næringsdrivende som omsetter unntatte tjenester, vil også tjene på å utføre tjenester med egne ansatte i stedet for å kjøpe tjenesten fra andre med merverdiavgift.

Merverdiavgiften skal først og fremst skaffe inntekter til å finansiere offentlige utgifter. For at dette skal gjøres på en mest mulig effektiv måte og til lave administrasjonskostnader, bør avgiften utformes som en mest mulig generell avgift på forbruk. En innlemmelse i merverdiavgiftsområdet vil føre til at flere vanskelige avgrensingsproblemer forsvinner og vil dermed gi mindre byråkrati og administrative kostnader for de næringsdrivende. Samtidig vil det bli større grad av nøytralitet i vare- og tjenesteanskaffelsene til disse sektorene, og de vil oppnå fullt fradrag for inngående merverdiavgift.

Et hovedmål for utredningen er å legge til rette for et mer oversiktlig og helhetlig regelverk som gir mindre byråkrati og lavere administrative kostnader for kultur- og idrettsområdet samt frivillig sektor. Utvalget skal utrede effektive omlegginger av merverdiavgiftssystemet for disse tre sektorene og beregne provenyvirkninger av dette.

4. Konsekvenser av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget

Utvalget skal utrede et enklere og mer forutsigbart merverdiavgiftsregelverk på kultur- og idrettsområdet. Arbeidet må ta utgangspunkt i prinsippene for merverdiavgiften og den generelle merverdiavgiftsplikten.

Merverdiavgiftssystemet har tre avgiftssatser: En ordinær sats på 25 pst., en sats på 13 pst. på næringsmidler og en lav sats på 8 pst. på kringkastings tjenester, persontransport, kino, en del transport av kjøretøy og romutleie, samt formidling av de to sistnevnte tjenestene. I tillegg eksisterer en ordning med fritak for bøker og trykt skrift (såkalt nullsats).

Det finnes pr. i dag lite tallmateriale som kan danne grunnlag for beregninger av inntekter til staten eller virkninger for næringer som følge av en utvidelse av merverdiavgiften til å også omfatte kultur- og idrettsområdet. Utval-

get må kartlegge kultur- og idrettsområdet, herunder antall aktører fordelt på sektorer, tall for omsetning, anskaffelser med mer.

Utvalget skal foreslå en grense for hvor stor del av kultur- og idrettsområdet som bør innlemmes i merverdiavgiftsområdet. Grensen som foreslås må være administrativt håndterbar og ikke skape konkurransevridninger eller uheldige økonomiske tilpasninger. I denne sammenhengen må det vurderes om den måten ulike støtteordninger på kultur- og idrettsområdet blir behandlet på i merverdiavgiftsregelverket er hensiktsmessig. I tillegg må hensynet til proveny ivaretas.

Utvalget skal vurdere økonomiske og administrative konsekvenser av å innlemme kultur- og idrettsområdet i merverdiavgiftssystemet. For ulike deler av kultur- og idrettsområdet samt frivillig sektor skal utvalget utrede effektive omlegginger av merverdiavgiftssystemet og beregne provenyvirkninger av dette. Likebehandling av sammenlignbare aktiviteter bør vektlegges.

Utvalget må se på hvilke eksisterende tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og budsjettmessige konsekvenser av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget. Herunder må det tas hensyn til administrative kostnader.

Utvalget bør trekke på erfaringer som er gjort i enkelte andre land, som f.eks. Sverige og Danmark. Utvalget bør også vurdere systemet i New Zealand, som har merverdiavgift på nesten alle områder.

Utvalget må sørge for at forslagene som blir presentert, er i tråd med statsstøtteregelverket.

5. Frist

Fristen for utvalgets arbeid er satt til utgangen av 2007.»

I brev av 7. november 2007 ba utvalget om at fristen forskyves til første halvdel av februar 2008. Finansdepartementet ga i brev av 21. november 2007 utvalget forlenget frist til 15. februar 2008.

Om avgrensning av arbeidet med tanke på mandatet vises det til avsnittene 1.3 og 9.2.

1.2 Utvalgets sammensetning

Utvalget ble oppnevnt med følgende sammensetning:

- professor Arild Hervik (utvalgsleder), Molde, Høgskolen i Molde
- seksjonssjef Ann Lisbet Brathaug, Oslo, Statistisk sentralbyrå

- advokat Marianne Brockmann Bugge, Oslo, BA-HR advokatfirma
- administrasjonssjef Randi G. Hjelm-Hansen, Trondheim, Norges museumsforbund
- direktør Turid Hundstad, Oslo, Kultur- og kirkedepartementet
- idrettspresident Karl-Arne Johannessen, Oslo, Norges Idrettsforbund og Olympiske Komite
- kommunikasjonsrådgiver Claes Lampi, Oppgård, Kirkelig arbeidsgiver- og interesseorganisasjon
- avdelingsdirektør Tor Lande, Bærum, Finansdepartementet
- avdelingsleder Grete Ness, Tromsø, Skatteetaten i Troms
- spesialrådgiver Trond Okkelmo, Oslo, Norsk Teater- og Orkesterforening

Med virkning fra 26. mars 2007 ble Karl-Arne Johannessen etter eget ønske løst fra vervet som medlem av utvalget, og som nytt medlem i hans sted ble oppnevnt president i Norges Golf forbund, Christian Anker-Rasch. Etter eget ønske ble han løst fra vervet som medlem av utvalget med virkning fra 4. juni 2007. 2. visepresident i idrettsstyret, Børre Rognlien ble fra samme tidspunkt oppnevnt som nytt medlem. Fra 20. september 2007 ble Claes Lampi etter eget ønske løst fra vervet som medlem av utvalget, og som nytt medlem i hans sted ble oppnevnt daglig leder i Frivillighet Norge, Birgitte Brekke.

Ved avgivelsen av innstillingen hadde utvalget følgende sammensetning:

- professor Arild Hervik (utvalgsleder), Molde, Høgskolen i Molde
- seksjonssjef Ann Lisbet Brathaug, Oslo, Statistisk sentralbyrå
- daglig leder Birgitte Brekke, Oslo, Frivillighet Norge
- advokat Marianne Brockmann Bugge, Oslo, Norske film- og tv-produsenters forening
- administrasjonssjef Randi G. Hjelm-Hansen, Trondheim, Norges museumsforbund
- direktør Turid Hundstad, Oslo, Kultur- og kirkedepartementet
- avdelingsdirektør Tor Lande, Bærum, Finansdepartementet
- avdelingsleder Grete Ness, Tromsø, Skatteetaten i Troms
- spesialrådgiver Trond Okkelmo, Oslo, Norsk Teater- og Orkesterforening
- 2. visepresident i idrettsstyret Børre Rognlien, Oslo, Norges Idrettsforbund og Olympiske Komite

Utvalgets sekretariat har vært lagt til Finansdepartementet og Kultur- og kirkedepartementet. Sekretærer har vært:

- lovrådgiver Erik Mæhlen Larsen, Finansdepartementet (sekretariatsleder fra mai 2007),
- lovrådgiver Ann Johnsen, Finansdepartementet (sekretariatsleder til mai 2007)
- seniorrådgiver Geir Mo Johansen, Finansdepartementet (deltatt i sekretariatet fra desember 2007)
- rådgiver Inger Lande, Finansdepartementet
- rådgiver Fredrik Mohn Lian, Finansdepartementet
- avdelingsdirektør Arnt Hermansen, Kultur- og kirkedepartementet
- rådgiver Grace Vasquez, Kultur- og kirkedepartementet
- underdirektør Jarle Nordal, Skattedirektoratet

1.3 Avgrensning av mandatet

I brev av 26. juni 2007 fra statssekretær Geir Axelsen i Finansdepartementet til Frivillighet Norge ble det gjort enkelte presiseringer av mandatet. I brevet heter det bl. a.:

«Jeg finner grunn til å presisere at det ligger utenfor Kultur- og kirkedepartementets mandat å ta stilling til støttenivået på statens økonomiske bidrag til frivillig sektor, herunder ordninger som innebærer indirekte støtte gjennom skatte- og avgiftssystemet. Dette henger blant annet sammen med at utvalget ikke er nedsatt med tanke på å komme med innspill om finansiering av frivillig sektor, men skal se på forenklinger i forhold til merverdiavgiften. Av denne grunn anser jeg det for å være utenfor utvalgets oppgave å vurdere et generelt merverdiavgiftsfritak for frivillige organisasjoner (nullsats) eller andre regelverksendringer som gir tilsvarende økonomiske virkninger. Med sikte på forenklinger vil det imidlertid være innenfor rammene som ligger til grunn for mandatet å se nærmere på innretningen av dagens ordning med kompensasjon til frivillige organisasjoner for merutgifter som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001.»

Denne presiseringen av mandatet ble fulgt opp i finansminister Kristin Halvorsen sitt svar på spørsmål 20 fra stortingsrepresentant May-Helen Molvær Grimstad i Stortingets ordinære spørretime 24. oktober 2007. Representanten Molvær Grimstad sitt spørsmål var:

«Kultur- og kirkedepartementet legger i høst fram forslag til endringer i merverdiavgiftsloven for fri-

villig sektor. Regjeringen henviser stadig til utvalgets arbeid, og vil ikke ta stilling til spørsmålet om fullt momsfratak for frivillig sektor før rapporten foreligger, til tross for at dette ligger utenfor utvalgets mandat å vurdere. Mange frivillige organisasjoner har forventninger til at Regjeringen tar stilling i saken.

Vil statsråden snarest ta opp til behandling spørsmålet om fullt momsfratak for frivillige organisasjoner?»

Finansminister Kristin Halvorsen besvarte spørsmålet slik:

«Spørsmålet er stilt til kultur- og kirkeministeren, men siden alle spørsmål vedrørende skatter og avgifter hører inn under meg, svarer jeg på representanten Molvær Grimstads spørsmål.

Kultur- og idrettsmomsutvalget, som ble nedsatt 1. desember 2006, vurderer merverdiavgiftsregelverket for kultur- og idrettsområdet, herunder frivillig sektor. I samsvar med mandatet er et hovedformål med utredningen å legge til rette for et mer oversiktlig og helhetlig regelverk som gir mindre byråkrati og lavere administrative kostnader på disse områdene. Som ledd i dette arbeidet er utvalget særskilt bedt om å vurdere en utvidelse av merverdiavgiftsplikten innen kultur og idrett. Utvalget skal legge fram sin utredning innen utgangen av året.

Jeg kan bekrefte det som representanten Molvær Grimstad sier i sitt spørsmål, at det ligger utenfor Kultur- og idrettsmomsutvalgets mandat å vurdere et generelt merverdiavgiftsfratak for frivillige organisasjoner – nullsats. Bakgrunnen for dette er at utvalget ikke er nedsatt med tanke på å komme med innspill om finansiering av frivillig sektor, men skal se på forenklinger i forhold til merverdiavgiften. Det er med andre ord ikke utvalgets oppgave å ta stilling til nivået på statens økonomiske bidrag til frivillig sektor. Nullsats, som innebærer en indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet, er derfor ikke et vurderingstema for utvalget.

Endringer i merverdiavgiftsloven i forhold til frivillig sektor med sikte på forenklinger bør fremmes og behandles i sammenheng med det samlede skatte- og avgiftsopplegget som presenteres i Regjeringens budsjetter. Kultur- og idrettsmomsutvalgets utredning vil være et viktig innspill i Regjeringens vurdering av spørsmålet om merverdiavgift og frivillig sektor. Jeg synes derfor det ikke er riktig å vurdere spørsmålet om nullsats for frivillige organisasjoner før utvalget har lagt fram sin utredning. Dette skal som nevnt skje i løpet av 2007.»

På denne bakgrunn har utvalget ikke vurdert en ordning med nullsats for frivillige organisasjoner

eller andre endringer innenfor merverdiavgiftsregelverket som gir tilsvarende økonomiske virkninger.

Særmerknad:

Medlemmene Birgitte Brekke og Børre Rognlien viser til at frivilligheten bidrar med store verdier i form av frivillig arbeidsinnsats som tilsvarer 113 500 årsverk. Sektoren bruker i alt 61 mrd. kroner årlig og sysselsetter i alt 69 000 personer. Frivillig sektor sto for 3,5 pst. av BNP i 2004.

Frivillig sektor skaffer til veie 2/3 av inntektene sine selv gjennom innsamlede midler, medlemskontingenter og salg. Det offentlige bidrar kun med 1/3 av inntektene i form av offentlige overføringer.

Ovenstående framgår bl.a. av Rapport 2007: 13 Institutt for samfunnsforskning « Frivillig sektor i Norge 1997–2004» av Karl Henrik Sivesind.

Frivillighetens aller største verdi kan imidlertid ikke måles i penger. Den ligger i den betydning frivillige organisasjoner har for de mange som deltar, og de som blir berørt av innsatsen. Frivilligheten bidrar til gode oppvekstmiljøer, bedre folkehelse, kulturopplevelser, læring, sosiale nettverk, og demokratioppbygging. De er sentrale som kanaler for påvirkning og de spiller en viktig rolle i de nasjonale beredskapsarbeidet, det internasjonale bistandsarbeidet og arbeidet for fred og forsoning.

Disse medlemmenes prinsipale holdning er derfor at staten ikke kan betrakte frivillig sektor som en inntektskilde (et skatte- og avgiftsobjekt).

Frivillighet Norge og Norges Idrettsforbund gikk inn i utvalget med politiske signaler om at dette var stedet der man skulle «utrede muligheten for en varig ordning for moms-kompensasjon for frivillige organisasjoner.» (Sitat fra «Plattform for regjeringssamarbeidet mellom AP, SV og SP 2005–09» Soria Moria erklæringen).

Arbeidet i utvalget har imidlertid vist at både majoriteten i utvalget og oppdragsgiveren, Finansdepartementet, har avgrenset mandatet slik at utvalget ikke har behandlet spørsmålet om en egen merverdiavgiftsordning for ikke-fortjenestebasert frivillige aktører, f.eks. knyttet til en nullsats.

Frivillighet Norge og Norges Idrettsforbunds primære standpunkt er at frivillige ikke-fortjenestebaserte aktører ikke skal sitte igjen med merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester. Dette kan gjennomføres ved etablering av ny lovgivning, eller gjennom endringer i eksisterende merverdiavgiftslovgivning, jf. Frivillighet Norges utredning av spørsmålet om en varig merverdiavgiftsordning for frivillig virksomhet.

Det viktige er imidlertid at ordningen ikke innebærer større administrative belastninger for organisasjonene og staten enn høyst nødvendig. Den bør derfor være en frivillig ordning og knyttes til frivillighetsregisteret. Det er også viktig at ordningen er tilrettelagt (reelt tilgjengelig) både for små og store frivillige organisasjoner, og at de frivillige organisasjonene må få refundert eller unngå merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester, uavhengig av om de har merverdiavgiftspliktig salg eller ei.

Som representanter for Frivillighet Norge og Norges Idrettsforbund har disse medlemmene likevel sett det som formålstjenlig å fortsette i utvalget. Disse medlemmene har ønsket subsidiært å bidra til – innenfor det mandat som utvalgets flertall har sluttet opp om – å arbeide for en enklere og mer robust modell, under forutsetning av at skatte- og avgiftsnivå totalt sett ikke skal øke for frivillig sektor. Innenfor de gitte rammer har disse medlemmene målbevisst jobbet for å forenkle og forbedre dagens merverdiavgiftslovgivning for frivillige ikke-fortjenestebaserte virksomheter, men vil understreke at dette ikke endrer den prinsipale holdning.

Særmerknad:

Medlemmet Turid Hundstad tar til etterretning at det ligger utenfor utvalgets mandat å vurdere kompensasjon for merverdiavgift for hele frivillig sektor. Dette medlemmet viser videre til at regjeringen har uttrykt at den skal behandle spørsmålet om merverdiavgift og frivillig sektor etter at utvalgets utredning er lagt fram og mener at disse spørsmålene er naturlig å ta opp i den sammenheng.

1.4 Utvalgets arbeid og møtevirksomhet

Utvalget har i alt hatt 15 møter. Det første møte ble avholdt 9. januar 2007, og det siste møte ble avholdt 12. februar 2008.

I forbindelse med arbeidet med å utrede konsekvensene av sine forslag tok utvalget initiativ overfor Finansdepartementet slik at det ble igangsatt tallinnhenting på kultur- og idrettsområdet. Etter oppdrag fra Finansdepartementet gjennomførte Telemarksforskning-Bø en utvalgsundersøkelse på

kulturområdet, som kunne danne grunnlag for beregninger av statens inntekter og økonomiske virkninger for aktørene. På idrettsområdet gjennomførte Østlandsforskning en liknende utvalgsundersøkelse etter oppdrag fra Finansdepartementet, men undersøkelsen var begrenset til den delen av idrettsområdet der det kommersielle innslaget er størst. Rapportene fra Telemarksforskning-Bø og Østlandsforskning ligger vedlagt utvalgets innstilling. Resultatene fra disse utvalgsundersøkelsene gjenspeiler seg i kapitlene 10, 11, 12 og 17.

I tillegg satte utvalget i gang et eget prosjekt for å kartlegge virksomheter i kultursektoren som får tilskudd av Kultur- og kirkedepartementet. Dette arbeidet er nærmere gjort rede for i kapittel 17.

Etter oppdrag fra Finansdepartementet utførte PricewaterhouseCoopers v/seniorrådgiver Arild Kalkvik en evaluering av hvordan kino- og filmbransjens innlemmelse i merverdiavgiftssystemet har slått ut. Resultatene fra evalueringen er oppsummert i kapittel 8. Rapporten fra PricewaterhouseCoopers ligger vedlagt utvalgets innstilling.

Utvalget har hatt møte med rettslig ekspert Lars Mattisson fra Skatteverket i Sverige. I møtet ble utvalget orientert om svensk merverdiavgiftsrett på kultur- og idrettsområdet og hvilke avgrensningsspørsmål som har oppstått ved praktiseringen av regelverket. Sekretariatet har også vært i kontakt med skattemyndighetene i New Zealand for å få informasjon om GST-systemet.

Utvalget har også hatt møter med avdelingsdirektør Eivind Tesaker fra Kultur- og kirkedepartementet og prosjektleder Ronny Bertelsen fra Brønnøysundregistrene. I møtene ble utvalget orientert om lov om register for frivillig virksomhet og status i arbeidet med idriftsettelse av frivillighetsregisteret.

Utvalgets leder og sekretariatet har dessuten hatt møter med representanter fra Frivillighet Norge og NHO Reiseliv. På disse møtene fikk ovennevnte organisasjoner anledning til å spille inn ulike problemstillinger som kunne være av interesse for utvalgets arbeid.

Når det gjelder arbeidet med å kartlegge administrative konsekvenser bl.a. for skattetaten, har utvalget mottatt innspill fra Skattedirektoratet. Medarbeidere i Finansdepartementet og Kultur- og kirkedepartementet har medvirket til utvalgets arbeid gjennom skriftlige innspill og samtaler med utvalgets sekretariat.

Kapittel 2

Sammendrag

Kulturomsutvalget legger i denne utredningen fram forslag til en modell for utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Utvalget foreslår også skjermingsløsninger for frivillige virksomheter. Utvalget peker dessuten på mulige måter for å jevne ut provenytapet som oppstår som følge av utvalgets foreslåtte modell. Nedfor følger en oversikt over hovedpunktene i utvalgets utredning.

I *kapittel 1* gir utvalget en omtale av utvalgets oppnevning, sammensetning og arbeid. Det vises også til særmerknadene under avsnitt 1.3.

I *kapittel 3* gir utvalget en overordnet beskrivelse av kultur- og idrettssektoren samt frivillig sektor. I beskrivelsen legges det vekt på å få fram økonomiske bakgrunnsdata og faktaopplysninger. Kapitlet er ment å danne et bakteppe for utvalgets vurdering av mulige løsninger for en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet, og er spisset mot aktuelle områder for utvalgets arbeid. For å få fram helheten gis det imidlertid også en omtale av områder innen kultur- og idrettssektoren som ikke berøres av utvalgets forslag.

I *kapittel 4* gir utvalget en gjennomgang av skattesystemets hovedoppgaver og merverdiavgiftens plass i et effektivt skattesystem. Videre gjør utvalget rede for hvilke prinsipper som bør ligge til grunn for et godt merverdiavgiftssystem. Prinsippene som er trukket opp i dette kapitlet, står sentralt ved utarbeidelsen av de kriteriene som er oppstilt i kapittel 9.

I *kapittel 5* gir utvalget en oversikt over gjeldende merverdiavgiftsregelverk. Innledningsvis gis det en kort generell beskrivelse av merverdiavgiftssystemet. Deretter beskriver utvalget gjeldende rettstilstand på kulturområdet samt på idrettsområdet. Utvalget gir avslutningsvis en beskrivelse av de særskilte reglene som gjelder for frivillig virksomhet.

I *kapittel 6* gir utvalget en beskrivelse av den generelle kompensasjonsordningen av merverdiavgift for kommunesektoren. I tillegg omtales ordningen med kompensasjon til frivillige organisasjoner for merutgifter som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001.

I *kapittel 7* gir utvalget en oversikt over merverdiavgiftsreglene på kultur- og idrettsområdet samt for frivillige virksomheter i enkelte andre land. Foruten en beskrivelse av EUs merverdiavgiftsdirektiv inneholder kapitlet en beskrivelse av merverdiavgiftsreglene i Sverige og Danmark. Kompensasjonsordningene av merverdiavgift for kommunesektorene i Sverige og Danmark er også omtalt. Avslutningsvis er GST-systemet i New Zealand beskrevet.

I *kapittel 8* gir utvalget en omtale av regelverksendringen i 2005 hvor kino- og filmbransjen ble merverdiavgiftspliktig og videre hvordan denne omleggingen har slått ut for de ulike delene av bransjen. I den forbindelse presenterer utvalget et notat utarbeidet av PricewaterhouseCoopers etter oppdrag fra Finansdepartementet. I notatet gjennomgås bl.a. de økonomiske effektene for de ulike delene av kino- og filmbransjen.

I *kapittel 9* har utvalget satt opp ulike kriterier som gir uttrykk for hvilke hensyn utvalget har ansett som sentrale ved vurdering av alternative hovedmodeller for utvidelse av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet. Utvalget mener at hovedmodellene enklest kan sammenliknes dersom de vurderes opp mot de samme kriteriene. Kriteriene som utvalget har satt opp er:

- *Enkelhet* – Utvalget vil særlig vurdere i hvilken grad de ulike modellene bidrar til å redusere fordelingsproblematikken knyttet til delte virksomheter, og i hvilken grad modellene kan bidra til å redusere avgrensingsproblemer og skape større forutberegnelighet enn det som følger av dagens regelverk på området.
- *Konkurransenøytralitet* – Utvalget vil ved vurderingen av modellene se hen til i hvilken grad disse bidrar til likebehandling og konkurranse- nøytralitet.
- *Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet* – Som resultat av hvordan offentlige overføringer behandles i merverdiavgiftsregelverket, vil en avgiftsplikt for virksomheter som mottar offentlig overføringer kunne føre til en indirekte støtte til virksomheten gjennom merverdiavgiftssystemet. Utvalget har vurdert i

hvilken grad de ulike modellene gir opphav til slik indirekte støtte.

- *Robust over tid* – En modell som er robust over tid kjennetegnes ved at den baserer seg på legitime avgrensninger, at den i liten grad åpner for uheldige og ikke-ønskelige tilpasninger, og at den kan holde tritt med den utviklingen som ellers skjer på området den skal regulere.
- *Økonomiske og administrative kostnader* – Utvalget vil se hen til hvilken økonomisk betydning modellene vil ha for staten, virksomhetene som omfattes av modellene og publikum. På samme måte vil utvalget vurdere administrative kostnadene knyttet til modellene, både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige.
- *EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet* – EØS-avtalen omfatter ikke skatter og avgifter, og Norge er ikke bundet av reglene i EUs merverdiavgiftsdirektiv. Utvalget vil likevel vurdere i hvilken grad de enkelte hovedmodellene kan være i strid med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet.

Videre i dette kapitlet foretar utvalget enkelte nærmere avgrensninger av mandatet. Utvalget peker videre på enkelte særtrekk ved kultur- og idrettsområdet som vil ha betydning for utformingen av ulike modeller, og skisserer dessuten hovedtrekkene i de tre modellene som det redegjøres nærmere for i kapitlene 10, 11 og 12 (breddemodellen, subjektmodellen og aktivitetsmodellen).

I *kapittel 10* gir utvalget en nærmere beskrivelse og vurdering av breddemodellen. Modellen innebærer at dagens merverdiavgiftsunntak for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer samt unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet oppheves. Dette innebærer at det under en breddemodell skal betales merverdiavgift på adgangsbilletter til f.eks. konserter, teater, opera, fornøylesparker, fotballkamper og friidrettsstevner. På samme måte skal det eksempelvis betales merverdiavgift på vederlaget for bruk av treningssentre eller for å spille golf eller gå et turskirenn. Samtidig gis det full fradragsrett på anskaffelser til slik virksomhet.

Breddemodellen forutsetter at det skjer en skjerming av frivillige virksomheter for å unngå at små, frivillige organisasjoner blir omfattet av merverdiavgiftsplikten som følge av en forhøyet avgiftspliktig omsetning. Utvalget har skissert tre ulike måter en slik skjerming kan gjennomføres på. En løsning er å øke dagens registreringsgrense på 140 000 kroner for veldedige og allmenntilgunnede organisasjoner. En annen måte å gjennomføre

skjerming på, er å innføre et fribeløp for slike organisasjoner knyttet til omsetning av kultur- og idrettstjenester. En tredje skjermingsmåte er å etablere et generelt merverdiavgiftsunntak for slike organisasjoner.

Utvalget har i sin vurdering av breddemodellen kommet til at den vil være en systemteknisk god modell siden den innebærer en betydelig utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Modellen vil videre medføre store forenklinger i forhold til dagens regelverk både når det gjelder fordelingsspørsmål knyttet til delte virksomheter og ikke minst avgrensninger av avgiftsplikten. Få avgrensningsproblemer vil dessuten gi et robust regelverk over tid. Breddemodellen vil som følge av at også virksomheter som mottar offentlige overføringer gjøres avgiftspliktig, innebære at slike virksomheter vil kunne motta indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Dette vil kunne føre til en forskjellbehandling i forhold til virksomheter som ikke mottar slik støtte, og vil dessuten kunne medføre et ikke ubetydelig provenytap for staten. Utvalget mener at en skjerming av frivillig virksomhet mest hensiktsmessig kan gjennomføres ved å forhøye dagens særskilte registreringsgrense for veldedige og allmenntilgunnede organisasjoner. Utvalget ser et behov for en frivillig registreringsordning ved en forhøyning av registreringsgrensen.

I *kapittel 11* gir utvalget en nærmere beskrivelse og vurdering av subjektmodellen. Denne modellen innebærer også en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Dette gjøres imidlertid ikke ved at dagens tjenesteunntak oppheves, men ved at de begrenses ut fra hvilke subjekter som omsetter tjenestene.

Subjektmodellen kan gjennomføres ved at kun offentlige virksomheter, tilskuddsberettigede virksomheter med offentlig støtte over et visst nivå samt veldedige og allmenntilgunnede organisasjoner skal være unntatt fra merverdiavgiftsplikt ved omsetning av de aktuelle kultur- og idrettstjenestene. Tilsvarende omsetning fra andre aktører vil være omfattet av merverdiavgiftsplikten.

Subjektmodellen innebærer ikke behov for noen særskilte skjermingstiltak for frivillige virksomheter, ettersom veldedige og allmenntilgunnede organisasjoner er omfattet av den subjektrets som vil nyte godt av et merverdiavgiftsunntak når de omsetter tjenester innenfor kultur- og idrettssektoren.

Utvalget har i sin vurdering av subjektmodellen konstatert at også denne modellen vil innebære en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet, men ikke i like stor grad som en

breddemodell. Videre peker utvalget på at modellen kun vil gi begrensede forenklinger i forhold til dagens regelverk. Når det gjelder fordelingsproblemer for delte virksomheter, vil slike fremdeles være framtreddende for de subjektene som omfattes av unntaket. Modellen som skiller mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktige subjekter, vil dessuten gi opphav til nye problemer i avgrensningen av subjektene, og i forlengelsen av dette gi et mindre robust regelverk. Subjektmodellen, som unntar fra merverdiavgift tilskuddsberettigede virksomheter med offentlig støtte over et visst nivå, vil i liten grad gi opphav til indirekte, offentlig støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Som et resultat av dette vil det heller ikke oppstå et tilsvarende proveny tap for staten som ved breddemodellen. Subjektmodellen er i stor grad samsvarende med EUs avgrensning av avgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet.

I *kapittel 12* gir utvalget en nærmere beskrivelse og vurdering av aktivitetsmodellen. Denne modellen innebærer også en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Dette gjøres imidlertid ikke ved at dagens tjenesteevntak oppheves, men ved at de begrenses ut fra arten av de kultur- og idretts tjenester som omsettes.

På kulturområdet kan aktivitetsmodellen utformes slik at dagens unntak innsnevres til kun å gjelde enkelte av de tjenester som i dag er unntatt. Utvalget skisserer muligheten for fremdeles å unnta adgangsbilletter til opera, teater, museum, ballett og konserter, mens adgangsbilletter til fornøylesparker, sirkusforestillinger og opplevelsessentra blir avgiftspliktig. En alternativ utforming av aktivitetsmodellen, vil være at man i tillegg innsnevrer meningsinnholdet i de ovennevnte begreper med sikte på at arrangementer som etter sin art har et større tilskudd av kommersiell virksomhet, også gjøres avgiftspliktig.

På idrettsområdet kan aktivitetsmodellen hva gjelder unntaket for adgangsbilletter til idrettsarrangementer utformes slik at man positivt regner opp hva slags arrangementer som skal være avgiftspliktig. Dette kan f.eks. være arrangementer med stor publikumstilstrømming eller arrangementer knyttet til nærmere angitte idretter og nivåer innen idretten, f.eks. etter divisjon.

Når det gjelder unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet, kan aktivitetsmodellen utformes slik at man positivt regner opp de aktiviteter som skal være avgiftspliktige. Dette kan f.eks. være trening i treningsstudio, gokartkjøring eller bowling. I tillegg kan det vurderes merverdiavgiftsplikt på

tjenester i form av rett til å delta på arrangementer med stor deltakermasse, f.eks. store turskirenn.

Aktivitetsmodellen innebærer i utgangspunktet ikke behov for noen nye særskilte skjerings tiltak for frivillige virksomheter. Dette henger sammen med at de tjenestetypene det er tale om å gjøre avgiftspliktige, er valgt ut fra en forutsetning om at de har et klart kommersielt tilskudd og der frivillighetsmomentet i utgangspunktet ikke er framtreddende. Dette er dessuten tjenester som i praksis omsettes av veldedige og allmenntillegge organisasjoner i mindre grad.

Utvalget har i sin vurdering av aktivitetsmodellen konstatert at også denne modellen vil innebære en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet, men ikke i like stor grad som en breddemodell eller en subjektmodell. Modellen vil uansett utforming medføre en rekke nye avgrensningsspørsmål, og modellen vil dermed ikke innebære noen forenkling i forhold til dagens regelverk på dette området. Utvalget legger videre til grunn at aktivitetsmodellen i liten grad vil avhjelpe dagens problemer knyttet til fradragsretten for delte virksomheter. På samme måte som en subjektmodell vil aktivitetsmodellen i begrenset grad innebære at støtteberettigede virksomheter vil motta ytterligere indirekte, offentlig støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Modellen vil dermed heller ikke gi et like stort proveny tap for staten som en breddemodell.

I *kapittel 13* drøfter utvalget enkelte spørsmål knyttet til frivillig virksomhet. Først tar utvalget opp spørsmålet om frivillighetsregisteret på sikt kan benyttes som et avgrensningskriterium ved utforming av ulike lempningsregler for frivillige virksomheter i merverdiavgiftsloven. Videre drøftes enkelte av dagens lempningsregler i merverdiavgiftsloven. Til slutt vurderes hvordan dagens kompensasjonsordning for frivillige virksomheter kan forbedres med sikte på forenklinger.

I *kapittel 14* behandler utvalget enkelte temaer som i liten grad er behandlet tidligere i utredningen. Dette gjelder merverdiavgiftsunntaket for utøvende kunstnere og dagens merverdiavgiftsregler knyttet til offentlige tilskudd. Dessuten ser utvalget på enkelte sider av merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren.

I *kapittel 15* gir utvalget sine konklusjoner. Et enstemmig utvalg anbefaler breddemodellen. Dette er særlig begrunnet i at denne vil gi det bredeste avgiftsgrunnlaget og dermed også den systemmessige beste løsningen av de tre skisserte modellene. Utvalget har videre lagt vekt på at breddemodellen vil gi større og viktigere forenklinger i forhold til dagens regelverk 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. I forlengelse av dette er det utvalgets oppfatning 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 provenytabet for staten enn de alternative modellene fordi den innebærer at enkelte virksomheter vil kunne motta store indirekte offentlige overføringer gjennom merverdiavgiftssystemet. Utvalget har imidlertid ikke funnet å kunne legge avgjørende vekt på dette ved valg av modell for utvidelse av avgiftsgrunnlaget.

Behovet for å skjerme frivillig virksomhet som følge av den utvidelsen av avgiftsgrunnlaget som breddemodellen innebærer, ivaretas gjennom en forhøyelse av den særskilte registreringsgrensen for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner fra dagens 140 000 kroner til 300 000 kroner. En forhøyet registreringsgrense kan i noen grad føre til vridninger i konkurranseforholdene mellom slike organisasjoner og registrerte næringsdrivende. Som følge av dette anbefaler utvalget at det etableres en tilsvarende konkurransebegrensningsregel som finnes i dagens regelverk knyttet til unntaket for medlemskontingenter i ideelle organisasjoner og foreninger. En slik regel vil gi avgiftsmyndighetene adgang til likevel å pålegge avgiftsplikt i det konkrete tilfellet dersom det skulle vise seg at den forhøyede registreringsgrensen fører til en nærmere angitt kvalifisert konkurransevridning i favør av en veldedig og allmenntilnyttig organisasjon. Utvalget anbefaler videre at det utarbeides en frivillig registreringsordning for organisasjoner som etter forhøyelsen av registreringsgrensen har en avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 og 300 000 kroner. Utvalget er av den oppfatning at registreringsgrensen regelmessig bør justeres i tråd med konsumprisindeksen eller annen målestokk.

Et enstemmig utvalg anbefaler videre at de deler av kultur- og idrettsområdet som blir avgiftspliktig ved breddemodellen, innlemmes i merverdiavgiftssystemet som hovedregel med en sats på 8 pst. Det vises imidlertid til særmerknad under avsnitt 15.3. Utvalgets anbefaling innebærer at virksomheter som omsetter de aktuelle kultur- og idrettstjenestene skal legges 8 pst. utgående merverdiavgift på denne omsetningen. Samtidig vil disse virksomhetene som utgangspunkt få fullt fra-drag for inngående merverdiavgift.

Som følge av provenytabet ved breddemodellen og en sats på 8 pst., peker utvalget i samsvar med utvalgets mandat på to mulige måter å jevne ut dette. For de deler av kultur- og idrettsområdet som mottar direkte statlige overføringer, peker utvalget på muligheten for å foreta trekk i disse overføringene. For de deler av kultur- og idrettsområdet som ikke mottar slike overføringer, peker utvalget på en mulighet for satsdifferensiering. En slik differensiering kan skje ved at de deler av kultur- og idrettsområdet som bidrar til det største provenytabet for staten ved en sats på 8 pst., i stedet ilegges en sats på 25 pst. Det vises imidlertid til særmerknad under avsnitt 15.4.

I *kapittel 16* ser utvalget på enkelte sider av breddemodellen hva angår EØS-avtalens regler om offentlig støtte. I mandatet heter det spesifikt at utvalget må sørge for at forslagene som blir presentert, er i tråd med statsstøttereguleringen. Et tiltak vil være i strid med forbudet mot offentlig støtte i EØS-avtalen art. 61(1) dersom følgende vilkår er oppfylt. For det første må støttemottaker bedrive økonomisk aktivitet ved å tilby varer eller tjenester i et marked. For det andre må støtten representere en økonomisk fordel for støttemottaker. For det tredje må støtten være gitt av offentlige midler. For det fjerde må støtten være selektiv, dvs. at den ikke er generell og tilgjengelig for alle, men forbeholdt enkelte markedsaktører eller sektorer i næringslivet. Endelig må støtten ha potensial til å vri konkurransen i EØS-området og påvirke samhandelen.

Utvalget konstaterer at breddemodellen kan ha enkelte problematiske sider til statsstøttereguleringen. Enkelte av virkningene av breddemodellen kan imidlertid forklares ut fra merverdiavgiftssystemets logikk. Utvalget viser også til at breddemodellen ikke i vesentlig grad synes å avvike fra EUs harmoniserte merverdiavgiftslovgivning. Utvalget har heller ingen kjennskap til at Kommisjonen har utfordret bruk av ulike satser på grunnlag av statsstøttereguleringen.

I *kapittel 17* gjør utvalget rede for økonomiske konsekvenser av de tre hovedmodellene med hovedvekt på breddemodellen. Utvalget satte i gang tre prosjekter for å kartlegge virksomheter på kultur- og idrettsområdet og beregne provenyvirkninger for staten og økonomiske konsekvenser for berørte virksomheter og publikum. Utvalget har i tillegg gjort beregninger knyttet til en økning i registreringsgrensen for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner.

De tre prosjektene ga utvalget oversikt over inntekts- og utgiftssiden i de berørte virksomhetene basert på regnskapstall fra 2006. I bearbeidel-

sen av tallgrunnlaget har utvalget gjort en rekke prinsipielle og tekniske forutsetninger. Det understrekes at det er stor usikkerhet knyttet til beregningene. Usikkerheten er knyttet både til nøyaktigheten i innsamlingen av tallmaterialet og forutsetningene som er benyttet i beregningene.

Utvalget anslår at *breddemodellen* vil medføre et provenytap for staten på om lag 635 mill. kroner ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst., mens bruk av den ordinære satsen på 25 pst. vil medføre et provenytap anslått til om lag 115 mill. kroner. Dersom innføring av breddemodellen kombineres med en økning i registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner til 300 000 kroner, og frivillig registrering ved omsetning mellom 140 000 og 300 000 kroner, kommer i tillegg et provenytap på om lag 5 mill. kroner.

Utvalget anslår videre at *subjektmodellen* vil medføre et provenytap for staten på om lag 405 mill. kroner ved innføring av den reduserte satsen

på 8 pst., mens bruk av den ordinære satsen på 25 pst. vil øke statens proveny med om lag 55 mill. kroner.

Aktivitetsmodellen vil medføre et provenytap på om lag 325 mill. kroner ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst., mens bruk av den ordinære satsen på 25 pst. vil medføre en provenyøkning anslått til om lag 75 mill. kroner.

Mandatet gjør det klart at utvalget skal se hen til provenykonsekvenser. Utvalget ser det ikke som sin oppgave å ta stilling til støttenivået til kultur- og idrettssektoren, og nøyer seg med å gi en overordnet beskrivelse av tilskuddsordninger på kultur- og idrettsområdet samt mulighetene for å redusere disse tilskuddene. Utvalget peker på at hensynet til provenyet også kan sikres gjennom bruk av den ordinære satsen på 25 pst. for enkelte områder eller gjennom begrensninger i fradragsretten.

Kapittel 3

Beskrivelse av kultur- og idrettssektoren og frivillig sektor

3.1 Hovedinnledning

Utvalget viser til St.prp. nr. 1 (2007–2008) *Kultur- og kirkedepartementet* hvor det bl.a. heter følgende på side 11:

«Kunst, kultur, idrett og frivillighet gjør samfunnet rikere og er avgjørende for menneskers livskvalitet, fellesskap og utvikling. Regjeringen har en visjon om at Norge skal være en ledende kulturnasjon som legger vekt på kultur i alle deler av samfunnslivet. Kunst og kultur har stor verdi i seg selv. Samtidig har satsing på kultur stor betydning for andre samfunnsområder som næringsutvikling og arbeidsplasser, integrering og inkludering, helse, læring og kreativitet.»

Kultursektoren omfatter et bredt spekter av virksomheter med ulik struktur, økonomi og utviklingspotensial. Aktørene i kultursektoren spenner fra de rent ideelle virksomhetene som alltid vil være avhengige av offentlig støtte, til de rent kommersielle virksomhetene som blir drevet fullt ut på forretningsmessig grunnlag. Det må understrekes at langt ifra all kulturvirksomhet kan bli omdannet til lønnsomme markedsbaserte bedrifter.¹

Økonomiske og samfunnsmessige endringer de siste tiårene har ført til økende etterspørsel av kultur og opplevelser. I en global konkurransesituasjon spiller de kreative og meningsproduserende elementer en stadig større rolle for både nye og mer tradisjonelle produkter og tjenester. Kulturlivet omfatter i stor grad egne verdiskapende næringer med relativt stor innvirkning på norsk økonomi. Østlandsforsknings rapport nr. 10: 2004 *Kartlegging av kulturnæringene i Norge* viser at kulturnæringenes andel av sysselsetting og BNP er nesten like stor som verkstedindustrien, litt større enn nærings- og nytelsesmiddelindustrien, over dobbelt så stor som jordbruk og skogbruk og over tre ganger så stor som fiske målt i bruttoprodukt.

Det kan ligge et synergipotensial i fruktbart samspill mellom kultur og annen næringsvirksom-

het. Kulturnæringene har mange av de egenskapene som næringslivet ellers etterspør. Hovedtyngden av bedriftene er svært innovative. De er lærende bedrifter som samarbeider i løst sammenbundne og fleksible nettverk. Et annet viktig aspekt er at de framstiller produkter som gjennom sine egenskaper kan bidra til å øke verdien av andre produkter ved å gjøre dem mer attraktive for kundene.

Kunst og kultur er grunnlag for livskvalitet for barn, unge, voksne og eldre. Det som i samfunnsøkonomisk terminologi dekker behov, er såkalte goder, og det er åpenbart at kunst og kultur har karakter av å være goder i samfunnsøkonomisk forstand. Konsum av kulturgoder kan innebære det en i tradisjonell velferdsøkonomisk teori kaller positive, eksterne effekter. Eksterne effekter defineres gjerne som effekter av økonomiske aktørers virksomhet på andre aktører – uten at de fanges opp i markedet. Det klassiske eksempelet på negative, eksterne effekter er en bedrift som forurenser og som ikke tar hensyn til ubehaget den påfører andre når den gjør sine beslutninger. Positive, eksterne effekter derimot innebærer f. eks. at en persons konsum av et gode fører til økt nytte for en eller flere andre personer uten at personen som konsumerer tar hensyn til det i sin konsumbeslutning. En kan tenke seg at de som etterspør kulturgoder bidrar til å opprettholde kulturaktiviteter som også kommer andre enn de som faktisk går på forestillingen eller konserten til nytte.

Felles for positive eksterne effekter er at de ikke blir realisert i markedet. Det er bare den private nytten som avspeiler seg i etterspørselen – de fleste tenker kun på om de vil ha glede av stykket, når de bestemmer seg for å gå på teater, og ikke at de bør gå, f.eks. for å ta vare på kulturarven. Derfor vil markedet, uten kulturpolitiske tiltak, produsere for lite kulturgoder. Dette kan rettes opp ved at staten gir tilskudd til virksomheter som produserer goder med positive eksterne effekter.

En annen viktig faktor er at produksjon av kulturgoder ofte innebærer store faste kostnader. Operaen i Oslo var svært dyr å få bygget. I tillegg vil det være store faste, årlige kostnader som påløper uavhengig av antall forestillinger. Dersom det

1. Telemarksforskning-Bø Rapport nr. 191 (2002) *Kulturøkonomi – Perspektiver, problemstillinger, modeller og analysemetoder*.

er slik at prisen etterspørerne er villig til å betale er lavere enn det produksjonen koster per publikummer, vil det oppstå et tap i gjennomsnitt. Ingen kan dermed drive institusjonen etter vanlige forretningsmessige vilkår uten å få tilskudd av noe slag.

Idretten representerer viktige verdier og er landets største folkelige bevegelse. En hovedutfordring i den statlige idrettspolitikken er i dag å stimulere til økt aktivitet, både innen topp- og breddeidrett. Fri tilgang til natur og bedre tilrettelegging for fysisk aktivitet er viktig for å gi folk mulighet til rekreasjon og til å ta vare på sin egen helse. Utvalget viser i den forbindelse til St.meld. nr. 39 (2006–2007) *Frivillighet for alle* hvor det er skissert konkrete tiltak for å gi best mulig rammevilkår for den frivillige medlemsbaserte idretten og å legge til rette for egenorganisert fysisk aktivitet. Tilgjengelighet til idrettsanlegg er det viktigste virkemiddelet for at flest mulig skal gis mulighet til å drive fysisk aktivitet. Samspeilet mellom idrettslag, kommuner og staten er avgjørende for å få til en vellykket anleggsutbygging.

Frivillig sektor er en grunnpilar i demokrati og velferdssamfunn. Gjennom frivillig arbeid aktiviseres folk til meningsfylt og samfunnsnyttig virksomhet. Frivillige organisasjoner yter betydelige økonomiske bidrag til samfunnet gjennom tjenesteproduksjon og omfattende ulønnet innsats. Tegn i tiden tyder på at frivillig virksomhet er i endring. Allmenne moderniseringsprosesser og en generell individualisering i samfunnet setter frivillig sektor under press. I St.meld. nr. 39 (2006–2007) *Frivillighet for alle* er det videre et hovedmål å stimulere til økt deltakelse og engasjement, særlig fra grupper som i dag faller utenfor det frivillige organisasjonslivet. Det er viktig at sektoren har en betydelig grad av egenfinansiering slik at frivilligheten kan utvikle seg på egne vilkår, styrt av frivilligheten selv. Gjennom etablering av et frivillighetsregister, vil frivillig virksomhet formelt få status som en selvstendig sektor i samfunnet. Dette vil åpne for et enklere regelverk når det gjelder skatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

3.2 Kultursektoren og underholdning

Kultursektoren er en sektor i stor vekst. Særlig stor økning har det vært i tall på yrkesaktive innenfor kulturfeltet. Gjennom de siste 25 årene er tallet på kunstnere her i landet mer enn tredoblet. Veksten i de kulturindustrielle næringer synes å medvirke til en generell økning i etterspørselen etter både utøvende og skapende kunstnere. Det er heller ingen tvil om at det samlede kulturtilbudet vokser og er mer variert. På de fleste områder kan en også registrere en økning i kulturbruken. Mye tyder dessuten på at både tilbudet av og etterspørselen etter kultur og kulturrelaterte goder av ulike grunner vil fortsette å vokse. Dette må sees i sammenheng med en jevn vekst i den moderne tjenestetende sektoren generelt, økende utdanningsnivå, mer fritid og fleksibilitet i arbeidslivet og ikke så skarpt skille mellom arbeid og fritid. Det henger også sammen med urbanisering, teknologiske endringer og et mer variert mønster for deltakelse. En ser også at grensene mellom ulike typer kunst- og kulturuttrykk ikke er så tydelige som før. Seriøs kunst, reklame og kulturindustri smelter i større grad enn før sammen, og mer varierte finansieringsformer vokser fram.

Mediesektoren spenner over et bredt spekter av tjenester, som film og audiovisuelle produksjoner, radio og fjernsyn, presse og andre periodika med mer. Et mangfold av uavhengige og frie medier er en forutsetning for den demokratiske styringsform og for utviklingen av et levende folkestyre. Statens oppgave er å legge til rette for en vel fungerende offentlig dialog, mens mediene også har et klart ansvar for å ivareta sin demokratiske funksjon. Dette gjelder spesielt i redaksjonelle spørsmål, der staten av prinsipielle grunner ikke skal gripe inn.

3.2.1 Næringsstatistikk

Tabell 3.1 viser nøkkeltall for hele kultursektoren (offentlige og private aktører), tabell 3.2 viser nøkkeltall for kultursektoren (offentlige institusjoner) og tabell 3.3 viser nøkkeltall for kultursektoren (private aktører).

Tabell 3.1 Nøkkeltall for hele kultursektoren (i tusen 2006-kroner)

Kultur og underholdning fordelt på følgende undergrupper	Antall institusjoner (både offentlig og privat)	Sysselsetting	Publikumsoppslutning	Billettinntekter
Scenekunst, teater og dans	169	1 914	2 163 132	305 204
Musikk	235	2 338	3 722 179	358 517
Festivaler	63	100	1 341 035	122 160
Museum og samlinger ¹	291	3 397	11 508 443	204 677
Billedkunst, kunsthåndverk og gallerier	162	257	2 392 674	5 529
Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra	74	496	2 276 878	246 399
Film og video	1 827	2 996	12 000 000 ²	852 000 ⁵
Radio og TV	317	6 010	9 700 000 ³	-
Aviser og periodika	1 109	880	2 867 000 ⁴	-
Sum	4 247	18 388	36 075 443	2 094 486

¹ Kilde: Tallene er hentet fra KKD-undersøkelsen og ABM-statistikken 2006.

² Antall kinobesøk.

³ Gjelder kun TV. Gjelder seertall på dramaserier og dokumentarer som ble vist på norsk fjernsyn.

⁴ Gjelder samlede opplag.

⁵ Gjelder kun billettinntekter for kino.

Tabell 3.2 Nøkkeltall for kultursektoren (offentlige institusjoner som får tilskudd fra Kultur- og kirkedepartementet (tall i tusen 2006-kroner)

Kultur og underholdning fordelt på følgende undergrupper	Antall offentlige institusjoner ¹	Sysselsetting	Publikumsoppslutning	Billettinntekter
Scenekunst, teater og dans	65	1 350 ²	1 360 000	174 508
Musikk	50	1 075 ²	1 728 000	44 732
Festivaler ³	26	50 ²	1 100 000	84 317
Museum og samlinger				
Billedkunst, kunsthåndverk og gallerier	31	100	248 000	5 395
Film og video	3	100	0	-
Radio og TV	1	3 385	Se omtale i pkt. 3.3.2.3	-
Sum (museum og samlinger er ikke inkludert)	176	6 060	4 188 000	308 952

¹ Statlige virksomheter og institusjoner, aksjeselskaper og stiftelser som får tilskudd fra KKD (inkl. 320/74, men ikke inkl. tiltakene som får støtte under Norsk kulturfond)

² Gjelder de institusjonene som får støtte direkte fra KKD. De resterende får støtte over kap. 320 post 74. Dette dreier seg om ca. halvparten av musikk institusjonene, ca. 20 av 65 av scenekunstinstitusjonene og 10 av 26 festivaler. Disse institusjonene er imidlertid relativt små og ikke har så mange ansatte.

³ Institutter som får støtte under Norsk kulturfond er ikke inkludert.

Kilde: KKD.

Tabell 3.3 Nøkkeltall for kultursektoren – private aktører (i tusen 2006-kroner)¹

Kultur og underholdning fordelt på følgende undergrupper	Antall private aktører	Sysselsetting	Publikumsoppslutning	Billettinntekter
Scenekunst, teater og dans	104	564	803 132	130 696
Musikk ²	185	1 213	1 994 179	313 714
Festivaler ³	37	50	241 035	37 914
Billedkunst, kunsthåndverk og gallerier	131	157	2 144 674	134
Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra	74	496	2 276 878	246 399
Film og video ^{4 5}	1 824	2 896	Se omtalen i pkt. 3.3.2.1	852 0006
Radio og TV ⁴	316	2 625	Se omtalen i pkt 3.3.2.3	-
Aviser og periodikar ⁴	1 109	880	Se omtalen i pkt. 3.3.2.2	-
Sum (museum og samlinger er ikke inkludert)	3 780	8 881	7 459 898	1 580 857

¹ Kilde: Telemarksforskning-BØ (TF-rapporten). Alle tall er blåst opp etter verdimultiplikatorer beskrevet i TF-rapporten.

² Inkludert konserter/musikkfestivaler.

³ Gjelder filmfestivaler. Festivaler er ikke en egen kulturkodekategori i den inndelingen som Telemarksforskning har benyttet. Festivalene er likevel representert i materialet, men da under den kulturkodekategori som passer best til tema for festivalen. For musikkfestivaler, se under Musikk. Tallene er inkludert institutter som får støtte under Norsk kulturfond.

⁴ Tallene er hentet fra Statistisk sentralbyrås strukturstatistikk. Utvalget har benyttet statistikken for «foretak» (definert som «den minste kombinasjonen av juridiske enheter som produserer varer eller tjenester, og som til en viss grad har selvstendig beslutningsmyndighet»).

⁵ Inkl. kino. Foretakstallene for kino viser til antall kommunale kinobygg i alt. Bygdekinoer kommer derfor ikke til uttrykk her.

⁶ Gjelder kun billettinntekter for kino.

3.2.2 Nærmere om de enkelte næringsundergrupper

3.2.2.1 Scenekunst, teater og dans

Scenekunst er fellesbetegnelse for en rekke kunstarter og genre som bl.a. teater, opera, dans og revy. Aktiviteten foregår på faste scener og alternative arenaer, på turneer, gjestespill og som oppsøkende virksomhet. Produksjon av scenekunst spenner over en rekke ulike aktører og faggrupper.

Den Norske Opera og alle teatrene som får støtte av Kultur- og kirkedepartementet (KKD) inkludert Carte Blanche er organisert som aksjeselskaper med unntak av Hedmark Teater som er stiftelse. Det er store forskjeller med hensyn til organisering og finansiering innen scenekunstheltet. Teater, opera, dans og revy spilles av alt fra de offentlige finansierte scenekunstinstitusjonene til frie sceniske grupper og amatørteatergrupper.

Statstilskudd til scenekunstinstitusjonene fastsettes av Stortinget gjennom det årlige budsjettvedtaket og forvaltes av KKD. Også det frie feltet og amatørteaterfeltet har statlig finansiering, men midlene kanaliseres i hovedsak gjennom hhv. Norsk kulturråd og Norsk teaterråd. Ved siden av dette finnes det kommunalt finansierte teater og

privatfinansierte teater og oppsetninger spesielt innen revy. De frie sceniske gruppene og amatørteatrene drives på privat basis og mottar i varierende grad offentlig støtte, og er avhengig av en stor del frivillig innsats. Institusjonsteatrene står i en annen stilling med faste scener/teaterhus og en profesjonell kunstnerisk, administrativ og teknisk stab. Institusjonsteatrene er imidlertid avhengig av offentlige tilskudd for å opprettholde driften. De privatfinansierte revy- og teateroppsetningene er ofte organisert som egne prosjekter og engasjerer medarbeidere mer etter behov. Publikumstilstrømmingen til institusjonsteatrene er relativt stabil. Tilbudet av scenekunst har økt de senere årene. Et økende antall profesjonelle produsenter har samlet gitt flere oppsetninger og forestillinger per år på flere scener. Som det framgår av tabell 3.4 hadde institusjonsteatrene i 2006 til sammen nær 1,36 mill. publikummere på 7 016 forestillinger. Gjennomsnittlig antall tilskuere per forestilling varierer i årene 2004–2006 fra 204 til 194. De frie teater- og dansegruppene hadde i 2005 nær en halv million besøk eller 128 tilskuere per framvisning, 18 flere enn året før. Aktiviteten til den frie scenekunsten har utviklet seg positivt.

Tabell 3.4 Hovedtall for virksomhetene ved Riksteatret og tilskuddsinstitusjonene 2004–2006

	2004	2005	2006
Totalt antall oppsetninger	364	381	402
Totalt antall forestillinger	6 481	6 428	7 016
Totalt antall publikum	1 319 925	1 227 754	1 358 512

Kilde: Norsk teater- og orkesterforening.

Danse- og teatersentrum mottok i 2007 1,8 mill. kroner fra Utenriksdepartementet til presentasjon av oppsetninger fra frie sceniske grupper i utlandet.

Scenekunst er en kollektiv kunstart. Produksjonen er en prosess som involverer en rekke kunstneriske yrkesgrupper. Ved institusjonene er det etablert et produksjonsapparat som skal sikre kontinuitet i realiseringen fra manuskript/partitur/koreografi til ferdig forestilling. Utenfor institusjonene må aktørene i større grad «finne» hverandre fra prosjekt til prosjekt. Produsentene i det frie feltet arbeider dels i prosjektilknyttede fellesskap der det karakteristiske ved prosjektene er at de er tidsavgrensede, og dels i ensembler som arbeider sammen over lengre tid.

Utviklingen viser at antallet privatteatre øker. I løpet av de siste årene er det etablert flere nye private scener, arrangører og formidlingsnettverk. Bare i Oslo regner en med at tilstrømmingen til privatteatre ligger på mellom 300 000 til 400 000 publikummere årlig. Telemarkforskning har foretatt en kartlegging av kulturområder som driver på kommersiell basis. Ifølge kartleggingen er det 104 private virksomheter innen scenekunstheltet med om lag 695 000 betalende og 109 000 ikke-betalende besøk. Det er 564 ansatte sysselsatt i de 104 virksomhetene.

Egeninntekter omfatter inntekter som de offentlige finansierte institusjonene har generert bl.a. via billettsalg, programsalg, kiosksalg og sponsorer. Den offentlige finansieringen per publikummer og per forestilling målt i faste kroner er redusert, mens egeninntekter som finansieringskilde i institusjonsfeltet har økt i betydning. Egenfinansieringen per billett har økt. Samtlige av institusjonene benytter seg av ulike rabattordninger og differensierte billettpriser. Økte egeninntekter har gitt institusjonene nye muligheter til å øke sin samlede økonomiske ramme. Det hevdes at økt vekt på egenfinansiering også har påvirket repertoaret i retning av økt avhengighet av bred publikumsappell, jf. NOU 2002: 8 *Etter alle kunstens regler*.

3.2.2.2 Musikk

Musikksektoren er mangfoldig både mht. sjangrer, uttrykksformer og virksomhetsområder. Den omfatter opphavsretthavere, utøvende musikere og et omfattende produksjons- og formidlingsapparat bestående av produsenter, teknikere, arrangører, fonogram- og audiovisuelle produsenter og forleggere. I tillegg kommer det en stor gruppe frivillige, som spiller en viktig rolle innen utdanning og konsertvirksomhet.

Det er store forskjeller med hensyn til organisering og finansiering på musikkområdet. For landets symfoniorkestre er staten og regionen den viktigste finansieringskilden. Staten bidrar med 100 pst. av den offentlige støtten til Oslo-Filharmonien og Stiftelsen Harmonien i Bergen. I tillegg gis det fast årlig støtte til enkelte mindre orkestre. Egeninntekt og sponsormidler varierer vesentlig mellom orkestrene. Alle orkestrene som får støtte av KKD er organisert som stiftelser.

Den statlige støtten til det frie feltet kanaliseres i det alt vesentlig gjennom Norsk kulturråd ordning med ensemblestøtte.

Avsetningen til musikkformål under Norsk kulturfond utgjør 86,8 mill. kroner og omfatter blant annet tilskudd til festivaler, ensembler, arrangørstøtte og innkjøpsordning for fonogram. I 2007 ble det fordelt 18,6 mill. kroner til 109 musikkensembler – et gjennomsnitt på 0,17 mill. kroner per ensemble.

Antallet profesjonelle musikere og sangere anslås til 6 000, hvorav anslagsvis 4 000 er frilansere eller egen næring. Den statlige virksomheten Rikskonsertene produserte 9 624 konserter i 2006. Rikskonsertene engasjerer hvert år mer enn 800 musikere til turneer rundt om i landet. I tillegg er festivalene viktige inntektskilder for frilansmusikere.

Konsertvirksomheten i landet som helhet er omfattende og økende. Rikskonsertene hadde i 2006 et publikum på mer enn 1,3 mill. besøkende på sine konserter. Orkesterselskapene hadde i 2006 et totalt antall publikum på 359 000. Totalt

antall betalende publikum på arrangement i regi av knutepunktfestivalene var ca. 160 000. Konserter (inkludert musikkfestivaler) som blir drevet på kommersiell basis utgjør 185 virksomheter, jf. TF-rapporten, med et publikum på nesten 2 mill. besøkende fordelt på 1,6 mill. betalende og 0,4 mill. ikke-betalende.

I tillegg til de faste spillestedene har det de siste årene vært en sterk tilvekst av private klubber og konsertsteder. Både klubbene og festivalene har som oftest utspring i sjangermiljø. Klubb-scenene er oftest etablert i tilknytning til eller med egne serveringssteder. Det er vanskelig å tallfeste denne konsertvirksomheten.

Som produksjonsfelt er musikkområdet strukturert ut fra opphavrettshavernes sin produksjon av kunstverk. Komponister, låtskrivere og tekstforfattere er individuelle eller kollektive verkprodusenter. De danner kjernen i et omfattende nettverk av aktører knyttet til ulike former for produksjon og distribusjon. Hele dette apparatet produserer varer og tjenester enten til andre aktører i produksjonssystemet eller til sluttbrukerne – publikum, platekjøpere og amatørmusikerne. Det er et stort mangfold av aktører, ulike yrkesgrupper og arenaer som til sammen utgjør den norske musikkbransjen. I tillegg til dette kommer sysselsettingen i de andre delene av verdikjeden som blant annet omfatter platestudio, plateselskap, salg av musikk og musikkinstrument, spillesteder og festivaler og impresario/bookingagenter, produsenter, aktører innenfor lys-, lyd- og sceneteknikk og utstyrsutleie.

Det er store variasjoner i samarbeidet mellom kulturliv og næringsliv på musikkområdet. Graden av kommersiell inntjening på produksjon og formidling av konserter og plateinnspillinger varierer også. Inntektsgrunnlaget for institusjoner og tiltak på musikkområdet er sammensatt, også for institusjoner med statlig finansiering.

Inntekter for musikksektoren er salg av billetter, sponsorinntekter, salg av effekter og kompetanse, i tillegg til offentlige tilskudd. De senere års publikumstall for de statlig støttede musikk-institusjonene har sett en jevn økning. Konsertvirksomhet og de billettinntektene dette gir, utgjør i de fleste tilfeller den største delen av egeninntektene. Abonnementssalg er særlig viktig siden de faste abonnentene utgjør stammen i orkesterpublikummet. For å tiltrekke seg nye større publikumsgrupper og for å oppfylle statlige målsetninger på feltet er ulike rabattordninger blitt satt i verk, f. eks. mot barn og unge. Det er mer og mer vanlig at musikk-institusjoner som mottar driftstilskudd fra KKD også mottar sponsorstøtte fra næringslivet. Dette kan være til prosjekt, turneer, plateinnspillinger

eller i form av faste sponsoravtaler. Frivillig arbeid og inntekter gjennom opphavsrett er også inntekter musikkbransjen nyter godt av.

Teknologisk utvikling har innvirkning på store deler av musikkfeltet. I særlig grad har digital informasjons- og kommunikasjonsteknologi endret vilkårene for innspilling, redigering og distribusjon av musikk, og dette vil kunne få stor innvirkning på musikkbransjen.

Musikkinformasjons-senteret (MIC) er en viktig aktør i arbeidet med å øke bruken av norsk musikk i utlandet. Senteret skal aktivt informere om og profilere det profesjonelle musikklivet. I 2007 mottok MIC 8,1 mill. kroner i statlig tilskudd til sin virksomhet i Norge og utlandet. Under Norsk kulturråd gis det videre tilskudd til utenlandsturné for utøvere innen rock- og populærmusikk.

Music Export Norway (MEN) er et kompetansesenter for den profesjonelle musikkbransjen uavhengig av sjanger. Formålet er å øke verdiskaping og merkevarebygging av Norge som musikkleverandør i utlandet. En viktig oppgave er å koordinere den felles norske deltakelsen på internasjonale messer og konferanser. Det er i 2007 gitt 1,5 mill. kroner i tilskudd til MEN.

3.2.2.3 Festivaler

Foreningen Norske festivaler anslår antallet festivaler til ca. 400 hvorav ca. 200 er av nasjonal interesse. Det fins ingen sikre tall på omfanget, men det er ikke usannsynlig at musikkfestivalene arrangerer et sted mellom 8 000 og 10 000 konserter i løpet av et år. Det siste tiåret har det skjedd en stor tilvekst av festivaler.

Statlig tilskudd til festivaler forvaltes av Norsk kulturråd under kap. 320 post 50 Norsk kulturfond og som fast årlig tilskudd under kap. 320 post 74. I tillegg gir KKD tilskudd til festivaler med knutepunktfinansiering der kravet er at offentlig tilskudd fordeles mellom stat og region i forholdet 60/40. Alle festivalene som mottar støtte av KKD er stiftelser, med unntak av Øyafestivalen som er et aksjeselskap.

I 2007 ble det under Norsk kulturfond fordelt 27,7 mill. kroner til totalt 80 musikkfestivaler landet over og innen alle sjangrer. I 2006 ble 26,6 mill. kroner fordelt til 66 festivaler. Antallet søkere til slik støtte økte fra 103 i 2005 til 139 i 2007. Norsk kulturråd gir fast årlig tilskudd til 11 festivaler innen allmennkultur, billedkunst, scenekunst og dans. Film og kino gir årlig støtte til 20 filmfestivaler. 10 festivaler innen musikk, billedkunst, littera-

Tabell 3.5 Hovedtall for knutepunktfestivalene 2006

Navn på tiltak	Antall konserter	Publikum samlet	Publikum betalende
Festspillene i Bergen	194	60 233	40 233
Festspillene i Elverum	34	12 500	9 900
Festspillene i Nord-Norge (FINN)	149	22 170	15 320
Førde Internasjonale Folkemusikkfestival	102	27 000	14 295
Molde International Jazzfestival, Stiftelsen	140	80 000	25 537
Olavsfestdagene i Trondheim, Stiftelsen	94	250 954	46 213
ULTIMA – Oslo Contemporary Music Festival	47	11 192	9 392
SUM	760	464 049	160 890

Kilde: KKD.

tur og film mottar støtte som knutepunktfestivaler fra KKD.

Av de 80 festivalene med tilskudd fra festivalstøtten i 2007 er 29 innen rock/populærmusikk, 16 jazz, 10 tradisjons-/folkemusikk, 12 klassisk/kammermusikk, 4 kirkemusikk, 4 samtidsmusikk og 5 festspill. Sjangerne jazz og rock/populærmusikk mottar mest støtte, med henholdsvis 8,1 og 6,2 mill. kroner. Tilskuddet til den enkelte festival varierer. 53 av 80 festivaler mottar en støtte på 0,3 mill. kroner eller mindre. For rock/populærmusikk er høyeste enkeltbeløp 0,9 mill. kroner (èn festival). På jazzområdet mottar tre festivaler mer enn 1 mill. kroner i støtte.

Det foreligger ikke en samlet oversikt for besøkstall på festivaler. I en oversikt fra Norske festivaler oppgis et besøkstall på tilnærmet 1,1 mill. i 2006. Oversikten omfatter 56 festivaler.² Samlet representerer festivalene en omsetning på 283 mill. kroner og 3 821 forestillinger og arrangement.

Til sammenligning vises det til hovedtallene for knutepunktfestivalene i 2006 som framgår av tabell 3.5 og som knutepunktfestivalene har rapportert til KKD.

Ifølge Norske festivaler kommer inntektene i hovedsak fra fire kilder: offentlige tilskudd, sponsorer, frivillig innsats og egeninntekter i form av billettsalg og eksempelvis salg av festivalprogram, restaurant- og kaffedrift og utleie.

Økonomien i konsertvirksomheten varierer fra det helt ikke-kommersielle til det helt kommersielle. Sektoren har skapt rom for en rekke næringsaktører som bookingagenter, managere, firma som

tilbyr utstyr og tjenester i tilknytning til scenerigging, lyd, lys og lignende.

Ifølge TF-rapporten er det 37 festivaler³ som blir drevet på kommersiell basis i Norge med ca. 240 000 besøkende fordelt på ca. 210 000 betalende og ca. 30–000 ikke-betalende. Det er ca. 50 ansatte sysselsatt i de 37 festivalene. Flere av festivalene har ikke ansatte siden mange, i hvert fall de mindre, i stor grad baserer seg på frivillig innsats.

3.2.2.4 Billedkunst, kunsthåndverk og gallerier

For alle institusjonene på (billed)kunstområdet gjelder at de skal sikre flest mulig tilgang til, forståelse for og opplevelse av billedkunst, kunsthåndverk, design og arkitektur av god kvalitet. Det er videre et mål å øke den estetiske og funksjonelle kvaliteten i de fysiske omgivelsene og de produktene som danner rammene om folks hverdag og virke. Dette medvirker til økt livskvalitet og trivsel og er en viktig identitetsskapende faktor. De regionale kunstmuseene behandles i denne sammenheng sammen med de øvrige museene, og ikke som en kunstinstitusjon.

Blant kunstinstitusjonene er de fleste organisert som stiftelse. I tillegg finnes flere kunstforbund som får støtte fra KKD, og disse er organisert som foreninger. Noen få institusjoner er organisert som en del av fylke, kommunen eller universitetet.

2. Tall fra både ikke-kommersielle og kommersielle festivaler.

3. Gjelder filmfestivaler. Som nevnt under tabell 3.2 er ikke festivaler en egen kulturkodekategori i den inndelingen som Telemarksforskning har benyttet. Festivalene er likevel representert i materialet, men da under den kulturkodekategorien som passer best til tema for festivalen. Se avsnitt 3.2.2.2 for musikkfestivaler.

Kunsthåndverkerne i dag preges av genre- og stiloverskridelser og samspill på tvers av teknikker, materialer og medier.

Aktivitetene innenfor design spenner fra problemløsning til ytringsformer som strekker seg langt inn i kunsthåndverket. God design i dag kan handle i like stor grad om prosesser, tjenester og kommunikasjon som om de tradisjonelle praktiske og estetiske aspekter. Designbransjen representerer en møteplass mellom kultur og næring. Design kan være en kulturnæring i seg selv, samtidig som design kan bidra til økt verdiskaping i andre næringer, særlig når innovasjonsperspektivet vektlegges. Design er med på å bedre konkurransevilkårene til norske varer, gjør næringsliv mer omstillingsdyktig, men design former også menneskets identitet og totalmiljø, bidrar til kreativitet og trivsel, slik at den har en økende innvirkning på samfunnsutviklingen. Designbransjen er en markedsbasert næring som blir direkte påvirket av nasjonale og internasjonale konjunkturer. Det er gode grunner til at etterspørselen og bruken av design vil øke i tiden framover. Begrep som bl.a. identitet og funksjonalitet for brukeren gjør at design kan medvirke til å fylle disse kriteriene.

Det norske designfeltet er sammensatt av en rekke ulike fag med store variasjoner i arbeidsmåter, ideal, faglig identitet og arbeidstilhørighet. Grovt sett kan en skille mellom kunsthåndverk, industridesign og møbel- og interiørdesign, kles- og kostymedesign og grafisk design. Ifølge Østlandsforsknings rapport nr. 10: 2004 *Kartlegging av kulturnæringene i Norge* var det i 2002 i alt 1 039 sysselsatte i designnæringen i Norge. Dette utgjorde om lag 0,05 pst. av alle sysselsatte i landet. Designnæringen er preget av et fåtall mellomstore selskap (15 til 20 tilsatte) og mange små bedrifter og selvstendig næringsdrivende. Det er trolig rundt 200 designbedrifter i Norge, 25 av disse karakteriseres som mellomstore.

Billedkunstnere og kunsthåndverkere

Kunstnerpolitikken i Norge har blitt utformet i et tett samarbeid mellom staten og kunstnernes interesseorganisasjoner. I løpet av de siste 25 årene har det vært en kraftig vekst i antall kunstnere, og i følge St. meld. nr. 48 (2002–2003) *Kulturpolitikk fram mot 2014* finnes det om lag 10 000 kunstnere i Norge. Stadig flere kunstnere sysselsetter seg som frilansere og skaffer sin inntekt fra fleksible prosjektordninger. Det er også blitt mer vanlig at kunstnere arbeider på tvers av tradisjonelle faggrupper og medier, noe som gjør det problematisk å kategorisere ulike kunstnergrupper.

Tabell 3.6 Antall solgte kunstverk og omsetningsverdi for gallerier

	Totalt
Antall solgte kunstobjekter	26 626
Omsetningsverdi (i 1000 kroner)	496 212
Gjennomsnittspris (i 1000 kroner)	18,6

Kilde: TF-rapporten.

I 2006 fikk 49 billedkunstnere og 19 kunsthåndverkere arbeidsstipend. Det var 267 billedkunstnere og 98 kunsthåndverkere som fikk garantiinntekter.

Den store veksten i antall kunstnere betyr hardere konkurranse om ressursene. Mange kunstnere har vanskelige arbeidsvilkår, selv om inntektsgrunnlaget er høyst varierende. De statlige tilskuddene til kunstnere knytter seg til garantiinntekter, arbeidsstipend og vederlagsordninger som bibliotekvederlag og visningsvederlag. En stor del av vederlagsmidlene går til kunstnere i form av ulike stipend- og støtteordninger.

KKD har satt i gang en levekårsundersøkelse for å kartlegge arbeids- og inntektssituasjonen for kunstnere. Undersøkelsen vil være basert på en representativ spørreundersøkelse. Rapport og resultat av undersøkelsen forventes ferdigstilt i mai 2008.

Gallerier

Det finnes en rekke kommersielle aktører på kunsthåndverket som departementet ikke gir tilskudd til. Av dette utgjør gallerier en stor del. I kartleggingen foretatt av Telemarkforskning er 131 gallerier tatt med i utvalget. Siden det er gratis adgang i de aller fleste galleriene, er det snaut 5000 betalende besøk i galleriene, mens det er mer enn 2 mill. ikke-betalende besøk. Sysselsettingen i galleriene er ikke særlig stor. En del av galleriene er også enkeltpersonforetak, som altså ikke registrerer den personen som eventuelt er selvsysselsatt i virksomheten. Det er ca. 157 ansatte sysselsatt i de 131 galleriene i utvalget.

Den viktigste produksjonen som foregår i mange gallerier er salg av kunstobjekter.

Som det framgår av tabell 3.6 ble det i 2006 omsatt om lag 27 000 kunstverk til en samlet verdi av ca. 500 mill. kroner i norske gallerier. Gjennomsnittsprisen for kunstobjekter solgt fra norske gallerier er relativt høyt, i 2006 var den 18–19 000 kroner. Siden noen få kunstverk omsettes for svært

høye beløp, bidrar dette til å trekke gjennomsnittet opp. Kunstverkene som omsettes i mediagalleriet derimot omsettes til en langt lavere pris enn gjennomsnittsprisen, kun 4000 kroner.

3.2.2.5 Museum og samlinger

Museumslandskapet har forandret seg mye de siste årene på grunn av den omfattende konsolideringen som pågår i museumssektoren. Formålet med konsolideringen er å styrke museene faglig, men den har også medvirket til styrking både på det organisatoriske og administrative området. Det at man får større enheter bidrar til at publikum får større forventninger til museene. Det bidrar igjen til at museene får et mer sammensatt inntektsbilde. De fleste museer er offentlig drevet eller i vesentlig grad støttet med offentlige midler. Disse kan ikke på noen måte oppnå og dekke sine omkostninger gjennom billettsalget. Noen museer har gratis inn- gang.

I 2006 var det bortimot 36 mill. museumsgjenstander og fotografi, 9,33 mill. besøk (økning på 3 pst. fra 2005), 3 060 utstillinger og 5 331 kulturhistoriske bygninger i de 291 museumsenhetene som har levert museumsstatistikken.

Det fins ingen entydig definisjon på museum i Norge. I hovedsak bygger definisjonen av museum på International Council of Museums (ICOM) sin definisjon. Denne viser at museene i utgangspunktet er ikke-kommersielle aktører:

«Et museum er en ikke-kommersiell, permanent institusjon som skal tjene samfunnet og samfunnsutviklingen. Institusjonen skal være åpen for publikum. Et museum skal samle inn, bevare og sikre, forske i, formidle og stille ut materielle vitnemål om mennesker og omgivelser. Formålet er å gi mulighet for studier, opplæring og opplevelse».

De spesifikke målene på museumssektoren kommer til uttrykk i de siste meldingene som Stortinget har behandlet, ABM-meldingen fra 1999,⁴ kulturmeldingen fra 2003,⁵ stortingsmeldingen om kulturminner fra 2004⁶ og utredningen om universitetsmuseene fra 2006.⁷

Det er her framhevet at museene sammen med arkiv og bibliotek utgjør en hoveddel av samfunnets kollektive minne. Det dreier seg bl.a. om å ta vare på kildemateriale fra de eldste tider og fram-

over og å sikre tilsvarende materiale fra samtiden og den nære fortiden.

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

Blant museene er omkring tre fjerdedeler organisert som stiftelse. De resterende museene er organisert som interkommunalt selskap, selskap med begrenset ansvar, aksjeselskap eller forening.

ABM-utvikling og SSB gir hvert år ut en museumsstatistikk. I 2006 omfatter denne 291 museum. Her er også inkludert private aktører og museer som får annen offentlig støtte enn fra KKD. Det er registrert 3 397 ansatte i disse virksomhetene. Statistikken er delt inn i fire typer etter ansvarsområde og fordelt seg slik i 2006:

- Kunst- og kunstindustrimuseum: 30 museum
- Kulturhistorisk museum: 222 museum
- Naturhistorisk museum: 6 museum
- Blanda kultur- og naturhistorisk museum: 33 museum

Museene i statistikken rapporterte om 3 060 utstillinger i 2006, mot 2 959 i 2005. De siste fire årene har det totale tallet på utstillinger økt jevnt, men det er de temporære utstillingene som står for det meste av økningen. Tallet på internettutstillinger økte fra 150 i 2005 til 181 i 2006. Det var 19,4 besøk på museenes hjemmesider i 2006, mot 12,7 mill. i 2005.

I 2006 ble 9,6 mill. besøk registrert mot 9,2 mill. besøk i 2005. Besøkstallene har økt jevnt de siste fem årene, fra 8,3 i 2002.

Spesifikt om museene som får støtte fra KKD

Som det framgår av tabell 3.7 hadde museene i KKD's budsjett et samlet besøk på ca. 5,5 mill. i 2006, en økning på ca. 2 pst. fra 2005. Holder en nedgangen til Nasjonalmuseet for kunst utenfor, så har de øvrige museene i KKD's budsjett en økning i besøk på ca. 4 pst. fra 2005 til 2006. 65 pst. av museene hadde åpent hele året, antall åpningdager og åpningstimer var omtrent på samme nivå som i 2005. Fem museer rapporterte om gratis

4. St. meld. nr. 22 (1999-2000) Kjelder til kunnskap og oppleveling. Om arkiv, bibliotek og museum

5. St.meld. nr. 48 (2002-2003) Kulturpolitikk fram mot 2014

6. St.meld. nr. 16 (2004-2005) Leve med kulturminner

7. NOU 2006: 8 Kunnskap for fellesskapet Universitetsmuseenes utfordringer

Tabell 3.7 Oversikt over museene som får støtte fra KKD

Samlet besøk	5 500 000
Basisutstillinger	1 156
Av dette nye	74
Temp utstillinger	852
Av dette nye	697
Egenproduserte vandretstillinger	185
Av dette nye	48
Steder vandretstillingene ble vist	1 236
Egne internettutstillinger	110
Ant åpne møter	3 098
Ant konserter	1 363
Ant oppsettinger	306
Ant fremføringer	778

Kilde: ABM-utviklingsstatistikk.

adgang for alle besøkende. Det er en positiv trend i utstillingsaktiviteten fra 2005 til 2006. I 2006 ble det rapportert om 1 156 basisutstillinger, 74 av disse var nye. Tallet for temporære utstillinger var 852, og 697 av disse var nye i 2006. Det ble produsert 185 vandretstillinger. Omkring 70 pst. av museene bidro med gjenstander og fotografier til utstillinger ved andre museer.

Utvikling av informasjonsteknologien gir utfordringer både til formidling til publikum som besøker museet, og i forhold til publikum som bruker museenes tilbud på internett. Utvikling av regionale kulturnett og Kulturnett.no har bidratt til at museer har prioritert bruk av ressurser på hjemmesider. 110 museer hadde egne internettutstillinger. Totalt besøk på museenes hjemmesider var ca. 5,9 mill., begge disse tallene gir en økning på ca. 20 pst. i forhold til 2005.

Museumslandskapet har endret seg de siste årene. Flere mindre museum er slått sammen til større, konsoliderte enheter. Dette har medført profesjonalisering av personal og ledelse.

I kjølvannet av moderniseringen av museumssektoren, har mange museer signalisert behov for en oppgradering og modernisering av sine formidlingsbygg, som er en sentral del av «det nye museet». Videre har fokus på samlingsforvaltning aktualisert behovet for oppgradering og nybygg av magasiner, der gjenstandene blir oppbevart i riktig klima. Disse behovene vil kunne føre til søknader om statlige investeringsmidler og økt statlig tilskudd.

Museene skal være aktuelle samfunnsaktører, noe som skal gjenspeiles i valg av tema for utstillin-

ger og formidlingsformer. Det arbeides aktivt med utvikling av god og aktuell formidling, blant annet på Internett.

3.2.2.6 Bibliotek

Det nasjonale biblioteknettverket består av fylkes- og folkebibliotek, skolebibliotek, offentlige og private fag- og forskningsbibliotek, samt Nasjonalbiblioteket og Norsk lyd- og blindeskriftbibliotek. Et viktig prinsipp er biblioteket som fellesressurs. Tilgang til informasjon og litteratur skal ikke være knyttet til økonomisk bæreevne og gratisprinsippet står sterkt. Dette innebærer at det i folke- og fagbiblioteksektoren ikke er noe inntjeningsgrunnlag.

Utfordringen i området ligger i å utvikle ny bibliotekpolitikk som avspeiler endringene i samfunnet i forhold til teknologi, kunnskapsbehov og kultur, og å fremme læring og formidling. Nedgangen i utlån knyttes til at bevilgningene til kjøp av bøker og andre medier har gått ned de siste ti årene.

Folkebibliotek

Ved utgangen av 2006 var det 815 folkebibliotek. Det siste tiåret, fra 1995 til 2006, har antallet folkebibliotek blitt redusert med 342, eller over en fjerdedel. Samlet utlån var 24,1 mill. i 2006. Derav var 17,2 mill. bøker og over 7 mill. var andre medium. Dette er det laveste utlånstallet for bøker på ti år. Samlet utlån per innbygger var 5,2 i 2006, en nedgang på 4 pst. fra 2005.

De totale samlingene i folkebibliotekene utgjorde nær 22 mill. enheter i 2006, 20 mill. bøker og resten andre medium. Den totale bestanden ved folkebibliotekene er uendret, men bestanden av andre medium enn bøker, tidsskrift og aviser økte med 6,7 pst., og i 2006 utgjorde de 8 pst. av samlingene. Det er musikk, lydbøker og video/dvd som har økt mest.

Samlede brutto driftsutgifter var på 1 137 mill. kroner. Dette er en økning på godt under 1 pst. fra 2005. Gjennomsnittlig driftsutgifter per innbygger var i 2006 246 kroner.

Fylkesbibliotek

Samlet utlån fra de 18 fylkesbibliotekene i 2006 var om lag 651 500 enheter. Dette var en nedgang på 7,9 pst. fra 2005. Utlån fra mobile enheter utgjorde over halvparten av samlet utlån i fylkesbibliotekene.

Driftsutgiftene til fylkesbibliotekene i 2006 ble redusert med ca. 2,4 pst. fra 2005 og utgjorde 108,7 mill. kroner i 2006. Utgiftene til bøker og annet materiell utgjorde 9,9 mill. kroner, noe som var en økning på 1,9 pst. fra året før. Nedgangen i aktivitet kan komme av at oppgavene til fylkesbibliotekene retter seg mer mot utviklingsarbeid enn ren tjenestetilrettelegging.

Fengselsbibliotek

Statistikken omfatter 15 enheter og omfatter kun de som mottar statlig støtte. Disse bibliotekene hadde en samling av bøker og andre medium på nærmere 81 000. Totalt var det 141 895 utlån fra norske fengselsbibliotek eller 80 per innsatt, en nedgang på 4,1 pst. fra 2005. Dette er omtrent 15 ganger mer enn resten av befolkningen.

Fag- og forskningsbibliotekene

Utlånsveksten fra 1997 til 2006 er på 13,8 pst. Det totale utlån dekker lokale lån, kopier som erstatning for lån og fjernlån. Siden 1997 har tilgangen på elektroniske ressurser økt kraftig og man kan se at utlånet av de fysiske samlingene har flatet ut på landsbasis, med en liten nedgang det siste året. Tall på titler på elektroniske periodika ved utgangen av 2006 var på 338 671, noe som er en økning på ca. 30 pst. fra året før. Bestanden er på rundt 19,8 mill., består av blant annet bøker, manuskript, patent, mikroformer m.m. Bibliotekene hadde nær 356 mill. digitale dokument i sine samlinger, nesten alle hos Nasjonalbiblioteket.

De 314 enhetene hadde 1 775 ansatte som utførte 1 547 årsverk, og de totale utgiftene er på over 1,3 mrd. kroner. Av dette utgjør lønnskostnadene 589 mill. kroner, og innkjøp av materiale til samlingene 365 mill. kroner.

3.2.2.7 Arkiv

I 2006 ble det totalt registrert 24 818 lesesalbesøk og utlevert 53 034 arkivstykker (enhet som inneholder arkiveringer) ved de norske arkivinstitusjonene.⁸ Mens tallet på utlevert arkivstykke hadde en svak nedgang fra 2004 til 2005, har tallet gått opp fra 2005 til 2006 med nærmere 16 pst. Økningen i utleverte arkivstykker er særlig stor i Riksarkivet og Statsarkivet i Oslo, som har registrert en økning på nærmere 20 pst. Mange forskere har hatt bruk for mye arkivmateriale. Økningen i lese-

salsbesøk skyldes antagelig at Riksarkivbygningen har gjenåpnet etter å ha vært stengt under ombygging. I statsarkivene registrerer vi fortsatt reduksjon i antall lesesalgjester, men også der har tallet på utleverte arkivstykker økt. I 2006 var det totalt om lag 197 500 hyllemeter arkivmateriale i Riksarkivet og statsarkivene.

De ivrigste brukerne av arkivene er slektsgranskere, forskere og journalister. Noe av årsaken til nedgangen i antall besøkende hos de enkelte Statsarkivene kan være at etterspurt materiale er gjort tilgjengelig over Internett via Digitalarkivet. Arkivverket startet i november 2005 et prosjekt for å digitalisere mikrofilmede kirkebøker og gjøre dem tilgjengelig i Digitalarkivet, Arkivverkets nettsted for digitale kilder. Innen utgangen av 2006 var 1 mill. oppslag, eller 2 mill. kirkeboksider gjort tilgjengelig.

Hovedutfordringen på arkivfeltet er å sette Arkivverket i stand til å håndtere de økende mengdene elektronisk arkivtilgang, for ikke å miste viktig historisk kildemateriale. Dette gjelder særlig fagsystem og databaser, der informasjonsinnholdet står i fare for å bli teknologisk utilgjengelige og dermed gå tapt etter hvert som systemet går ut av bruk, eller som følge av teknologiske endringer eller administrative oppdateringer.

For å åpne arkivkildene for et stort publikum og slik bringe arkivene ut til folket må en intensivere arbeidet for å digitalisere utvalgte kildeserier og gjøre disse tilgjengelige gjennom nettbaserte tjenester.

3.2.2.8 Bøker

Bokbransjen er et næringsområde som tjener penger på å tilby kunst- og kulturuttrykk gjennom bøker som medium. Bokproduksjonen er verdikjeden fra forfattere via forlag til trykking, distribusjon og detaljomsetning. Men langt flere enn disse er med på å få bøkene ut til leserne. Virksomheter innen f. eks. grafisk bransje og en rekke frilansere med ulik bakgrunn og gjøremål/oppgaver er også viktige deler av det produksjons- og distribusjonsapparatet som til sammen konstituerer bokbransjen. Et forlag med rundt 50 ansatte sender for eksempel lønnsoppgaver til rundt 700 frilansere. I tillegg kommer andre virksomheter det kjøpes tjenester fra.

Bokbransjen produserer og distribuerer bøker i mange ulike sjangere. Verdiskapningen i ulike ledd i bransjen knytter seg derfor ikke bare til framstilling av produkt med kunstnerisk innhold. Som følge av den teknologiske utvikling, er lydbøker og (til dels) e-bøker aktuelle i dag. Bokbran-

8. Statistikken gjelder Riksarkivet, åtte statsarkiv og Samisk arkiv.

sjen samarbeider også med de som produserer spill, leker og andre produkt tilknyttet bøker. Bøker blir dessuten brukt i andre massemedium og er grunnlag for teater, film- og fjernsynsproduksjoner. Bøker er også sentrale i alle undervisnings- og kunnskapssituasjoner.

Lesing er en sentral forutsetning for meningsdanning og deltakelse i demokratiet. På den annen side gir bokbransjen underholdning og kan i mange tilfeller være helt kommersiell. Krysssubsidiert ved at inntekt fra lønnsomme utgivelser blir brukt til å lage bøker som blir sett på som viktige, er vanlig. Bransjens balansering av forholdet mellom utgivelser med store inntekstpotensial og utgivelser med mindre eller små opplag betegnes gjerne som forholdet mellom børs og katedral. Katedralen symboliserer da bransjens kunstneriske innsats og ambisjoner. Bokbransjen betoner katedralaspektet i samarbeidet med myndighetene om litteraturpolitiske målsetninger.

Bakgrunnen for statlig litteraturpolitikk er å legge til rette for kvalitet, bredde og mangfold med hensyn til innhold og sjangere i fag- og skjønnlitteraturen. Videre må den litteraturen som blir skapt, distribueres slik at den når fram til publikum gjennom relevante kanaler. Et effektivt utbygd distribusjonsnett sikrer lik tilgang til litteratur over hele landet, og med det like vilkår for kunnskapstilegnelse, fri meningsdannelse, språk- og leseforståelse. Sentrale virkemiddel for staten er innkjøpsordningene forvaltet av Norsk kulturråd, momsfritak på bøker og unntak fra konkurranselovgivningen for handelssamarbeid i bransjen. Litteraturpolitikken henger også sammen med kunstnerpolitikken, og staten bidrar til rekruttering til og stabilitet i forfatteryrket ved kunstnerstipend, garantiinntekter og bibliotekvederlag.

Som i andre bransjer har det gjennom de siste tiårene vært en sterk konsentrasjon i norsk bokbransje. Først gjennom oppkjøp, sammenslåinger og nært samarbeid mellom forlag, siden ved kjededanning i bokhandelen. Norske forlag har startet bokklubber og internettbokhandlere. Flere forlag har også gått inn i bokhandlerbransjen.

I 2002 stod bokhandlerne for 61 pst. av omsetningen av bøker i Norge, mens bokklubbene stod for 27 pst. og andre for 12 pst. av omsetningen. I 2006 stod bokhandlerne for 55 pst. av omsetningen, bokklubbene for 21 pst. og øvrige for 24 pst.⁹ Fra og med 1. mai 2005 trådte den nye Bokavtalen i kraft etter at myndighetene laget nye rammer for bokbransjen. Bestemmelsene innebærer at alle salgskanaler som er omfattet av avtalen skal gis

samme adgang til rabatt på bøker. Ettersom bokklubbenes prisfordel falt bort, har andre salgskanaler som Internett-bokhandler fått øket omsetning.

Den teknologisk utviklingen har bidratt til at det har kommet til nye media, slik som lydbøker og e-bøker. Den digital-teknologiske utviklingen vil etter hvert påvirke næringskjeden i bokproduksjonen ved øket innslag av elektronisk formidling. Dette vil påvirke både den tekniske produksjonen, distribusjon og omsetningsformer. Ved tiltagende elektronisk tilgjengelighet til teksten er det sannsynlig at også innholdet endres. En fortelling fra å til å kan endres til en interaktiv multimedieopplevelse. I så fall endres også måten mange forfattere skriver på.

Rasjonaliseringspotensialet på produksjonssiden er mindre enn for mange andre vareområder. Rundt halvparten av bokens utsalgspris dekker forhandler- og distribusjonskostnader, primært knyttet til lønns- og lokalkostnader, og den andre halvdel fordeler seg på forfatterhonorar, trykking og forlagsarbeid.

Forfattere

Inntektene til forfatterne kommer i hovedsak fra royalties på den ene siden, og garantiinntekter, arbeidsstipender og bibliotekvederlaget fra KKD på den andre siden.

I 2006 ble det gitt arbeidsstipend til 40 skjønnlitterære forfattere, 5 barne- og ungdomslitteraturforfattere, 5 dramatikere, 4 oversettere og 2 faglitterære forfattere og oversettere. Det ble gitt garantiinntekter til 39 skjønnlitterære forfattere, 10 barne- og ungdomslitteraturforfattere, 2 dramatikere, 2 oversettere og 3 faglitterære forfattere og oversettere.

Det finnes ulike typer normalkontrakter mellom forfatter og forlag avhengig av sjanger som blant annet angir forfatterens royaltysats avhengig av oppdrag.

De skjønnlitterære forfatterne som får bøker utgitt gjennom bokklubbene, avstår 2 til 5 pst. av sine royalties til Solidaritetsfondet, som fordeles i sin helhet til andre skjønnlitterære forfattere; 90 pst. som stipend og resten som akutt krisehjelp.

I 2005 var det 4 874 forfattermedlemmer i Norsk faglitterær forfatter- og oversetterforening (NFF), 67 pst. menn og 33 pst. kvinner. Blant disse er 511 oversettere og 312 er «rene» oversettere. Faglitterære forfattere er en stor og uensartet gruppe skribenter, og blir ofte brukt som en samlebetegnelse på alt som ikke er skjønnlitteratur. NFF viser at forfattermedlemmene, mellom årene 2000

9. Kilde: Forleggerforeningens bransjestatistikk.

og 2006 har stått for en produksjon på omkring 20 000 titler. Ikke alt er bøker, en betydelig andel av titlene er tidsskriftsartikler, og variasjonene mellom dem som har produsert mye og dem som har produsert mindre er store. For skjønnlitterære forfattere, viser tallene for 2005 at det var 520 medlemmer i Den norske Forfatterforening (DnF), 66,5 pst. menn og 33,5 pst. kvinner. Årlig kommer det ut i overkant av 200 nyskrevne skjønnlitterære bøker i Norge for voksne. I 2006 hadde Norsk Oversetterforening 290 medlemmer.

I 2005 var det 259 medlemmer i Norske Barn- og Ungdomsbokforfattere (NBU), jevnt fordelt mellom kvinner og menn. I tillegg til å skrive bøker for barn og ungdom har nærmere 44 pst. av barne- og ungdomsbokforfatterne skrevet skjønnlitteratur for voksne og 38 pst. av medlemmene i NBU er også medlemmer i DnF. Vel 40 pst. har skrevet faglitterære bøker.

I 2005 var det 249 medlemmer i Norske Dramatikeres Forbudne (NDF), 69 pst. menn og 31 pst. kvinner. 27 pst. av medlemmene er også medlem i DnF, og 19 pst. er medlem i NBU. Antallet dramatikere er stigende. I løpet av de siste 30 årene er medlemstallet firedoblet. Dramatikerne har et noe annet inntektsgrunnlag enn de forfattergruppene beskrevet ovenfor. Inntekter fra boksalg er marginale. De har fire hovedinntektskilder ved fremføring av sine tekster: honorar for oppføring av scenedramatikk, fjernsyns- og radiodramatikk og manusutvikling/bruk av manus til film.

Alle forfattere av verk som disponeres til offentlig utlån gjennom norske bibliotek kan søke om bibliotekvederlag. Vederlaget utbetales som stipend gjennom opphavsmannsorganisasjonene. De skjønnlitterære forfattere, barne- og ungdomsbokforfattere, oversettere, dramatikere og faglitte-

rære forfattere og oversettere inkludert samiske rettighetshavere mottar i alt 78,6 pst. av det årlige bibliotekvederlaget. Av dette går 36,5 pst. til Det faglitterære fond.

Bibliotekvederlaget utbetales til fond forvaltet av opphavsmannsorganisasjonene. Uavhengig av medlemskap kan rettighetshavere søke om stipend fra organisasjonene.

Opphavsmennene mottar også kopivederlag. I 2006 mottok Det faglitterære fond 31,5 mill. kroner og 20 mill. kroner i bibliotekvederlag. Tilsvarende tall for Norsk forfatter- og oversetterfond var 5 mill. kroner i kopivederlag og 34 mill. kroner i bibliotekvederlag.

3.2.2.9 Aviser og periodika

I 2006 kom det ut 229 betalte aviser. Dette er det høyeste antallet aviser siden 1953. De siste årene har man sett mange vellykkede nyetableringer, først og fremst av lokale fådagersaviser. I 2005 hadde fem utgiversteder konkurrerende dagsaviser, fem steder hadde konkurranse mellom en dagsavis og en fådagersavis, og sju steder hadde konkurrerende fådagersaviser.

Mediebedriftenes landsforening har i samarbeid med Norsk journalistlag foretatt en undersøkelse om sysselsetting i MBLs medlemsaviser og anslår at bransjen sysselsetter i alt mellom 11 500 og 12 000 mennesker. Dette inkluderer både redaksjonelt ansatte, og ansatte innenfor grafisk, trykk og distribusjon. Redaksjonelt ansatte utgjør ca. 3 500 personer.

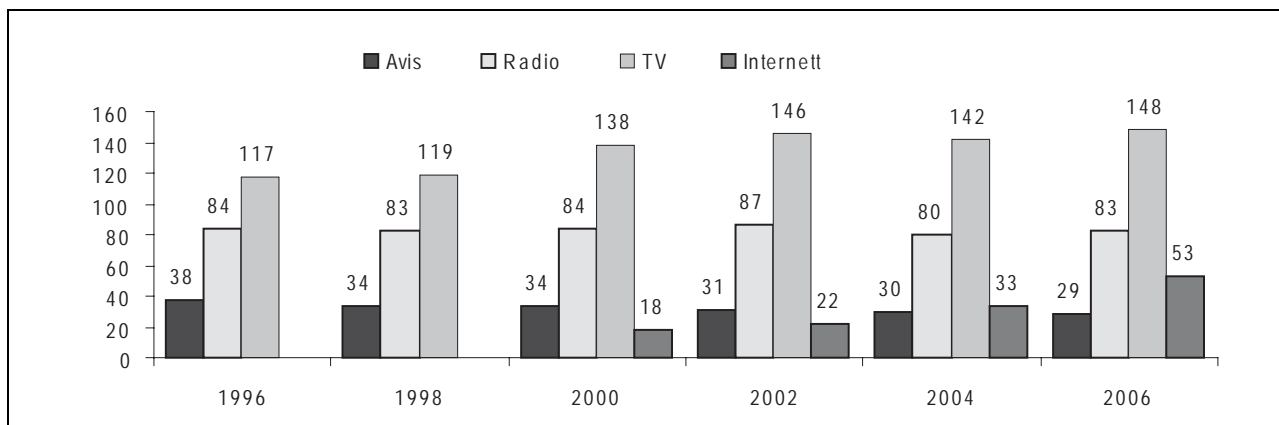
I 2006 utgjorde dagspressens og kringkasterens økonomi knapt 1 pst. av BNP, og det samlede driftsresultatet var på mer enn 1,28 mrd. kroner.¹⁰ Den samlede omsetningen utgjorde 21,5 mrd. kro-

Tabell 3.8 Nøkkeltall for aviser som mottar produksjonstilskudd, 2006

Avistype	Totalt	Riksspredte meningsbærende aviser	Andre nr. 2-aviser	Nr. 1- og aleneaviser
Antall aviser	135	5	23	107
Overskudd før støtte	-142 mill. kr.	-98 mill. kr.	-72 mill. kr.	29 mill. kr.
Produksjonstilskudd og portokompensasjon	263 mill. kr.	129 mill. kr.	84 mill. kr.	50 mill. kr.
Overskudd etter støtte (ekskl. skatt)	121 mill. kr.	31 mill. kr.	12 mill. kr.	79 mill. kr.
Driftsmargin før støtte ¹	-11,2 pst.	-43,8 pst.	-13,5 pst.	2,2 pst.
Egenkapitalandel	48 pst.	44 pst.	47 pst.	59 pst.

¹ Driftsresultatets andel av driftsinntektene.

Kilde: Medietilsynet.



Figur 3.1 Tid brukt på ulike medier en gjennomsnittsdag 1996–2006 (minutter)

Merk: Mediebruken kan være overlappende – flere medier kan være brukt samtidig.

Kilde: SSB/Medienorge.

ner. Reklame er bransjens viktigste inntektskilde og utgjør noe under halvparten av omsetningen.

Økonomisk går det et klart skille mellom aviser som mottar pressestøtte, og aviser som ikke mottar pressestøtte. Avisene som mottar pressestøtte, dvs. nummertøavisene og de mindre lokalavisene, stod i 2006 for 8 pst. av omsetningen i dagspressen. Som det framgår av tabell 3.8 nedenfor gikk disse avisene samlet sett med om lag 155 mill. kroner i underskudd før pressestøtte i 2006, en bedring på nesten 50 mill. kroner fra 2005. Aviser som ikke mottar pressestøtte er større aviser som stort sett går med overskudd. I 2006 hadde disse avisene 1,25 mrd. kroner i driftsresultat, en liten økning fra 2005.

Nettavisene utgjør en stadig viktigere del av dagspressens økonomi. Omsetningen i nettavisene økte med nesten 30 pst. fra 2005 til 2006, og omsatte for mer enn 700 mill. kroner i 2006.

Avisenes samlede opplag ble anslått til 2 867 000 i 2006. Dette er 72 000, eller 2,4 pst. lavere enn i 2005. Samlet nedgang siden 1998 er 7 pst. Til tross for at det totale avisopplaget nå har gått ned over flere år på rad, har opplaget blant små, lokale fådagere aviser gått jevnt framover i samme periode.

Når det gjelder avislesning viser utviklingen over tid en tydelig nedgang. I 1996 brukte vi i snitt 38 minutter per dag på å lese aviser, men i 2006 var dette sunket til i snitt 29 minutter. Det er i de yngre aldersgruppene at endringene i avislesningen er mest markante. For de eldre aldersgruppene er det bare minimale variasjoner. Figur 3.1 viser tid brukt

på ulike medier en gjennomsnittsdag i perioden 1996–2006.

Staten har et grunnlovsfestet ansvar for å legge til rette for de kanalene og institusjonene som utgjør ytringsfrihetens infrastruktur, inkludert massemedia, jf. GrL. § 100 sjette ledd. I tråd med dette er det et politisk mål å stimulere til mangfold og kvalitet i norske medier.

Ifølge merverdiavgiftsloven skal det bl.a. ikke betales merverdiavgift på omsetning av bøker og tidsskrift i siste omsetningsledd eller på omsetning av aviser som kommer ut regelmessig med minst et nummer i uka, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7 og 8. Det gjelder ikke noe tilsvarende unntak for ukepressen. Fritaket er språk- og kulturpolitisk begrunnet. Virksomheter som dekkes av disse bestemmelsene regnes i utgangspunktet som avgiftspliktige subjekter og har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fritaket innebærer imidlertid at de ikke skal beregne utgående merverdiavgift på virksomhetens omsetning. Dette er såkalte nullsatsede områder.

I tillegg til nullsatsen for merverdiavgift på aviser er produksjonstilskuddet til dagsaviser det viktigste virkemidlet for å opprettholde avismangfoldet. Produksjonstilskuddet utgjorde ca. 252 mill. kroner i 2007. Tilskuddet går i hovedsak til nr. 2-aviser, dvs. aviser som har en større konkurrent på utgiverstedet, samt til små nr. 1- og aleneaviser.

3.2.2.10 Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra

Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra mottar i liten grad statlige tilskudd. Ifølge TF-rapporten er det 74 virksomheter innenfor denne type virksomhet med ca. 2 mill. betalende fordelt på 0,3

10. Kilde: «Økonomisk utvikling i film, presse og kringkasting 2002 – 2006» (Medietilsynet).

mill. for sirkus og 1,7 mill. innen opplevelser. I tillegg anslås det at det er om lag 0,2 mill. ikke-beta-lende besøk til virksomheter under sirkus og opplevelser.

Sysselsettingen er ikke så høy i disse aktivitetene. Til sammen er det om lag 500 ansatte innen de to kategoriene, men med klar overvekt på opplevelser.

3.2.2.11 Film og video

Regjeringens hovedmål på medieområdet er nedfelt i Soria Moria-erklæringen og Kulturløftet. Målet på filmområdet er et mangfold av tv- og filmproduksjoner basert på norsk språk, kultur og samfunnsforhold, som er anerkjent for kunstnerisk kvalitet, dristighet og nyskapning, og som utfordrer og når et stort publikum i Norge og internasjonalt.

Den norske filmbransjen består hovedsakelig av aktører som har sin aktivitet begrenset til ett ledd i verdikjeden. Sektoren omfatter alt fra virksomheter med mange ansatte og høy omsetning til små foretak med få eller ingen ansatte. Det er en klar overvekt av små foretak i den norske filmbransjen.

Den norske filmbransjen består av mennesker med svært ulik bakgrunn. Etter oppstarten av Den norske filmskolen på Lillehammer har antallet filmarbeidere med formell bakgrunn vokst, men fremdeles er det et stort antall i bransjen som mangler formell utdanning.

I 2006 var det 1 827 foretak innenfor «Film og video», jf. tall fra SSB. Det er flest ansatte innen sektoren «produksjon», noe som inkluderer alle som driver med film-, video-, reklame-, og tv-produksjon. Det har vært en stor vekst i antall bedrifter siden 2000. Tall fra en spørreundersøkelse utført av Rambøll Management (2005)¹¹ viser at den største gruppen ansatte innen produksjon av film – ca. 49 pst. – befinner seg innen formatene tv- og dokumentar. Spillefilmproduksjon kommer på andre plass med ca. 29 pst. av de ansatte. Reklamefilmproduksjon og «annet» utgjør hhv. 9 pst. og 13 pst. av de sysselsatte. Kinobransjen er den sektoren som sysselsetter flest etter produksjon. Det var 1 245 ansatte i 2005, jf. tall fra SSB. Distribusjonsleddet er det klart minste leddet, med få ansatte og få nyetableringer. Det var 139 ansatte i 2005, jf. tall fra SSB.

Samlet omsetning for den norske filmbransjen målt i driftinntekter lå i 2003 på omtrent 3,1 mrd.

kroner. Av dette hadde produsentene 1 261 mill. kroner i driftinntekter, tilsvarende 41 pst. av samlet omsetning i bransjen. Distribusjonsleddet sto for 27 pst. av omsetningen, mens kino sto for 32 pst.

Tilskuddene fra Norsk filmfond er den viktigste finansieringskilden for norske filmer, selv om den gjennomsnittlige egenfinansieringen av norske filmer har økt de siste årene. Det er imidlertid store variasjoner i hvor mye offentlig støtte hver enkelt film mottar. I 2005 var den gjennomsnittlige offentlige støtteandelen på norske filmer 67 pst. Egenfinansiering er den delen av finansieringen som ikke kommer fra offentlige tilskudd. Sammensetningen av egenfinansieringen varierer, men utgjør en blanding av investeringer fra produsenten, distributøren, fond og diverse kreditter. Hvor stor del egenfinansieringen utgjør varierer mellom prosjektene, men det er en tendens til at egenfinansieringen er høyere nå enn tidligere.

Norsk filmfond forvalter flere støtteordninger til tv-produksjoner. Støtten gis i all hovedsak til uavhengige filmprodusenter. Det dreier seg om tilskudd til fjernsynsdokumentarer (herunder prosjektutvikling), og tilskudd til fjernsynsserier (drama og dokumentar) herunder tilskudd til prosjektutvikling. Ordningen med tilskudd til produksjon av fjernsynsdrama ble opprettet i 2003. Bakgrunnen for opprettelsen var et behov for mer norskprodusert drama for fjernsyn. I 2006 var det fire dramaserier med støtte fra Norsk filmfond som be vist på norsk fjernsyn. Visningene oppnådde seertall på til sammen 9,7 mill. tilskuere, med et snitt på 336 000 per episode.

Kinoene i Norge er hovedsakelig eiet og drevet av norske kommuner. De senere årene har det vært en tilvekst av private kinoer og kinokjeder, men fremdeles er ca. 80 pst. av kinobesøket i Norge på kommunale kinoer. Etter noen år med nedgang, steg antall kinobesøk i 2006, til litt over 12 mill. besøk. Dette er en oppgang på 6 pst. fra 2005. Prosentvis er økningen størst på de norske filmene, nærmere 40 pst. fra 2005 til 2006. Likevel utgjør andelen norske filmer 16 pst. av de viste filmene.

Produksjonen av norske filmer har økt siden 2001 da 9 norske filmer hadde premiere. Mellom 2003 og 2006 har antallet norske kinopremierer per år i gjennomsnitt ligget rundt 20. I 2006 var det 241 langfilmpremierer på norske kinoer, og 22 av disse var norske.

Den rådende teknologiutviklingen medfører store endringer, også på filmområdet. I løpet av få år forventes produksjonen, distribusjonen og framvisning av kinofilm å foregå digitalt over store deler av den vestlige verden. Det er langt billigere å lage

11. Rambøll Management: Kartlegging og vurdering av utviklingen i den norske filmbransjen (2005).

en digital filmkopi enn en tradisjonell 35 mm kopi, og det er også mye billigere å distribuere film som datafiler enn som filmkopi. Digitale kopier vil kunne sendes til alle kinoer samtidig, og kvaliteten vil bli bedre enn den er i dag. Overgangen til digitalfilm vil gjøre det mulig for den enkelte kino å satse på alternative bruksområder som f. eks. å vise store sportsarrangement, konserter osv. på filmleerretet.

Gjennom Kulturløftet og Soria Moria-erklæringen har regjeringen lagt opp til en offensiv filmpolitikk. I 2006 ble det foretatt en grundig gjennomgang av de statlige virkemidlene, for å sikre at disse brukes effektivt og målrettet. Våren 2007 ble St.meld. nr. 22 (2006–2007) *Veiviseren. For det norske filmloftet* lagt fram for Stortinget. I meldingen går det fram at om de ambisiøse målene på filmområdet skal nås bør det gjøres en del endringer i det eksisterende virkemiddelapparatet, og i de nåværende tilskuddsordningene. Stortinget sluttet seg til de foreslåtte endringene, jf. Innst. S. nr. 277 (2006–2007). KKD arbeider nå med oppfølging av denne meldingen.

3.2.2.12 Radio og TV

Kringkastingssektoren er mangfoldig og spenner fra store, profesjonelle aktører som også kan være del av større internasjonale mediekonserner, til små, lokale aktører som driver på ideell basis.

Per 2006 var det ca. 284 kringkastingskonsesjonærer i Norge. I tillegg til NRKs radiokanaler var det to riksdekkende kommersielle radiokanaler (P4 og Kanal 24). Ved siden av NRKs to allmennkringkastingskanaler på fjernsyn, var det til sammen 10 større kommersielle tv-kanaler som rettet seg mot et norsk publikum. To av disse sendte imidlertid fra Storbritannia og var således ikke underlagt norsk jurisdiksjon. Øvrige kringkastere drev lokalkringkasting. Antallet lokalradiokonsesjoner ved utgangen av 2006 var 248, mens antallet konsesjonærer for allment bakkesendt lokalfjernsyn var 26. Lokalkonsesjonærene spenner over et svært bredt spekter, fra små, ideelle organisasjoner som driver ikke-kommersielt til relativt store og profesjonelle aktører som har konsesjoner i flere lokalområder.

I tillegg til kringkasterne selv, består kringkastingsektoren av TV-operatørene som distribuerer programmene til seerne. Disse tilbys ofte, men ikke nødvendigvis, som betal-tv-tjenester. Aktuelle distribusjonsplattformer er bakkenett, kabelnett, satellitt og bredbånd.

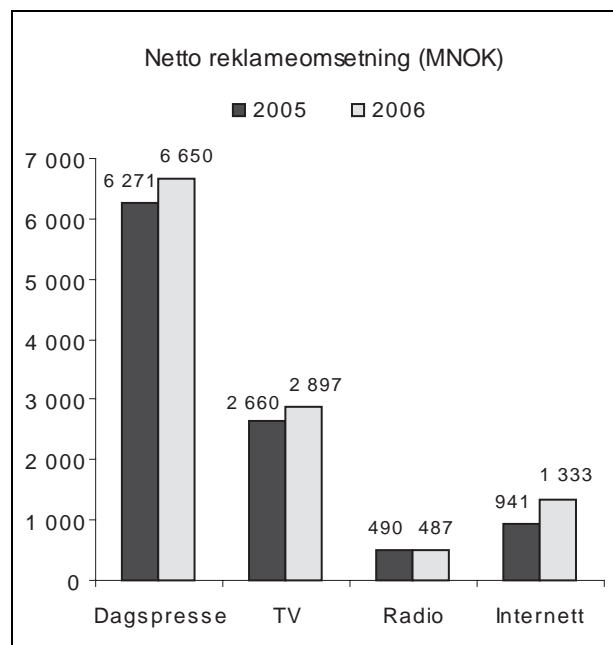
Syssetningen innen kringkastingsektoren var ifølge Statistisk sentralbyrås strukturstatistikk

totalt 6 010 personer i 2006, en økning på 1 prosent fra året før.

For de kommersielle kringkasterne har reklame og sponning hittil vært av de viktigste inntektskildene. Kringkasternes inntekter fra abonnementsfjernsyn og «pay per view» er nå økende, sett i forhold til inntektene fra reklame. Mange etablerte kringkastere forventer økt konkurranse om reklameinntektene. I Norge er det likevel foreløpig ingen tegn til at fjernsynsselskaperenes reklameinntekter synker. Ifølge statistikk fra mediebyråenes interesseorganisasjon har det vært en jevn omsetningsøkning på reklame på fjernsyn. Reklameomsetning for radio har imidlertid gått noe tilbake. Figur 3.2 viser netto reklameomsetning for ulike medier i 2005 og 2006.

Mange europeiske land opplever en sterk omsetningsvekst innen betal-tv, og dette forventes å bli trenden også i Norge. Det digitale bakkenettet åpner muligheter for å sikre abonnementsinntekter også i bakkenettet, noe som ikke var mulig i det analoge bakkenettet.

Selv om NRK de senere år har økt omfanget av sine kommersielle inntekter er selskapet fortsatt i hovedsak lisensfinansiert. Ikke i noe år har mindre enn 90 prosent av NRKs inntekter kommet fra kringkastingsavgiften.



Figur 3.2 Netto reklameomsetning for ulike medier (2005–2006). Mill. kroner

Merk: Tallene baserer seg på innsamlede rapporter fra de enkelte mediekkanaler. Dagspresse inkluderer gratisaviser. TVNorge er estimert. Lokal-tv er basert på innsamlet materiale fra 20 kanaler. For Internett er INMA og MBL/NettForum kilder.

Kilde: IRM Norge/medienorge.

Medietilsynet tildelte totalt 9 013 325 kroner under tilskuddsordningen for lokalkringkasting i 2007. Av dette ble 4 237 324 kroner tildelt lokalradioer og 4 776 001 kroner tildelt lokal-tv.

Framveksten av nye mediekanaler som internett, mobiltelefoni med mer resulterer først og fremst i økt mediebruk i befolkningen. Sammenlignet med andre medier er tiden brukt på fjernsyn fortsatt dominerende. Tiden brukt på både radio og fjernsyn ser ut til å ha holdt seg relativt stabil de senere årene, jf. figur 3.1. Trenden med stabile lytter- og seertall for radio og fjernsyn ser imidlertid ut til å endre seg noe. Tall fra TNS Gallups tv-meter-undersøkelse fra de første månedene av 2007 viser at den totale tv-seingen ser ut til å synke. Denne trenden er mest markert for de yngre aldersgrupper.

Digitalisering er det sentrale stikkord for den teknologiske utvikling innen fjernsyn. Hele feltet er preget av det pågående skiftet fra analog til digital teknologi. Digitaliseringsprosessen har kommet lenger for fjernsyn enn for radio ettersom man har fastsatt en analog slukkingsplan for det analoge bakkenettet for fjernsyn. Radiobransjen står overfor en situasjon der de største aktørene har sendt digitalt fra 1995, men det har ikke blitt fastsatt noen analog slukkingsdato ennå.

Utbyggingen av det digitale bakkenettet for fjernsyn medfører en «deregulering» av fjernsynssektoren. Utbyggingen reduserer frekvensknappheten og gjør det teknisk mulig for mange flere kringkastere å nå ut til hele befolkningen. Det er derfor ikke lenger mulig for regjeringen å legge regulatoriske begrensninger på hvor mange kringkastere som skal kunne oppnå riksdekkende distribusjon. Det vil således bli lagt opp til en liberal konsesjonspolitik basert på likebehandlingsprinsippet, noe som vil stimulere til nyetablering. Internasjonale handelshindre er også redusert, bl.a. som følge av EØS-retten. EØS-avtalens tv-direktiv er for tiden under revisjon for å sikre at dette er tilstrekkelig tilpasset den teknologiske og markedsmessige utvikling som har funnet sted de siste årene.

Som svar på stadig større konkurranse på feltet har en den siste tiden sett en økt tendens til mediekonsentrasjon i form av horisontal integrasjon. Flere store aktører danner såkalte mediehus, dvs. at mange aktører satser på å utvikle alternative medietjenester slik at deres innhold kan distribueres gjennom flere alternative kanaler, bl.a. som bestillingstjenester på internett, radio og fjernsyn. På kringkastingsfeltet er vertikal integrasjon også framtrødende. Det er i dag en tendens til at det dannes allianser mellom distributører, kringkastere og andre innholdsleverandører oppstrøms og ned-

strøms i verdikjeden. Integrerte virksomheter som dekker hele verdikjeden og strategiske allianser mellom innholdsprodusenter og distributør kan føre til effektivisering og kostnadsbesparing for medieaktørene. Samtidig oppstår det risiko for at konkurransen i ett eller flere berørte markeder svekkes.

3.3 Idrettssektoren

3.3.1 Idrett og fysisk aktivitet i befolkningen

En stor andel av den norske befolkningen driver idrett og fysisk aktivitet. I 2005 drev 75 pst. av befolkningen over 15 år fysisk aktivitet i form av trening eller mosjon én gang i uken eller oftere, mot 58 pst. i 1985 (MMI 2006).

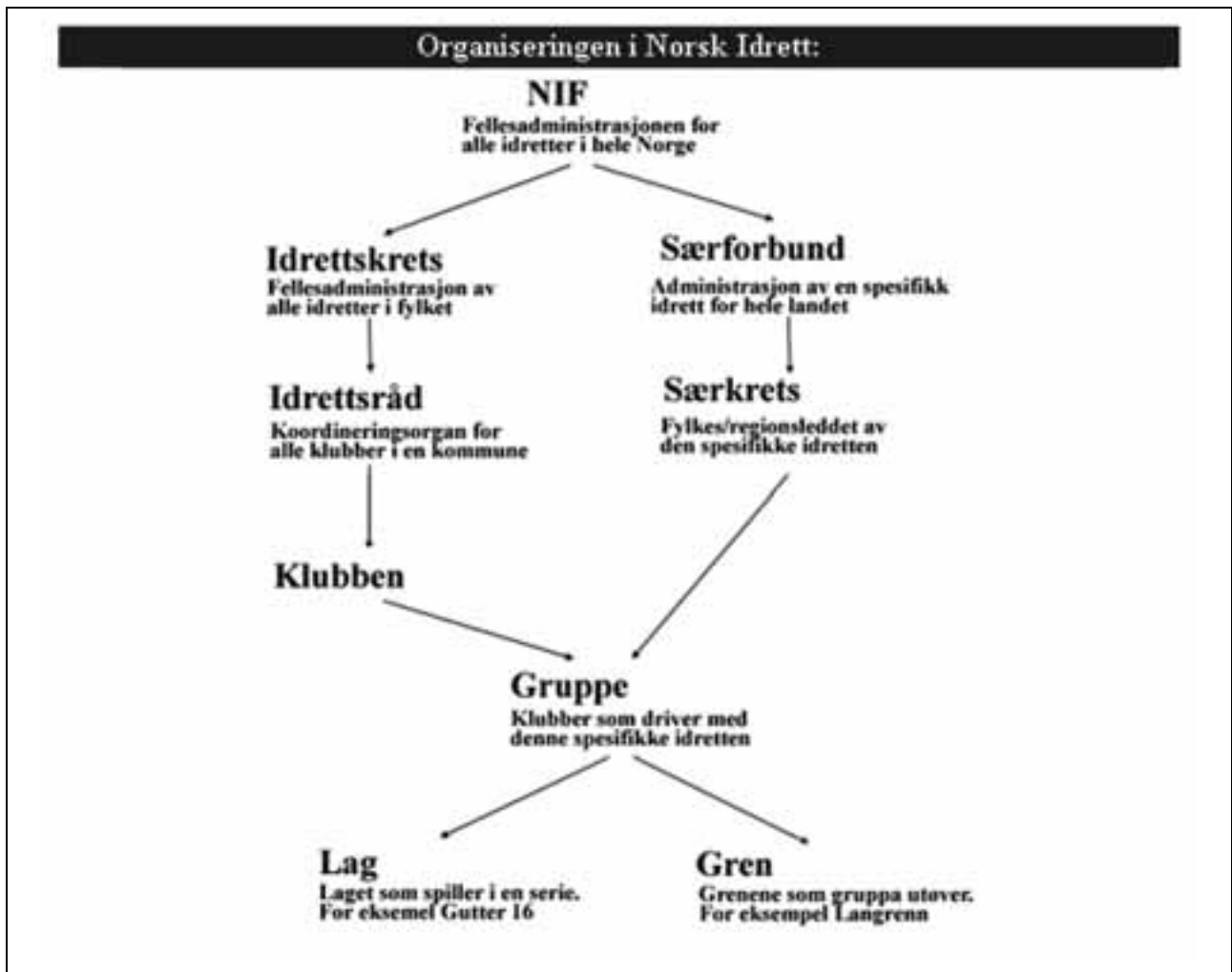
For barn og ungdom opp til 15 år foregår mye av treningen gjennom organiserte aktiviteter i idrettslag. Når det gjelder den voksne befolkningen, foregår trening og mosjon i stor grad på egenhånd. Aktiviteter som turgåing, sykling, skitur og svømming er mest utbredt. I tillegg har kommersielle treningstilbud økt betydelig i omfang de senere årene og i 2005 ble slike tilbud benyttet av 26 pst. av befolkningen. Fysisk aktivitet drives derfor både innenfor den organiserte idretten, gjennom egenorganisert aktivitet og ved private, tjenestebaserte treningstilbud.

3.3.2 Omfanget av den organiserte idretten i Norge

Den organiserte idretten er godt rotfestet i Norge. Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF) er en paraplyorganisasjon som består av 57 særforbund, 19 idrettskretser, om lag 380 idrettsråd og 12 500 idrettslag (inkludert 4 700 bedriftsidrettslag). Figur 3.3 viser organiseringen av NIF. NIF er den klart største frivillige bevegelsen i Norge og er landets største barne- og ungdomsorganisasjon.

Ved utgangen av 2006 var det registrert over 2 mill. medlemskap i NIF. Dette innebærer en dobling av antall medlemmer siden 1975. De siste 10 år har medlemsmassen økt med ca. 300 000 medlemskap. Rundt 37 pst. av medlemsmassen i 2006 var barn og ungdom i alderen 6 til 19 år.

Idrettslagene er av svært ulik størrelse. NIFs idrettslagsregistrering for 2006 (her er de 4 700 bedriftsidrettslagene utelatt) viser at det gjennomsnittlige antall medlemmer per idrettslag er 233. En stor andel av medlemmene er knyttet til de store idrettslagene. 10 pst. av lagene står for nærmere halvparten av den totale medlemsmassen.



Figur 3.3 Organisering av Norsk Idrett

Kilde: NIFs hjemmeside.

Samtidig er det typiske idrettslaget relativt lite. Nesten halvparten av lagene har 100 medlemmer eller færre.

3.3.3 Frivillig innsats i idretten

Idretten er den største arenaen for frivillig innsats på fritiden. Samlet utgjorde det frivillige arbeidet som ble nedlagt innen idrettsorganisasjonene i 2004 rundt 21 pst. av all frivillig arbeidstid for frivillige organisasjoner i Norge. Dette kan omregnes til drøyt 23 000 fulltidsårsverk (Institutt for Samfunnsforskning 2007).

For nesten alle idrettslag er virksomheten i all hovedsak basert på frivillig innsats. Tall fra idrettslagsundersøkelsen gjennomført av Institutt for samfunnsforskning (ISF) viser at 67 pst. av idrettslagene baserte driften utelukkende på ulønnet arbeid i 2006. Dette er en liten reduksjon sammenlignet med 1999, hvor over 71 pst. av lagene

baserte all drift på frivillig innsats. Over 84 pst. av lagene baserte 90 pst. eller mer av driften på frivillig innsats, tilsvarende andel i 1999 var rundt 89 pst.

Antall timer frivillig arbeid som legges ned i hvert enkelt idrettslag er tilnærmet konstant for perioden 1999 til 2006. Samtidig er andelen av alt arbeidet som gjøres av frivillige mindre og andelen av arbeid som gjøres betalt noe økende (St.meld. nr.39 (2006–2007) *Frivillighet for alle*).

3.3.4 Statens tilrettelegging for idrett og fysisk aktivitet

Idrettens autonomi er et sentralt prinsipp i den statlige idrettspolitikken. Statens oppgave er først og fremst å gi best mulig rammevilkår for den frivillige medlemsbaserte idretten og å legge til rette for egenorganisert fysisk aktivitet. Den overordnede visjonen er idrett og fysisk aktivitet for alle.

Tabell 3.9 Oversikt over spillemiddelsøknader 2006 (bygging og rehabilitering av idrettsanlegg)

Søkere	Antall søknader	Søknadssum (mill. kr)	Andel av samlet søknadssum
Offentlige	1 479	1 321	60,5 %
Idrettslag, stiftelser, aksjeselskaper etc.	1 633	861	39,5 %
Sum	3 112	2 182	100 %

Tallene omfatter ordinære anlegg og nærmiljøanlegg (ikke forenklet ordning).
Kilde: KKD.

Tabell 3.10 Oversikt over spillemiddeltilskuddet til NIF i perioden 2006 til 2008. Mill. kroner

	2006	2007	2008
Post 1 Grunnstøtte NIF sentralt og regionalt	100	83	90
Post 2 Grunnstøtte særforbund	130	140	133
Post 3 Barn, ungdom og bredde	54	55	56
Post 4 Toppidrett	65	74	75
Totalt	349	352	354

Kilde: Tilskuddsbrev fra KKD til NIF.

Barn og ungdom (6 til 19 år) er den primære målgruppen.

En sentral målsetting i den statlige idrettspolitikken er å styrke det frivillige, lokale idrettsarbeidet. Idrettslagenes aktiviteter gir en rekke sosiale gevinster og gir innsikt i demokratiske samhandlingsformer. Den frivillige, ubetalte innsatsen i lagene gir betydelig bidrag til egen drift. Det er videre et grunnleggende prinsipp at tilskudd fra spillemidlene til idrettsformål ikke skal danne grunnlag for fortjenestebaserte eierformer, jf. St.meld. nr.39 (2006–2007) *Frivillighet for alle*.

Statlig finansiering av idrettsformål skjer gjennom fordeling av overskuddet fra Norsk Tipping AS. I henhold til Lov om pengespill m.v. § 10, fordeles 50 pst. av overskuddet fra Norsk Tipping til kulturformål og 50 pst. til idrettsformål. Ny tippenøkkel innføres 1. januar 2009. Humanitære og samfunnsnyttige organisasjoner kommer da inn som et tredje overskuddsformål, og idrettsformål vil med den nye fordelingsnøkkelen motta 45,5 pst. av overskuddet. I 2007 ble det fordelt 1 250 mill. kroner til idrettsformål.

Idrettsanlegg

Spillemidlene skal bidra til å sikre gode rammebetingelser for idrett og fysisk aktivitet. Sikring av gode rammebetingelser innebærer høy prioritering av tilskudd til idrettsanlegg i kommunene. Fra

spillemidlene til idrettsformål ble det i 2007 fordelt om lag 700 mill. kroner til bygging og rehabilitering av idrettsanlegg.

De fleste idrettsanlegg er delfinansiert ved hjelp av spillemidler. I perioden 1999–2006 bidro spillemidlene til idrettsanlegg blant annet til 165 nye flerbrukshaller, 294 nye kunstgressbaner, 1 029 nye ballbinger og 28 nye svømmebasseng. I tillegg har 121 flerbrukshaller og 230 svømmebasseng blitt rehabilitert i perioden. Tabell 3.9 viser en oversikt over spillemiddelsøknader i 2006.

Spillemidler til idrettsanlegg utgjør en toppfinansiering og forutsetter finansiering også fra andre kilder. Hovedregelen er at det kan ytes tilskudd til ordinære anlegg på inntil 1/3 av godkjent kostnad. Det er fastsatt maksimale tilskuddsbeløp for de ulike anleggstypene. På grunnlag av de totale investeringskostnadene som presenteres i spillemiddelsøknadene, anslås det at de 700 mill. kronene i spillemidler til idrettsanlegg i 2007 bidrar til investeringer i idrettsanlegg i form av nybygg og større rehabiliteringer i størrelsesorden 3 mrd. kroner. I dette beløpet inngår, i tillegg til spillemidlene, kommunale investeringer, private investeringer, dugnadsinnsats, etc.

Kommunene står for 97 pst. av de offentlige søknadene. Når det gjelder stiftelser, aksjeselskap og andre sammenslutninger, må vedtektene forhåndsgodkjennes av KKD før spillemidler kan mottas. Gjennomsnittlig søknadssum for offentlige

søknader er 893 000 kroner. Tilsvarende tall for kategorien «idrettslag, stiftelser, aksjeselskaper etc.» er 527 000 kroner. Det er i hovedsak kommunene som står som søkere ved bygging av større, kostnadskrevenne idrettsanlegg.

Den organiserte idretten

Rammevilkårene for den organiserte idretten sikres videre gjennom tilskuddene til NIF og til lokale idrettslag. NIF ble i 2007 tildelt 352 mill. kroner fra spillemidlene til idrettsformål, mens lokale idrettslag ble tildelt 125 mill. kroner. Tabell 3.10 viser en oversikt over spillemiddeltilskuddet til NIF i perioden 2006 til 2008 fordelt på post 1 til 4. Tabell 3.11 viser fordelingen av post 2 og post 3 mellom særforbundene.

Post 1

Tilskuddet på post 1 skal benyttes til sentrale arbeidsoppgaver og drift av NIF sentralt og regionalt.

Post 2

Tilskuddet på post 2 skal benyttes til særforbundenes sentrale arbeidsoppgaver. Fordelingen av midlene mellom særforbundene foretas av NIF, basert på en egen fordelingsmodell. Overføringsmodellen inkluderer grunntilskudd, aktivitetstilskudd og regiontilskudd.

Post 3

Gjennom post 3 vil KKD sikre at en andel av spillemidlene til NIF går direkte til aktivitetstiltak for barn og ungdom (6 til 19 år) i idrettslagene. Av de 54 mill. kronene som ble tildelt post 3 i 2006 ble 51 mill. kroner benyttet til aktivitetsmidler i regi av særforbundene. NIF foretar fordelingen av midlene mellom særforbundene etter søknad.

Post 4

Post 4 inneholder tilskudd til basisfinansiering av toppidrettssatsingen, til stipender og til deltakelse i OL og Paralympics.

3.3.5 Fylkeskommunal idrettspolitikk

Fylkeskommunene arbeider med idrettsspørsmål på regionalt nivå. De bistår kommunene i deres

arbeid, særlig ved planlegging og utbygging av idrettsanlegg. Fylkeskommunens rolle i den offentlige idrettspolitikken henger nøye sammen med at ansvaret for detaljfordelingen av spillemidler til anlegg i kommunene er delegert til det regionale nivå. Alle fylkeskommuner har utarbeidet planer på anleggfeltet i fylket.

3.3.6 Kommunal idrettspolitikk

Kommunene tilrettelegger for lokal aktivitet gjennom utbygging og drift av idrettsanlegg. Kommunene bidrar også i stor utstrekning med direkte tilskudd til idrettslagenes aktiviteter. Nesten alle kommuner har utarbeidet planer for sin politikk på idrettsområdet, spesielt gjelder dette bygging og rehabilitering av anlegg.

3.3.7 Økonomi og finansieringskilder innenfor den organiserte idretten

Idrettens ressurser kommer fra ulike kilder, hvor frivillig innsats, offentlig støtte og markedsinntekter er de viktigste. Det er imidlertid store forskjeller innad i idrettsorganisasjonen når det gjelder inntektsnivå og finansieringskilder. Inntjeningsmulighetene påvirkes av medlemsmasse, utbredelse, sponsor- og medieinteresse og idrettslige resultater.

Den største enkeltstående finansieringskilden for idrettslagene er ulike inntektsbringende tiltak hvor dugnadsarbeid i form av loddsalg, loppemarked eller kiosksalg utgjør en vesentlig del av inntektene. Det er likevel store forskjeller når det gjelder inntektsnivå og finansieringskilder på lagsnivå. Mens 37 pst. av idrettslagene i 2002 hadde inntekter under 50 000 kroner, hadde 7 pst. av lagene inntekter på over 1 mill. kroner. Drøyt halvparten av norske idrettslag hadde sponsorinntekter i 2002. Flere av lagene som har inntekter på over 1 mill. kroner er store fleridrettslag som tilbyr et bredt utvalg av idrettsaktiviteter for barn og ungdom.

Når det gjelder særforbundenes inntektsnivå og finansieringskilder, er det også store forskjeller mellom de 57 forbundene. Mens noen forbund har store markeds- og medieinntekter, baserer mindre forbund aktiviteten i større grad på andre finansieringskilder, som f. eks. spillemidler. Flere av idrettene som har de største markedsinntektene er samtidig de største breddeidrettene i Norge (f.eks. fotball og ski).

Når det gjelder NIF sentralt, er virksomheten i hovedsak finansiert ved hjelp av spillemidler.

Tabell 3.11 Oversikt over fordelingen av post 2 og post 3 mellom særforbundene i 2006 (i 1000 kroner)

Særforbund	Post 2	Post 3	Sum
Norges Ake- og Bob- og Skeletonforbund	415	33	448
Norges Amerikansk Fotball og Cheerleadingforbund	811	133	944
Norges Badmintonforbund	1 367	667	2 034
Norges Bandyforbund	3 313	2 000	5 313
Norges Basketballforbund	1 989	1 489	3 478
Mosjons og bedriftsidrettsforbundet	5 690	583	6 273
Norges Biljardforbund	1 142	278	1 420
Norges Bokseforbund	1 218	169	1 387
Norges Bordtennisforbund	1 566	1 111	2 677
Norges Bowlingforbund	1 353	89	1 442
Norges Bryteforbund	1 412	233	1 645
Norges Bueskytterforbund	1 280	356	1 636
Norges Castingforbund	840	89	929
Norges Curlingforbund	889	89	978
Norges Cykleforbund	2 065	700	2 765
Norges Danseforbund	3 352	944	4 296
Norges Dykkeforbund	1 427	156	1 583
Norges Fektteforbund	628	67	695
Norges Fotballforbund	8 721	8 555	17 276
Norges Friidrettsforbund	4 178	1 944	6 122
Norges Frisbeeforbund	265	33	298
Norges Funksjonshemmedes Idrettsforbund	9 170	444	9 614
Norges Gang- og Mosjonsforbund	3 119	444	3 563
Norges Golfforbund	3 356	2 667	6 023
Norges Gymnastikk og Turnforbund	4 309	1 944	6 253
Norges Hundekjørerforbund	1 120	178	1 298
Norges Håndballforbund	5 312	4 222	9 534
Norges Ishockeyforbund	1 905	1 156	3 061
Norges Judoforbund	1 219	233	1 452
Norges Kampsportforbund	5 184	777	5 961
Norges Kickboxing Forbund	1 194	267	1 461
Norges Klatreforbund	1 532	756	2 288
Norges Luftsportforbund	2 622	222	2 844
Norges Motorsportforbund	3 781	1 267	5 048
Norges Orienteringsforbund	2 833	1 611	4 444
Norges Padleforbund	1 385	444	1 829
Norges Roforbund	1 069	333	1 402
Norges Rugbyforbund	627	78	705
Norges Rytterforbund	3 306	1 056	4 362
Norges Seilforbund	2 510	611	3 121
Norges Skiforbund	7 065	4 222	11 287
Norges Skiskytterforbund	1 481	500	1 981
Norges Skytterforbund	3 074	389	3 463
Norges Skøyteforbund	1 622	444	2 066
Norges Snowboardforbund	1 212	922	2 134
Norges Softball og Baseball Forbund	442	33	475
Norges Squashforbund	843	89	932
Norges Studentidrettsforbund	1 782	467	2 249
Norges Styrkeløftforbund	1 214	244	1 458
Norges Svømmeforbund	3 078	2 111	5 189
Norges Tennisforbund	2 132	889	3 021
Norges Triathlonforbund	699	28	727
Norges Vannskiforbund	663	256	919
Norges Vektløfterforbund	954	200	1 154
Norges Volleyballforbund	3 350	1 778	5 128
Sum	129 085	51 000	180 085

Kilde: NIFs spillemiddelrapport 2006.

3.3.8 Litt nærmere om den økonomiske virksomheten innen fotball

Norges Fotballforbund (NFF) er det største særforbundet i NIF. Ifølge NIFs idrettsregistrering for 2006 hadde NFF 375 000 aktive medlemmer, fordelt på 1 841 klubber. Barn og ungdom i alderen 6 til 19 år utgjør 75 pst. av de aktive medlemmene.

Samtidig som fotball er den klart største barne- og ungdomsidretten i Norge, utgjør toppfotballen den største økonomiske virksomheten innenfor norsk idrett. I det følgende gis en nærmere beskrivelse av denne virksomheten.

Toppfotballen i Norge er en økonomisk virksomhet av relativt stort omfang. Tippeligalagens regnskaper for 2006 viser en totalomsetning på 1,07 mrd. kroner. Samlet overskudd var 14 mill. kroner. Inntekter fra sponsorer og reklame utgjør den største inntektsposten med 320 mill. kroner. Medieinntektene utgjorde 170 mill. kroner, en økning på 73 pst. i forhold til 2005. Billettinntektene gikk ned med 19 pst. fra 2005 til 2006. Dette forklares i hovedsak med at norske klubber ikke var like godt representert i UEFA sine konkurranser (www.fotball.no 13.09.07).

Lisensordningen

Norges Fotballforbund har innført en obligatorisk klubbisens for klubbene i 0. divisjon og 1. divisjon for menn og 0. divisjon for kvinner. Dette ble gjort samtidig med at UEFA introduserte tilsvarende krav om lisens for klubber som skulle delta i UEFAs ulike konkurranser. Formålet med å innføre en klubbisens var blant annet ønsket om en generell og konsistent forbedring av alle sider av fotballen på klubbnivå. For å oppnå dette utviklet NFF (i tråd med UEFA) kvalitetsstandarder innen de fem områdene sport, infrastruktur, personell/administrasjon, lov/reglement og økonomi. Lisensen tildeles klubber etter søknad, dersom de oppfyller kravene på de fem områdene. Lisensen innvilges for en sesong av gangen, og alle klubber som skal spille i lisensiert divisjon må søke om ny lisens hvert år i henhold til NFFs lov § 8–6.

Samarbeidsavtaler mellom klubb og aksjeselskap

En rekke av toppklubbene i Norge har inngått samarbeidsavtaler med aksjeselskap, hvor laget overfører f. eks. sponsorinntekter, inntekter fra salg av spillere osv. til selskapet. I tillegg til klubb-ASer, er det opprettet spillerpooler og investeringsselskaper rettet mot spillerkjøp i mange av eliteserieklub-

bene. I tillegg er driften av flere av stadionanleggene organisert gjennom aksjeselskaper.

Samarbeidsavtaler mellom fotballklubber og aksjeselskaper er regulert gjennom NFFs bestemmelser om kommersielt og/eller administrativt samarbeid mellom klubb/idrettslag og selskap eller person. Klubben kan la hele eller deler av sin økonomiske virksomhet bli drevet av selskapet. Klubben skal imidlertid være fri til å fatte selvstendig beslutning i alle spørsmål knyttet til de rettigheter og plikter som følger med medlemskapet i NFF og NIF. Spillere og trenere skal være ansatt i klubben, og klubben har avgjørende myndighet i forhold til spillernes rettigheter og plikter.

3.4 Frivillig sektor

Frivillig sektor er kjennetegnet ved et mangfold av aktiviteter, omfang og organisering innenfor de fleste samfunnssektorer. Frivillig sektor plasseres seg mellom offentlig og privat sektor og utgjør et viktig element i den norske samfunnsstrukturen.

Frivillig sektor har spilt en betydelig rolle i utviklingen av demokratiet og oppbyggingen av det norske samfunnet. Historien viser at mange av de behovene som organisasjonene har avdekket, senere har blitt definert som en del av det offentliges oppgaver og ansvar.

Frivillig sektors bidrag til mangfold, kultur, politikk og demokratiske holdninger er av stor samfunnsmessig verdi. Sivilsamfunn og frivillig sektor er kanaler for engasjement, innflytelse og samfunnsdeltakelse. Frivillig sektor spiller også en sentral rolle i den nasjonale beredskapen, i folkehelsearbeidet og bistandsarbeidet, og bidrar til fred og forsoning i et internasjonalt perspektiv.

Regjeringen la i august 2007 fram St.meld. nr 39 (2006–2007) *Frivillighet for alle*. Tallmaterialet som er gjengitt nedenfor, er hentet fra denne meldingen. Det har vært vanskelig å oppdrive grunnleggende data om frivillig sektor i Norge, og i meldingen heter at det skal utarbeides et satelittregnskap for frivillig sektor. Gjennom et satelittregnskap sammenstilles økonomiske variabler for frivillig sektor, slik at utviklingen i sysselsetting, bidrag til verdiskaping osv. kan analyseres nærmere.

Det kommende frivillighetsregisteret vil også kunne gi nyttig informasjon om frivillig sektor. Målet med registeret er å bedre og forenkle samhandlingen mellom frivillige organisasjoner og offentlige myndigheter. Registeret vil også bidra systematisk informasjon som vil legge til rette for offentlig politikk overfor frivillig sektor, og det vil styrke legitimiteten til og kunnskapen om den fri-

villige aktiviteten, bl. a. gjennom bedre grunnlag for statistikk og forskning. Loven om frivillighetsregister ble vedtatt av Stortinget i juni 2007, og etter planen skal registeret etableres i løpet av 2008 med drift fra 1. januar 2009.

Frivillig sektor omfatter både idrett og den frivillige delen av kulturlivet, og disse inngår i tallmaterialet nedenfor.

3.4.1 Definisjoner

I St.meld. nr. 39 (2006–2007) *Frivillighet for alle* vises det til at det benyttes ulike definisjoner for frivillige organisasjoner og frivillig virksomhet i lover og regelverk. Det heter at regjeringen ser det verken som naturlig eller ønskelig at staten skal godkjenne hva som er frivillig virksomhet. Men offentlige myndigheter har behov for å trekke opp retningslinjer for hvem som skal omfattes av rettigheter og plikter i ulike lover og regelverk. I meldingen heter det at det bør være et siktemål så langt som mulig å komme fram til felles definisjoner i de ulike regelverk. Nedenfor er det redegjort for ulike definisjoner som benyttes i dag.

I St. meld. nr. 27 (1996–97) *Om statens forhold til frivillige organisasjoner* ble følgende virksomheter definert som frivillig organisasjoner:

1. Organisasjoner som kjennetegnes ved at de
 - har et allmenntilretteliggende siktemål
 - bygger på medlemskap av individer og/eller organisasjoner
 - har en demokratisk styringsstruktur
2. Virksomheter som eies eller drives av en organisasjon som faller inn under punkt 1
3. Stiftelser med allmenntilretteliggende formål
4. Økonomisk samvirke som ikke har fortjeneste som formål
5. Trossamfunn og livssynsorganisasjoner

I tillegg skisserte meldingen tre ulike former for frivillig virke:

1. Medlemsbasert virke, der organisasjonene ses som bærere av demokrati, kultur og tradisjoner, og hvor virksomheten skaper mening, tilhørighet og fellesskap
2. Verdibasert samvirke, der hensikten med støtten er å utløse frivillige ressurser og egenart for å realisere felles mål
3. Fortjenestefri velferdsproduksjon, der organisasjonene kan ses som produsenter av velferdstjenester for offentlig regning, vanligvis med ansatt bemanning, og etter nærmere angitte offentlige retningslinjer

Hensikten med inndelingen var å tydeliggjøre at statens samspill med frivillig virke kan anta ulike former og å etablere overordnede normer i statsforvaltningen som tildeling til frivillige formål kunne forankres i. Det ble pekt på at skillet mellom de ulike formene i praksis ikke alltid vil være like klart. Nedenfor gjennomgås ulike definisjoner av frivillighetsbegrepet.

Lov om register for frivillig virksomhet

Arbeidsgruppen som utredet etablering av frivillighetsregisteret foreslo at definisjonen i registeret burde sentreres om at aktiviteten ikke er fortjenestebasert (non-profit). Dette er i samsvar med det som anses som det sentrale element i frivillighetsdefinisjonen i norsk og internasjonal samfunnsfaglig forskning. Forslaget innebar at for de enheter som velger å registrere seg, skal det også registreres opplysninger om enhetens kategori, dvs. aktivitetsområde. Kategoriseringen skulle baseres på en internasjonalt gjennomprøvd kategoriseringsmal fra The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project.

I Ot.prp. nr. 55 (2006–2007) *Om lov om register for frivillig virksomhet* fulgte KKD opp begge disse forslagene.

Johns Hopkins-prosjektet

Malen i Johns Hopkins-prosjektet ble opprinnelig utviklet og tatt i bruk som grunnlag for innhenting av statistikk for frivillig virksomhet og som en internasjonal standard for sammenligning. De viktigste kriteriene for en frivillig organisasjon i Hopkins-undersøkelsen er at den ikke overfører overskudd til eiere eller andre, den er ikke underlagt offentlig styring, medlemskap er frivillig, og det dreier seg om organisasjoner med en viss varighet og styringsstruktur.

Lov om lotterier

I lov av 24. februar 1995 om lotterier m.v., § 5 første ledd, framgår det at lotteri bare kan avholdes til inntekt for et humanitært eller samfunnsnyttig formål. Etter § 6 kan tillatelse til å avholde lotteri bare gis til landsdekkende, regionale eller lokale organisasjoner eller foreninger som i sin virksomhet ivaretar formål som nevnt i § 5 første ledd. Det er Lotteritilsynet som godkjenner om organisasjonen eller foreningen anses som lotteriverdig.

Merverdiavgiftskompensasjon til frivillige organisasjoner

Det er innført en tilskuddsordning for å kompensere for merutgifter som de frivillige organisasjonene fikk ved merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001. Retningslinjene for ordningen fastsettes av KKD. Den enkelte organisasjon må søke enten på grunnlag av dokumenterte utgifter eller etter en sjablongordning. I sjablongordningen deles organisasjonene i kategorier etter type hovedvirksomhet med utgangspunkt i klassifikasjonsskjemaet i FN's «Handbook on Non-Profit Institutions in the Systems of National Accounts».

Skatte- og avgiftsregelverket

Det er en rekke spesialbestemmelser i skatte- og avgiftsregelverket for frivillige organisasjoner.

Hovedregelen er at det er begrensninger av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål. Skatteetaten foretar en helhetsvurdering av organisasjonen for å avgjøre om den fyller kravene til skattefritak.

Veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner/organisasjoner er, innenfor visse beløpsmessige grenser, fritatt fra arbeidsgiveravgiftsplikt for lønnsutgifter som ikke er knyttet til institusjonens/organisasjonens næringsvirksomhet.

Giver kan kreve inntektsfradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. skattelovens § 6–50. Fradragsretten omfatter pengegaver til selskap, stiftelser eller sammenslutninger som har sete her i landet og som ikke har erverv som formål og som driver:

- a) omsorgs- og helseframmende arbeid for barn eller ungdom, og for eldre, syke, personer med nedsatt funksjonsevne eller andre svakstilte grupper
- b) barne- og ungdomsrettet arbeid innen musikk, teater, litteratur, dans, idrett, friluftsliv og lignende
- c) religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet
- d) virksomhet til vern av menneskerettigheter eller utviklingshjelp
- e) katastrofehjelp og virksomhet til forebygging av ulykker og skader eller
- f) kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern

Når det gjelder definisjonen i merverdiavgiftsregelverket, vises det til omtalen i kapittel 5.

3.4.2 Fakta om frivillig sektor

I St.meld. nr. 39 (2006–2007) *Frivillighet for alle* presenteres de viktigste resultatene fra den norske oppdateringen av den internasjonale Johns Hopkins-undersøkelsen. Institutt for samfunnsforskning (ISF) har stått for datainnsamling og analyse på oppdrag av KKD.

Mye tyder på at det ikke har skjedd dramatiske endringer i frivillig sektor fra den mer grunnforskningspregede undersøkelsen fra 1997.

I Hopkinsundersøkelsen er frivillig sektor definert ved fem kriterier:

Organisert aktivitet. Aktiviteten er varig og regelmessig, f. eks. ved at organisasjonen har møter, medlemskap og prosedyrer for beslutningstaking som deltakerne oppfatter som legitime. Dette inkluderer også uformell aktivitet.

Privat. Organisasjonen er ikke formelt underlagt offentlig styring, selv om den kan motta betydelige inntekter fra det offentlige.

Viderefordeler ikke fortjeneste. Organisasjonen har ikke primært et kommersielt fokus og fordeler ikke fortjeneste til direktører, aksjeeiere, medlemmer eller andre. Overskudd må brukes i tråd med organisasjonens hovedformål.

Selvstyrt. Organisasjonen har en styringsstruktur, kan nedlegges på eget initiativ og står ansvarlig for sine aktiviteter.

Frivillig. Medlemskap eller deltakelse er ikke lovpålagt eller obligatorisk.

Organisasjoner som ikke viderefordeler fortjeneste, skal fremme samfunnsmessige eller felles goder, slik dette forstås av deltakerne selv. Dette betyr blant annet at noen kooperativer kommer med, mens de som har et kommersielt hovedformål utelukkes. I den norske Hopkinsundersøkelsen er boligbyggelag og borettslag tatt med fordi det inngår en betydelig del av frivillig arbeid i aktiviteten, og fordi de bidrar med lokalsamfunnsutvikling som flere enn medlemmene nyter godt av. Gjensidige forsikringsselskaper, sparebanker og forbruker- og produsentsamvirke regnes derimot ikke med i frivillig sektor, fordi de stort sett opptrer som andre markedsaktører.

3.4.2.1 Arbeid

Frivillig arbeid

Den voksne befolkningen utførte nesten 200 mill. timer frivillig arbeid i Norge i 2004 som tilsvarer ca. 113 500 fulltidsårsverk, dvs. at antall fulltidsårsverk utgjør 4,5 pst. av den økonomisk aktive befolkningen. Omfanget av det frivillige arbeidet, sett i forhold til befolkningens størrelse, er på svært høyt

nivå i internasjonale sammenligninger. Andelen som deltok i frivillig arbeid utgjorde 58 pst. av befolkningen fra 16 til 79 år. Det er de nordiske landene som har høyest deltakelsesprosent i Hopkinsundersøkelsen, og en viktig grunn er at mange utfører frivillig arbeid på kultur- og fritidsfeltet. På midten av nittitallet hadde Norge den høyeste andelen av befolkningen som utførte frivillig arbeid for frivillige organisasjoner blant landene i undersøkelsen. I alt 52 pst. av den voksne befolkningen deltok i løpet av de siste 12 månedene. Denne «verdensrekorden» er forbedret i den nye undersøkelsen om frivillig arbeid fra 2004.

Selv om det er vanskelig å sammenligne den økonomiske verdien av betalt og frivillig arbeid direkte, er det ingen tvil om at det frivillige arbeidet utgjør verdifulle ressurser både for de frivillige organisasjonene og for samfunnet ellers. Slikt ubetalt arbeid anses ikke som produksjon i nasjonalregnskapet, selv om det utføres nødvendige oppgaver i organisasjonene som det ville kostet mye å erstatte med betalt arbeid. FNs internasjonale særorganisasjon for arbeidslivet, ILO samarbeider nå med de ansvarlige for Hopkinsundersøkelsen med det siktemål at frivillig arbeid i framtiden regelmessig skal komme inn i arbeidskraftsstatistikk.

Tabell 3.12 Andel av frivillige arbeidstimer siste fire uker etter organisasjonskategori 2004

Organisasjonskategori	Prosent
Kultur og fritid	54
Velferd	13
Politiske, humanitære og miljø	10
Bolig og økonomi	17
Religion og livssyn	6
Alle	100

Kilde: Sivesind, Karl Henrik (2007), Frivillig sektor i Norge 1997–2004. Frivillig arbeid, medlemskap, sysselsetting og økonomi. Rapport nr 10. Oslo: Institutt for samfunnsforskning.

Frivillig arbeid i ulike organisasjoner

I tabell 3.12 vises det hvordan det frivillige arbeidet fordeler seg mellom ulike typer organisasjoner i 2004.

Over halvparten av alt frivillig arbeid foregår i *kultur- og fritidsorganisasjonene*. Disse organisasjonene omfatter for det første kunst og kultur, med blant annet korps, kor, orkestre og folkedans (i alt 11 pst. av det frivillige arbeidet i 2004), for det

Tabell 3.13 Betalt arbeid i frivillige organisasjoner fordelt på ICNPO-kategorier 2004

ICNPO-kategorier	Fulltids-årsverk	Prosent av sektoren
1 Kultur og fritid	8 376	12,1
1100 Kunst og kultur	3 760	5,4
1200 Idrett	3 364	4,9
1300 Hobby og fritid	1 253	1,8
Utdanning og forskning	15 942	23,1
Helse, pleie og redningsarbeid	6 253	9,1
Sosiale tjenester	16 027	23,2
Miljøvern	127	0,2
Velforeninger og borettslag	2 737	4,0
Politiske- og interesseorganisasjoner	1 990	2,9
Stiftelser og frivillige sentraler	103	0,1
Internasjonale	1 207	1,7
Religion og livssyn	6 213	9,0
Arbeidslivsforeninger	10 041	14,5
Andre	59	0,1
Total	69 075	100

Kilde: Sivesind, Karl Henrik (2007), Frivillig sektor i Norge 1997–2004. Frivillig arbeid, medlemskap, sysselsetting og økonomi. Rapport nr 10. Oslo: Institutt for samfunnsforskning.

andre idrett med lag tilsluttet Norges Idrettsforbund og enkelte andre (i alt ca. 21 pst. av det frivillige arbeidet), og for det tredje, hobby og fritidsorganisasjoner med blant annet turistforeninger, jegere og fiskere, speidere, sjakk, bridge og motorklubber (som også har ca. 21 pst. av det frivillige arbeidet).

Velferdsfeltet omfatter organisasjoner som utfører tjenester som i stor grad betales av det offentlige når det gjelder utdanning, helse og sosiale tjenester. I tillegg finner man store medlemsorganisasjoner som Kreftforeningen, Nasjonalforeningen for Folkehelsen, Norske Kvinners Sanitetsforening, Redningsselskapet, Norges Røde Kors og Norsk Folkehjelp. Her har andelen av det frivillige arbeidet også økt litt, fra 12 til 13 pst.

Politiske, humanitære og miljøorganisasjoner omfatter samfunnsorienterte og internasjonale organisasjoner, samt rettighets- og støttearbeid. Denne gruppen utgjør 10 pst. og omfatter blant annet politiske partier, målsak, kvinnesak, organisasjoner for syke, personer med nedsatt funksjonsevne og avholdsorganisasjoner.

Bolig- og økonomiorganisasjoner omfatter grendelag, velforeninger og borettslag, samt organisasjoner for arbeidsgivere, arbeidstakere og utdanningsgrupper. Dette er organisasjoner som ivare-

tar medlemmenes økonomiske og materielle interesser. På bolig- og lokalmiljøområdet har det frivillige arbeidet vært i framgang, og det er også økning i antall velforeninger og grendelag mv. For arbeidslivsorganisasjoner har det vært en tilbakegang som kan ha sammenheng med at det skjer en forskyvning i medlemskap til organisasjoner som kanskje har svakere tradisjon for lokal, frivillig aktivitet. Dessuten blir antakelig aktiviteten på dette feltet stadig mer basert på betalt arbeid.

Religion og livssynsorganisasjoner viser en betydelig tilbakegang i andelen frivillige arbeidstimer. Dette er i samsvar med andre undersøkelser som viser en langvarig trend med tilbakegang i medlemskap og antall organisasjoner i denne kategorien.

Betalt arbeid

Det fins en betydelig betalt sysselsetting innfor frivillig sektor. Tabell 3.13 viser at betalt arbeid i 2004 utgjorde 69 000 fulltidsårsverk. Det betalte arbeidet i frivillig sektor utgjorde 2,9 pst. av den økonomisk aktive befolkningen i 2004.

Når en ser på forholdet mellom betalt og frivillig arbeid på ulike felter av frivillig sektor, viser det seg at kultur- og fritidsfeltet har til sammen 38 pst.

Tabell 3.14 Medlemskap i frivillige organisasjoner fordelt på ICNPO-kategorier, 1007 (Hopkinsundersøkelsen) og 2001 (Medborgerundersøkelsen)

ICNPO	Kategori	1997		2001	
		Medlemskap	Prosent	Medlemskap	Prosent
1	Kultur og fritid	3 014 000	36	2 951 000	30
1 100	Kunst og kultur	521 000	6	506 000	5
1 200	Idrett	1 138 000	14	932 000	9
1 300	Hobby og fritid	1 356 000	16	1 513 000	15
2	Utdanning og forskning	100 000	1	104 000	1
3	Helse, pleie og redningsarbeid	983 000	12	807 000	8
4	Sosiale tjenester	250 000	3	201 000	2
5	Miljøvern	94 000	1	88 000	< 1
6	Velforeninger og borettslag	1 061 000	13	1 443 000	15
7	Politiske- og interesseorganisasjoner	537 000	6	1 036 000	10
8	Stiftelser og frivillige sentraler	8 000	< 1	-	-
9	Internasjonale	202 000	2	139 000	1
10	Religion og livssyn	329 000	4	351 000	4
11	Arbeidslivsforeninger	1 772 000	21	2 387 000	24
12	Andre	28 000	< 1	396 000	4

Kilde: Sivesind, Karl Henrik (2007), Frivillig sektor i Norge 1997–2004. Frivillig arbeid, medlemskap, sysselsetting og økonomi. Rapport nr 10. Oslo: Institutt for samfunnsforskning.

av frivillig sektors arbeidsstyrke. Betalt arbeid på feltet utgjør fem pst. av sektorens arbeidsstyrke, dvs. at omfanget av frivillig arbeid er seks ganger større enn betalt arbeid.

3.4.2.2 Antall medlemskap og organisasjoner

Den norske befolkningen har medlemskap i mange organisasjoner. I 2004 var 84 pst. medlem i minst én organisasjon, 60 pst. var medlem i to organisasjoner og 38 pst. var medlem i tre eller flere organisasjoner.

Ser man på utviklingen for aktivt medlemskap er det nedgang. Andelen som er aktiv medlem i minst en organisasjon har gått ned fra 57 til 50 pst. av befolkningen fra 1997 til 2004.

Når dette sammenholdes med at 58 % av den voksne befolkningen opplyser at de har deltatt i frivillig arbeid i løpet av det siste året ser vi at sammenhengen mellom medlemskap og aktiv deltakelse ikke er like sterk som før.

Antall medlemskap

Dersom en ser på andelen av medlemskap i ulike kategorier i tabell 3.14 har det skjedd små endringer siden 1997. Kultur- og fritidsfeltet går litt tilbake, og her er det idretten som har den største

prosentvise tilbakegangen (også Levekårsundersøkelsene viser nedgang for idretten). Dette stemmer ikke med at registrerte medlemmer og lokallag hos Norges Idrettsforbund (NIF) er mye høyere og øker svakt. Dette kan skyldes forbedrede registreringsrutiner hos NIF sentralt, og at det registreres antall medlemskap slik at enkeltpersoner som er med i flere idrettslag telles flere ganger, jf. for øvrig omtalen av idretten under avsnitt 3.3.

Antall organisasjoner

Det har ikke vært gjort noen kartlegging av antall organisasjoner i Norge siden forrige Hopkinsundersøkelse i 1997. Alt tyder på at antall organisasjoner totalt har endret seg lite, og at det heller ikke har skjedd store endringer mellom organisasjonskategorier siden 1997. Tidligere forskning har vist at det er en sammenheng mellom medlemstall og antall organisasjoner.

Tabell 3.15 viser at det er over 115 000 organisasjoner i Norge. Kultur og fritidsfeltet er det største feltet med 49 000 organisasjoner, som tilsvarer 43 pst. av alle frivillige organisasjoner. Deretter følger religions- og livssynsorganisasjoner, velforeninger og borettslag og arbeidslivsorganisasjoner med fra 19 000 til 14 000 organisasjoner hver. Det er 8 000 politiske organisasjoner og interesseorga-

Tabell 3.15 Antall frivillige organisasjoner fordelt på ICNPO-kategorier

ICNPO	Kategori	Antall org.	Pst. av sektoren
1	Kultur og fritid	49 000	43
1 100	Kunst og kultur	17 000	15
1 200	Idrett	14 000	12
1 300	Hobby og fritid	18 000	16
2	Utdanning og forskning	400	< 1
3	Helse, pleie og redningsarbeid	2 000	2
4	Sosiale tjenester	4 000	3
5	Miljøvern	400	< 1
6	Velforeninger og borettslag	15 000	13
7	Politiske- og interesseorganisasjoner	8 000	7
8	Stiftelser og friv. sentraler	3 000	3
9	Internasjonale	700	< 1
10	Religion og livssyn	19 000	17
11	Arbeidslivsforeninger	14 000	12
12	Andre	400	< 1
Total		115 000	100

Kilde: Sivesind, Karl Henrik (2007), Frivillig sektor i Norge 1997–2004. Frivillig arbeid, medlemskap, sysselsetting og økonomi. Rapport nr 10. Oslo: Institutt for samfunnsforskning.

Tabell 3.16 Driftskostnader for frivillige organisasjoner

ICNPO-kategorier	1997		2004		1997–2004
	Millioner	Pst. av sektoren	Millioner	Pst. av sektoren	Pst.-differanse
1 Kultur og fritid	7 190	17,8	11 121	18,3	0,47
1 100 Kunst og kultur	2 018	5,0	3 167	5,2	0,21
1 200 Idrett	3 687	9,1	5 741	9,4	0,30
1 300 Hobby og fritid	1 485	3,7	2 213	3,6	-0,04
2 Utdanning og forskning	7 236	17,9	10 573	17,4	-0,55
3 Helse, pleie og redningsarbeid	2 922	7,2	4 253	7,0	-0,25
4 Sosiale tjenester	5 062	12,6	7 543	12,4	-0,14
5 Miljøvern	153	0,4	228	0,4	0,00
6 Velforeninger og borettslag	2 751	6,8	4 645	7,6	0,82
7 Politiske- og interesseorganisasjoner	1 747	4,3	2 892	4,8	0,43
8 Stiftelser og friv. sentraler	108	0,3	158	0,3	-0,01
9 Internasjonale	2 483	6,2	4 054	6,7	0,51
10 Religion og livssyn	2 320	5,8	3 329	5,5	-0,28
11 Arbeidslivsforeninger	8 328	20,7	11 951	19,7	-0,99
12 Andre	29	0,1	42	0,1	0,00
Total	40 30	100,0	60 789	100,0	0,00

Kilde: Sivesind, Karl Henrik (2007), Frivillig sektor i Norge 1997–2004. Frivillig arbeid, medlemskap, sysselsetting og økonomi. Rapport nr 10. Oslo: Institutt for samfunnsforskning.

nisasjoner, mens det på velferdsfeltet er til sammen 6 400 organisasjoner.

Kultur og fritidsfeltet har altså 43 pst. av organisasjonene, men bare 30 pst. av medlemskapene. Likevel utføres 54 pst. av det frivillige arbeidet der. Feltet skiller seg ut ved svært mye frivillig arbeid per organisasjon, særlig sett i forhold til antall medlemmer. Dette tyder på at det er flere enn medlemmene som engasjeres. I snitt er det bare 30 medlemmer per organisasjon. Kultur- og fritidsfeltet viser seg imidlertid å være svært dynamisk, f. eks. ble halvparten av lokallagene i Hordaland skiftet ut på 90-tallet.

I gjennomsnitt er det 88 medlemmer per organisasjon, noe som understreker at det norske organisasjonssamfunnet har en stor andel små lokallag uten betalte ansatte og med ubetydelige økonomiske ressurser. Det er anslått at det fins ca. 60 000 organisasjoner med færre enn 50 medlemmer, ingen ansatte og under 50 000 kroner i årlig omsetning.

3.4.2.3 Økonomi

Inntekter

Inntektsfordelingen for den norske frivillige sektoren er i store trekk den samme som den var i 1997, da frivillig sektor fikk 35 pst. av inntektene fra det offentlige, 9 pst. fra gaver og 56 pst. var egengenererte inntekter. De totale driftsinntektene til frivillig sektor anslås til ca. 66,5 mrd. kroner i 2004, mens de var 43,9 mrd. kroner i 1997.

Statens bidrag til frivillig sektor skjer gjennom direkte tilskudd til ulike formål og til kjøp av tjenester, gjennom tilskudd fra spillemidler og gjennom lotteritillatelse. I tillegg kommer den indirekte støtten gjennom lettelse på skatte- og avgiftssiden. Staten påvirker og fastlegger også i stor grad rammebetingelsene for organisasjonenes inntektsskapende arbeid.

Mange organisasjonskategorier sparer mye på at det offentlige bidrar med infrastruktur, rimelige lokaler, idrettsanlegg, transport, utlån av utstyr osv. Det er vanskelig å beregne verdien av slike naturalytelser, og de er derfor ikke tatt med i disse beregningene.

På kultur- og fritidsfeltet er det forholdsvis store inntekter fra salg av varer og tjenester, og her

inngår mye frivillig arbeid på lokalt nivå for å skaffe inntekter til lokal aktivitet gjennom dugnadsarbeid, loppemarkeder, papirinnsamling, pølsesalg osv. I tillegg øker kommersielle inntekter, særlig innen flere av særforbundene i NIF.

Driftskostnader

Frivillig sektor hadde driftskostnader i 2004 på nesten 61 mrd. kroner, se tabell 3.16. Det er en økning på 51 pst. fra 1997 i løpende priser. Bruttonasjonalproduktet har økt med 56 pst. i samme periode. Veksten for frivillig sektor er omtrent på nivå med veksten i offentlig sektor.

Kapittel 4

Merverdiavgiftens rolle i et samfunnsøkonomisk perspektiv

4.1 Et effektivt skattesystem

Kort om et effektivt skattesystem

Skatte- og avgiftssystemet består av direkte og indirekte skatter og vedtas av Stortinget for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Indirekte skatter omfatter merverdiavgift og særavgifter, og omtales ofte som avgifter. Inntekts- og formuesskatt for personlige og etterskuddspliktige skattytere, eiendomsskatt og arbeidsgiveravgift regnes som direkte skatter, og omtales ofte som skatter. Begrepsbruken er imidlertid ikke konsekvent, f.eks. betegnes arveavgiften som en avgift, men klassifiseres som en direkte skatt.

Skatte- og avgiftssystemet blir gjerne ilagt tre hovedoppgaver. For det første skal skatte- og avgiftssystemet finansiere offentlig virksomhet og overføringer (proveny), for det andre skal systemet bidra til å påvirke inntektsfordelingen mellom personer (fordeling), og for det tredje skal systemet korrigere for markedssvikt ved at enkelte skatter og avgifter innrettes slik at de priser effekter som ikke tas hensyn til i markedet (korrigering av markedssvikt). Skatte- og avgiftssystemet er også benyttet for å oppnå andre målsetninger, f.eks. nærings-, kultur- eller distriktpolitiske hensyn. Selv om skatte- og avgiftssystemet er tiltenkt mange funksjoner, er hovedoppgaven å finansiere offentlig sektor.

De fleste direkte og indirekte skatter bidrar til mindre effektiv bruk av samfunnets ressurser. Med skatter vil det være en kile mellom de prisene hhv. forbrukere og produsenter står overfor. På bakgrunn av prisene gjør de andre valg, og ressursallokeringen endres deretter (vridende skatter). Enkelte skatter kan imidlertid bedre samfunnets bruk av ressurser. Det skyldes at enkelte aktiviteter påfører samfunnet kostnader uten at de som er ansvarlige for aktivitetene, betaler for ulempen de påfører andre. Slike ulemper kalles eksterne effekter og innebærer en form for markedssvikt. Skatter som settes slik at prisen på aktiviteten avspeiler den eksterne effekten forbundet med aktiviteten, kan rette opp markedssvikten og gi en mer effektiv bruk av samfunnets ressurser (markedskorrigere-

rende skatter). Dette prinsippet er lagt til grunn ved bruk av miljøavgifter og helse- og sosialt begrunnede avgifter som avgiftene på alkohol og tobakk.

På bakgrunn av økonomisk teori kan en skissere følgende retningslinjer for utformingen av skattesystemet:

1. Først benyttes markedskorrigerende skatter fordi slike bidrar til mer effektiv ressursbruk i tillegg til at de gir det offentlige inntekter.
2. Deretter benyttes nøytrale skatter så langt det er mulig. Nøytrale skatter er kjennetegnet ved at skattyter ikke har motivasjon til å endre tilpasning for å påvirke størrelsen på skattebeløpet.
3. Til slutt brukes vridende skatter for å oppnå det ønskede nivået på skatteinntektene.

Vridende skatter har altså en samfunnsøkonomisk kostnad ved at de bidrar til mindre effektiv allokering av samfunnets ressurser. Gitt at en ønsker å opprettholde en stor offentlig sektor, er det imidlertid nødvendig også å ta i bruk skatter som gir uheldige vridninger og effektivitetstap. Det bør være et sentralt mål at de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning er så lave som mulig. I en skatteøkonomisk analyse skiller en gjerne mellom effektivitetsvirkninger og fordelingsvirkninger av en skatt. Effektivitetsvirkningene sier noe om hvordan skatten påvirker den samlede verdiskapingen i samfunnet, mens fordelingsvirkningene sier noe om hvordan skatten påvirker fordelingen av de verdiene som skapes.

4.2 Prinsipper for et godt merverdiavgiftssystem

4.2.1 Innledning

Merverdiavgiftens hovedmål er å skaffe inntekter for å finansiere offentlig sektor og overføringer, og avgiften en svært viktig inntektskilde for staten. I 2008 anslås inntektene fra merverdiavgiften til om lag av 190 mrd. kroner, noe som utgjør om lag 30 pst. av de totale skatte- og avgiftsinntektene fra

Tabell 4.1 Statsbudsjettets anslåtte inntekter i 2008. Mrd. kroner og pst. av totale inntekter

	Mrd. kroner	Pst.
Skatter og avgifter fra Fastlands-Norge	650,4	57,4 %
Skatt på formue og inntekt	173,2	15,3 %
Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift	194,3	17,1 %
Merverdiavgift	190,7	16,8 %
Avgifter på tobakk og alkohol	18,4	1,6 %
Avgifter på bil, bensin mv.	46,1	4,1 %
Elektrisitetsavgift	6,2	0,5 %
Tollinntekter	2,0	0,2 %
Andre avgifter	19,5	1,7 %
Inntekter fra statens forretningsdrift	1,9	0,2 %
Renter og aksjeutbytte	35,0	3,1 %
Andre inntekter	21,4	1,9 %
Skatter og avgifter fra petroleumsvirksomhet	184,1	16,2 %
Andre petroleumsinntekter	144,0	12,7 %
Tilbakebetalinger	60,7	5,4 %
Statens pensjonsfond utland	36,4	3,2 %
Statsbudsjettets totale inntekter	1 133,9	100,0 %

Kilde: Finansdepartementet.

Fastlands-Norge eller nesten 17 pst. av statsbudsjettets totale inntekter, se tabell 4.1.

Det vil kunne oppstå motsetninger dersom en også forsøker å oppnå andre målsetninger gjennom merverdiavgiften fordi ulike målsetninger kan stå i motsetning til hverandre. Det er f.eks. ikke mulig å forene ønsket om en effektiv utformet merverdiavgift med et eventuelt ønske om å støtte enkelt næringer.

Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet bør en legge vekt på flere faktorer. Systemet bør gi best mulige effektivitets- og fordelingsvirkninger, samtidig som staten skal sikres tilstrekkelige inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør også være lavest mulig både for skatteetaten og de næringsdrivende. Disse forholdene er nærmere omtalt i avsnitt 4.2.2.

4.2.2 Utforming av merverdiavgiften

I det følgende går utvalget inn på hvordan merverdiavgiften bør utformes basert på prinsipper fra økonomisk teori. Omtalen i dette avsnittet er relativt kortfattet, og en prøver først og fremst å gi noen tentative svar på enkelte hovedspørsmål.

Differensierte eller uniforme satser?

Et merverdiavgiftssystem kan ha differensierte satser eller én sats for alle varer og tjenester. De fleste land (inkludert Norge) har ulike satser på ulike varer og tjenester. Det er imidlertid ikke åpenbart at det er en god økonomisk begrunnelse for slik differensiering.

En proporsjonal direkte beskatning og en uniform indirekte skatt på alle varer og tjenester har i prinsippet samme økonomiske virkning, og valget mellom de to skatteformene er i noen grad vilkårlig. Hvis den indirekte skattesatsen økes over tid, vil det imidlertid medføre en skattlegging av opparbeidet sparing, og skatten vil skifte skattebyrden mellom bl.a. lønnstakere og pensjonister. Utvalget går imidlertid ikke videre med en nærmere drøfting av hvordan endringer fra direkte til indirekte beskatning (eller omvendt) påvirker effektivitet og fordeling.

En mer interessant diskusjon for utvalgets formål er om direkte skatter bør kombineres med indirekte skatter med ulike satser. Det er en omfattende økonomisk litteratur som drøfter når slike kombinasjoner er ønskelige. Et generelt resultat er at fordelingsmessige hensyn i liten grad tilsier differensiering av avgiftssatser når myndighetene har store muligheter til å påvirke inntektsfordelingen

direkte gjennom skattlegging av inntekt og direkte støtteordninger. Det innebærer f.eks. at det er en svak argumentasjon for lavere skattlegging av f.eks. matvarer ut fra fordelingsmessige hensyn. Resultatet kan synes overraskende siden lavinntektsgrupper bruker en høyere andel av sitt budsjett på mat enn høyinntektsgrupper. Et slikt resonnement tar imidlertid ikke hensyn til virkningen på myndighetenes budsjettbalanse: Selv om rike husholdninger bruker en lavere budsjettandel på mat enn fattige husholdninger, bruker de i absolutt forstand et høyere beløp. Av hver krone som benyttes til lavere skatt på mat, går dermed størstedelen til rike husholdninger, og støtte via skatte- og overføringssystemet framstår som mer effektivt.

Selv om fordelingsmessige hensyn sjelden tilsier differensiering av indirekte skatter, kan slik differensiering gi effektivitetsforbedringer. Differensieringen innebærer i så fall en hardere skattlegging av varer som er komplementære med fritid, dersom forbruksmønstrene er ulike for personer med ulikt inntektspotensial. Dette kan f.eks. bety at en bør ha en hardere skattlegging av personbiler enn andre varer dersom bruk av bilene først og fremst er knyttet til fritiden, og dersom personer med høyt inntektspotensial bruker en større andel av sin inntekt på biler. En slik generell regel innebærer imidlertid store praktiske problemer både for valg av varer og skattesatser. Empiriske studier på området (som det ikke er mange av) tilsier også at de mulige gevinstene ved slik differensiering trolig er små.

Bør alle sektorer være omfattet av merverdiavgift?

Virksomheter som er innenfor merverdiavgiftssystemet, har fradrag for inngående merverdiavgift. I virksomhetenes lønnsomhetskalkyler vurderes derfor alle varer til pris ekskl. merverdiavgift. Virksomhetene har således ingen skattemessige incentiver til egenproduksjon i stedet for vare- eller tjenesteinnkjøp for å unngå merverdiavgift, men vil velge den mest effektive løsningen. Generelt bidrar merverdiavgiften til såkalt produksjonseffektivitet i økonomien ved at skattesystemet ikke virir bedriftenes produksjonsbeslutninger.

Fra økonomisk teori kan en lese at det er optimalt med effektivitet i produksjonen dersom alle varer og tjenester kan skattlegges, og all renprofitt kan skattlegges med en vilkårlig skatt. Når disse betingelsene er oppfylt, har det ingen hensikt å vri produksjonssammensetningen gjennom skatter på innsatsfaktorer. Betingelsene for at det skal være optimalt med produksjonseffektivitet er ikke fullt

ut oppfylt i noen økonomi, men brukes likevel gjerne som et praktisk utgangspunkt for utforming av skattesystemer. I senere kapitler vil utvalget (litt upresist) betegne et bredt merverdiavgiftssystem som et system som er nøytralt (konkurransenøytralt) system.

Et interessant trekk ved merverdiavgiften er at den også kan bidra til gode økonomiske løsninger når betingelsene for produksjonseffektivitet ikke er oppfylt. Anta at en vare eller tjeneste som leveres til konsum, av en eller annen grunn ikke blir skattlagt. I så fall kan det være optimalt, som et nest best tiltak, å skattlegge innsatsfaktorene som benyttes i produksjon av denne varen. Det er imidlertid nettopp en slik løsning som oppnås ved merverdiavgiften: Virksomheter som ikke tar inn merverdiavgift på sitt salg, får heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift. I en slik situasjon er det derfor bedre med innkreving av avgiften i flere ledd (slik som ved merverdiavgiften) enn med en avgift som bare pålegges siste ledd i produksjonskjeden.

Bør merverdiavgiften brukes til å korrigere for eksterne virkninger?

Mange varer ilegges høyere avgifter fordi de har negative virkninger som kjøperen av varen ikke fullt ut tar hensyn til (negative eksterne virkninger). De vanligste eksemplene er varer som har uheldige miljøvirkninger, f.eks. bensin som bl.a. fører til CO₂-utslipp ved forbrenning. Det kan også argumenteres for høyere avgifter på varer som gir uheldige helsevirkninger, f.eks. alkohol eller tobakk.

Høyere avgifter på slike varer kunne i prinsippet vært håndtert gjennom en høyere merverdiavgiftssats. I de fleste tilfeller oppstår imidlertid de eksterne virkningene uavhengig av om varen konsumeres direkte eller inngår i en produksjonsprosess. Bensin gir f.eks. miljøskadelige utslipp både ved bruk i privatbiler (konsum) og ved bruk i yrkestransport (innsatsfaktor for produksjonstjenester). Ved korreksjon for eksterne virkninger er det derfor mer effektivt å benytte særavgifter som pålegges både produksjon og konsum, enn å endre satsen for merverdiavgift som er en avgift bare på konsum. Siden merverdiavgiften oppkreves i alle ledd i verdikjeden vil bruk av merverdiavgiften til slike formål i tillegg berøre mange flere næringsdrivende og medføre betydelig høyere administrative byrder enn om en alternativt bruker særavgifter.

Administrative hensyn

Kostnadene knyttet til avgiftsinnkrevningen bør være minst mulige. Det innebærer bl.a. at avgiftsreglene bør være enkle og lett forståelige, og at differensierte satser bør brukes i minst mulig grad. I dag er det over 300 000 registrerte næringsdrivende som innkrever merverdiavgift og betaler denne til statskassen. Med så mange næringsdrivende som må forholde seg til regelverket, er det viktig at reglene er enkle og lett forståelige – både når det gjelder omfanget av avgiftsplikten og retten til fradrag for inngående avgift. Avgiftsreglene bør være enkle å praktisere, og systemet må i minst mulig grad bidra til kompliserte fordelinger av inngående og utgående avgift.

Dagens merverdiavgiftssystem har tre ulike satser, en ordinær sats på 25 pst., en redusert sats for matvarer på 14 pst. og en lav sats på 8 pst. for persontransport mv., kinoforestillinger, NRKs allmennkringkastervirksomhet og overnattingstjenester. I tillegg er omsetning av enkelte varer og tjenester fritatt for merverdiavgift. Dette gjelder f.eks. aviser, tidsskrifter, bøker og elektrisk kraft til forbrukere i Nord-Norge.

I NOU 1993: 8 *Bør merverdiavgiften differensieres?* vises det til at differensiering av merverdiavgiften vil resultere i et mer uoversiktlig og innfløkt avgiftssystem. Utvalget konkluderte med at systemtekniske, kontrollmessige og administrative hensyn tilsier at et merverdiavgiftssystem med én sats er å foretrekke. En differensiering av merverdiavgiften innebærer betydelige administrative byrder også for næringsdrivende i tillegg til de kontrollmessige problemene. Dette framkommer i en måling av næringslivets administrative kostnader knyttet til merverdiavgiftsregelverket.¹ Av målingen framgår det at nettopp flere ulike satser førte til de høyeste administrative kostnadene.

I den grad differensierte satser likevel benyttes, bør dette gjøres på områder som er lette å avgrense. Ellers vil de administrative og kontrollmessige problemene kunne bli betydelige.

Et annet spørsmål er om alle virksomheter bør være omfattet av merverdiavgiften uavhengig av

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.

Tabell 4.2 Bruk av differensierte satser i (deler av) kultur- og idrettssektoren per 1. januar 2007 i 15 av EUs medlemsland. U betyr unntatt. Satser oppgitt i pst.¹

	Inngang til kulturaktiviteter	Inngang til fornøylesparker	Inngang til idrettsarrangementer	Bruk av idrettsanlegg
Belgia	U	6	6	U
Danmark	25	25	U	25
Tyskland	U	7	7	U
Hellas	4,5	9	9	9
Spania	U ²	7	7	U
Frankrike	5,5	19,6	5,5 ³	19,6
Irland	U	13,5	13,5	U
Italia	10	20	10	20
Luxemburg	3	3	3	U
Nederland	6	6	6	6
Østerrike	U	10	10	20
Portugal	U	5	5 ⁴	5
Finland	8	8	8	U
Sverige	6	25	U	6
Storbritannia	17,5	17,5	17,5	U

¹ For noen land er det ulike regler avhengig av hvem som omsetter varen. Det er derfor for enkelte land oppgitt to satser eller både et unntak og en redusert sats.

² Tilbudt av organisasjoner styrt av offentlig lov eller av organisasjoner ansett som ideelle («charitable»).

³ Fornøylesparker som ikke tydeliggjør et kulturelt emne ilegges den generelle satsen på 19,6 pst.

⁴ Pornografiske show, videospill og gambling er ekskludert og ilegges den generelle satsen på 21 pst.

størrelse. I dag er næringsdrivende som har avgiftspliktig omsetning under 50 000 kroner årlig, eller veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner med avgiftspliktig omsetning under 140 000 kroner, ikke omfattet av systemet med merverdiavgift.

Grensene for merverdiavgiftsplikt bør i prinsippet bygge på en avveining mellom administrative kostnader både for det offentlige og for skattyterne ved å ha for mange små virksomheter inne i systemet, sammenliknet med tapt proveny og vridninger på produksjonssiden ved å ha virksomheter utenfor systemet. Grensene for avgiftspliktig omsetning er lave i Norge sammenliknet med de fleste andre europeiske land.

4.2.3 Nærmere om differensierte satser og fritak for merverdiavgift

Både lavere sats enn den generelle satsen og fritak for merverdiavgift innebærer at staten i realiteten indirekte subsidierer en type virksomhet gjennom merverdiavgiftssystemet. Generelt er subsidier gjennom merverdiavgiftssystemet et lite treffsikkert virkemiddel. Støtten vil nødvendigvis være knyttet til hvor mye den enkelte aktør har i avgiftspliktige innkjøp, mens ved direkte bevilgninger kan det gis støtte etter andre kriterier.

Skatteutvalget (NOU 2003: 9) la til grunn at formålet med merverdiavgiften utelukkende er å gi staten inntekter, og viste til at det gjøres mest effektivt ved å ha en mest mulig generell merverdiavgift hvor alle varer og tjenester skattlegges med

samme sats. Skatteutvalget mente derfor at det var uheldig at det ved merverdiavgiftsreformen i 2001 ble innført redusert sats for matvarer, og at en rekke tjenester forble utenfor merverdiavgiftssystemet.² Skatteutvalget mente videre at merverdiavgiftsgrunnlaget burde utvides ytterligere, gjerne gradvis ved at unntatte tjenester i første omgang kan tas inn i systemet med en lavere sats. Over tid bør målsetningen være å ha en felles sats for alle varer og tjenester. Utvalget anbefalte videre å oppheve den reduserte satsen på matvarer og fritakene for omsetning av elektrisk kraft til husholdninger i Nord-Norge og av trykt skrift.

Tabell 4.2 viser bruken av differensierte satser på (deler av) kulturområdet i 15 EU-land. For noen land er avgiftssatsen avhengig av hvem som omsetter varen. Det er derfor enkelte steder oppgitt to satser, eller både et unntak og en redusert sats. For eksempel er det slik at i Sverige ilegges den generelle satsen på 25 pst. inngangsbilletter til fornøylesparker (25 i tabellen). Den (laveste) reduserte satsen på 6 pst. ilegges inngangsbilletter til kulturaktiviteter (6 i tabellen). Når det gjelder inngangspenger til idrettsarrangementer og bruk av idrettsanlegg, er satsen avhengig av hvem som omsetter varene (U og 6 i tabellen). En forutsetning for unntak (U i tabellen) er at tjenestene omsettes av staten, kommunen eller en allmenntilgjengelig forening som ikke anses som næringsdrivende. Øvrige tilbydere må beregne en sats på 6 pst. (6 i tabellen).

2. Merverdiavgiftsreformen er nærmere omtalt i avsnitt 5.1.7.

Kapittel 5

Beskrivelse av merverdiavgiftsregelverket

5.1 Generelt om merverdiavgiftssystemet

5.1.1 Innledning

Merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970 og er en generell avgift på innenlands omsetning av varer og tjenester. I tillegg til omsetning utløser også innførsel og uttak plikt til å betale merverdiavgift. Avgiften reguleres av lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. Den 30. mars 2007 sendte Finansdepartementet et forslag til ny merverdiavgiftslov på høring. I framstillingen i dette kapitlet er gjeldende merverdiavgiftslovgivning lagt til grunn. Siden forslaget til ny lov i all hovedsak bare innebærer en teknisk revisjon av gjeldende rett, vil likevel innholdet i redegjørelsen være i overensstemmelse med det nye lovforslaget.

Merverdiavgiften erstattet omsetningsavgiften (sisteledsavgiften), som var en avgift som var lagt til siste ledd i omsetningskjeden. Foruten behovet for å finansiere offentlige utgifter var en viktig begrunnelse for omleggingen at en merverdiavgift ville gi mindre vridninger i etterspørselen og næringsstrukturen. Gjennom fradragsretten for inngående merverdiavgift ville man forhindre at avgift ble liggende igjen som en skjult omkostning mellom registrerte næringsdrivende. På denne måten skal merverdiavgiften virke som en skatt på forbruk. Det ble dessuten lagt vekt på at overgangen til et merverdiavgiftssystem ville være i tråd med tilsvarende omlegginger i flere andre europeiske land. Om den nærmere begrunnelsen for innføringen av merverdiavgiften vises det til Ot.prp. nr. 17 (1968–69) *Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)*.

5.1.2 Plikten til å beregne merverdiavgift for registrerte næringsdrivende

Utgangspunktet er at næringsdrivende som har avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder, skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet og beregne merverdiavgift av sin omsetning (utgå-

ende avgift), jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd og § 28 første ledd, se likevel om den særskilte registreringsgrensen for frivillig sektor i avsnitt 5.4.4. Dette gjelder også stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat eller kommune, jf. § 11 første ledd. Det er bare avgiftspliktig omsetning som regnes med ved vurderingen av om registreringsgrensen på 50 000 kroner er nådd, og ikke omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven eller fritatt for merverdiavgift, se avsnitt 5.1.4 om disse begrepene. Merverdiavgiften skal, i motsetning til sisteledsavgiften, beregnes og betales i alle omsetningsledd, jf. merverdiavgiftsloven § 1.

Merverdiavgiften er en transaksjonsbasert skatt, og den grunnleggende aktivitet som utløser avgiftsplikt er omsetning. Merverdiavgiftsloven § 3 definerer omsetning som levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag. Definisjonen forutsetter at det foreligger en gjensidig forpliktende transaksjon, og i enkelte tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre. Dette gjelder bl.a. for offentlige tilskudd. Utgangspunktet er at de som utfører en virksomhet basert på offentlige bidrag ikke anses for å omsette varer og tjenester til det offentlige, og at bidragsmottakeren derfor ikke skal kreve merverdiavgift av de offentlige tilskuddene. Blant annet vil det ikke foreligge omsetning når staten bevilger midler til drift av offentlige institusjoner. Offentlig tilskudd kan imidlertid i visse tilfeller være så konkret knyttet til en gjenytelse at det blir å anse som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet med tanke på forskningstjenester, er det på generelt grunnlag påpekt visse omstendigheter som kan tale for at offentlige tilskudd utgjør vederlag for omsetning. Denne uttalelsen er lagt til grunn i senere forvaltningspraksis. Finansdepartementet legger her til grunn at det foreligger omsetning dersom det er en direkte kobling mellom tilskuddet og motytelsen. Følgende forhold kan tale for at et offentlig tilskudd anses som vederlag for en tjeneste:

- 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 framstår som gjensidig bebyrdende
- den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten er mangelfullt utført
- tjenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål

Hvorvidt det foreligger omsetning vil bero på en totalvurdering av disse momentene.

For aktører eksempelvis innen frivillig sektor og kultursektoren som i stor grad finansierer sin virksomhet gjennom offentlige bidrag, betyr dette at store andeler av deres inntekter ikke blir gjenstand for avgiftsberegning. En annen viktig inntektskilde for disse sektorene er sponsorstøtte. Sponsorstøtte vil oftest faktisk utgjøre vederlag for reklame tjenester, slik at kravet til omsetning er oppfylt. Gjenytelsene kan f.eks. bestå i eksponeringsrettigheter som draktreklame og arenareklame. I slike tilfeller skal det beregnes merverdiavgift av sponsorinntektene. Dersom støtte fra enkeltpersoner eller selskaper imidlertid gis som en generell donasjon uten at det mottas noen konkret gjenytelse av donasjonen, skal det ikke beregnes merverdiavgift av denne donasjonen.

Et annet vilkår for merverdiavgiftsplikt er at omsetningen skjer i næring. I utgangspunktet vil vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand ligne den som foretas i skatteretten. Dette innebærer bl.a. at virksomheten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eierens egen regning og risiko. Næringsbegrepet i skatteavgiftslovgivningen og merverdiavgiftsloven er likevel ikke helt sammenfallende, noe som kan medføre at en virksomhet som er fritatt fra skatteplikt, likevel anses som merverdiavgiftsavgiftspliktig. Bakgrunnen for dette er bl.a. at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral. I praksis kan derfor omsetning fra eksempelvis frivillige organisasjoner hvor inntektene fra omsetningen bare skal dekke organisasjonens utgifter, anses for å være avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven.

Utgangspunktet er at utgående merverdiavgift beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen, jf. § 18 første ledd. Nærmere regler om grunnlaget for beregning av utgående avgift er gitt i merverdiavgiftsloven kapittel V og V a. Avgiftsbeløpet betales av kjøperen til selgeren i tillegg til beregningsgrunnlaget.

For at det skal bli lik avgiftsbelastning på alt avgiftspliktig forbruk, må en næringsdrivende også beregne merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester, jf. § 10 første ledd og § 28 første ledd. Hva som anses som uttak er nærmere definert i § 14. Det skal beregnes merverdiavgift ved uttak til privat forbruk, eksempelvis dersom en butikkeier tar med matvarer hjem fra butikken eller ansatte i en rørleggervirksomhet utfører rørleggertjenester på eierens privatbolig.

Ved endringslov av 29. juni 2007 nr. 45 er det foretatt enkelte endringer i uttaksbestemmelsene. Disse endringene innebar bl.a. at det fra 1. januar 2008 ble innført et vilkår om at uttaksmerverdiavgift skal beregnes kun i den utstrekning det forelå fradragsrett ved anskaffelsen eller framstilling av varen som tas ut. Med virkning fra samme tidspunkt er videre plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av virksomheten fjernet. I stedet skal inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av virksomheten. Denne endringen kodifiserer og dels utvider et administrativt gitt fritak som gjaldt ved slikt uttak av tjenester mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Det er også innført nye lempinger i uttaksbestemmelsene i forhold til tjenester som ytes vederlagsfritt på veldeilig grunnlag, se omtalen i avsnitt 5.4.6. Om den nærmere begrunnelsen for disse lovendringene vises det til Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift*.

5.1.3 Fradragsretten for registrerte næringsdrivende

Hovedregelen er at registrerte næringsdrivende har rett til fradrag for merverdiavgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester til bruk i virksomheten (inngående avgift), jf. § 21. Ved at fradragsretten begrenses til registrerte næringsdrivende, gjennomføres prinsippet om at merverdiavgiften er en forbruksskatt. Men det er en forbruksskatt i vid forstand fordi endelig avgiftsbelastning oppstår når omsetningen skjer til et ledd i kjeden uten fradragsrett, dvs. privatpersoner og næringsdrivende og offentlige institusjoner som ikke har avgiftspliktige omsetning, eller når fradragsretten er uttrykkelig avskåret, jf. nedenfor.

Hvis en næringsdrivende både har omsetning som er avgiftspliktig og omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven (delt virksomhet), vil den næringsdrivende bare ha fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som er til bruk i den

avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. § 21. Det samme gjelder hvis en anskaffelse delvis er til bruk privat. Ved fellesanskaffelser kan det gjøres forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift relatert til den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. § 23. Nærmere bestemmelser om fordelingen av inngående merverdiavgift er gitt i forskrift 20. desember 1969 nr. 1 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 18). Fordeling av inngående avgift kan etter forskriften § 3 regnes etter hvor stor den avgiftspliktige omsetningen er i forhold til virksomhetens samlede omsetning. Alle driftsinntekter som vedrører virksomheten må tas med ved fordelingen, også offentlige tilskudd. Dersom det mottas slike tilskudd, må den avgiftspliktige ta stilling til hvilken del av virksomheten tilskuddene er gitt til. Dersom tilskuddene mottas av den avgiftspliktige delen av virksomheten, vil den avgiftspliktige omsetningen øke i forhold til samlet omsetning og virksomheten vil få et høyere fradrag. Dette kan illustreres med en sak avgjort av Klagenemnda for merverdiavgift den 29. juli 1997 (klagenemndssak nr. 3528). Her var tilskuddene ikke gitt selskapets drift som sådan, men var øremerket de forskjellige virksomhetsområder, hhv. lokalruter og riksvei- og fylkesveifergeruter. Tilskuddene skulle medregnes ved fastsettelse av det forholdsmessige fradrag basert på omsetning. Da tilskuddene i prosent vedrørende godsdel og persondel (sistnevnte var tidligere utenfor avgiftsområdet), ikke var identisk med prosentvis omsetning innenfor og utenfor loven (uten tilskudd), fikk tilskuddene innvirkning på fordelingsnøkkelen.

Regelverket for delte virksomheter skaper vanskelige grensdragninger som gir administrative problemer og uheldige tilpasninger. Undersøkelser har vist at næringsdrivende med delt virksomhet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige³.

De senere årene har Høyesterett behandlet flere saker knyttet til omfanget av fradragsretten. Dette har bl.a. resultert i at fradragsretten for delte virksomheter er blitt utvidet sammenholdt med tidligere forvaltningspraksis. Ved vurderingen av om det forelå fradragsrett etter § 21 la man tidligere avgjørende vekt på om den primære bruken av anskaffelsen man krevde fradrag for, var til avgiftspliktig virksomhet. Som eksempel kan brukes bygging av et idrettsanlegg, der den primære bruken

ble ansett å være utøvelse av idrettsaktiviteter eller salg av inngangsbilletter (unntatt virksomhet) og ikke salg av reklameplass (avgiftspliktig virksomhet). Etter primærbrukslæren hadde man da ikke fradragsrett for anskaffelsene til oppføring og vedlikehold av idrettsanlegget, selv om anlegget også ble brukt i avgiftspliktig virksomhet.

I Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedt-dommen) og Rt. 2005 side 951 (Porthuset-dommen) slo Høyesterett fast at vurderingstemaet for delte virksomheter er det samme som for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. Inngående avgift på en anskaffelse er fradragsberettiget dersom den har en «naturlig og nær tilknytning» til den avgiftspliktige virksomheten, og det gjelder ikke et vilkår om at den primære bruken av anskaffelsen må være i den avgiftspliktige virksomheten.

Hunsbedt-dommen gjaldt nærmere bestemt spørsmålet om et aksjeselskap som ved salg av reklame finansierte virksomheten til en rallycrosskjører, kunne føre inngående avgift på utgifter til drift og vedlikehold av rallycrossbilen til fradrag i utgående avgift på inntekter fra den avgiftspliktige reklamevirksomheten. Rallycross faller inn under unntaket for idrettsaktiviteter i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 12. Høyesterett kom til at vilkårene for fradragsrett var oppfylt, og viste blant annet til at (den avgiftspliktige) reklamevirksomheten ikke kunne skilles fra (den ikke-avgiftspliktige) rallycrossvirksomheten, men var en integrert del av og dannet det vesentligste økonomiske fundamentet for rallycrossaktivitetene. Følgelig var utgiftene til drift og vedlikehold av rallycrossbilen både til bruk i den avgiftspliktige reklamevirksomheten og den ikke-avgiftspliktige rallycrossvirksomheten. Det forelå derfor rett til forholdsmessig fradragsrett for den inngående avgiften. På grunn av særlige regler om fordeling av den inngående avgiften forelå det i dette tilfelle imidlertid fullt fradrag for den inngående avgiften.

Spørsmålet i Porthuset-dommen var om rom og korridorer i hotell skulle anses å inngå i delt virksomhet med rett til forholdsmessig fradragsrett for inngående avgift grunnet omsetning av avgiftspliktige tjenester. Utleie av hotellrom var inntil 1. september 2006 ikke belagt med merverdiavgift. Porthuset anførte at det forelå en nær og naturlig tilknytning mellom selskapets utgifter til oppføring av bygg som ble benyttet til utleie av hotellrom og avgiftspliktig omsetning som fant sted på hotellrommene. Den avgiftspliktige virksomheten besto i å tilby gjestene avgiftspliktige tjenester som telefon, betal-TV, minibar, tilkopling til internett, reklame, levering av mat og drikke til rommet og henting og bringing av tøy for vask og

3. 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.

rensing. Høyesteretts flertall kom til at vilkårene for fradragsrett var oppfylt, og viste bl.a. til at hotellrom for overnatting er en del av hotellets samlede avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige virksomhet og en innsatsfaktor ved salget av de avgiftspliktige ytelsene.

Utvidelsen av fradragsretten har resultert i at de administrative problemene knyttet til delt virksomhet er blitt ytterligere forsterket ved at flere delte virksomheter har fått fradragsrett. Dette gjelder også på kultur- og idrettsområdet. Eksempelvis har man ved bygging av idrettsanlegg i dag rett til forholdsmessig fradrag for (den delen av) anskaffelsene som knytter seg til den avgiftspliktige delen av virksomheten, f.eks. salg av reklameplass.

Visse anskaffelser gir ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift selv om de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. § 22. 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.

I forhold til fradragsrettens omfang er det i Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) *Om endringer i skatte- og avgiftslovgivninga mv.* varslet at Finansdepartementet arbeider med å foreslå endringer i § 21. Om bakgrunnen for dette er det i avsnitt 6.4 i lovproposisjonen bl.a. uttalt:

«Mange av verksemdene som både har avgiftspliktige og avgiftsfrie aktiviteter driv innanfor kultur- og idrettsområdet. Bakgrunnen for dette er at det innanfor kultur og idrett er omfattande unntak frå meirverdiavgiftsplikta, og unntaka skapar mange grensespørsmål som gjer det vanskeleg å praktisere fradragsreglane. Unntaka er også meir omfattande enn det som er vanleg i andre land i EØS-området. Stortinget er derfor fleire gonger varsla om at departementet vil gå igjennom reglane for meirverdiavgift på kultur- og idrettsområdet. Spørsmålet blei mellom anna omtala i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) i samband med innføringa av meirverdiavgift for kino- og filmbransjen og i St. meld. nr. 22 (2004–2005) Kultur og næring. Regjeringa Bondevik II varsla ein gjennomgang av meirverdiavgift på kulturområdet i samband med busjettet for 2006. Ved kgl. res. 1. desember 2006 blei det sett ned et utval som skal vurdere ei utviding av meirverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet, og utvalet vil levere sin rapport innan utløpet av 2007.

Sjølv om avgiftsgrunnlaget for verksemdar innan kultur og idrett blir utvida og mange av problema for slike verksemdar blir løyst, vil det framleis vere mange tenester som ikkje er avgiftspliktige. Ein må derfor leggje til grunn at det også i framtida vil oppstå mange grensespørsmål som gjeld retten til fradrag for delte verksemdar. Det store talet på klagesaker og rettssaker viser etter departementet sitt syn at det er nødvendig å lage klarare reglar om fradragsretten for inngående avgift. Departementet har derfor sett i verk arbeid med å vurdere endring av reglane om fradrag for inngående avgift i meirverdiavgiftslova § 21. Målet med arbeidet er å få reglar som er enklare å praktisere og som minkar talet på tvistar som gjeld fradragsretten. Når det gjeld verksemdar som både har avgiftspliktige og avgiftsfrie aktiviteter, vil departementet også vurdere behovet for å stramme inn regelverket i høve til det som er gjeldande rett i dag.

Departementet tek sikte på å komme tilbake til saka i samband med budsjettet for 2008.»

I St.prp. nr. 1 (2007–2008) *Skatte-, avgifts- og tollvedtak* avsnitt 3.2.3 er det varslet at Finansdepartementet trenger å bruke noe mer tid på arbeidet med nye fradragsbestemmelser.

En særregenhet med det norske merverdiavgiftssystemet har fram til 1. januar 2008 vært at inngående merverdiavgift kunne fradragsføres umiddelbart ved anskaffelsen og at dette kunne gjøres for hele det fradragsberettigede beløpet. I mange andre land, herunder EU-landene, opererer man i merverdiavgiftslovgivningen med generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på større driftsmidler (kapitalvarer) når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen. Ved endringslov av 29. juni 2007 nr. 45 ble det imidlertid vedtatt å innføre slike regler også i Norge med virkning fra 1. januar 2008. Disse nye 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 en periode etter anskaffelsen. Dette vil f.eks. være tilfellet dersom kapitalvaren selges, tas ut eller det skjer andre bruksendringer i en periode etter anskaffelsen. At inngående merverdiavgift skal justeres opp eller ned betyr at det kan kreves ytterligere fradrag dersom kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet øker innen justeringsperioden. Likeledes må fradraget reduseres dersom tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet reduseres eller faller

bort i denne perioden. Justeringsperioden er ti år for fast eiendom og fem år for andre kapitalvarer. Formålet med innføringen av justeringsbestemmelser er at fradragsføringen både faktisk og økonomisk skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over noe tid og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet. Når det gjelder forarbeidene til justeringsbestemmelsene, vises det til Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift* kapittel 5 og Innst. O. nr. 94 (2006–2007) kapittel 5. Det er også fastsatt en egen forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer.

5.1.4 Unntak og fritak

Ved innenlands omsetning er unntak og fritak de sentrale begreper i merverdiavgiftsretten, selv om de ikke uttrykkelig kommer fram av loven. Unntak sier man foreligger der omsetningen eller uttaket ikke medfører registreringsplikt i merverdiavgiftsmanntallet, og det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift. Slik omsetning gir heller ikke fradragsrett for inngående avgift. Merverdiavgiftsloven inneholder flere unntak for omsetning av ulike typer tjenester og også enkelte nærmere bestemte varer. I tillegg til en rekke tjenester på kultur- og idrettsområdet, se avsnittene 5.2 og 5.3, og omsetning som skjer av frivillige organisasjoner, se avsnitt 5.4, gjelder dette bl.a. omsetning av helse-tjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester og offentlig myndighetsutøvelse. Disse unntakene framgår i det alt vesentligste av merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b.

Med fritak (nullsats) menes omsetning og uttak der avgiftssubjektet ikke skal beregne utgående merverdiavgift, men skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet og dermed ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Realiteten i dette er at avgiftssubjekter som har omsetning eller transaksjoner som er fritatt, unngår merverdiavgiftsbelastningen på sine anskaffelser gjennom fradragsretten, slik at de er i en gunstigere stilling avgiftsmessig sett enn virksomheter som er unntatt. Et viktig område hvor det er gitt fritak er ved utførsel eller utførselslignende tilfeller. Det er imidlertid også gitt fritak for enkelte varer og tjenester som omsettes i Norge, eksempelvis for aviser, bøker og tidsskrifter og enkelte typer fartøy og luftfartøy. Fritakene framgår i det alt vesentligste av merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17.

Etter merverdiavgiftsloven § 70 kan Finansdepartementet helt eller delvis fritta fra avgiftsplikt når det foreligger «særlige forhold». Bestemmel-

sen er ment som en sikkerhetsventil til bruk i tilfeller som ikke har vært overveid av lovgiver, og hvor plikten til å beregne merverdiavgift framstår som en utilsiktet virkning av merverdiavgiftslovgivningen. I St.meld. nr. 17 (1971–72). *Om gjennomføring av merverdiavgiftsloven* og investeringsavgiftsloven ble det på side 18 uttalt følgende om praktiseringen av bestemmelsen:

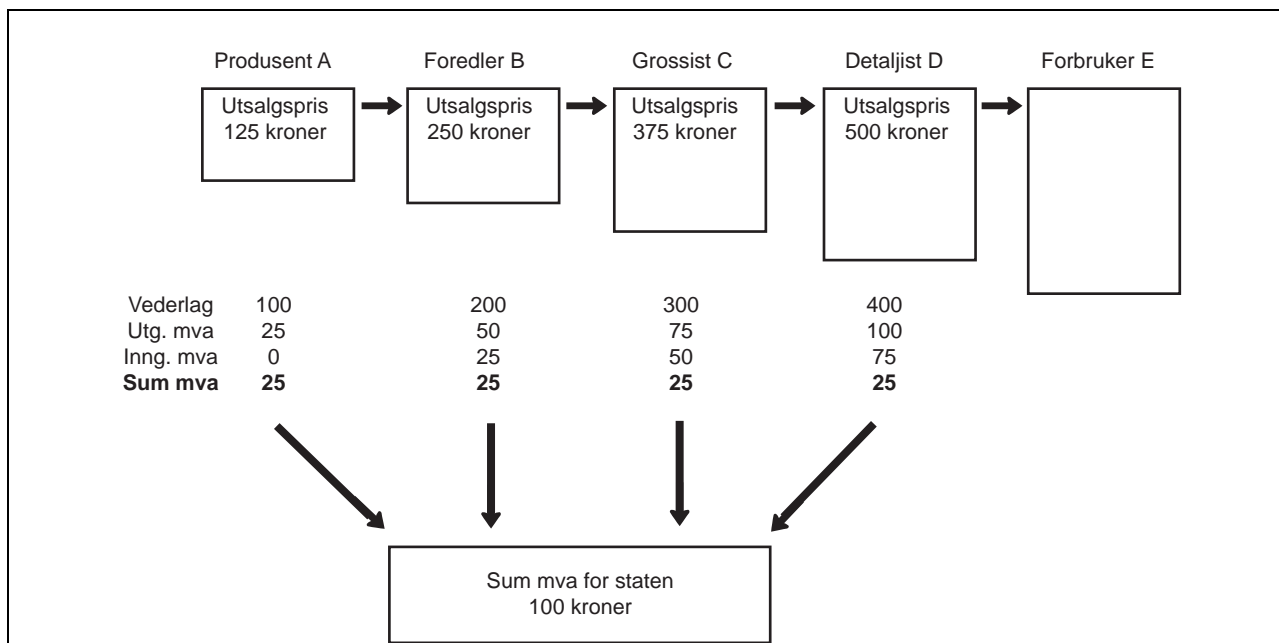
«Når det gjelder spørsmålet om etablering av særordninger med hjemmel i merverdiavgiftsloven har departementet inntatt det prinsipielle standpunkt at fullmakten ikke bør nyttes til å tilgodese formål som ligger utenfor merverdiavgiftsloven, f.eks. sosiale, kulturelle, og humanitære formål. En har lagt til grunn at støtte til slike formål bør skje på annen måte enn ved å fritta for avgiftsplikt.»

Finanskomiteen ga sin tilslutning til dette i Innst. S. nr. 190 (1971–72).

Med hjemmel i § 70 er det siden merverdiavgiftsloven ble vedtatt gitt både fritak for merverdiavgift og unntak fra merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen har vært brukt både i enkelttilfeller og til å gi mer generelle dispensasjoner, og enkelte slike generelle dispensasjoner er også gitt på kultur- og idrettsområdet og overfor frivillig sektor. Om den nærmere praktiseringen av merverdiavgiftsloven § 70 kan det vises til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnitt 8.4 og *Merverdiavgiftshåndboken*, 5. utgave 2007, på side 712–717.

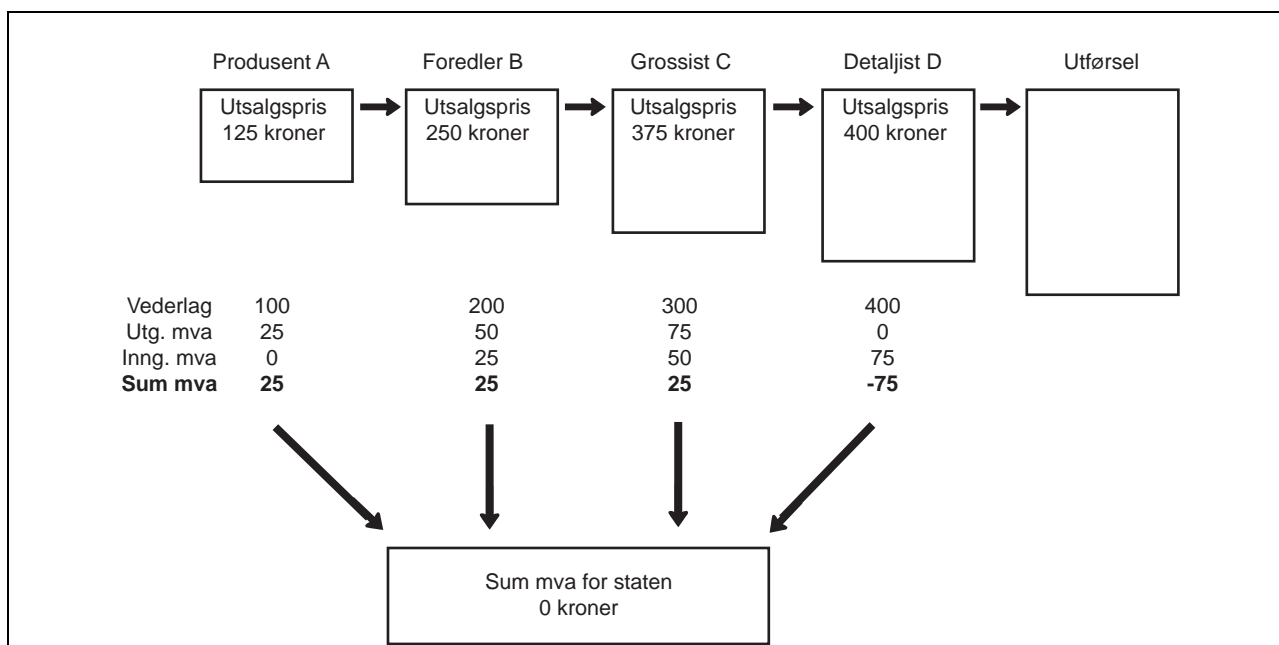
5.1.5 Innberetning og betaling

All utgående og inngående avgift som de registrerte næringsdrivende har i en bestemt termin, innberettes i omsetningsoppgaven, som sendes skatteetaten, jf. § 29. Det vanlige er at man leverer omsetningsoppgave for to måneder av gangen (januar/februar, mars/april, osv.), dvs. seks omsetningsoppgaver i året, jf. § 30 første ledd, men på nærmere vilkår kan både kortere og lengre terminer benyttes, jf. §§ 31 og 31 a. Er differansen mellom utgående og inngående avgift positiv, betaler den avgiftspliktige nettobeløpet til vedkommende skattekontor samtidig med oppgavefristen, jf. §§ 34 og 35. Er differansen negativ, skal skattekontoret utbetale beløpet til den avgiftspliktige innen tre uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt, jf. § 24. Figur 5.1 illustrerer merverdiavgiftssystemet når alle ledd i omsetningskjeden er avgiftspliktige. Figur 5.2 illustrerer merverdiavgiftssystemet ved fritatt omsetning, mens figur 5.3 illustrerer merverdiavgiftssystemet ved unntatt omsetning.



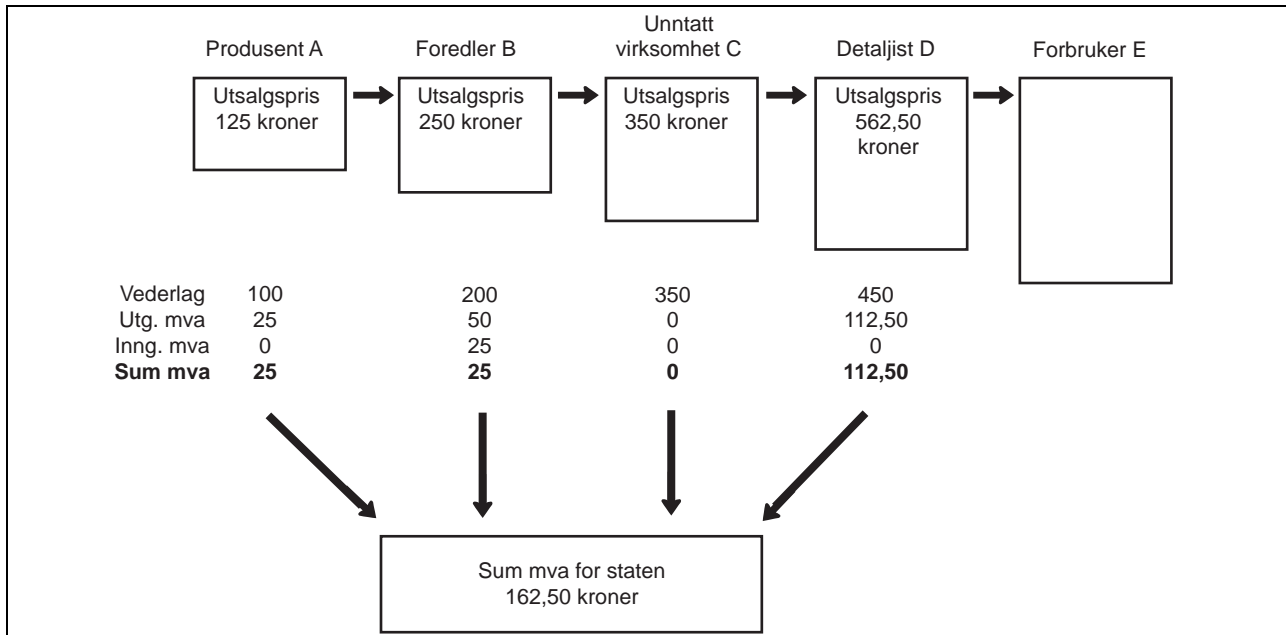
Figur 5.1 Illustrasjon av merverdiavgiftssystemet

A selger en vare til B for 100 kroner (eksklusiv merverdiavgift), B videreselger til C for 200 kroner (eksklusiv merverdiavgift), C videreselger til D for 300 kroner (eksklusiv merverdiavgift), og D videreselger til E (forbruker) for 400 kroner (eksklusiv merverdiavgift). Det skapes altså en merverdi på 100 kroner i hvert ledd. Selgerne skal i tillegg beregne 25 pst. utgående avgift av vederlaget. A skal innberette og betale 25 kroner (25 pst. av 100 kroner) til staten, og utsalgsprisen blir 125 kroner. B skal innberette 50 kroner (25 pst. av 200 kroner) som utgående avgift (utsalgspris på 250 kroner), men trekker fra 25 kroner som inngående avgift og betaler differansen 25 kroner til staten. C skal innberette 75 kroner (25 pst. av 300 kroner) som utgående avgift (utsalgspris på 375 kroner), men trekker fra 50 kroner som inngående avgift og betaler 25 kroner til staten. D innberetter 100 kroner (25 pst. av 400 kroner) som utgående avgift (utsalgspris på 500 kroner), men trekker fra 75 kroner som inngående avgift og betaler 25 kroner til staten. A, B, C, og D betaler 25 kroner hver, til sammen 100 kroner, som er det avgiftsbeløpet D beregner på sin omsetning til endelig forbruker. Innbetalingsfunksjonen er på denne måten delt på alle leddene i omsetningskjeden.



Figur 5.2 Illustrasjon av merverdiavgiftssystemet ved fritatt omsetning

Eksemplet tilsvarer eksemplet i figur 5.1, men her er Ds omsetning fritatt for merverdiavgift, eksempelvis fordi D utfører varen. Til tross for innbetalingene fra A, B og C vil staten totalt sett ikke motta noe avgiftsbeløp av transaksjonene. Den avgiften A, B og C til sammen betaler (75 kroner), trekker D fra som inngående avgift. Fordi D ikke beregner utgående merverdiavgift ved sitt salg, men har fradragsrett for inngående avgift (i likhet med alle tidligere omsetningsledd), blir avgiften ikke endelig oppgjort. Det samme vil skje dersom D ikke får solgt varen.



Figur 5.3 Illustrasjon av merverdiavgiftssystemet ved unntatt omsetning og av avgiftskumulasjon

Eksemplet tilsvarer eksemplet i figur 5.1, men grossist C er byttet ut med en unntatt virksomhet, eksempelvis en bank (finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven). A og B (som er avgiftspliktige virksomheter) skal på vanlig måte beregne merverdiavgift ved sin omsetning, men C kan da ikke trekke fra merverdiavgiften påløpt ved kjøpet fra B. Denne omkostningen på 50 kroner vil C måtte dekke inn ved sitt salg til D (som også er en avgiftspliktig virksomhet). D kan ikke trekke fra denne skjulte avgiften, men vil derimot beregne utgående merverdiavgift også for dette beløpet ved sin omsetning til sluttbrukeren (avgift på avgift – avgiftskumulasjon). Resultatet av at ett av leddene i kjeden er unntatt blir en høyere kjøpesum for sluttbrukeren og et økt proveny for staten.

5.1.6 Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel

Det norske merverdiavgiftssystemet bygger på destinasjonsprinsippet, som innebærer at varen eller tjenesten skal skattlegges i forbrukslandet og ikke i opprinnelseslandet (produksjonslandet). Det er derfor også merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer, jf. merverdiavgiftsloven § 1 og §§ 62 følgende. På denne måten får varer som innføres den samme avgiftsmessige behandlingen som varer som produseres innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for registrerte næringsdrivende. Avgiften innberettes og betales til toll- og avgiftsmyndighetene.

Den er ingen generell plikt til å betale merverdiavgift ved innførsel av tjenester, men fra 1. juli 2001 ble det innført merverdiavgift på kjøp av fjernleverte tjenester fra utlandet.

Merverdiavgiftslovens bestemmelser om avgiftsplikt ved innførsel av varer og tjenester har sin parallell i utførselsbestemmelsene, som fastsetter fritak ved omsetning av varer og tjenester til utlandet, jf. § 16 nr. 1. Bakgrunnen for dette er at merverdiavgiften som nevnt skal gjelde innenlands forbruk og at avgiften skal påløpe i forbrukslandet (destinasjonsprinsippet). Varer som ekspor-

teres fra Norge renses på denne måten helt for norsk merverdiavgift. Avgift påløper i stedet ved innførsel i eksportlandet.

5.1.7 Merverdiavgiftsreformen 2001 og senere utvidelser av avgiftsgrunlaget

Merverdiavgiftsloven innførte en generell avgiftsplikt ved omsetning av varer, likevel slik at enkelte varer ble uttrykkelig unntatt. For tjenester ble det bare innført avgiftsplikt i den grad omsetning av tjenesten var uttrykkelig nevnt i loven. Fra 1. juli 2001 ble det innført generell merverdiavgiftsplikt også ved omsetning av tjenester, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001)* og Innst. O. nr. 24 (2000–2001). Forslagene i proposisjonen bygget på anbefalingene til Merverdiavgiftsutvalget av 1985, jf. NOU 1990: 11 *Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester*.

Bakgrunnen for reformen var blant annet at den ulike avgiftsmessige behandlingen av avgiftspliktige varer og unntatte tjenester bød på avgrensingsproblemer, skjult avgiftsbelastning og kumulasjon, se nærmere om disse begrepene i kapittel 4 og avsnitt 5.1.5. Dette ga opphav til vridninger i forbruks- og næringsvalget. Et annet argument for å innføre generell avgiftsplikt på omsetning av tje-

nester var at det norske merverdiavgiftssystemet skilte seg vesentlig fra andre land. Dette gjaldt bl.a. Sverige, Danmark, Finland og andre OECD-land, hvor utgangspunktet er en generell merverdiavgiftsplikt også ved omsetning av tjenester, se beskrivelsen av utenlandsk rett i kapittel 7.

Merverdiavgiftsreformen i 2001 medførte også endringer i satsstrukturen. Som et ledd i reformen ble det innført en redusert sats på mat- og drikkevarer, og det er senere vedtatt lave satser på flere områder. Selv etter at merverdiavgiftsreformen var vedtatt hadde Norge et snevrere avgiftsgrunnlag enn de fleste andre land som det er naturlig å sammenligne seg med, og avgiftsplikten er senere ytterligere utvidet på flere tjenestoområder. Utvidelsene har vært begrunnet i de hensyn som også lå til grunn for merverdiavgiftsreformen i 2001. Persontransport ble avgiftspliktig fra 1. mars 2004, men med lav sats. Omsetning av infrastruktur-tjenester knyttet til bruk av lufthavner og jernbane ble avgiftspliktig fra 1. januar 2005 med ordinær sats, og det samme skjedde for omsetning av infrastruktur-tjenester knyttet til bruk av offentlige havner fra 1. januar 2007. Utleie av rom i hotellvirksomhet mv., herunder formidling av slik utleie, ble avgiftspliktig fra 1. september 2006 med lav sats. Med virkning fra 1. januar 2008 er det videre innført merverdiavgift med lav sats på næringsmessig utleie av fritidseiendom.

Også på kultur- og underholdningsområdet er flere tjenester blitt avgiftspliktige etter merverdiavgiftsreformen. NRK-lisensen ble avgiftspliktig med virkning fra 1. januar 2003 med lav sats, noe som innebærer at NRK kan fradragføre all inngående merverdiavgift mot å beregne utgående merverdiavgift på lisensinnbetalingen, se avsnitt 5.2.8. Videre ble kino- og filmbransjen avgiftspliktig fra 1. januar 2005 med hhv. lav og ordinær sats. Denne omleggingen er særskilt omtalt i kapittel 8.

5.2 Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og underholdningsområdet

5.2.1 Innledning

Kultur- og underholdningssektoren spenner over et stort og mangefarget område med tjenester av svært ulik karakter. Det er også store forskjeller med hensyn til organisering og finansiering. En stor andel av virksomheten som utøves på disse områdene skjer med ulike former for offentlige støtteordninger. Nivået på støtteordningene kan variere, og bidragene kan være mer eller mindre kontinuerlig. Det finnes imidlertid også virksomheter som utøves helt uten støtte fra det offentlige

og derfor fullt ut drives på kommersielle vilkår. Det vises her til beskrivelsen av de ulike sektorene i kapittel 3.

Før merverdiavgiftsreformen i 2001 var i hovedsak de mangeartede tjenestene innenfor disse områdene ikke omfattet av de tjenestene som spesifikt var oppregnet som avgiftspliktige i merverdiavgiftsloven. Dette innebar at de fleste tjenestene innenfor kultur- og underholdningssektoren var unntatt fra merverdiavgiftsplikten uavhengig om virksomhetene var drevet på forretningsmessige vilkår eller var basert på støtteordninger fra det offentlige. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det vedtatt omfattende unntak på området, og disse unntakene er justert ved senere lovendringer.

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) ble det påpekt at omsetning av tjenester på kultur- og underholdningsområdet i utgangspunktet var egnet for avgiftsplikt siden dette er tjenester som retter seg mot privat forbruk og som i stor grad omsettes mot vederlag. En viktig begrunnelse for å vedta unntak innenfor disse tjenestoområdene var hensynet til at staten ikke skulle tape inntekter som en følge av at området ble merverdiavgiftspliktig. Området omfatter virksomheter som i stor utstrekning baserer sin drift på offentlige tilskudd, og dette gjelder spesielt innenfor teater, opera, ballett og museer. Verdien av de tjenestene som omsettes blir da høyere enn det vederlaget som faktisk kreves fra publikum. Når inntektene fra egen omsetning utgjør en mindre del av virksomhetens inntekter, kan dette resultere i at virksomhetenes inngående avgift regelmessig overstiger utgående avgift. Virksomhetene får da krav på tilbakebetaling av avgift mot staten istedenfor å innbetale avgift. På denne måten taper staten inntekter ved at området blir avgiftspliktig.

Fordi det kunne oppstå kompliserte avgrensningsspørsmål ved å innføre en delvis avgiftsplikt på disse områdene, ble også mer kommersielle virksomheter omfattet av unntakene. Hensynet til å oppnå nøytralitet i regelverket tilsa også at de ulike aktørene i størst mulig grad ble underlagt like regler.

Unntakene på kultur- og underholdningsområdet er nedfelt i flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven, og det er redegjort nærmere for disse unntakene i avsnitt 5.2.2 til 5.2.6. Som redegjørelsen viser har de mange unntakene fra merverdiavgiftsplikten medført et relativt komplisert og uoversiktlig regelverk. For det første er unntakene lite tilgjengelige for brukerne ved at unntaksbestemmelsene ikke er samlet etter saklig sammenheng. For det andre er formuleringene som er

valgt lite presise slik at det kan oppstå unødvendig tolkningsspørsmål om bestemmelsenes rekkevidde. Videre kan dagens regelverk skape konkurransevriddinger bl.a. mellom aktører i samme bransje som har ulik merverdiavgiftsbehandling av sin virksomhet. Avgrensningene kan virke tilfældige og lite rimelige, og det kan være vanskelig å begrunne hvorfor det skal være en forskjell. Den manglende nøytralitet kan også skape press for utvidelse av eksisterende unntak. I tillegg er enkelte av unntaksbestemmelsene vanskelig å avgrense. Unntakene medfører dessuten problemer med fordeling av merverdiavgift for delt virksomhet, se den nærmere beskrivelsen av dette i avsnitt 5.1.3.

Avslutningsvis er det i avsnittene 5.2.7, 5.2.8 og 5.2.9 gitt en kort omtale av hhv. merverdiavgiftsreglene for biblioteker og mediebedrifter samt nullsatsen for bøker.

5.2.2 Kunstverk og opphavsrett

5.2.2.1 Generelt

Etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a første punktum er omsetning fra opphavsmannen ved «egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk» unntatt fra merverdiavgiftsloven. Unntaket omfatter eksempelvis en kunstners salg av et maleri og en manusforfatters salg av retten til å benytte et filmmanuskript. Unntaket omfang er nærmere beskrevet nedenfor.

Omsetning fra andre enn den egentlige opphavsmannen eller vedkommendes mellommann faller utenfor unntaket. Dette betyr at man er merverdiavgiftspliktig etter de alminnelige regler dersom man videreselger et kjøpt maleri eller retten til et manuskript man har fått overdratt fra opphavsmannen. Det er videre bare fysiske personer som kan skape opphavsrett. Et aksjeselskaps eller en annen sammenslutnings omsetning av kunstverk eller opphavsrett vil derfor være avgiftspliktig. Omsetning fra opphavsmannens enkeltpersonforetak regnes imidlertid som opphavsmannens egen omsetning. Omsetning av et verk fra opphavsmannen/opphavsmannens enkeltpersonforetak vil dermed få en konkurransemessig fordel i forhold til omsetning av samme verk av eksempelvis kunstnerens aksjeselskap. Aksjeselskap er egne juridiske personer, løstrevet den fysiske personen, og en omsetning fra aksjeselskapet vil ikke være foretatt av den egentlige opphavsmannen. I forvaltningspraksis er det for øvrig godtatt at opphavsmannes dødsbo og opphavsmannens gjenlevende

ektefelle kan tre inn i avdødes avgiftsrettslige stilling.

Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a gjør unntak både for omsetning av kunstverk, som anses som varer etter merverdiavgiftsloven § 2 første ledd, og for omsetning av opphavsrettigheter, som anses som tjenester etter § 2 annet ledd. Nedenfor gjøres det først rede for vareunntaket og deretter for tjenesteunntaket.

5.2.2.2 Opphavsmannens omsetning av egne kunstverk

Vareunntaket for omsetning av kunstverk har vært i merverdiavgiftsloven siden loven ble vedtatt, og er en videreføring av fritaket for omsetning av kunst etter sisteleddsavgiften. Begrunnelsen for særordningen den gang var hensynet til avgiftsopprevingen og kontrollen. I tillegg til unntaket for innenlands omsetning kan kunstnere, selv eller ved mellommann, avgiftsfritt innføre egne originale kunstverk, jf. merverdiavgiftsloven § 63 annet ledd.

Hvilke gjenstander som er omfattet av begrepet «kunstverk» er i dag nærmere definert i forskrift 22. august 1997 nr. 932 om avgrensning av begrepet kunstverk ved kunstnerens omsetning og innførsel av egne kunstverk (forskrift nr. 108), og unntakene knytter seg opp til varenumre i tolltariffen. Etter forskriften § 2 gjelder unntaket for:

- malerier, tegninger mv. omfattet av tolltariffens posisjon 97.01,
- originale stikk, avtrykk mv. omfattet av tolltariffens posisjon 97.02,
- originale skulpturer mv. omfattet av tolltariffens posisjon 97.03 og
- håndvevde tapiserier mv. omfattet av tolltariffens posisjon 58.05.

Tolltariffen bygger på internasjonale konvensjoner og forvaltes av toll- og avgiftsetaten, og det har i praksis oppstått vanskelige avgrensningsspørsmål for skatteetaten ved håndhevelsen av forskriften. Definisjonen av «kunstverk» i forskriften er forholdsviss snever, eksempelvis vil all omsetning av kunsthåndverk falle utenfor og være avgiftspliktig etter de alminnelige regler. Dette kan være bruks-gjenstander og gjenstander som ligger nært opp til billedkunst, f.eks. klær, boller, fat, lamper og smykker. Rosemalingsarbeid blir heller ikke betraktet som kunstverk i merverdiavgiftslovens forstand.

Heller ikke fotografier omfattes i utgangspunktet av unntaket. Finansdepartementet ga imidlertid 6. februar 2004 i medhold av merverdiavgiftsloven

§ 70 et særlig unntak for omsetning og innføring av kunstfotografi. Det framgår av vedtaket at for at et fotografi skal anses som et kunstnerisk fotografi etter merverdiavgiftsregelverket, må det være tatt og framkalt av kunstneren og signert og nummerert i et antall begrenset oppad til 30. Ved vurderingen av om det foreligger et kunstfotografi kan det legges vekt på om fotografiet har interesse for en videre krets av personer, om det er ment for offentlig visning på gallerieier eller lignende, pris osv. Vurderingen av om det foreligger et kunstfotografi kan i praksis være vanskelig.

5.2.2.3 Opphavsmannes omsetning av egen opphavsrett

I tilknytning til merverdiavgiftsreformen oppsto spørsmålet om hvordan opphavsretter til åndsverk skulle behandles. Dersom det ikke ble gjort et særskilt unntak for disse tjenestene, ville omsetning av slike rettigheter være merverdiavgiftspliktig etter de alminnelige regler. I NOU 1990:11 uttalte utvalget følgende om spørsmålet i avsnitt 7.16.5.3.3:

«Når det gjelder forfatteres og komponisters opphavsrett er det rimelig å sammenligne med fritakene for de bildende kunstneres omsetning av egne verk. For forfatteres vedkommende kan det også vises til fritaket for bøker som innebærer fritak dersom utgivelsen skjer på eget forlag. Det synes da lite rimelig å kreve avgiftsberegning når det inngås en forlagsavtale. Avgiften vil dessuten være fullt fradragsberettiget på forlagets hånd.

Etter flertallets vurdering er det verken av hensyn til konkurranseforholdene eller provenyvirksomheter påkrevet å trekke forfatteres og komponisters opphavsretter (...) inn under avgiftsområdet.»

Det ble også vist til at det ville ha minimal kumulativ effekt å unnta slike tjenester fra merverdiavgiftsloven. Utvalget foreslo på denne bakgrunn et unntak for forfatteres og komponisters opphavsretter til egne verk.

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) ble unntaket foreslått å gjelde for «opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk», og det ble blant annet uttalt følgende i avsnitt 7.2.6.5:

«I utgangspunktet vil unntaket i ny § 5 første ledd nr. 1 bokstav a omfatte litterære og kunstneriske verk innen kultur- og underholdningsområdet, f.eks. bøker, sceneverk, herunder hørespill, musikkverk og bearbeidelse av slike verk. Det vil imidlertid også være andre tjenester som leveres i nær tilknytning til utøvelse (...) av det litterære eller kunstneriske verket,

eksempelvis oversettere, scenografer, koreografer, fotografer mv. som vil kunne ha medopphavsrett f.eks. i forbindelse med fjernsyns- og filmverk. Disse foreslås også omfattet av unntaket. Oversettelse, f.eks. gjendiktning av lyrikk, foreslås også unntatt. Derimot vil oversettelse av eksemplarisert teknisk og kommersielt materiale bli avgiftspliktig.»

Departementets forslag til lovtekst ble vedtatt uendret.

Unntaket må ses i sammenheng med lov 12. mai 1961 nr. 2 om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverkloven), som i § 1 første ledd bestemmer at den som skaper et åndsverk, har opphavsrett til verket. Opphavsretten gir opphavsmannen blant annet enerett til å råde over åndsverket ved å framstille eksemplarer av det og ved å gjøre det tilgjengelig for allmennheten, i opprinnelig eller endret skikkelse, jf. åndsverksloven § 2. Opphavsretten oppstår samtidig med verket, og det kreves ingen registrering eller andre formaliteter.

Med åndsverk menes «litterære, vitenskapelige eller kunstneriske verk av enhver art og uansett uttrykksmåte og uttrykksform», jf. åndsverkloven § 1 annet ledd. At merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a bare unntar «litterære og kunstneriske verk» er ikke ansett å innebære noen begrensning i forhold til «vitenskapelige verk». Vurderingen av om en omsetning er unntatt etter merverdiavgiftsloven er i praksis begrenset til en vurdering av om det som omsettes er et åndsverk som er opphavsrettslig beskyttet etter åndsverkloven, likevel med noen begrensninger, se nærmere om dette nedenfor.

Som det framgår av avsnitt 5.2.2.1, er det bare fysiske personer som kan skape åndsverk. For å utgjøre et åndsverk må videre opphavsmannens ideer eller tanker ha manifestert seg i et konkret uttrykk. Det er det konkrete uttrykket som er vernet, og ikke idéen som ligger til grunn for verket eller det tema som behandles. For å kunne anses som et åndsverk må det som er skapt også tilfredsstillende kravet til verkshøyde. Dette innebærer at verket må ha preg av noe nytt og originalt og være uttrykk for en individuell og skapende åndsinnsett. Frambringelsen må framstå som noe mer enn resultatet av et rent rutinearbeid. Kravet om verkshøyde medfører ikke at det skal foretas noen kvalitetsvurdering av det frambrakte. «Åndsverk» er et rettslig begrep, ikke et estetisk. Når produksjonen av et verk er avhengig av tekniske faktorer, minker muligheten for å variere verkets innhold, og det blir vanskeligere å oppnå verkshøyde. Tabeller, prislister, bruksanvisninger, kataloger, adresselister og kalendere oppnår normalt ikke verkshøyde

og er dermed som regel ikke opphavsrettslig beskyttet.

Også bearbeidelser av opphavsrettslig beskyttede verk kan anses som åndsverk, jf. åndsverkloven § 4. For at en bearbeidelse skal være opphavsrettslig beskyttet kreves det at endringen i seg selv oppfyller kravet til verkshøyde. Mekaniske eller rutinemessige endringer i et verk medfører således ikke beskyttelse. Eksempelvis kan en bok som bearbeides til filmmanus eller slik at den kan benyttes i undervisningssammenheng anses som et eget åndsverk. Videre kan sammenstillinger av flere åndsverk eller deler av åndsverk også gi opphavsrett til sammenstillingen, jf. åndsverkloven § 5.

Et åndsverk behøver ikke være skapt av en enkelt opphavsmann, men kan være resultatet av et samarbeid mellom flere. Ved en film- eller tv-produksjon vil et stort antall yrkeskategorier kunne ha medopphavsrett, f.eks. manusforfattere, manusarbeidere, oversettere, regissører, koreografer og fotografer. Disse tjenestene har preg av en selvstendig skapende innsats og vil være opphavsrettslig beskyttet. Tjenester som miksing, tekstsetting, klipping, framkalling, kopiering mv. er i utgangspunktet ikke opphavsrettslig beskyttet. Om det foreligger et opphavsrettslig beskyttet åndsverk må likevel vurderes konkret i det enkelte tilfelle.

Etter at unntaket for omsetning av opphavsrett ble vedtatt som et ledd i merverdiavgiftsreformen, fant Finansdepartementet det nødvendig å presisere unntakets rekkevidde nærmere. I Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) *Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer* avsnitt 9.2.1 ble det uttalt følgende:

«(E)n isolert tolkning av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a (kan) tyde på at dette unntaket er mer omfattende enn intensjonen bak merverdiavgiftsreformen tilsier. Reformen har ikke hatt som formål å gjøre innskrenkninger i den etablerte avgiftsplikten fra før reformens iverksettelse, men å utvide avgiftsgrunnlaget. Departementet vil derfor for ordens skyld bemerke at eksempelvis salg eller utleie av eksemplarer av et kunstnerisk verk ikke omfattes av unntakene på kulturområdet. Slik omsetning vil fremdeles være avgiftspliktig. Det samme gjelder i forhold til den etablerte avgiftsplikten for blant annet arkitekttegninger og reklameprodukter.»

Unntaket må derfor også avgrenses mot arbeid som nyter opphavsrettslig beskyttelse, men hvor det er den bakenforliggende konsulenttjenesten som er leveransens egentlige mål. Eksempelvis kan en advokats juridiske utredning til en klient isolert sett tilfredsstillende kravet til verkshøyde i

åndsverkloven, uten at vederlaget av den grunn er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det samme vil gjelde for annet konsulentarbeid der det sentrale er arbeidsinnsatsen og ikke verkets opphavsrettslige status. Dette er også lagt til grunn for frambringelsen av et horoskop. Det er ansett at astrologen yter en tjeneste hvor kunden betaler for det individuelt frambrakte horoskopet, uavhengig av nedtegningens opphavsrettslige status.

Da omsetning av rettigheter til film ble avgiftspliktig med virkning fra 1. januar 2005, se kapittel 8, ble det lagt til grunn at produsentens omsetning av egne rettigheter til filmen skulle være avgiftspliktig uavhengig av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a. Dette gjelder selv om en kinofilm eller en TV-serie kan være opphavsrettslig beskyttet etter åndsverkloven.

Patentrettigheter, mønsterrettigheter, varemærkerettigheter mv. omfattes ikke av åndsverkloven, men nyter beskyttelse etter andre regelverk. Omsetning av slike rettigheter er derfor ikke omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, men avgiftspliktig etter de alminnelige regler.

Som det framgår av redegjørelsen ovenfor må det foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfelle av om det foreligger et åndsverk som er opphavsrettslig beskyttet. Denne vurderingen vil i mange tilfeller være svært skjønnsmessig, og unntaket for omsetning av opphavsrettigheter byr derfor ofte på vanskelig avgrensingsproblemer. Eksempler på tjenester som i forvaltningspraksis er lagt til grunn kan omfattes av åndsverkloven er kryssord, lysdesign, layouttjenester, faglitteratur og tatoveringsmotiv.

5.2.2.4 Omsetning ved mellommann

Unntaket gjelder også for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn, eksempelvis hvor et galleri selger kunstnerens maleri, jf. § 5 første ledd nr. 1 bokstav a annet punktum. Det er bare vederlaget som mellommannen mottar for kunstverket på kunstnerens vegne som omfattes av unntaket. Den provisjonen en mellommann beregner seg overfor opphavsmannen må anses som et vederlag for en avgiftspliktig formidlingstjeneste. Imidlertid ga Finansdepartementet 1. februar 2002 i medhold av merverdiavgiftsloven § 70 et unntak for galleriers provisjon ved formidling av kunstverk. Bakgrunnen for unntaket var usikkerheten i bransjen om hvordan regelverket på området skulle forstås og den varslede gjennomgangen av unntakene på kulturområdet.

5.2.3 Kunstnerisk fremføring av åndsverk og tilknyttede tjenester

5.2.3.1 Kunstnerisk fremføring av åndsverk

Etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 14 første punktum er omsetning av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk unntatt fra merverdiavgiftsloven. For å komme inn under unntaket må det altså framføres et opphavsrettslig beskyttet verk på en kunstnerisk måte. Dette vil typisk være en skuespillers eller en musikers fremføring. Disse slipper dermed å beregne avgift ved omsetning av sine tjenester selv om det skulle vise seg at de driver i næring, men har heller ikke fradragsrett for inngående avgift. Det framgår også av bestemmelsen at formidling av slike tjenester er unntatt.

Unntaket for kunstnerisk fremføring av åndsverk ble vedtatt som en del av merverdiavgiftsreformen i 2001. I NOU 1990:11 avsnitt 7.16.5.3.3 viste utvalgets flertall til at det ville ha minimal kumulativ effekt å unnta slike tjenester. Det ble videre uttalt følgende:

«For de utøvende kunstnernes vedkommende er det med unntak for musikere med kostbar utrustning, ikke særlig vanlig at deres virksomhet regnes som næring. Dette gjelder også free-lancere. Hertil kommer at den enkelte kunstner kan være engasjert på forskjellig måte av ulike arbeids- eller oppdragsgivere. Det antas å kunne medføre en viss usikkerhet dersom enkelte skuespillere i et ensemble skulle beregne avgift mens andre ikke skulle beregne avgift.»

Utvalgets flertall var av den mening at verken hensynene til konkurranseforholdene eller provenyvirkinger tilsa at utøvende kunstners framføring av kunstneriske verk burde være avgiftspliktig, og slike tjenester ble derfor foreslått unntatt. Utvalgets forslag ble fult opp i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) og Innst. O. nr. 24 (2000–2001).

Unntaket ble først plassert i lovens § 5 første ledd nr 1 bokstav a, men ble av lovtekniske hensyn senere flyttet til § 5 b, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) avsnitt 9.2.2. Unntaket ble da presisert av Finansdepartementet til å omfatte følgende:

«Unntaket omfatter alle former for kunstnerisk fremføring. Bestemmelsen omfatter eksempelvis fremføring av musikkverk, skuespilleres opptreden, dirigering av orkester mv. Unntaket er videre uavhengig av hvilket medium fremføringen blir foretatt i. En skuespillers fremføring i en reklamefilm vil derfor bli unntatt, selv om reklametjenester er en avgiftspliktig ytelse. Unntaket vil også gjelde der flere utøvende

kunstnere opptrer sammen, eksempelvis et orkester eller en teatergruppe. Begrensningen i unntaket ligger i at det må være et åndsverk som framføres. Unntaket fra merverdiavgiftsplikten er imidlertid ikke avhengig av om det som framføres er eget eller andres verk.

Ved avgjørelsen av om en tjeneste kan anses som utøvende kunst, er det eksempelvis i svensk rett lagt vekt på tyngdepunktet i presentasjonen. Departementet mener at en slik tilnærming også vil være naturlig etter det norske regelverket. For at unntaket skal komme til anvendelse, må det være snakk om en kunstnerisk fremføring av et verk hvor hensikten er å levendegjøre og fortolke verket gjennom en prestasjon. Eksempelvis vil stand-upkomikere, underholdere mv. omfattes av dette unntaket. Disse vil framføre enten egne eller andres litterære verk. Det må imidlertid trekkes en grense mot omsetning fra eksempelvis en konferansier, kommentator eller programleder. Dette er en type tjeneste som i de fleste henseende ikke kan anses som utøvende kunst. Selv om en programleder, i tillegg til sine vanlige oppgaver, forteller noen vitser, historier mv., vil hovedvekten som regel ligge på det administrative/informative. Opptredenen som helhet vil derfor ikke anses som kunstnerisk fremføring av et åndsverk, og vil være avgiftspliktig. Består derimot programlederens oppgaver hovedsakelig i eksempelvis diktopplesning, sketsjer mv. kan det antas at tjenesten omfattes av unntaket.

Selv der en programleders presentasjon ikke anses for å være en kunstnerisk fremføring, kan det være sitt eget verk programlederen presenterer. Det samme gjelder en forfatter som leser fra boken sin eller en foredragsholder. Formidling fra opphavsmannens side av egne verk vil være slik utnyttelse som er unntatt fra avgiftsplikten i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Dette innebærer at dersom eksempelvis en forfatter mottar vederlag for å presentere boken sin på en bokaften, skal forfatteren ikke beregne merverdiavgift av dette vederlaget.

Discjockeys vil etter departementets mening kunne anses å bearbeide musikken ved en fremføring, og vil da sette sitt personlige preg på framførelsen. Departementet er av den oppfatning at denne form for utøvende kunst vil omfattes av unntaket for fremføring av åndsverk. En ren avspilling av plater, ispedd enkle kommentarer og presentasjoner, vil derimot etter departementets mening ikke anses som en kunstnerisk fremføring, og vil dermed være avgiftspliktig. I svensk rett er det på samme måte oppstilt et krav om tolking eller levende-

gjøring av stykket, dvs. at en passiv avspilling av plater ikke vil omfattes av unntaket.»

Det kan i praksis by på vanskelige grensedragninger å avgjøre om det som framføres er et opphavsrettlig beskyttet åndsverk. I tillegg kommer at det må vurderes om fremføringen er av en kunstnerisk art. Det er antatt at et trylleshow vil kunne være opphavsrettslig beskyttet, og at tryllekunstnerens fremføring i de fleste tilfeller vil være av kunstnerisk art. En oppsendelse av fyreverkeri er imidlertid antatt ikke å være omfattet av åndsverkloven og dermed heller ikke av unntaket i merverdiavgiftsloven. Det samme er lagt til grunn for en strippers fremføring. At en stripper lærer inn et sett med bevegelser og dansetrinn i forkant av opptreden, vil ikke være tilstrekkelig for å si at man har skapt et opphavsrettslig beskyttet verk. For inngangspenger til et strippeshow, som reguleres av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5, vises det til omtalen i avsnitt 5.2.4.

Unntaket for kunstnerisk fremføring må ses på som et objektivt unntak, slik at det avgjørende for om en omsetning skal unntas er tjenestens art. Selv om en juridisk person ikke kan foreta en kunstnerisk fremføring, kommer unntaket likevel til anvendelse. Som eksempel kan vises til at en kunstner kan drive sin virksomhet gjennom et aksjeselskap, og aksjeselskapet skal da ikke beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av en fremføring. Dette gjelder i motsetning til unntaket for omsetning av egen opphavsrett, som bare gjelder for fysiske personer, se avsnitt 5.2.2.

5.2.3.2 Integrerte og nødvendige tjenester

Også tjenester som er en integrert og nødvendig del av den kunstneriske fremføringen er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. § 5 b første ledd nr. 14 annet punktum. Dette innebærer at også tjenester som ikke er beskyttet av åndsverkloven unntas.

Unntaket for integrerte tjenester kom inn i loven etter at merverdiavgiftsreformen var vedtatt, se Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) avsnitt 9.2.2. I proposisjonen er det vist til at unntaket eksempelvis vil gjelde lyd- og lysttjenester som kjøpes inn til et konkret arrangement eller arbeid med eksempelvis å bygge opp en scene til en bestemt konsert eller forestilling.

Generelle underleveranser til et arrangementssted er utenfor unntaket. Dette gjelder alle anskaffelser til den generelle driften av stedet, eksempelvis elektriker- og malertjenester og generelt vedlikeholdsarbeid ellers. Tjenester som består i rådgivningstjenester som eksempelvis ytes av regn-

skapsførere, revisorer og advokater er også avgiftspliktige. Det samme gjelder tjenester som er knyttet til et konkret arrangement, men som ikke kan anses som en integrert del av selve framførelsen. Eksempelvis vil vakholdtjenester være avgiftspliktig selv om de kun benyttes under arrangementer. Det samme gjelder serveringstjenester, garderobetjenester mv. som tilbys i forbindelse med et arrangement. En annonse i tilknytning til et arrangement vil heller ikke omfattes av unntaket.

I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at rene vareutleieforhold ikke omfattes av unntaket. Ved lyd- og lysttjenester anvendes unntaket bare i de tilfellene utstyret ledsages av en personlig innsats, f.eks. en lydtekniker som benytter eget lydutstyr under en konsert. Overlater lydteknikeren lydutstyret mot vederlag til arrangøren uten selv å bistå med egen innsats under konserten, antas det at forholdet må anses som en avgiftspliktig utleietjeneste.

Unntaket for integrerte tjenester innebærer at enkelte underleverandører kan komme til å drive delt virksomhet i forhold til merverdiavgiftsloven og dermed kan kreve forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Vurderingene knyttet til fradragssrettens omgang for delte virksomheter kan være komplisert, se avsnitt 5.1.3.

5.2.3.3 Formidling av kunstnerisk fremføring av åndsverk

Også formidling av kunstnerisk fremføring av åndsverk er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. § 5 b første ledd nr. 14 første punktum.

Formidlingstjenester følger i utgangspunktet de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven uavhengig av om den tjenesten som formidles er unntatt. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det ikke vedtatt noe særskilt unntak for formidling av kunstnerisk fremføring av åndsverk, og slike formidlingstjenester var derfor avgiftspliktige etter de alminnelige regler.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 ga Finansdepartementet 3. juli 2001 et unntak for impresariovirksomhet. Unntaket ble senere utvidet til et generelt unntak for formidling av kunstnerisk fremføring av åndsverk, jf. § 5 b første ledd nr. 14 første punktum. I Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) avsnitt 9.2.2 uttalte departementet følgende:

«Slik formidling vil være nært knyttet til kunstnerens egen avgiftsfrie fremføring av sitt eller andres verk, og departementet er av den oppfatning at det ikke er ønskelig å avgiftsbelegge

denne type virksomhet. Unntaket må avgrenses mot annen avgiftspliktig rådgivnings- og managementtjenester. Dette kan eksempelvis være forretnings- og regnskapsførsel, forhandling av sponsoravtaler og platekontrakter, advokattjenester mv. Slike tjenester vil være avgiftspliktige også når brukeren av tjenesten er en utøvende kunstner.»

Unntaket omfatter formidlingstjenester som eksempelvis den kontakt som knyttes mellom en musiker eller en skuespiller på den ene side og arrangør av en konsert eller et teater på den annen.

5.2.4 Inngangspenger til konserter, teater-, opera- og ballettforestillinger mv.

I merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 er det fastsatt unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten for tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, rett til å overvære konsertarrangementer, samt adgang til dansetilstelninger med levende musikk. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester. Bestemmelsen angir eksplisitt at unntaket ikke omfatter tjenester i form av rett til å overvære strip-tease eller formidling av denne type tjenester.

Merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 fastsetter også unntak for retten til å overvære utstillinger i gallerier og museer, adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra og retten til å overvære idrettsarrangementer. Disse unntakene omtales i avsnittene 5.2.5, 5.2.6 og 5.3.3.

Som det framgår av avsnitt 5.2.1 ble det i NOU 1990:11 framhevet at kultur- og underholdningstjenester teknisk sett vil være godt egnet for avgiftsbelegging, men at de offentlige støtteordningene på området kunne begrunne unntak fra avgiftsplikten. Ved vurderingen av å innføre avgiftsplikt la utvalget først og fremst vekt på å kartlegge de konkurransemessige virkningene dette ville ha. Utvalget var av den mening at det ikke burde skilles mellom offentlig og privat kommersiell virksomhet eller stilles krav til form og kvalitet innen de ulike kunstartene som kriterier for avgiftsplikt eller ikke. I avsnitt 7.16.7 i innstillingen uttalte utvalget følgende:

«Flertallet foreslår fritak for teatervirksomhet, herunder opera, ballett etc. Det er lagt særlig vekt på de konkurransemessige utslag en avgiftsplikt får som følge av de eksisterende offentlige støtteordninger. (...)

Et samlet utvalg foreslår avgiftsplikt på kino og konserter. Utvalgets standpunkt innebærer en ganske vid avgiftsplikt innen kultur og underholdning. Som hovedregel vil det bli

avgiftsplikt på kultur- og underholdningsarrangementer. Det vil således også bli avgiftsplikt på sirkus og annen artistopptreden, tivoli og fornøylesparker, diskoteker og andre dansetilstelninger, messer, utstillinger, oppvisninger etc. Utvalget forutsetter at amatørforeninger, skole- og ungdomsorkestre etc ikke vil bli avgiftspliktige for sine leilighetsvise arrangementer.»

Høringsinstansene var gjennomgående kritiske til forslagene om avgiftsplikt på omsetning av tjenester innenfor kultur- og underholdningssektoren. Ut fra likhetshensyn og for å unngå vanskelige avgrensningsspørsmål, ble det i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) foreslått også å la bl.a. kinoforestillinger og konserter være omfattet av unntaket. Finansdepartementet uttalte følgende om dette i proposisjonen avsnitt 7.2.6.5:

«Departementet er, i likhet med en rekke av høringsinstansene, enig i at utvalgets forslag om utelukkende å holde teater, opera, ballett og lignende sceneaktiviteter utenfor avgiftsområdet vil føre til store avgrensingsproblemer. Konserter og artistopptredener har mange fellesstrekk med teater og lignende. Et skille i avgiftsplikten mellom scenekunst på den ene side og konsert- og artistvirksomhet på den andre, vil innebære kompliserte avgrensingsproblemer. Det vil f.eks. kunne oppstå avgrensingsproblemer ved avgjørelsen om enkelte musikaler og revyer skal regnes som teater og lignende eller konserter. Det vil videre kunne oppstå avgrensingsproblemer både med hensyn til hvilke tjenester som blir avgiftspliktige, og i hvilken utstrekning det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet ville det måtte foretas fordeling av inngående avgift. Særlig for arrangører av både teater og konserter i samme lokale vil det kunne oppstå problemer med fordelingen av inngående avgift på drift og vedlikehold av bygget dersom konserter og teater avgiftsmessig skal behandles forskjellig.

Departementet finner på denne bakgrunn at det vil være vanskelig og uhensiktsmessig å ikke likebehandle områdene teater, opera, ballett, konserter, kinoer og museer, herunder gallerier. Både av hensyn til likebehandlingen, de etablerte støtteordningene og på grunn av de vanskelige avgrensningsspørsmålene en delvis avgiftsplikt innenfor disse tjenestoområdene vil medføre, foreslår departementet en avgiftsmessig likebehandling av de nevnte aktivitetene. Departementet foreslår derfor at retten til å overvære arrangementer innenfor disse tjenestoområdene generelt unntas. Det vises til forslag til ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5.

Departementet er enig med utvalget i at hensynet til konkurransenøytralitet for øvrig tilsier at deler av underholdningssektoren i størst mulig grad likebehandles med annen avgiftsbelagt underholdningsvirksomhet som drives på mer forretningsmessig basis uten noen særlig støtteordninger. Det foreslås derfor ikke unntak for de deler av underholdningssektoren som driver på mer forretningsmessig basis uten noen særlige støtteordninger, og som skiller seg fra ovennevnte aktiviteter. Dette kan f.eks. være artistopptredener som sirkus og tivoli mv., eller annen underholdning som i fornøylesparker, diskotek og lignende.»

I forbindelse med Stortingets behandling av lovproposisjonen ble unntakene innenfor kultur- og underholdningssektoren ytterligere utvidet til også å omfatte sirkusforestillinger, fornøylesparker og opplevelsessentra, se Innst. O. nr. 24 (2000–2001). Denne utvidelsen kom inn som følge av budsjettavtalen for statsbudsjettet 2001 mellom Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, hvor avtalepartene bl.a. ble enige om å foreta fornyelse av merverdiavgiftssystemet, men med enkelte endringer i forhold til det framsatte forslaget, se kapittel 1 og avsnitt 2.6 i finanskomiteens innstilling.

Unntaket i § 5 b første ledd nr. 5 er senere utvidet til også å omfatte formidlingstjenester, se Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) avsnitt 9.2. Fra 1. januar 2005 ble unntaket for kinoforestillinger tatt ut som et ledd i omlegging av merverdiavgiftsreglene for kino- og filmbransjen, se omtalen av dette i kapittel 8. Videre er bestemmelsen utvidet til også å omfatte adgang til dansetilstelninger med levende musikk, se Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer avsnitt 25.4.

Som gjennomgangen av forarbeidene viser, har avgrensningshensyn, hensynet til likebehandling og hensynet til positivt proveny vært viktige momenter for utformingen av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Bestemmelsen, slik den nå lyder, innebærer at store deler av de aktiviteter som utøves innen kultur- og underholdningssektoren er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Med dette utgangspunktet gis det nedenfor en oversikt over bestemmelsens nærmere rekkevidde og enkelte avgrensningsspørsmål.

Etter bestemmelsens ordlyd er det kun «tjenester i form av rett til å overvære» eller omsetning som gjelder «adgang til» de angitte arrangementene som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette betyr at unntakene retter seg mot selve inngangsbillettene, dvs. at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på billettsalg foretatt av

arrangør og inngangspenger betalt på stedet. Det vil ikke ha noen betydning om det er arrangøren selv eller andre som selger billetten. Annen virksomhet som drives av arrangøren vil derimot ikke være omfattet av unntaket. Dette kan f.eks. være varesalg, servering og garderobebetjening, som vil være avgiftspliktig etter de alminnelige regler. I enkelte tilfeller kan det være uklart hvilken ytelse det egentlig betales for, eller med andre ord hvordan ytelsen skal karakteriseres. Utgangspunktet er at hver ytelse må vurderes hver for seg og følge avgiftsreglene for de ulike tjenestene som sådan. Er servering inkludert i inngangsbilletten, må den delen av vederlaget som gjelder servering skilles ut og avgiftsberegnes med mindre den inngår som en naturlig, integrert del av arrangementet. Motsatt kan løsningen bli dersom garderobebetjening er inkludert i billetten og ikke er særskilt priset. Også garderobebetjeningen kan da inngå i unntaket.

Arrangører kan i enkelte tilfeller påberope seg andre unntaksbestemmelser i merverdiavgiftsloven. Etter § 5 første ledd nr. 1 bokstav c er teatre og arrangører av konserter og stevner unntatt fra merverdiavgift ved omsetning av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer. Bestemmelsen har vært i merverdiavgiftsloven siden loven ble vedtatt, og tar sikte på å unnta et mer tilfeldig utvalg av masseproduserte ting og ikke salg av vanlige bruksgjenstander. Den er tolket relativt snevert i forvaltningspraksis. Unntaket gjelder ikke bare for omsetning til publikum under et arrangement, men også arrangørens salg av slike varer til videreforhandlere, f.eks. til en kiosk eller en butikk like ved. Unntaket omfatter bare salget av de angitte varer. Dersom et teater eksempelvis selger et program som inneholder annonser, vil omsetningen av annonseplassen være merverdiavgiftspliktig etter de alminnelige regler.

I § 5 b første ledd nr. 5 er de arrangementer, forestillinger mv. som skal være unntatt positivt oppregnet. Selv om de begreper som er benyttet er godt innarbeidede betegnelser som i utgangspunktet synes å ha et relativt klart meningsinnhold, vil bestemmelsen slik den er formulert utvilsomt ha et vidt anvendelsesområde. Som det framgår ovenfor ble det i lovforarbeidene skilt mellom de aktiviteter som blir drevet på basis av offentlige støtteordninger og de aktiviteter som blir drevet på kommersielt grunnlag. I forbindelse med Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) ble bestemmelsen imidlertid utvidet til også å gjelde sirkusforestillinger og adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra. Sondringen mellom aktiviteter som blir drevet på basis av offentlige støtte-

ordninger og de aktiviteter som blir drevet på kommersielt grunnlag synes derfor ikke lenger å være noen rettesnor ved avgrensningen av unntakene.

Ut fra uttalelsene i lovens forarbeider kan det legges til grunn at lovgiver ikke har ønsket å skille mellom scenekunst på den ene side og konsert- og artistvirksomhet på den andre. Det er videre lagt til grunn at unntakene knytter seg til tjenestens art. Dette betyr at det ikke har noen betydning hvem som står for drift og hva som er formålet med arrangementet. Det har heller ingen betydning hvilken type lokaler forestillingen blir framført i.

Av ulike arter tjenester som antas å komme innenfor unntakene kan nevnes musikal, revy, kabaret- og stand up-forestillinger. Videre er det lagt til grunn at unntaket for ballett ikke bare omfatter tradisjonell ballett, men også jazzballett, folkedans mv. Unntaket for konserter sikter til arrangementer hvor publikum betaler for inngang til et avgrenset område, hvor en på forhånd annonsert artist eller musikkgruppe spiller. Dette må gjelde konserter med klassisk musikk så vel som rockekonserter. Det må imidlertid foretas en avgrensning mot inngang til diskotek, som er nevnt som eksempel på avgiftspliktig virksomhet i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001).

Rekkevidden av unntaket for konsertarrangementer var oppe til vurdering i Gulating lagmannsrett dom av 7. juli 2005, der spørsmålet var om det skulle beregnes merverdiavgift av inngangspenger til et utested med nattklubb og pianobar. Om det rettslige utgangspunktet uttalte lagmannsretten:

«Kulturunnataket i mval § 5b første ledd nr. 5 gjeld «rett til å overvære » ei rekkje ulike slag kulturhendingar. Konsertalternativet som er aktuelt i denne saka, må sjåast som ein del av heilskapen som kulturunnataket representerar. Omgrepet «konsert » og den opprekninga det står i, kan oppfatast slik at det må vera ein viss klasse over hendinga. Lagmannsretten legg likevel ikkje til grunn fremføringa må halda særlege musikalske kvalitetsmål for å kunna godtakast eller med andre ord at konsertunnataket eller for den del andre unnatak, gjeld ikkje berre for «fin » kulturelle hendingar. Unnataket gjeld også for enkle og mindre pretensiose musikalske hendingar. Poenget er slik lagmannsretten ser det, at bruken av omgrepet «konsert » må oppfatast slik at musikkfremføring må vera hovudelementet i hendinga for at den skal kunna koma inn under unnataket i §5b første ledd nr. 5.»

Lagmannsretten pekte på at det ikke ble tatt særskilt betalt for å overvære de artister som fram-

førte levende musikk i pianobaren. Inngangspengene atskilte seg ikke fra det som var vanlig på øvrige nattklubber i området. Etter en konkret helhetsvurdering la lagmannsretten til grunn at musikken i pianobaren ikke var noe hovedelement, men kun:

«(...) gjekk inn som ein del av eit større underhaldningstilbod – og då som ei lydskulisse – som saman med andre element skulle vera med å skapa ei hyggeleg atmosfære for gjestane. Fremføringa av musikken fell difor utanfor det som i meirverdeavgiftslova § 5b første ledd nr. 5 er nemnt «konsertarrangement » og ingen del av inngangspengane kan difor seiast å ha gjeve gjestane «rett til å overvære » slike arrangement.»

Som det framgår ovenfor ble bestemmelsen i 2005 utvidet til også å omfatte adgang til dansetilstelninger med levende musikk. Det framgår av lovforarbeidene at både store dansegallaer og dans i mindre lokaler vil være omfattet av unntaket. Dersom dansingen bare utgjør 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 avgiftspliktig for inngangspenger til diskotek.

Et eksempel som illustrerer enkelte av de avgrensningsspørsmål som merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 har gitt opphav til, er Borgarting lagmannsrett dom av 4. desember 2006 i saken Den Blue Engel mot staten. Et av spørsmålene lagmannsretten tok stilling til i denne saken var om omsetning av inngangspenger til stripteaseshow var omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5, slik bestemmelsen den gang lød. Etter en gjennomgang av lovens ordlyd sammenholdt med de øvrige rettskildene konkluderte lagmannsretten med at inngangspenger til å overvære stripteaseshow ikke var avgiftspliktig, jf. dagjeldende § 5 b første ledd nr. 5. Det ble bl.a. vist til forarbeidene hvor det framgikk at artistoppredener har mange fellestrekk med teater og lignende, og et skille i avgiftsplikten mellom scenekunst på den ene side og konsert- og artistvirksomhet på den annen side, ville innebære kompliserte avgrensningsspørsmål. Lagmannsretten framholdt videre at fellesnevneren for mange av unntakene innenfor kultur- og underholdningssektoren er at noen entrer en scene for å underholde og at publikum ser på uten selv å delta. Lagmannsretten fant ingen holdepunkter for i avgiftsmessig sammenheng å behandle inngangspenger til striptease-

show forskjellig fra annen underholdning som publikum ser på uten selv å delta. En slik sontring ville etter lagmannsretten oppfatning medføre vanskelige avgrensningsspørsmål som lovgiver ønsket å unngå. På dette grunnlag mente lagmannsretten at stripteaseshow burde likebehandles med annen sceneopptreden.

I Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) *Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.* fremmet Finansdepartementet forslag om endring i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 slik at det framgår uttrykkelig av lovteksten at det skal betales merverdiavgift ved omsetning av tjenester i form av rett til å overvære striptease. I avsnittene 6.1.1 og 6.1.2 i lovproposisjonen uttalte departementet at man var uenig i lagmannsrettens rettsanvendelse, men at en anke til Høyesterett ikke var den mest egnede veien å gå for å slå fast at det skal betales merverdiavgift på inngangspenger til slike fremføringer. For å oppnå det ønskelige resultatet foreslo departementet derfor en lovendring. Om den nærmere avgrensning uttalte departementet i avsnitt 6.1.3 i lovproposisjonen følgende:

«Departementet legg til grunn at det i utgangspunktet ikkje vil vere problematisk å klargjere innhaldet i omgrepet striptease. Omgrepet vil etter ei språklig forståing klart omfatte det ein kan kalle tradisjonelle strippeshow. Dette vil vere dei showa der avkledinga og fokuseringa på denne er det sentrale element, og som gjennomgåande vil gå føre seg i en strippeklubb. Avkledinga si form og den kunstnariske kvaliteten på framføringa vil vere uten relevans ved vurderinga av om eit show er omfatta av omgrepet. Departementet peiker vidare på at omgrepet knytter seg til showet sin art og ikkje til lokalet eller scenen der showet finn stad. Omgrepet vil såleis også omfatte dei større og gjerne omreisande showa som til dømes Chippendales som arrangerer sine show i ulike lokaler og på ulike scener.

På den andre sida finn departementet det like klart at eit teaterstykke eller liknande som også inneber nokre nakenscener eller tilfelle av avkleding som ledd i ein større samanheng eller historieforteljing, etter ei språklig forståing ikkje er omfatta av omgrepet striptease. Eksempel på dette kan vere framsyninga «I blanke messingen» eller ei eventuell oppsetjing av filmen «Striptease». Slike framsyningar vil framleis vere omfatta av unntaket i første punkt i føresegna og det skal derfor ikkje betalast merverdiavgift på tjenester i form av retten til å oververe slike framsyningar.

Mellom desse klare typetilfella som på den eine sida klart vil vere omfatta av omgrepet striptease og på den andre sida like klart ikkje

vil vere omfatta av omgrepet, vil det finnast grensetilfelle som kan gi opphav til tolkingstvil. Departementet legg til grunn at ei nærare avgrensing av omgrepet striptease vil verte fastlagt gjennom praksis.»

Stortinget sluttet seg til forslaget, se endringslov 29. juni 2007 nr. 49. Endringen trådt i kraft med virkning fra 1. juli 2007.

Denne gjennomgangen viser at det kan være vanskelig å trekke grensene for hvor langt unntakene i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 går. Sett i lys av den utvidelsen av bestemmelsen som er foretatt i forhold til det som opprinnelig var foreslått i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) synes det imidlertid som bestemmelsen har fått en svært vidtgående rekkevidde.

5.2.5 Inngangspenger til fornøyelsesparker og opplevelsessentra

Omsetning av tjenester i form av rett til adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentra er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Unntaket innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av inngangsbilletter til en slik park eller et slikt senter, samtidig som det ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i denne virksomheten.

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) foreslo Finansdepartementet en redusert sats på 12 pst. for persontransport, romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester. Det ble lagt til grunn at turistenes forbruk av andre aktiviteter og opplevelser ikke kom inn under den reduserte merverdiavgiftssatsen, eksempelvis tjenester som i andre sammenhenger regnes som underholdning eller sport og fritidsvirksomhet. Etter departementets forslag ville bl.a. adgang til fornøyelsesparker være omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten.

Som redegjort for i avsnitt 5.2.4, ble unntaket for fornøyelsesparker og opplevelsessentra vedtatt av Stortinget som en følge av budsjettavtalen 18. november 2000 mellom Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre. Intensjonen bak budsjettavtalen synes på dette området å ha vært et ønske fra avtalepartene om å gi omfattende merverdiavgiftsunntak for tjenester innenfor reiselivsnæringen, se Innst. O. nr. 24 (2000–2001) kapittel 1 og avsnitt 2.6.

Unntaket for fornøyelsesparker og opplevelsessentra reiser flere avgrensningsspørsmål. Det må for det første tas stilling til hvilke anlegg som kommer inn under unntaket. Et annet sentralt fortolk-

ningsspørsmål vil være hvilke tjenesteytelser som omfattes. Forarbeidene til lovbestemmelsen er knappe og gir begrenset veiledning, men det er på det rene at unntaket ble tatt med som et av flere unntak innenfor reiselivsnæringene. Finanskomiteens intensjon om å unnta reiselivsnæringene fra den generelle avgiftsplikten ved omsetning av tjenester vil derfor kunne gi veiledning. Det vises for øvrig til at det med virkning fra henholdsvis 1. mars 2004 og 1. september 2006 er innført avgiftsplikt med redusert sats for persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. Rettskildebildet ved fortolkningen av unntaket for fornøylesparker og opplevelsessentra er derfor blitt noe mer uoversiktlig.

Det foreligger begrenset forvaltningspraksis knyttet til forståelsen av unntaket for fornøylesparker og opplevelsessentra. En nærmere avgrensning er imidlertid gitt i Finansdepartementets forklingsuttalelse av 15. juni 2001. Nedenfor gis det en omtale av enkelte spørsmål knyttet til fortolkningen. For en mer utfyllende beskrivelse av hvilke spørsmål bestemmelsen reiser vises det til ovennevnte uttalelse.

Det er omsetning som gjelder «adgang til» fornøylesparker eller opplevelsessentra som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Foruten å omfatte inngangsbillettene vil unntaket også gjelde 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. For den nærmere forståelsen av begrepet «adgang til» vises også til redegjørelsen i avsnitt 5.2.4.

Det framgår av Finansdepartementets forklingsuttalelse av 15. juni 2001 punkt 6 at det kan stilles opp enkelte typiske kjennetegn på fornøylesparker og opplevelsessentra. Et typisk trekk som vil kunne kjennetegne begge typer anlegg er at der er gjort investeringer innenfor et geografisk avgrenset område som folk betaler for å benytte. Et annet typisk trekk vil være at det er tale om faste anlegg av et visst omfang, dvs. permanent drift. Disse kjennetegnene vil imidlertid kun være 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 fornøylesparker selv om det i disse tilfellene ikke er tale om noe fast anlegg.

Fornøylesparker kan videre typisk kjennetegnes ved store, faste anlegg med mange ulike innretninger for underholdning og opplevelser. Eksempler på fornøylesparker vil være Norgeparken Tusenfryd, Kristiansand Dyrepark og Hunderfossen familiepark.

Begrepet «opplevelsessenter» favner vidt, og det er vanskelig å gi en dekkende og kortfattet beskrivelse eller definisjon. Det vil typisk kunne kjennetegnes ved anlegg som har som 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. Eksempler på slike opplevelsessentra kan være Vikingland, middelaldergårder og Kardemomme by. Anlegg som også er knyttet til natur, kultur eller historie og som klart vil omfattes av begrepet er f.eks. Nordkapphallen, Polarsirkel-senteret og Aukrustsenteret i Alvdal. Ulike badeland vil dessuten 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» vil på denne bakgrunn omfatte et stort antall ulike anlegg og innretninger. Det kan imidlertid finnes anlegg eller innretninger som ikke vil omfattes av de nevnte begrepene og da heller ikke av lovens unntak, men som man likevel antar var lovgivers intensjon at skulle være en del av unntaket for reiselivsnæringen. Finansdepartementet ga 8. april 2002 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 unntak for inngangsbillettene til en årlig trebåtfestival med formål å bevare båtbyggertradisjoner og kystkulturen. Festivalen, som benytter store deler av et havneområde i en by, kunne etter departementets oppfatning ikke anses som et opplevelsessenter som var omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Festivalen disponerte ikke noe eget permanent anlegg som kunne karakteriseres som et opplevelsessenter. Begrunnelsen for å unnta inngangsbillettene til arrangementet var at man la til grunn at det ikke var lovgivers intensjon å avgiftsbelegge ideell virksomhet av denne art, samtidig som mer kommersielle opplevelsessentra og fornøylesparker er unntatt. Departementet presiserte i vedtaket at unntaket ikke gjelder salgsmesser, utleie av stands og messetelt og lignende.

5.2.6 Inngangspenger til utstillinger i museer og gallerier

I merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 er det også fastsatt unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten for tjenester i form av rett til å overvære utstillinger i gallerier og museer.

I NOU 1990: 11 foreslo utvalget at museer og offentlige gallerier skulle unntas fra avgiftsplikten. I innstillingen avsnitt 7.16.5.3.1 framholdt utvalget følgende:

«Disse kulturinstitusjonene kan som nevnt i utgangspunktet neppe anses å drive i egentlig konkurranse med kino, teater, konserter eller annen mer næringspreget virksomhet. De tjener dessuten også i stor grad undervisningsformål. Mange av dem tar heller ikke vederlag for sine tjenester og vil allerede av den grunn falle utenfor avgiftsområdet. Skulle de bli pålagt å ta vederlag, vil egeninntektene likevel neppe få særlig betydning i forhold til driftsutgiftene. Avgiftsplikt vil derfor isolert sett måtte antas å medføre øket subsidiering. Når verken konkurranse- eller provenyehensyn taler for avgiftsplikt, framstår det som lite hensiktsmessig å pålegge disse institusjoner de administrative oppgaver som følger av å bli trukket inn under avgiftssystemet.»

Som redegjort for i avsnitt 5.2.4 ble det ut fra avgrensningshensyn, hensynet til likebehandling og hensynet til at staten ikke skulle tape inntekter som en følge av utvidet avgiftsplikt i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001), foreslått et generelt unntak for retten til å overvære utstillinger i gallerier og museer, og finanskomiteen sluttet seg til dette forslaget, jf. Innst. O. nr. 24 (2000–2001). Unntaket gjelder derfor uavhengig av hvem som tilbyr tjenestene. Både offentlige, støttebaserte virksomheter og rene kommersielle virksomheter vil være omfattet.

Unntaket retter seg bare mot selve inngangsbillettene. Annen virksomhet som drives av arrangøren vil ikke være omfattet av dette unntaket, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og garderobebehandling. Unntaket vil heller ikke omfatte oppdrag med vurdering og taksering av gjenstander og kunstverk. Dersom museer eller arrangører av utstillinger omsetter kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer vil dette være unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c, se omtalen av denne bestemmelsen i avsnitt 5.2.4. Det vises også til unntaket for galleriers provisjon ved formidling av kunstverk, jf. avsnitt 5.2.2.4.

Det nærmere innholdet av begrepene «gallerier og museer» vil i utgangspunktet være den

naturlige språklige forståelse av hva som ligger i disse begrepene. Med «galleri» forstås utstilling og presentasjon av kunst. Dette kan både være salgsutstillinger og kunstutstillinger uten salgsformål. Med «museer» menes i hovedsak tematiske og systematiske samlinger av gjenstander. Salgsutstillinger, messer og lignende kan ikke anses omfattet av begrepet.

5.2.7 Biblioteker

I forbindelse med den avgiftsmessige behandlingen av museer og offentlige gallerier ble det i NOU 1990: 11 også vurdert en eventuell avgiftsplikt for bibliotekstjenester. Utvalget foreslo at bibliotekers utlån av bøker, tidsskrifter, aviser og lignende fortsatt burde være unntatt. For den nærmere begrunnelsen for dette vises til sitatet fra utvalgets innstilling i avsnitt 5.2.6, som også gjaldt for biblioteker. Finansdepartementet var enig i denne vurderingen og framholdt følgende i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnitt 7.2.6.5:

«Bibliotekstjenesten står for øvrig i en særstilling. Etter bibliotekloven skal folkebiblioteker ikke motta vederlag for sine tjenester. Bibliotekstjenester anses på denne bakgrunn ikke egnet for avgiftsberegning, siden disse institusjonene ikke oppkrever vederlag for sine tjenester. For tjenester som ytes vederlagsfritt foreligger det ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Selv om det innføres generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, vil de ytelser som ikke er gjenstand for omsetning være utenfor avgiftsområdet. Det er således ikke nødvendig med særskilt unntak i merverdiavgiftsloven for biblioteker. Omsettes eksempelvis kopiering og utleie av videokassetter, og de øvrige generelle vilkårene for avgiftsplikt er oppfylt, vil imidlertid dette være omsetning av tjenester som skal avgiftsberegnes etter gjeldende rett og hvor det ikke er meningen å foreta noen endring av rettstilstanden.»

Denne vurderingen sluttet finanskomiteen seg til, jf. Innst. O. nr. 24 (2000–2001).

5.2.8 Medieområdet

Medieområdet spenner over et bredt spekter av tjenester, som film og audiovisuelle produksjoner, radio og fjernsyn, presse og andre periodika mv., se omtalen i avsnitt 3.2. Som følge av den generelle merverdiavgiftsplikten ved omsetning av varer og tjenester er aktørene innen dette området merverdiavgiftspliktige for sin omsetning.

Den generelle merverdiavgiftsplikten innebærer bl.a. at omsetning av kringkastingstjenester er merverdiavgiftspliktig. Kommersielle kringkaster skal derfor beregne utgående merverdiavgift på alle sine inntekter, herunder reklameinntekter og inntekter fra abonnementsfjernsyn og «pay per view», samtidig som det er full fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser til bruk i virksomheten. Tilsvarende gjelder for TV-operatørene som distribuerer programmene til seerne og da gjerne som betal-tv-tjenester. Slike virksomheter må derfor beregne 25 pst. merverdiavgift av vederlaget for sine tjenester, eksempelvis ved omsetning av tilgang til kodete sendinger.

Som ledd i merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det fra den generelle merverdiavgiftsplikten vedtatt et særskilt unntak for allmennkringkastings-selskaps utsendelse av radio- og TV-program, når virksomheten ble finansiert ved kringkastingsavgiften. Når det gjelder NRKs virksomhet var dette en videreføring av gjeldende rett før reformen, se Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnitt 6.2.8. Med virkning fra 1. januar 2003 ble det imidlertid innført merverdiavgiftsplikt også på NRK-lisensen, men med lav sats. Denne satsen er i dag på 8 pst. Bakgrunnen for at NRKs allmennkringkastingsvirksomhet ble tatt inn i merverdiavgiftssystemet var et ønske om å fjerne den prisbarrieren som merverdiavgiften representerte for NRK ved valget mellom å utføre tjenestene ved egne ansatte (egenproduksjon) eller å kjøpe tjenestene fra andre (eksternproduksjon). Ved å ta NRKs allmennkringkastingsvirksomhet inn under merverdiavgiftsområdet fikk NRK full fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser med den følge at denne prisbarrieren ble fjernet, se Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) *Skatte- og avgiftsopplegget 2003 – lovendringer* avsnitt 10.2.

Merverdiavgiftsgrunnlaget ble ytterligere utvidet på medieområdet med virkning fra 1. januar 2005 ved at tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger ble merverdiavgiftspliktig med redusert sats, mens omsetning av rettigheter til film ble merverdiavgiftspliktig med ordinær sats. For en nærmere omtale av utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget for kino- og filmbransjen vises det til kapittel 8.

For aviser er det gitt en særordning i form av nullsats, dvs. at det er full fradragsrett for inngående merverdiavgift i produksjonen av varen eller tjenesten, samtidig som det ikke blir beregnet utgående merverdiavgift ved salg (satsen er null). Nullsatsen for aviser framgår av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7 hvor det heter at det ikke skal beregnes avgift av omsetning av aviser som

utkommer regelmessig med minst ett nummer ukentlig. Fritaket er begrunnet med at det ble ansett som uheldig å avgiftsbelegge det trykte ord i et så lite språksamfunn som det norske, se Ot.prp. nr. 17 (1968–69) *Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)* side 46.

Omsetning av aviser er fritatt i alle omsetningsledd. Dette betyr at ferdigtrykte aviser fra trykkeriet kan leveres avgiftsfritt til avisutgiver. En avisutgiver kan deretter selge avisen uten merverdiavgift til abonnent/leser. Levering av andre varer og tjenester til trykkeriet eller avisutgiver enn aviser kommer ikke under nullsatsordningen, eksempelvis leveranser av papir til trykkeriet eller revisjonstjenester til avisutgiveren. Trykkeriet/avisutgiver vil imidlertid ha full fradragsrett på sine anskaffelser. Videre vil trykkeriets eller avisutgiverens omsetning av andre varer og tjenester være underlagt de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven. Annonseinntekter skal eksempelvis avgiftsberegnes på vanlig måte med den ordinære satsen på 25 pst.

I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at avgiftsfritaket for aviser må avgrenses mot elektroniske tjenester. Det er bl.a. lagt til grunn at tilgang til internettsider mot vederlag er en avgiftspliktig tjeneste, og at dette også gjelder internettsider som innholdsmessig ikke skiller seg fra en avgiftsfri avis.

På bakgrunn av en klage fra Magasin- og Ukepressforeningen til EFTAs overvåkingsorgan (ESA) hvor det ble hevdet at forskjellsbehandlingen av aviser (nullsats) og magasiner (ordinær sats på 25 pst.) utgjør brudd på statsstøttereguleringen i EØS-avtalen, uttalte ESA i en foreløpig konklusjon av 17. juli 2007 at nullsatsordningen for aviser ikke er forenlig med forbudet mot statsstøtte. I brev av 18. september 2007 har Finansdepartementet fastholdt sitt standpunkt om at nullsatsen for aviser ikke er ulovlig statsstøtte. Det er nå opp til ESA om de vil gå videre med saken, se St.prp. nr. 1 (2007–2008) avsnitt 3.2.7.

5.2.9 Bøker

Etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 8 skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift av bøker i siste omsetningsledd, dvs. en nullsatsordning. Begrunnelsen for dette merverdiavgiftsfritaket er den samme som for fritaket for aviser, se avsnitt 5.2.8.

I motsetning til merverdiavgiftsfritaket for aviser gjelder fritaket for bøker kun i siste omsetningsledd. Spørsmålet om det skal beregnes utgå-

ende merverdiavgift eller ikke ved salg av bøker beror derfor på om kjøper er viderefhandler eller forbruker (siste ledd). Dette betyr at et trykkeri og forlag må beregne merverdiavgift på vanlig måte ved faktureringen til en bokhandler. Bokhandleren kan deretter selge bøkene uten merverdiavgift til forbrukerne.

Merverdiavgiftsfritaket er nærmere avgrenset i en egen forskrift, jf. forskrift 20. desember 1969 nr. 2 (forskrift nr. 19 til merverdiavgiftsloven). Forskriften inneholder ingen positiv definisjon av begrepet bok, men gir i stedet en oppregning over en rekke trykksaker som ikke går inn under fritaket. Et grunnleggende krav er at boken må trykkes.

Det må foretas en avgrensning mot elektroniske tjenester. I forskriften er det for øvrig uttrykkelig nevnt at fritaket også gjelder ved omsetning av parallellutgaver av bøker utgitt som lydbøker.

Merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 8 angir også en nullsats for omsetning av tidsskrifter som hovedsakelig omsettes til faste abonnenter eller hovedsakelig deles ut til foreningsmedlemmer og tidsskrifter med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold. Som for bøker gjelder dette fritaket kun i siste omsetningsledd.

5.3 Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet

5.3.1 Innledning

Omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. § 5 b første ledd nr. 12. 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 m.m. 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.

Etter § 5 b første ledd nr. 5 er også omsetning av tjenester i form av rett til å overvære idrettsarrangement unntatt fra merverdiavgiftsloven. Som eksempler kan nevnes omsetning av inngangsbilletter til en fotballkamp eller et skøytestevne. Dette unntaket retter seg mot omsetning til publikum, og inntektene fra salget tilfaller arrangøren. Sistnevnte vil først og fremst være idrettens ulike orga-

ner, men kan også være rent kommersielle arrangører av profesjonelle stevner og lignende.

I tilknytning til vurderingen av i hvilken grad de ovennevnte tjenester burde unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten, ble det i NOU 1990: 11 vist til tjenestene uten unntak var omsetning i siste ledd, dvs. til en forbruker uten fradrag. Utvalget uttalte videre følgende i avsnitt 7.17.6.1:

«Samtlige tjenester er i utgangspunktet egnet for å fanges opp av en generell forbruksavgift som merverdiavgiften. Det er lite tvilsomt at idrettsaktiviteter konkurrerer med andre fritidsbeskjeftigelser som etter innføring av en generell avgiftsplikt på tjenester, vil bli avgiftspliktig. På publikumssiden vil det til en viss grad også foreligge et konkurranseforhold til andre kultur- og underholdningstilbud. I utgangspunktet er det derfor sterke grunner for å trekke tjenester som gjelder idrett og sport innenfor avgiftsområdet.»

Som det er redegjort for i avsnittene 5.3.2 og 5.3.3 fant utvalget likevel grunner som tilsa unntak på området for idrettslag.

Det vises for øvrig til at idrettsforeninger i utgangspunktet er avgiftspliktige etter de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven i den grad de omsetter avgiftspliktige varer og tjenester. Idrettslag anses imidlertid som allmenntilgitt organisasjoner, og de særlige merverdiavgiftsreglene som gjelder for slike organisasjoner vil derfor også ha betydning for idrettslagenes merverdiavgiftsrettslige stilling. Det vises her til redegjørelsen i avsnitt 5.4.

5.3.2 Idrettsaktiviteter

Unntaket i § 5 b første ledd nr. 12 for idrettsaktiviteter bygger på forslag fremmet i NOU 1990: 11, men utvalgets forslag var mer begrenset enn hva som er gjeldende rett i dag. Utvalget viste i innstillingens avsnitt 7.17.6.2.1 til at betaling av medlemskontingent til idrettsforeninger kan anses som vederlag for bl.a. instruksjon, veiledning og anledning til å benytte idrettsanlegg e.l. Enkelte av disse tjenestene omsettes også av konkurrerende virksomheter, f.eks. private trenings- og helsestudioer eller private skiskoler. Idrettsforeningenes virksomhet skiller seg imidlertid på flere felt klart fra private næringsvirksomheter. Medlemskontingenten vil som regel bare være en del av en idrettsorganisasjons inntekter og er sjelden tilstrekkelig til å dekke utgiftene til hele organisasjonens drift. Idrettsorganisasjonene vil derfor i tillegg være avhengig av innsats fra frivillige, som f.eks. at medlemmene i tillegg til å betale kontingent, ofte selv

må utføre vesentlig egeninnsats som dugnad, lotterisalg og lignende, eller er avhengig av at andre (foreldre, supportere mv.) yter slik ulønnet innsats. I tillegg vil de fleste idrettsorganisasjoner være avhengige av offentlige tilskudd og sponsorinntekter for å kunne opprettholde driften. Det er heller ikke uvanlig at en del av medlemsmassen er passive støtte-medlemmer som ikke mottar noen direkte gjenytelse for betalingen. Medlemskontingenten til idrettslag skiller seg på denne måten fra vederlag som eksempelvis betales til helsestudier, hvor betalingen kan sies å være mer direkte knyttet til mottatte tjenester.

Utvalget foreslo derfor at medlemskontingenter og andre ordinære kontingenter til idrettsforeninger, eksempelvis startkontingenter eller annet vederlag for trening og konkurranse i regi av foreningene, burde være unntatt fra merverdiavgiftsloven. Unntaket ble foreslått begrenset til idrettsforeninger som har til formål å drive slike aktiviteter som organiseres av Norges Idrettsforbund.

Også Finansdepartementet var av den oppfatning at omsetning av medlemskontingent og lignende som skjer av idrettslag burde unntas fra merverdiavgiftsloven, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnitt 7.2.9.5. Det ble vist til at unntaket primært vil omfatte betaling fra medlemmene til idrettslaget i form av kontingenter og lignende, men også omsetning til andre enn medlemmer, eksempelvis deltakeravgifter fra idrettsutøvere som ikke er medlemmer i arrangøridrettslaget. Departementet foreslo imidlertid en egen bestemmelse om at dersom unntaket førte til vesentlig konkurransevridding med andre næringsdrivende, skulle virksomheten likevel være avgiftspliktig.

Da proposisjonen ble behandlet i Stortinget, sluttet finanskomiteens flertall seg til departementets forslag, men uttalte bl.a. følgende i Innst. O. nr. 24 (2000–2001) avsnitt 3.2.8:

«Disse medlemmer antar det kan komme til å oppstå avgrensingsproblemer mellom ulike typer organisasjoner og virksomheter som tilbyr tilgang til samme typer lokaler, f.eks. svømmeanlegg, tennisbaner, treningsstudioer mv. og at idrettslag derfor ofte vil komme til å drive i konkurranse med andre aktører.

Disse medlemmer vil på denne bakgrunn be departementet vurdere nærmere avgrensninger og eventuelle ytterligere merverdiavgiftsfritak for idrettsaktiviteter og komme tilbake til Stortinget med dette på en egnet måte.»

I Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen* avsnitt 6.3.3 viste Finansdepartementet til at de vedtatte unntakene på idrettsområdet kunne føre til konkurransevridding

ninger mellom de ulike aktørene som tilbyr tilnærmet like tjenester. Eksempelvis skulle en kommune beregne merverdiavgift av vederlaget som oppkreves fra brukerne for adgangen til kommunens svømmehall, mens en forening organisert som et idrettslag ikke skulle oppkreve merverdiavgift ved omsetning av retten til å bruke klubbens svømmebasseng. Også større kommersielle bade-land var unntatt ved omsetning av inngangsbilletter til publikum, se unntaket for inngangspenger til fornøylesparker i § 5 b første ledd nr. 5.

For å unngå slike konkurransevriddinger vurderte departementet å avgiftslegge de mer kommersielle aktørene, mens den virksomhet som utøves i regi av stat, kommune eller ideelle foreninger ble unntatt fra merverdiavgiftsloven. En slik løsning ville ha medført merverdiavgiftsplikt ved omsetning fra eksempelvis et aksjeselskap eller en annen ordinær næringsdrivende av rett til å utøve idrettsaktiviteter, mens dersom virksomheten skjedde i regi av en kommune ville omsetningen vært unntatt. Etter departementets mening ville imidlertid en slik rettsstilstand kunne medført konkurransevriddinger mellom de ulike aktørene.

Departementet foreslo derfor et generelt unntak for omsetning av «rett til å utøve idrettsaktiviteter», jf. dagens ordlyd i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 12. I proposisjonen avsnitt 6.3.3 uttalte Finansdepartementet følgende:

«Forslaget innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift for betaling for å delta i utøvelse av idrettsaktiviteter. Unntaket vil gjelde uavhengig av om slike tjenester ytes av kommersielle virksomheter, eksempelvis et aksjeselskap eller en annen ordinær næringsdrivende, eller om virksomheten skjer i regi av staten, kommuner eller idrettslag. Ved vurderingen av om det foreligger idrettsaktiviteter vil utgangspunktet være om dette er en type aktivitet som drives av særforbundene tilsluttet Norges Idrettsforbund og Olympiske Komite. Den idrettsaktivitet som foregår i treningsstudioer vil også omfattes av unntaket. Når det gjelder selve utleien av idrettslokalene eller -anlegg vil disse omfattes av det generelle unntaket for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd slik denne bestemmelsen nå lyder.

Forslaget medfører at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved salg av billetter, årskort, timeleie, greenfee mv. til svømmehaller, treningsstudioer, tennisbaner, golfbaner mv., samt ved utleie av eksempelvis en håndballbane.»

Selv om motorsport, herunder gokart, travsport, treningsstudioer m.m. ikke drives av særforbundene tilsluttet Norges Idrettsforbund og Olym-

Disse komitéer, er det i forvaltningspraksis lagt til grunn at også salg av rett til å utøve disse aktivitetene omfattes av unntaket.

Det er bare «retten til å utøve idrettsaktiviteter» som er unntatt etter § 5 b første ledd nr. 12, og det må derfor trekkes en grense mot tjenester som er avgiftspliktige etter de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven. Tjenester som må anses som skjønnhetspleie faller utenfor unntaket. Dette betyr eksempelvis at virksomheter som driver treningsstudio eller svømmeanlegg blir avgiftspliktige for den del av virksomheten som vedrører sol-senger 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 eller biljardspill på utesteder.

Det er i praksis lagt til grunn at også omsetning av retten til å benytte idrettsutøvere, eksempelvis omsetning av fotballspillere, er unntatt fra merverdiavgiftsloven selv om slik omsetning ikke omfattes av ordlyden i § 5 b første ledd nr. 12. Begrunnelsen for dette er at slik omsetning i stor grad er knyttet til idrettslagets ideelle virksomhet. En spilleragents tjenester er derimot ikke omfattet av unntaket. Spilleragenten skal derfor beregne utgående merverdiavgift for sitt vederlag i tilknytning til gjennomføringen av salget av retten til spillerens tjenester.

Heller ikke startpenger som utbetales til idrettsutøvere eller til hesteeiere for deltakelse i travløp er omfattet av unntaket. Dette er tjenester som, så fremt det drives næring, er avgiftspliktige etter de alminnelige regler. Mottar utøveren premiepenger er det i praksis lagt til grunn at det ikke foreligger avgiftspliktig omsetning. I disse tilfellene vil utøveren/hesteeieren ikke levere noen motytelse etter merverdiavgiftsloven § 3, og det foreligger derfor ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Det vederlaget idrettstrenerne, helsestudiotrenere og lignende beregner for sine tjenester er ikke omfattet av unntaket i § 5 b første ledd nr. 12. Slike tjenester anses imidlertid for å være undervisningstjenester og dermed omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3.

5.3.3 Inngangsbilletter til idrettsarrangementer m.m.

Også unntaket for omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer i § 5 b første ledd nr. 5 bygger på forslag i NOU 1990: 11, men omfatter en videre krets av arrangementer enn hva utvalgets flertall foreslo. Det framgår av innstillingens

avsnitt 7.17.6.2.2 at utvalget var delt i spørsmålet om omsetning av billetter til sportsarrangementer burde være unntatt eller avgiftspliktig. Flertallet la til grunn at dersom omsetning av billetter ikke skulle omfattes av den generelle avgiftsplikten på tjenester, ville dette kunne innebære konkurransevridning i forhold til annen publikumsrettet virksomhet innen kultur og underholdning som etter utvalgets forslag ville bli avgiftspliktig. Dette talte for avgiftsplikt ved omsetning av billetter også når idrettsorganisasjonene står som arrangører av et sportsstevne. Det samme gjelder vederlag for omsetning av sender- og overføringsrettigheter til idrettsarrangementer. Flertallet foreslo derfor at omsetning av billetter til idrettsarrangement i utgangspunktet burde omfattes av en generell avgiftsplikt på tjenester.

Flertallet pekte imidlertid på at publikumsinntektene er skjevt fordelt mellom idrettsgrenene og mellom de enkelte foreningene innen hver enkelt idrettsgren og at avgiftsplikten kunne slå særlig uheldig ut for mindre arrangementer. Flertallet antok derfor at hensynet til konkurransenytralitet vanskelig kunne begrunne avgiftsplikt overfor idrettsforeninger med liten publikumstilstrømming og lave billettinntekter. Flertallet anbefalte på denne bakgrunn at det av konkurransehensyn burde legges avgift på arrangementer med stor publikumstilstrømming, mens mindre arrangementer burde være unntatt. Utvalget fant at det burde overlates til departementet å fastsette de nærmere bestemmelser om avgrensingen av avgiftsplikten i forskrift.

Utvalgets mindretall var av den oppfatning at konkurransehensynene ikke var tilstrekkelig tungtveiende til å begrunne avgiftsplikt på idrettsarrangementer. Ett medlem foreslo at ideell virksomhet generelt burde fritas for avgiftsplikt.

Enkelte av høringsinstansene viste til at utvalgets forslag om merverdiavgiftsplikt på enkelte idrettsarrangement ville medføre flere avgrensingsproblemer, blant annet med hensyn til fradragets rettens omfang. Forslaget ville også gi store kontrollmessige problemer. I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) foreslo derfor Finansdepartementet et generelt unntak for inngangsbilletter til idrettsarrangementer i § 5 b første ledd nr. 5. Departementets begrunnelse var knyttet til at det ellers ville kunne oppstå avgrensningsspørsmål og konkurransevridninger blant annet i forhold til andre fritidsaktiviteter og underholdningsarrangementer. Finanskomiteens flertall sluttet seg til forslaget uten merknader, jf. Innst. O. nr. 24 (2000–2001) avsnitt 3.2.8. Unntaket ble senere utvidet til også å omfatte

formidling av inngangsbilletter, se Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) avsnitt 9.2.

Nedenfor følger en redegjørelse for unntakets nærmere rekkevidde og enkelte avgrensingsproblemer som har oppstått i praksis.

Det er tjenester «i form av rett til å overvære» som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, slik at unntakene bare retter seg mot selve inngangsbillettene. Annen virksomhet som drives av arrangøren er derfor ikke omfattet av dette unntaket. Dermed en arrangør av et idrettsarrangement omsetter senderrettighetene til arrangementet til et TV-selskap, er ikke denne omsetningen unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det vises for øvrig her til redegjørelsen i avsnitt 5.2.4 om forståelsen av begrepet «i form av rett til å overvære». I tillegg til unntaket for omsetning av inngangsbilletter er arrangører av stevner også unntatt ved omsetning av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer, jf. merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav c. Også dette unntaket er nærmere omtalt i avsnitt 5.2.4.

Unntakene redegjort for ovenfor skaper i praksis en rekke avgrensingsproblemer knyttet til fradragsretten for inngående merverdiavgift. I praksis er det lagt til grunn at idrettslag ved bygging og drift av et idrettsstadion vil ha rett til fullt fradrag for inngående avgift på anskaffelser som knytter seg til arealer som utelukkende brukes i avgiftspliktig virksomhet, eksempelvis kiosksalg. På den annen side vil det ikke foreligge fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som gjelder arealer som kun brukes i unntatt virksomhet, eksempelvis en billettluke. Andre deler av anlegget, f.eks. bane med mål, tribuner, treningsfasiliteter, garderobes, lyd- og lysanlegg mv., må anses anskaffet til både avgiftspliktig reklamevirksomhet og unntatt idrettsaktivitet. Her må det foretas en fordeling av inngående avgift, se også avsnitt 5.1.3 om fradragsretten for delte virksomheter. Disse fordelingsproblemer forsterkes av at det kan være uklart om enkelte av de varer og tjenester som idrettslaget omsetter, er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

5.4 Særlige merverdiavgiftsregler for frivillig sektor

5.4.1 Innledning

Omsetning og uttak av avgiftspliktige varer og tjenester fra ulike frivillige organisasjoner og foreninger vil, på lik linje med alminnelige næringsdrivende, i utgangspunktet utløse registrerings- og avgiftsplikt etter de alminnelige regler i merverdi-

avgiftsloven. Dette innebærer blant annet at organisasjonen eller foreningen skal beregne og kreve opp 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 en nærmere redegjørelse av de generelle merverdiavgiftsreglene vises det til avsnitt 5.1.

For organisasjoner og foreninger innenfor det man med en fellesbetegnelse kan kalle frivillig sektor gjelder imidlertid flere lempningsregler i merverdiavgiftsregelverket, og det er redegjort nærmere for disse i avsnittene 5.4.3 til 5.4.5. Frivillige organisasjoner er bl.a. i stor utstrekning unntatt ved omsetning av varer og tjenester, noe som betyr at de i likhet med privatpersoner og næringsdrivende som driver unntatt virksomhet blir ansett som forbrukere i merverdiavgiftssystemet. De har derfor ingen rett til å fradragføre merverdiavgift som påløper ved innkjøp av varer og tjenester. Eksempelvis må et skolekorps betale merverdiavgift ved kjøp av musikkinstrumenter og et idrettslag betale merverdiavgift ved kjøp av snekkertjenester, uten å kunne fradragføre denne.

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 merverdiavgiftsmanntallet som byrdefull. Små organisasjoner kan ofte mangle kompetanse om avgiftssystemet og har ofte heller ikke et administrativt apparat som kan håndtere merverdiavgiften. Det kan bl.a. vises til NOU 1988: 17 *Frivillige organisasjoner*, hvor frivillige organisasjoners rammebetingelser ble utredet, og til Ot.prp. nr. 1 (1997–98) *Skatteopplegget 1998 – Lovendringer* kapittel 14, hvor det ble foreslått skatte- og avgiftslempinger for frivillige organisasjoner.

Rettsstilstanden ble ikke vesentlig endret for frivillige organisasjoner som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001. De frivillige organisasjonenes kjøp av enkelte tjenester gikk imidlertid opp i pris som følge av at det ble innført avgiftsplikt på flere tjenester enn tidligere, og det ble på denne bakgrunn innført en kompensasjonsordning for frivillige organisasjoner, jf. avsnitt 6.3. Enkelte større organisasjoner kan videre være pliktige til å beregne merverdiavgift for en større del av virksomheten sin som en følge av reformen. Disse må bl.a. registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet og føre regnskap for den avgiftspliktige delen av virksomheten.

5.4.2 Begrepsbruk

Begrepet «frivillig sektor» har 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 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 allmenntilganglige organisasjoner» og «ideelle organisasjoner og foreninger». En «veldedig» organisasjon vil f.eks. kunne være en idrettsorganisasjon eller en humanitær eller religiøs organisasjon. For at en organisasjon skal kunne anses som «allmenntilganglig» 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 allmenntilganglige organisasjoner, omfatter nærings-, yrkes og arbeidslivsorganisasjoner, fagforeninger, politiske partier og andre organisasjoner og foreninger som ivaretar medlemmenes økonomiske og faglige fellesinteresser.

5.4.3 Kravet til næringsvirksomhet

Som det framgår av avsnitt 5.1.2 er det et vilkår for merverdiavgiftsplikt at omsetningen skjer i næring. For visse typer virksomhet drevet av frivillige organisasjoner er det fastsatt nærmere retningslinjer for når en virksomhet skal anses som næringsvirksomhet. Organisasjoners omsetning til medlemmer av f.eks. musikkinstrumenter, uniformer, drakter og idrettsutstyr mv. anses ikke som næringsvirksomhet dersom omsetningen ikke tar sikte på fortjeneste, men bare på å dekke organisasjonenes kostnader i forbindelse med salget. Det er en forutsetning at organisasjonen ikke samtidig driver avgiftspliktig omsetning av tilsvarende varer.

Enkeltstående og kortvarige salgsaksjoner som ikke varer mer enn tre dager anses heller ikke som næringsvirksomhet dersom virksomheten ikke har et profesjonelt preg med f.eks. bruk av

leiet hjelp. Eksempler på slike aksjoner eller arrangementer er loppemarkeder, julemesser, «byttedager», dørsalg og bodsalg.

5.4.4 Særskilte regler for registrering

Som redegjort for i avsnitt 5.1.2 skal alle næringsdrivende som har avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder, i utgangspunktet registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet og beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd og 28 første ledd første punktum. For veldedige og allmenntilganglige organisasjoner gjelder imidlertid en særskilt registreringsgrense på 140 000 kroner, jf. § 28 første ledd annet punktum. Også etter skatteloven foreligger en grense på 140 000 kroner for skatteplikt ved økonomisk virksomhet som drives av veldedige og allmenntilganglige organisasjoner, jf. skatteloven § 2–32.

Inntil 1992 var det ingen særskilt registreringsgrense for veldedige og allmenntilganglige organisasjoner. I NOU 1988: 17 *Frivillige organisasjoner* ble spørsmålet tatt opp, men uten at det ble foreslått noen endring i dagjeldende regleverk. Utvalget pekte imidlertid på at den generelle registreringsgrensen, som da var 12 000 kroner, var såpass lav at organisasjoner som omsatte varer eller tjenester på noe mer enn rent enkeltstående basis, f.eks. dugnadstjenester eller flytting, ble rammet urimelig av registrerings- og avgiftsplikten.

I St.prp. nr. 1 (1990–1991) *Skatter og avgifter til statskassen* avsnitt 4.2.5 uttalte Finansdepartementet at man ville vurdere et forslag om innen visse rammer å gjennomføre lettelse i merverdiavgiften for såkalt dugnadsarbeid utført av frivillige organisasjoner. Forslaget hadde sin bakgrunn i at frivillige organisasjoner ikke i ubetydelig omfang omsatte slike tjenester uten å foreta registrering og avgiftsberegning. I Ot.prp. nr. 24 (1991–1992) *Om lov om endringer i lov om skatt av formue og inntekt og lov om merverdiavgift* fremmet departementet forslag om at registreringsgrensen ble hevet til 70 000 kroner for veldedige og allmenntilganglige organisasjoner. Departementet uttalte blant annet følgende i avsnitt 3.5.4:

«Forslaget innebærer at disse isolert sett gis et konkurransefortrinn som strider mot prinsippet om konkurransenøytralitet i merverdiavgiftssystemet. Etter en totalvurdering, hvor det blant annet legges vekt på håndhevelsessensyn og de særlige forhold som gjør seg gjeldende ved mindre næringsutøvelse fra organi-

sasjonenes side, finner departementet å ville fremme forslaget (...)»

Forslaget ble vedtatt av Stortinget.

Med virkning fra 1. januar 1998 ble registreringsgrensen oppjustert til 140 000 kroner. I Ot.prp. nr. 1 (1997–98) avsnitt 14.4.7 uttalte Finansdepartementet om dette:

«En heving av registreringsgrensen som foreslått vil først og fremst komme de små, frivillige organisasjonene med begrenset omsetning til gode. Etter departementets vurdering er det ikke ønskelig å heve registreringsgrensen så mye at større mere profesjonelle organisasjoner faller under grensen. Det vises i denne sammenheng til høringsuttalelsen fra NHO om faren for forsterket konkurransevridning. Denne påpekningen er etter departementets mening svært relevant.

Finansdepartementet finner på denne bakgrunn sterkt å fraråde en ytterligere heving av grensen for registrering i avgiftsmanntallet ut over forslaget i høringsnotatet.»

På samme sted ble også spørsmålet om å innføre en ordning med frivillig registrering drøftet. En slik ordning ble imidlertid avvist. I den forbindelse uttalte Finansdepartementet:

«KORG har i sin høringsuttalelse vist til at en heving av registreringsgrensen for merverdiavgift vil kunne slå uheldig ut for enkelte organisasjoner, særlig organisasjoner som omsetter avgiftsfrie varer som eksempelvis bøker og tidsskrifter. Det foreslås derfor at den enkelte organisasjon frivillig kan registrere seg i avgiftsmanntallet.

En heving av registreringsgrensen for merverdiavgift til 140 000 kroner vil innebære at organisasjoner som i dag er registrert, men som har omsetning under 140 000 kroner vil måtte slettes fra avgiftsmanntallet. Dette innebærer at organisasjonene ikke lenger skal beregne utgående avgift av sin omsetning, men også at de ikke lenger vil ha adgang til å fradragføre inngående avgift på anskaffelser til virksomheten. Sletting av organisasjoner i avgiftsmanntallet innebærer videre at disse organisasjonene vil slippe de forpliktelser som de er pålagt etter merverdiavgiftsloven, herunder forpliktelser vedrørende registrering og oppgaveinnsendelse.

For organisasjoner som omsetter varer som er spesielt fritatt for avgiftsplikt (dvs. at det ikke skal beregnes utgående avgift ved salg av varene, samtidig som det foreligger rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten), vil det kunne være en fordel å være registrert for merverdiavgift. Virksomhe-

ter som i hovedsak har omsetning som er spesielt fritatt fra avgiftsplikt, vil ofte ha krav på tilbakebetaling av avgift. Dette skyldes at inngående avgift overstiger utgående avgift i omsetningsoppgavene.

Departementet ser at for enkelte organisasjoner vil en heving av registreringsgrensen kunne falle uheldig ut. Dette gjelder organisasjoner som nevnt, men vil også kunne gjelde andre organisasjoner som har større inngående avgift enn utgående, og således får tilbakebetalt avgift fra staten. Departementet vil imidlertid sterkt understreke merverdiavgiftens generelle karakter. Ytterligere særordninger utover en særskilt registreringsgrense for frivillige organisasjoner for å bøte på mer eller mindre spesielle utslag vil departementet advare mot. Departementet finner på denne bakgrunn ikke å kunne gå inn for at det etableres særordninger for registrering i avgiftsmanntallet for organisasjoner som i hovedsak omsetter varer som er fritatt fra avgiftsplikt, eller hvor en heving av registreringsgrensen av andre grunner vil falle uheldig ut. Særordninger av denne type er dessuten vanskelige å håndheve. Avgrensings- og kontrollproblemer vil således kunne komplisere manntallsføringen vesentlig.»

5.4.5 Særskilte unntak for omsetning som skjer fra frivillige organisasjoner

5.4.5.1 Generelt

Det gjelder en rekke unntak for omsetning som skjer fra frivillig organisasjoner. Noen av disse unntakene gjelder bare for frivillig sektor, mens andre er generelle. Av de generelle unntakene som er relevante og aktuelle for frivillig sektor, kan f.eks. nevnes flere av unntakene på kultur- og idrettsområdet, jf. avsnitt 5.2, utleie av fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd og omsetning av undervisningstjenester, jf. § 5 b første ledd nr. 3. Disse generelle unntakene vil ikke bli behandlet nærmere her. I det følgende behandles kun de unntakene som gjelder særskilt for frivillig sektor. Disse følger dels av merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter, og dels av vedtak truffet av Finansdepartementet eller Skattedirektoratet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70.

Unntakene innebærer at det ikke skal beregnes utgående avgift ved omsetningen, og at det på den annen side ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift.

5.4.5.2 Varer av ubetydelig verdi

Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav d første punktum gir en særskilt regel for de tilfel-

ler der veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner leilighetsvis omsetter gjenstander av ubetydelig verdi. Unntaket har sin bakgrunn helt tilbake til merverdiavgiftslovens ikrafttredelse. Bestemmelsen nevner prospektkort, brosjyrer og kalendere som eksempler på slike gjenstander av ubetydelig verdi, men det framgår også av loven at dette ikke er noen uttømmende opplisting av de gjenstander som omfattes av unntaket. Også «andre gjenstander» kan omfattes uten at det stilles krav om at disse skal være av tilsvarende art.

Bestemmelsen inneholder en verdibegrensning ved at gjenstandene må være av «ubetydelig verdi». For å klargjøre hva som skal regnes som gjenstander av ubetydelig verdi, fastsatte Finansdepartementet i 1971 en verdigrænse på 5 kroner, jf. fullmakten i § 5 annet ledd. Verdigrænsen er senere hevet flere ganger, og sist til 100 kroner fra 1. juli 1992.

Bestemmelsen inneholder også et vilkår om at omsetningen kun må skje «leilighetsvis» og som ledd i organisasjonenes virksomhet. Grensen på 100 kroner gjelder altså for sporadisk, mer aksjonspreget salgsvirksomhet over et begrenset tidsrom, i motsetning til fortløpende salg fra en lagerbeholdning over tid. Hva som regnes som begrenset tidsrom må vurderes konkret. I spesielle tilfeller er det godtatt at salgsvirksomhet har vært drevet i inntil en måned. Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 er det i tillegg gitt et unntak for omsetning av enkelte gjenstander selv om salget ikke skjer leilighetsvis. Dette gjelder jakkemerker, vimpler og lignende varer med organisasjonenes logo begrenset for omsetning internt i organisasjonen. Det samme gjelder ved omsetning av tilsvarende varer med overordnet organisasjonsledds logo, som ferdselsmerker, deltakermedaljer og lignende. Verdien av den enkelte gjenstand må ikke overstige 100 kroner.

Det vises for øvrig her til at frivillige organisasjoner også kan omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 nr. 1 bokstav c for omsetning av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer som skjer av nærmere bestemte subjekter. Dette vil blant annet gjelde arrangører av stevner.

5.4.5.3 Varer til betydelig overpris

Omsetning av varer fra veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner til betydelig overpris er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. § 5 første ledd nr. 1 bokstav d annet punktum. Som det framgår av ordlyden gjelder unntaket ikke for salg av tjenester.

Unntaket har sin bakgrunn i uttalelser i NOU 1988: 17 *Frivillige organisasjoner*. Det pekes her på

at merverdiavgiften skal beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen og at dette vil kunne medføre at der en veldedig og allmenntilnyttig organisasjon omsetter gjenstander mv. til betydelig overpris, vil det bli beregnet avgift av hele vederlaget, selv om vederlaget fra kjøperens side fortøner seg som en donasjon heller enn som vederlag for varen.

Disse synspunktene ble fulgt opp av Finansdepartementet, som i Ot.prp. nr. 24 (1991–1992) fremmet forslag om en begrensning av beregningsgrunnlaget i merverdiavgiftsloven § 18 slik at vederlag ut over omsetningsverdien skulle holdes utenfor avgiftsgrunnlaget. Begrensningen kom bare til anvendelse der det var tale om leilighetsvis omsetning av slike gjenstander. I proposisjonen ble det uttalt at et unntak for veldedige og allmenntilnyttige institusjoner og organisasjoners salg av gjenstander til betydelig overpris vil bryte med merverdiavgiftssystemets generelle karakter, mens en begrensning i beregningsgrunnlaget ikke i samme grad ville ha slike negative konsekvenser for avgiftssystemet. På den annen side uttalte departementet at den foreslåtte begrensningen kunne medføre administrative og kontrollmessige problemer, blant annet ville det oppstå avgrensningsspørsmål ved avgjørelsen av hva som skal anses som markedsverdi og betydelig overpris. Departementets forslag ble vedtatt av Stortinget.

I forbindelse med behandlingen av revidert nasjonalbudsjett 1998 ba Stortinget om at Regjeringen la fram et forslag om at UNICEFs omsetning av kort skulle unntas fra merverdiavgift. Bakgrunnen var at UNICEF hadde opplyst finanskomiteen om at det i praksis var umulig å etterleve de forskriftsmessige vilkår for å begrense avgiftsgrunnlaget, slik at man ikke fikk benyttet det lavere grunnlaget. Resultatet ble unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav d annet punktum, som kom inn i loven med virkning fra 1. juli 1999, se Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) *Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer* kapittel 23 og Innst. O. nr. 12 (1999–2000) kapittel 25. Ut fra likhetshensyn og lovtekniske grunner ble unntaket gjort generelt for alle veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner som omsetter varer til betydelig overpris. Det er altså ikke lenger noe krav om at omsetningen kun må skje leilighetsvis. Samtidig opphevet man de tidligere begrensningene i merverdiavgiftsloven § 18 fjerde og femte ledd som holdt vederlag ut over omsetningsverdi utenfor avgiftsgrunnlaget ved disse organisasjonenes salg til betydelig overpris. Hele vederlaget, både ordinær omsetningsverdi og overprisen, faller nå utenfor avgiftsplikten.

Begrepet «overpris» er ikke nærmere definert verken i lovtekst eller forarbeider. I praksis har man imidlertid tatt utgangspunkt i de tidligere regler i forskrift 1. juli 1992 nr. 492 om avgrensning og gjennomføring av bruken av redusert beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved veldedige og allmenntilgjengelige institusjoner og organisasjoners salg av gjenstander til betydelig overpris (forskrift nr. 101) § 2, som ble vedtatt i tilknytning til de opphevede bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 18 fjerde og femte ledd. Betydelig overpris etter disse reglene forelå «når salgsvederlaget for gjenstanden utgjør minst seks ganger inntakskost», jf. forskriften § 2 første ledd.

5.4.5.4 Varer fra bruktbutikker

Den generelle merverdiavgiftsplikten ved omsetning av varer gjelder i utgangspunktet også ved omsetning av brukte varer. For veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner er det imidlertid gitt en særskilt regel i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav e som unntar omsetning av varer fra bruktbutikker dersom overskuddet av omsetningen fullt ut anvendes til det veldedige eller allmenntilgjengelige formålet. Butikken må videre kun selge brukte varer som er mottatt vederlagsfritt, samt benytte frivillig, ulønnet arbeidskraft. Bruktbutikker med et allmenntilgjengelig formål, men som ikke baserer seg på frivillig, ulønnet arbeidskraft, vil dermed ikke være omfattet av unntaket.

Unntaket trådte i kraft 1. januar 2005 og det er i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) *Skatte- og avgiftsopplegget 2005* – lovendringer avsnitt 30.3.2 uttalt følgende om bakgrunnen for unntaket:

«Da omsetning av varer fra bruktbutikker med allmenntilgjengelig formål kan utløse merverdiavgift, foreslås det et unntak for slik omsetning. (...) Unntak svekker merverdiavgiften som en generell forbruksavgift, og kan dessuten medføre konkurransevridninger i disfavør av andre næringsdrivende. Av denne grunn er det nødvendig å sette strenge vilkår for at unntaket skal komme til anvendelse.»

5.4.5.5 Omsetning der vederlaget mottas i form av medlemskontingenter

Etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f 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. Bestemmelsen ble vedtatt i tilknytning til merverdiavgiftsreformen i 2001.

Det er en forutsetning for merverdiavgiftsplikt at det foreligger omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3, dvs. at det er levert en vare eller tjeneste mot vederlag. Dette innebærer blant annet et krav om en gjensidig utveksling av ytelser, altså at det må være en direkte sammenheng mellom varen eller tjenesten som ytes og det vederlaget som tas i mot, jf. avsnitt 5.1.2. Vurderingen av om det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand kan være problematisk for medlemskontingenter. I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnitt 7.2.8.5 uttales det i denne forbindelse følgende:

«Som påpekt av Stovikuttvalget oppstår det flere varianter av avgrensningsspørsmål hvor det kan være vanskelig å konkret avgjøre om medlemskontingenten kan anses som vederlag for en mottatt, eller utsiktene til å motta, en tjeneste eller ikke. I de fleste tilfeller vil det av den grunn kunne være vanskelig å ta stilling hvorvidt organisasjonene har hatt omsetning til medlemmene og om omsetningen er foretatt i næring. Avgiftsteknisk hensyn tilsier derfor at kontingenter i utgangspunktet bør unntas fra avgiftsberegning. (...) Det er en forutsetning for unntaket at omsetningen dekker ytelser som ledd i organisasjonens mv. ideelle virksomhet. Departementet legger til grunn at det bør skje en avgiftsberegning dersom kontingenten dekker annet tilbud og omfatter tjenester som ellers er avgiftspliktige.»

Som eksempel nevnte departementet at medlemskontingenter til bransjeorganisasjoner som driver felles markedsføring for medlemmene må anses som vederlag for avgiftspliktige tjenester. Det er dermed ikke adgang til å kamuflere en avgiftspliktig omsetning som en kontingent.

Det er lovfestet en konkurransevridningsregel i merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd. Etter denne bestemmelsen kan Finansdepartementet bestemme at virksomhet som er unntatt for omsetning av medlemskontingent likevel skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører vesentlige konkurransevridninger i forhold til registrert næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer og tjenester.

5.4.5.6 Omsetning av tjenester til ledd innenfor samme organisasjon

En virksomhet kan bestå av flere ledd som alle utgjør selvstendige rettssubjekter. De ulike leddene kan utføre fellesoppgaver for de øvrige mot vederlag, eksempelvis kan et regionalt ledd yte it- eller administrasjonsoppgaver for et sentralt eller lokalt ledd i virksomheten. I utgangspunktet vil det

i disse tilfellene kunne være tale om omsetning mellom selvstendig rettssubjekter som utløser plikt til å avgiftsberegne vederlaget som oppkreves.

For veldedige, allmennyttige og ideelle institusjoner, organisasjoner og foreninger gjelder det imidlertid fra 1. juli 2006 et særskilt unntak for interne transaksjoner i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav g. 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 må være 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.

Om bakgrunnen for unntaket kan vises til B. innst. S. nr. 1 (2004–2005) *Innstilling fra finanskomiteen om Nasjonalbudsjettet for 2005 og forslaget til statsbudsjett medregnet folketrygden for 2005*, der flertallet uttalte følgende:

«Stortinget er kjent med at Finansdepartementet arbeider med en sak om behandling av merverdiavgift på interne transaksjoner i frivillige organisasjoner. Stortinget er enig om at det bør finnes en løsning på saken slik at transaksjoner av denne typen i stor grad faller utenfor merverdiavgiftspliktig omsetning. Stortinget ber Regjeringen gi en orientering om dette i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett for 2005.»

Departementet la til grunn at intensjonen til Stortinget var at frivillige organisasjoner ikke skulle faktureres med merverdiavgift på interne transaksjoner, og ga med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 midlertidige unntak for interne transaksjoner i blant annet Norges Idrettsforbund og Norges Handikapforbund. I Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.* avsnitt 13.2 foreslo departementet å lovfeste unntakene.

5.4.5.7 Annonser i medlemsblad og lignende

Omsetning av reklametjenester er avgiftspliktige etter de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven. For veldedige og allmennyttige organisasjoner er det, med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, imidlertid gitt et unntak ved omsetning av annonser i medlemsblader, «guider», årsprogram,

stevne- og konsertprogram mv. som til sammen kommer ut inntil fire ganger i løpet av en periode på tolv måneder.

5.4.5.8 Kioskvarer og serveringstjenester under trening eller på arrangementer

Omsetning av matvarer skal i utgangspunktet avgiftsberegnes med 14 pst. Dette vil også gjelde for veldedige og allmennyttige organisasjoner dersom disse oppfyller kravet til å drive næringsvirksomhet. Kravet vil lett være oppfylt der organisasjonen f.eks. selger varer fra en kiosk med faste, daglige åpningstider, uavhengig av om kiosken er plassert på eller i tilknytning til f.eks. et idrettsanlegg. Organisasjonen kan imidlertid anses å drive næringsvirksomhet også før kioskvirksomheten får et slikt omfang, også sjeldnere og kortere åpningstider vil etter forholdene kunne tilfredsstille kravet til næringsvirksomhet.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 er det derfor gitt et unntak fra merverdiavgiftsloven for veldedig og allmennyttige organisasjoner ved omsetning fra kiosk dersom kiosken kun er åpen under trening eller på arrangementer og drives av ulønnet personell. I tillegg er det vilkår at vareutvalget begrenses seg til typiske kioskvarer og at minst 80 pst. av disse varene omsettes til deltakere og tilskuere under arrangementet. Det ble samtidig gitt et tilsvarende unntak for organisasjonenes omsetning av serveringstjenester.

5.4.6 Fritaket for uttaksberegning for tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag

Etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 skal det betales merverdiavgift som ved uttak når varer eller tjenester fra en virksomhet brukes til gave. Dette innebærer at dersom f.eks. en advokat gir bort advokattimer til en fysisk eller juridisk person, skal advokaten i utgangspunktet beregne merverdiavgift ved uttaket og innbetale beløpet til staten. Beregningsgrunnlaget er advokattjenestens omsetningsverdi, jf. § 19 første ledd tredje punktum.

Det er imidlertid gitt lempinger på dette område i form av avgiftsfritak. At uttaket er fritatt innebærer at den registrerte næringsdrivende ikke skal beregne utgående avgift ved sitt uttak, men likevel har fradragsrett for inngående avgift for anskaffelser foretatt i tilknytning til uttaket.

Fram til 1. juli 2007 fastslo merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 annet avsnitt at det ikke skulle beregnes merverdiavgift av tjenester som

«ytes personlig og vederlagsfritt direkte til veldedige og allmenntilgjengelige institusjoner og organisasjoner». Bestemmelsen var begrunnet med at uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven i visse tilfeller ville kunne ramme virksomheten i de frivillige organisasjonene på en uheldig måte, jf. Ot.prp. nr. 24 (1991–92) *Om lov om endringer i lov om skatt av formue og inntekt og lov om merverdiavgift* side 7 og 8. Som eksempel ble det vist til at det «vil virke urimelig å avgiftsbelegge en håndverker som personlig yter gratis tjenester på fritiden i forbindelse med en dugnad». Det ble forutsatt at fritaket ble begrenset til personlige ytede tjenester, slik at tjenestene måtte leveres av den næringsdrivende selv og ikke av hans ansatte. Av hensyn til avgiftssystemets generelle karakter og de kontrollmessige sidene ble det også ansett som nødvendig at fritaket ble gitt en kvantitativ begrensning. Denne begrensningen var satt til inntil 100 timer per kalenderår for den enkelte næringsdrivende. I tillegg til dette fritaket hadde Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt et fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved

advokaters deltakelse i advokatvakt hvor tjenestene ble ytet gratis.

Ved lov 29. juni 2007 nr. 45 ble fritaket i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd utvidet. Lovendringen som trådte i kraft fra 1. juli 2007 innebærer at det ikke skal betales merverdiavgift av tjenester som «ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag». I forhold til det tidligere fritaket er det nå ikke begrenset til ytelser til bestemte institusjoner og organisasjoner. Det stilles videre ikke krav om at tjenesten må utføres av den næringsdrivende personlig. Den kvantitative begrensningen er heller ikke videreført. Så fremt vilkåret om at tjenesten ytes på veldedig grunnlag er oppfylt, kan tjenestene nå ytes også overfor enkeltpersoner. Eksempel på tjenester som vil være omfattet, er advokat-tjenester som ytes pro bono. Bestemmelsen må avgrenses mot andre gaver, utdeling i reklameøyemed og uttak til privat bruk. Om den nærmere bakgrunnen for lovendringen vises det til Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift* avsnitt 5.5.

Kapittel 6

Kompensasjonsordninger for merverdiavgift

6.1 Innledning

I dag foreligger det to kompensasjonsordninger for merverdiavgift, hhv. den generelle kompensasjonsordning av merverdiavgift for kommunesektoren og ordningen med kompensasjon til frivillige organisasjoner for merutgifter som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001. Begge kompensasjonsordningene er innført for å motvirke uønskede økonomiske konsekvenser som merverdiavgiftssystemet kan gi opphav til. Begge ordningene ligger utenfor merverdiavgiftssystemet, noe som bl. a. betyr at de ikke medførte noen endringer i merverdiavgiftsregelverket da de ble etablert. Selv om begge ordningene står i nær forbindelse med merverdiavgiftssystemet, er de vidt forskjellige med ulike formål og begrunnelse.

Den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren innebærer at kommuner og fylkeskommuner gis kompensasjon for inngående merverdiavgift på i utgangspunktet alle kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende som ikke kan fradragføres i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Hensikten med ordningen er å nøytralisere merverdiavgiften på tjenesteanskaffelser slik at beslutningstakerne i kommunene ikke oppfatter merverdiavgiften som en kostnad i valget mellom kjøp av tjenesten og å produsere tjenesten i egen regi. Denne ordningen omfatter også private og ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester og eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov. Ordningen er forutsatt å være provenynøytral for staten.

Kompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner har på sin side som formål å kompensere for økte utgifter til frivillige organisasjoner som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001. Kultur- og kirkedepartementet har i dag ansvaret for ordningen, mens det er Lotteri- og stiftelsestilsynet som administrerer den. Denne ordningen er således, i motsetning til kompensasjonsordningen for kommunesektoren, en støtteordning til disse organisasjonene.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av de to ordningene.

6.2 Kompensasjonsordningen for kommuner, fylkeskommuner mv.

6.2.1 Bakgrunn

Kommunesektoren er i hovedsak utenfor merverdiavgiftssystemet, og det er tre hovedgrunner til dette. For det første vil ofte kravet til omsetning i merverdiavgiftsloven § 3 ikke være oppfylt ved kommunal tjenesteproduksjon. For det andre er offentlige virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov unntatt fra å beregne uttaksmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. For det tredje vil kommunal tjenesteproduksjon ofte også etter sin art være tjenester som er eksplisitt unntatt i merverdiavgiftsloven. Dette gjelder bl.a. unntakene for offentlig myndighetsutøvelse, helsetjenester og undervisningstjenester.

Dette innebærer at kommuner og fylkeskommuner ofte heller ikke har fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Siden kommunal virksomhet dermed må betale merverdiavgift på sine anskaffelser av avgiftspliktige tjenester fra andre, kan merverdiavgiften gi økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte. Slik egenproduksjon av tjenester som ikke omsettes til andre er ikke avgiftspliktig. På denne måten gir merverdiavgiftsregelverket opphav til konkurransevridninger i disfavør av private virksomheter, noe som bryter med prinsippet om at merverdiavgiften skal være mest mulig konkurransenøytral. Dette kan videre være uheldig i den grad det fører til at tjenester ikke blir produsert på en mest mulig effektiv måte.

Flere EU-land har innført tiltak utenfor merverdiavgiftssystemet for å motvirke problemene knyttet til kommunal egenproduksjon. Blant annet har Sverige, Danmark, Finland og Storbritannia innført ulike kompensasjonsordninger som gir deler av offentlig sektor refusjon av merverdiavgift. En nærmere beskrivelse av ordningene i Sverige og Danmark er gitt i avsnittene 7.3.5 og 7.4.5.

I Norge ble det i 1995 innført en begrenset kompensasjonsordning for kommunesektoren, se den nå opphevede lov 17. februar 1995 nr. 9 om

kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. Den begrensede ordningen innebar at kommunene fikk kompensert merverdiavgiften på enkelte tjenesteområder (vask og rens av tekstiler, arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom samt renhold). På denne måten ble kjøp og kommunal egenproduksjon av disse tjenestene likestilte. Ordningen lå utenfor merverdiavgiftssystemet og medførte derfor ingen endringer i merverdiavgiftsloven. Private næringsdrivende og offentlige virksomheter skulle derfor på vanlig måte oppkreve merverdiavgift på sin avgiftspliktige omsetning til kommunene. Kommunale virksomheter som ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine innkjøp, fikk på sin side refusjon ved at kommunen sendte inn kompensasjonskravet til fylkesskattekontoret.

Den begrensede ordningen omfattet også kompensasjon til visse private og ideelle virksomheter, men etter nærmere angitte kriterier. Tjenesteproduksjonen skulle inngå i offentlige planer som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet og finansieres med offentlige midler i tillegg til eventuell brukerbetaling.

Ved innføringen av den begrensede ordningen var det en forutsetning at ordningen ikke skulle påvirke statens inntekter. Ordningen ble derfor finansiert av kommunesektoren selv gjennom et engangstrekk i det kommunale rammetilskuddet.

Etter innføringen av den begrensede kompensasjonsordningen ble det ved flere anledninger reist spørsmål om ordningen i tilstrekkelig grad var egnet til å motvirke konkurransevriddningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Dette gjaldt både i forhold til omfanget og utformingen av ordningen. Spørsmålet om ordningen skulle utvides til å omfatte flere tjenester ble særlig aktualisert etter merverdiavgiftsreformen i 2001. Innføringen av en generell merverdiavgiftsplikt på tjenester innebar ytterligere konkurransevriddninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre, og da spesielt for ulike former av støttetjenester (eksempelvis økonomisk og administrativ tjenesteyting).

I NOU 2003: 3 *Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransevriddninger mellom kommuner og private* vurderte et utvalg ulike løsninger med sikte på å gjøre merverdiavgiften nøytral for kommunenes beslutninger ved valget mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget anbefalte innføring av en generell kompensasjonsordning av merverdiavgift for kommunesektoren. Utvalgets innstilling ble behandlet i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) *Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer*. Finansdepartementet gikk inn for utvalgets forslag

om å innføre en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift. Finanskomiteen sluttet seg til departementets tilråding, se Innst. O. nr. 20 (2003–2004) *Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer*. På denne bakgrunn vedtok Stortinget innføring av en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftsloven ved lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (heretter omtalt som kompensasjonsloven). Den nye generelle kompensasjonsordningen trådte i kraft 1. januar 2004, og erstattet den tidligere begrensede ordningen. Det er gitt en nærmere omtale av hovedtrekkene i den nye ordningen i avsnitt 6.2.2.

6.2.2 Nærmere om gjeldende kompensasjonsordning

Den nye, generelle kompensasjonsordningen innebærer at kommuner og fylkeskommuner gis kompensasjon for inngående merverdiavgift på i utgangspunktet alle kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende som ikke kan fradragsføres i det ordinære merverdiavgiftssystemet, se kompensasjonsloven § 3. Hensikten med ordningen er å nøytralisere merverdiavgiften på tjenesteanskaffelser slik at beslutningstakerne i kommunene ikke oppfatter merverdiavgiften som en kostnad i valget mellom kjøp av tjenesten og å produsere tjenesten i egen regi, se loven § 1.

Økonomisk sett innebærer ordningen at de kompensasjonsberettigede får refusjon i samme omfang som vanlig merverdiavgiftspliktige næringsdrivende som har fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelser av varer og tjenester til sin virksomhet. Den generelle kompensasjonsordningen er imidlertid en løsning utenfor merverdiavgiftssystemet som ikke medfører noen endringer i merverdiavgiftslovgivningen. Avgiftspliktige næringsdrivende skal beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning til kommunene, mens kommunene får nøytralisert merverdiavgiften gjennom kompensasjonsordningen. I den utstrekning kommunene har merverdiavgiftspliktig omsetning av varer og tjenester, f.eks. omsetning av vann- og renovasjonstjenester, vil kommunen måtte registrere seg for denne virksomheten og som følge av dette ha fradragsrett for inngående avgift for anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten etter de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven.

Virkeområde for kompensasjonsloven er regulert i loven § 2. Den generelle ordningen omfatter enheter som er omhandlet i kommuneloven, dvs.

kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommunelovgivningen er øverste myndighet. Ordningen omfatter også interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommunelovgivningen. Når de kommunale virksomheter som er organisert som selvstendige rettsobjekter, f.eks. en stiftelse eller et aksjeselskap, er disse behandlet på lik linje med private og ideelle virksomheter, se kompensasjonsloven § 2 og omtalen nedenfor.

For i noen grad å motvirke nye konkurransevidringer som kan oppstå mellom kommunalt produserte tjenester og tilsvarende tjenester produsert av private, er også private og ideelle virksomheter som produserer helsetjenester, undervisningstjenester og sosiale tjenester som kommuner eller fylkeskommuner er pålagt ved lov å utføre, omfattet av ordningen, se kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Denne begrensningen i retten til å kreve kompensasjon betyr at private og ideelle tjenesteprodusenter innen kultur og idrett ikke er omfattet av den generelle kompensasjonsordningen.

Kompensasjonsloven § 4 inneholder enkelte andre begrensninger i retten til å kreve kompensasjon. For det første slår bestemmelsen fast at kompensasjon kun ytes dersom anskaffelsen skjer til bruk i den kompensasjonsberettigedes virksomhet. Videre avskjærer bestemmelsen retten til kompensasjon i den utstrekning det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. I tilfeller hvor det foreligger fradragsrett, er det ingen merverdiavgift å kompensere. For å motvirke konkurransevidringer på området for fast eiendom er det dessuten innført en begrensning ved at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie. Dette henger sammen med at omsetning og utleie av fast eiendom er utenfor merverdiavgiftsområdet, men med mulighet for frivillig registrering ved utleie til avgiftspliktig virksomhet. Ved full kompensasjon på området for fast eiendom til kommunene i alle tilfelle kunne konkurranseulempe i disfavør av private aktører oppstå. En begrensning i ordningen er derfor innført for å unngå slike konkurransevidringer, se Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) avsnitt 20.8.3.

Med virkning fra 1. januar 2008 er det videre i kompensasjonsloven § 4 innført en begrensning

som innebærer at kommunesektoren ikke lenger kan fremme kompensasjonskrav knyttet til økonomisk aktivitet som drives i konkurranse med aktører som ikke er kompensasjonsberettiget, se endringslov 14. desember 2007 nr. 108. Bakgrunnen for denne begrensningen er at EFTAs overvåkingsorgan (ESA) 3. mai 2007 traff vedtak om at kompensasjonsordningen var i strid med statsstøtteregeleverket i EØS-avtalen. Regjeringen besluttet ikke å reise sak mot ESAs vedtak siden det ikke rettet seg mot kompensasjonsordningen i sin helhet, men kun en svært liten del av ordningen. Dette var den delen av kompensasjonsordningen som ga opphav til konkurransevidringer på merverdiavgiftsunntatte virksomhetsområder hvor kommunene mot vederlag tilbyr tjenester i konkurranse med private. For å motvirke en slik forskjellsbehandling ble derfor ovennevnte begrensning vedtatt, se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) *Skatte- og avgiftsopplegget – lovendringer* avsnitt 32.1. I lovproposisjonen ble det vist til at de fleste kommunene og fylkeskommunene har lagt virksomhet som går på å tilby tjenester i et marked til egne selskaper, og at kommunalt eller fylkeskommunalt tjenestetilbud som er skilt ut i slike egne selskaper skal behandles på lik linje med private virksomheter, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Det ble derfor lagt til grunn at problemet med forskjellsbehandling kun gjaldt på begrensede områder. Som eksempel på virksomhet som rammes av den nye begrensning er det i lovproposisjonen vist til en fylkeskommunal skole som mot vederlag tilbyr maritim sikkerhetsopplæring. Dette dreier seg om en merverdiavgiftsunntatt undervisningstjeneste som ikke er en lovpålagt oppgave for fylkeskommunen å tilby. Gjennom å fjerne kompensasjon for slik virksomhet blir den fylkeskommunale skolen likestilt med private aktører som tilbyr samme form for ikke-lovpålagt undervisning.

Innføringen av den generelle kompensasjonsordningen var i utgangspunktet provenynøytral for staten. For kommunesektoren ble ordningen finansiert ved en engangsreduksjon (nedjustering) av kommunesektorens frie inntekter som tilsvarte det antatte kompensasjonsbeløpet i innføringsåret. Eventuelt økt kompensasjon i framtiden som følge av økt kjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester i kommunesektoren, blir motsvart av tilsvarende økte merverdiavgiftsinntekter for staten. Ordningen er således ingen støtteordning til kompensasjonsberettiget virksomhet.

6.3 Kompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner

6.3.1 Bakgrunn

Som nevnt i avsnitt 5.4.1, ble ikke rettstilstanden for frivillige virksomheter vesentlig endret som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001. Fordi flere tjenester ble avgiftspliktige innebar reformen imidlertid en økning i merverdiavgiftskostnadene for unntatte virksomheter, herunder frivillige virksomheter som ikke var registrert i merverdiavgiftsmanntallet. I forbindelse med behandlingen av revidert nasjonalbudsjettet ba et flertall i finanskomiteen Regjeringen komme tilbake med en ordning for å kompensere frivillige virksomheter fullt ut for merutgifter knyttet til reformen. Stortinget ga Finansdepartementet fullmakt til å fordele 195 mill. kroner i 2002 for å gi frivillige organisasjoner kompensasjon for merkostnader i 2001 og 2002 knyttet til reformen. En søknadsbasert refusjonsordning i form av en tilskuddordning ble deretter opprettet og egne retningslinjer ble utarbeidet.

Kompensasjonsordningen er senere blitt endret flere ganger både med hensyn til forvaltningen og utformingen. Utgiftene til ordningen ble dekket over Finansdepartementets budsjett for årene 2002 til 2004. Ordningen ble først forvaltet av Hedmark fylkesskattekontor og deretter av Sosialdepartementet gjennom daværende FRISAM (Frivillighetens samarbeidsorgan). Fra 2005 ble bevilgningen og ansvaret for ordningen overført til Kultur- og kirkedepartementet, mens administreringen av ordningen ble lagt til Lotteri- og stiftelsestilsynet. Når det gjelder selve utformingen av kompensasjonsordningen, kunne organisasjonene opprinnelig ved den første tildelingen for 2001 og 2002 søke kompensasjon for dokumenterte merutgifter. Utformingen av kompensasjonsordningen ble senere endret slik at tildelingen ble foretatt gjennom en sjablonordning etter at finanskomiteen hadde forutsatt at kun sjablonordningen skulle brukes for å lette de administrative byrdene for organisasjonene. Overgangen til en ren sjablonordning ga imidlertid uheldige fordelingsvirkninger mellom organisasjonene, se omtalen i St.prp. nr. 65 (2004–2005) *Tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet medregnet folketrygden 2005* avsnitt 3.3. Refusjonsordningen ble derfor pånytt endret, slik at organisasjonene nå kan velge om de vil søke kompensasjon for dokumenterte merutgifter eller søke etter en sjablonmodell.

I 2007 ble det tildelt 183,3 mill. kroner i kompensasjon. Kompensasjonen tildeles i etterkant, og

tildelingen i 2007 gjaldt kompensasjon for merverdiavgiftsutgifter i 2006.

6.3.2 Nærmere om gjeldende retningslinjer

Retningslinjene for kompensasjonsordningen fastsettes årlig av Kultur- og kirkedepartementet, sist 6. mars 2007 som gjelder kompensasjon for merverdiavgiftsutgifter i 2006. Retningslinjene inneholder bl.a. bestemmelser om hvilke utgifter som er refusjonsberettigede, hvem som omfattes av kompensasjonsordningen, hvilke krav som stilles til søknad om kompensasjon og saksbehandlingen ved tildelingen til organisasjonene.

I retningslinjenes punkt 1–2 er det slått fast at kompensasjonsordningen omfatter merutgifter knyttet til at flere tjenester ble avgiftspliktige som ledd i merverdiavgiftsreformen i 2001. Eksempler på tjenester som ble avgiftspliktige som følge av reformen er rådgivningstjenester, konsulenttjenester, posttjenester og advokattjenester. I punkt 1–3 er det presisert at kompensasjonsordningen ikke omfatter merverdiavgift knyttet til:

- anskaffelser som var avgiftspliktige før merverdiavgiftsreformen
- anskaffelser som er blitt avgiftspliktige etter merverdiavgiftsreformen
- anskaffelser til en avgiftspliktig del av virksomheten i organisasjonen som gir fradragsrett
- anskaffelser som gir rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven for kommuner, fylkeskommuner mv.

Punkt 2 i retningslinjene omhandler hvem som omfattes av kompensasjonsordningen. Dette er:

1. Frivillige organisasjoner avgrenset til demokratiske, medlemsbaserte organisasjoner med et allmennyttig formål
2. Tros- og livssynsorganisasjoner som ikke omfattes av bokstav a
3. Stiftelser med et allmennyttig formål
4. Frivillige kultur- eller velferdsprodusenter og økonomiske samvirkeordninger når disse ikke har fortjeneste som hovedformål
5. Innsamlingsaksjoner som ikke faller inn under bokstavene a til d, når disse kan dokumentere at formålet er allmennyttig, at eventuell fortjeneste kun tilfaller formålet og at organisasjonens midler tilfaller formålet ved nedleggelse

Det er presisert i retningslinjene at organisasjoner som nevnt i bokstavene b til d må kunne dokumentere at frivillig innsats er en viktig del av virksomheten. Nærings-, yrkes- og arbeidslivsorganisasjo-

ner, boligsamvirker, borettslag og partipolitiske organisasjoner faller utenfor ordningen.

Det gis kompensasjon enten på grunnlag av dokumenterte merutgifter eller på grunnlag av sjablonfordeling, se punkt 5–1 i retningslinjene. Det er imidlertid gitt enkelte begrensninger i denne valgfriheten. Stiftelser eller andre organisasjoner som har ett samlet årsregnskap kan kun søke på grunnlag av dokumenterte merutgifter. For å søke på grunnlag av sjablonfordeling er det satt som et vilkår at organisasjonen har lokale eller regionale lag med selvstendig økonomisk virksomhet. Det ligger også en begrensning i at organisasjonens samlede inntekter må overstige 100 000 kroner for å kunne få kompensasjon på grunnlag av sjablonfordeling. Minstegrensen for kompensasjon er 10 000 kroner per søknad for de som søker etter ordningen med dokumenterte merutgifter. Sjablonmodellen er nærmere forklart nedenfor.

Det er uttrykkelig presisert i punkt 5–1 at det ikke kan søkes fra begge modellene samtidig og at samme utgift ikke dekkes flere ganger. Det er også fastslått at for organisasjoner som består av flere organisasjonsledd skal søknaden fremmes av organisasjonens sentrale ledd på vegne av hele organisasjonen.

Om organisasjoner som søker om kompensasjon er det i retningslinjenes punkt 5 videre satt opp krav til hva en slik søknad skal inneholde. Generelt gjelder både for refusjon på grunnlag av dokumenterte merutgifter og refusjon på grunnlag av sjablonfordeling at søknad skal skrives på et søknadsskjema som fås ved henvendelse til Lotteri- og stiftelsestilsynet eller kan lastes ned fra deres hjemmesider. I tillegg til søknaden skal sendes inn vedtekter, godkjent årsmelding for 2006 og godkjent revidert årsregnskap for 2006. Videre skal det blant annet gis en bekreftelse på at søker har gjort seg kjent med retningslinjene for kompensasjonsordningen.

I tillegg til de generelle kravene til hva en søknad skal inneholde, er det for søknad om tildeling på grunnlag av dokumenterte utgifter som overstiger 25 000 kroner oppstilt et ekstra krav om at det skal vedlegges særreport fra registrert eller statsautorisert revisor, se punkt 5–3 a i retningslinjene. Denne skal avgis på et eget skjema, og revisors uttalelse skal baseres på revisjonsstandard RS 800 Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål. I særreporten skal det bl. a. gis en bekreftelse om at vedkommende organisasjon er omfattet av ordningen, utgifter som er medtatt i søknaden omfattes av ordningen og at utgiftene er dokumenterte. Det skal også framgå at opplysningene er kontrollerte i samsvar med god revisjons-

skikk. I punkt 5–3 b er det for øvrig angitt at organisasjoner som søker på grunnlag av dokumenterte utgifter kan inkludere dokumenterte merutgifter i alle organisasjonsledd. Organisasjonene vil i slike tilfeller selv være ansvarlig for å fordele mottatt kompensasjon til underliggende ledd. For søknad om tildeling på grunnlag av sjablon er det ikke oppstilt noe krav om at det framlegges dokumentasjon på at organisasjonen har hatt merutgifter knyttet til merverdiavgiftsreformen, men søknaden skal undertegnes med en egenerklæring om at dette er tilfelle, se punkt 5–4 i retningslinjene. Av dette punktet framgår at årsregnskap for sentralledd brukes som grunnlag for beregning av kompensasjon.

Retningslinjenes punkt 6 inneholder bestemmelser om saksbehandlingen ved tildelingen av det bevilgede beløp til organisasjonene. Sjablonordningen er også nærmere beskrevet i denne delen av retningslinjene.

Punkt 6–1 angir at det skal skje en prosentvis avkortning i alle tildelte beløp dersom det totale søknadsbeløpet er større enn gitte bevilgningen. Dette gjelder både i forhold til søknader med dokumenterte utgifter og søknader etter sjablonmodellen. Det framgår videre av punkt 6–2 at som grunnlag for den videre saksbehandling ved tildelingen legges til grunn dokumenterte merutgifter når det gjelder søknader etter denne modellen. For så vidt gjelder beregning av kompensasjonsbeløp etter sjablonmodellen, er det i punkt 6–3 gitt en nærmere beskrivelse av modellen.

Etter sjablonmodellen i punkt 6–3 foregår utregningen av kompensasjonsbeløpet i to trinn. Organisasjonene er gruppert i ulike kategorier etter type hovedvirksomhet med utgangspunkt i et internasjonalt klassifikasjonsskjema som er definert i FN's «Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts». I første trinn fordeles kompensasjonsbeløpet mellom organisasjonskategoriene etter kriterier som skal reflektere organisasjonenes merutgifter som følge av merverdiavgiftsreformen. Dette gjøres ved å foreta en fordeling av driftskostnad og frivillig innsats i Norge. Kriteriene bygger på organisasjonenes årsregnskaper og informasjon fra en spørreundersøkelse utført av SSB våren 2004. I forklaringen av sjablonmodellen som er gitt på Lotteri- og stiftelsestilsynet hjemmesider, er det i mer detalj opplyst at fordelingen skjer ved å finne ut hvor store andeler av de totale driftskostnadene til organisasjoner innen de ulike kategoriene utgjør. På tilsvarende måte beregnes andelen av det totale antallet timer frivillig arbeidet innen de samme gruppene. Deretter summeres prosentandelen av driftskostnadene

og prosentandelen av det frivillige arbeidet og deles på to. Dette betyr at det settes av en større andel av kompensasjonsbeløpet i forhold til driftskostnadene til fordeling innen organisasjonskategorier med mye frivillig arbeid. For organisasjonskategoriene med lite frivillig arbeid blir kompensasjonsbeløpet mindre i forhold til driftskostnadene. I det andre trinnet fordeles innen hver organisasjonskategori midlene med utgangspunkt i et forholdstall som beregnes ut fra totale driftskostnader for organisasjonene.

Etter at søknader med dokumenterte utgifter og søknader etter sjablon er mottatt (søknadsfristen for 2006 er satt til 1. juni 2007, se punkt 5-2 i retningslinjene) skal det i samsvar med retningslinjenes punkt 6-4 sendes et brev om foreløpig beregnet kompensasjon til hver enkelt organisasjon som vil få tildelt midler. Dette brevet skal bl. a. inneholde opplysninger om totale midler til fordeling, plassering av organisasjon i kategori for dem som får foreløpig beregnet kompensasjon etter sjablonmodellen og foreløpig beregnet kompensasjon. Foreløpig tildeling anses som enkeltvedtak

og kan påklages i henhold til forvaltningslovens bestemmelser, se punkt 6-5 og punkt 7 i retningslinjene. Etter at samtlige klagesaker er endelig avgjort, skal Lotteri- og stiftelsestilsynet foreta en endelig fordeling av kompensasjonsbeløpet. I henhold til retningslinjenes punkt 6-6 skal det sendes ut et eget brev om endelig beregnet kompensasjon til organisasjonene som får tildelt midler. Foruten opplysninger om det endelige kompensasjonsbeløpet, skal det blant annet opplyses om forutsetningen om at kompensasjon som tildeles sentrallerddet i organisasjonen skal fordeles internt i organisasjonen ut fra antatt omfang av merutgifter samt om tidspunktet for når utbetaling vil bli foretatt.

Retningslinjene inneholder videre bl. a. henvisninger til økonomistyring i staten med hensyn til bestemmelser om rutiner for utbetaling, regnskapsføring og behandling av eventuelt for mye utbetalt kompensasjon samt oppfølging og kontroll. For mer om innholdet i retningslinjene kan det vises til Lotteri- og stiftelsestilsynets hjemmeside (<http://www.lottstift.no>), hvor retningslinjene er lagt ut.

Kapittel 7 Utenlandsk rett

7.1 Innledning

Siden Frankrike som det første landet innførte merverdiavgift på midten av 1950-tallet, har denne skatteformen fått en omfattende utbredelse. I dag har over 130 land et merverdiavgiftssystem som i stor grad bygger på de samme prinsipper, men den nærmere utformingen varierer. De fleste land har innført differensierte satser, slik at omsetning av visse typer varer og tjenester avviker fra en bestemt standardsats. Antall satser og hvordan området for satsene er avgrenset varierer. Hvilke tjenesteområder som er unntatt fra den generelle avgiftsplikten er også forskjellig fra land til land, men de fleste land har innført unntak ved omsetning av helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester og finansielle tjenester. Det foreligger heller ikke noe ensartet bilde for bruken av fritak (nullsats).

Innen kultur- og underholdningssektoren samt idrettssektoren 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.

Med dette utgangspunktet gis det i dette kapitlet en oversikt over enkelte lands merverdiavgiftsregelverk på kultur- og idrettsområdet samt for frivillige virksomheter. I mandatet er utvalget bedt om å trekke på erfaringer som er gjort i enkelte andre land, og som eksempler er nevnt Sverige, Danmark og New Zealand. Sistnevnte har merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nesten alle typer varer og tjenester. Framstillingen nedenfor fokuserer først og fremst på disse tre landene, men med særlig vekt på svensk rett. Bakgrunnen for dette er at man i Sverige hadde en gjennomgang av bl.a. unntakene på kultur- og idrettsområdet i forbindelse med tiltrødelsen til EU og i tillegg nylig har hatt en gjennomgang av hvordan de mange unntakene og ulike satsene i praksis fungerer. Det gis også en framstilling av EUs merverdiavgiftsregel-

verk siden dette legger føringer for de enkelte medlemslands lovgivning på området.

7.2 EUs merverdiavgiftsdirektiv

7.2.1 Innledning

Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådskildirektiv 2006/112/EØF (heretter kalt merverdiavgiftsdirektivet), som ble vedtatt 28. november 2006 og trådte i kraft 1. januar 2007. Det erstatter og innebærer en teknisk revisjon av EFs første og EFs sjette merverdiavgiftsdirektiv (hhv. 67/227/EØF og 77/388/EØF). Direktivet er meget omfattende.

Merverdiavgiftsdirektivet gir anvisning på et merverdiavgiftssystem som på mange måter samsvarer med det en har i Norge, der utgangspunktet er at det er avgiftssubjektene som beregner og betaler avgiften og som også har fradragsrett for merverdiavgift påløpt for sine anskaffelser. På tilsvarende måte som i Norge er utgangspunktet en generell avgiftsplikt ved omsetning av alle typer varer og tjenester fra avgiftspliktige personer, jf. artikkel 2 nr. 1. Artikkel 9 nr. 1 definerer «avgiftspliktige personer» som enhver som selvstendig utøver økonomisk virksomhet, uansett formål eller resultat med virksomheten.

Merverdiavgiftsdirektivet skal harmonisere medlemslandenes merverdiavgiftslovgivning, noe som er en forutsetning for å unngå konkurransevridninger innad i EU. Harmoniseringen er dermed også en forutsetning for at det indre marked skal fungere. I tillegg er en del av fellesskapsutgiftene finansiert gjennom merverdiavgiften, og for å unngå en skjev fordeling av utgiftene har man måttet utvikle et relativt likt avgiftsgrunnlag.

Merverdiavgiftsdirektivet setter omfattende krav til og rammer for medlemslandenes regelverk på området, men gir ikke noen uttømmende beskrivelse av et helhetlig merverdiavgiftssystem. Det er videre opp til de nasjonale myndigheter hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. Direktivet gir også valgmuligheter på enkelte områder, f.eks. i forhold til bruk av satser.

I tillegg er det etablert flere overgangsordninger, eksempelvis for unntakene. Overgangsordning-

gene var opprinnelig ment å skulle gjelde inntil man hadde vedtatt et mer permanent merverdiavgiftssystem. På tilsvarende måte som med andre skatteregler krever en endring av merverdiavgiftsregelverket enstemmighet blant medlemslandene, og det har hittil ikke vært mulig å komme fram til forslag om ytterligere harmonisering.

Konsekvensen av dette er at de enkelte medlemslands lovgivning om merverdiavgift ikke er likelydende. Redegjørelsen for svensk og dansk rett i hhv. avsnittene 7.3 og 7.4 illustrerer at de unntakene som anvendes i nasjonal rett på flere punkter ikke er helt samsvarende.

Siden nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser faller utenfor EØS-avtalens direkte virkeområde, er Norge ikke bundet av merverdiavgiftsdirektivets bestemmelser. EØS-avtalen setter likevel indirekte begrensninger for utformingen av den norske merverdiavgiftslovgivningen siden disse reglene ikke skal stride med de såkalte fire friheter. I kapittel 16 er forholdet til EØS-avtalens støtteregler vurdert.

7.2.2 Bruk av satser

Medlemslandene i EU skal anvende én standard-sats 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 en eller to nedsatte satser, og disse må ikke være mindre enn fem pst., jf. artikkel 98 nr. 1 og artikkel 99. De nedsatte satsene kan bare benyttes ved omsetning av varer og tjenester som er særskilt nevnt i direktivets vedlegg III, jf. artikkel 98 nr. 2. Enkelte av de varene og tjenestene som er nevnt i vedlegget gjelder omsetning som skjer på kultur- og idrettsområdet og av frivillig sektor. Dette er:

- bøker, herunder utlån av bøker fra biblioteker, aviser og tidsskrifter,
- inngang til forestillinger, teatre, sirkus, messer, forlystelsesparker, konserter, museer, zoologiske haver, biografier, utstillinger og lignende kulturelle begivenheter og etablissement,
- ytelser levert av eller royalties til forfattere, komponister og utøvende kunstnere,
- inngang til sportsbegivenheter,
- 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 sosial sikring, med mindre trans-

aksjonene er fritatt i henhold til artikkel 132, 135 og 136.

Medlemslandene står fritt til å anvende satser som er høyere enn minstesatsene på hhv. 15 og fem pst. Det er i tillegg gitt overgangsbestemmelser som gir medlemslandene anledning til, på visse vilkår, å videreføre allerede vedtatte fritak (nullsatsordninger) og satser lavere enn fem pst., jf. artikkel 109 følgende. Det er imidlertid ikke lov å innføre nye nullsatsordninger.

7.2.3 Unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillig sektor

7.2.3.1 Generelt

Merverdiavgiftsdirektivet del IX har overskriften «Avgiftsfritagelser» (dansk versjon) og inneholder både bestemmelser om fritak for merverdiavgift og om unntak fra merverdiavgiftsloven slik dette defineres i norsk merverdiavgiftsrett, se avsnitt 5.1.4. Om det er tale om et fritak eller et unntak må man til fradragsbestemmelsene for å avgjøre nærmere. Det framgår av artikkel 169 hvilke av transaksjonene nevnt i del IX som avgiftssubjektet har fradragsrett for. Disse transaksjonene er dermed fritak, mens de øvrige transaksjonene er unntak. 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 unntak for visse former for virksomhet av allmenn interesse, bl. a. helsetjenester, sosiale ytelser og visse undervisningstjenester. Dette er omsetning som det enkelte medlemsland skal unnta. Bestemmelsen inneholder også unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillige organisasjoner, se nærmere om disse nedenfor. EU-domstolen har ved flere anledninger uttalt at unntakene skal fortolkes restriktivt siden de utgjør unntak fra det generelle prinsippet om at det skal beregnes merverdiavgift for alle varer og tjenester som ytes av en avgiftspliktig person mot vederlag.

7.2.3.2 Kultur og underholdning

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. Siden det bare er «visse former» som er unntatt, er det likevel

klart at medlemslandene skal begrense unntaket til å ikke omfatte alle typer tjenester på området. 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, trolig fordi medlemsstatene ikke ble enige om hvilke konkrete aktiviteter som skulle unntas, men kan likevel gi veiledning om hvilke typer tjenester man har tenkt skal omfattes.

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

På dette området gjelder flere overgangsordninger. Det framgår av artikkel 371, jf. vedlegg X del B, som gjelder for de landene som var medlemmer per 1. januar 1978, at de kan fortsette å anvende en rekke unntak dersom i den utstrekning slike tjenester på det tidspunktet var unntatt i det enkelte medlemsland. Dette gjelder bl.a. tjenester levert av forfattere, kunstnere, herunder utøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale yrker, likevel med visse begrensninger, eksempelvis for arkitekttjenester, reklamevirksomhet og konsulenttjenester, se vedlegg X del B nr. 2.

Artiklene 375 til 390 gir regler om overgangsordninger for de enkelte medlemslandene som er blitt medlem etter 1. januar 1978. Eksempelvis kan Sverige etter artikkel 380 fortsette med å unnta tjenester omsatt av forfattere og kunstnere, herunder utøvende kunstnere, som er anført i vedlegg X del B nr. 2.

7.2.3.3 *Idrett*

Omsetning av visse former for tjenester med nær tilknytning til utøvelse av idrett eller fysisk trening er unntatt dersom tjenestene omsettes av frivillige organisasjoner («non-profit-making organisations») til fordel for personer som deltar i idrett eller fysisk trening, jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav m. Unntaket omfatter ikke omsetning av varer eller tjenester som omsettes av 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.

Det framgår av artikkel 371, jf. vedlegg X del B, som gjelder for de landene som var medlemmer per 1. januar 1978, at de kan fortsette med å anvende enkelte unntak i den utstrekning slike tjenester på det tidspunktet var unntatt i det enkelte medlemsland. Et av disse unntakene er oppkreving av inngangsbilletter ved idrettsarrangementer, jf. del B nr. 1. Som på kulturområdet har enkelte av de senere tiltrådte medlemmene, eksempelvis Sverige, fått anledning til å videreføre tilsvarende unntak, se artikkel 380.

7.2.3.4 *Medlemskontingent til frivillige organisasjoner*

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 132 nr. 1 bokstav l unntar frivillige organisasjoners («non-profit-making organisations») omsetning av tjenester til sine 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 innebærer en konkurransevridning.

I tilknytningen til vedtakelsen av bestemmelsen ble det bl.a. vist til at dersom det ikke gjøres et slikt unntak eksempelvis for fagforeningskontingenter, ville fagforeningens inntekter i form av kontingent bli redusert med avgiftsbeløpet uten at medlemmene kunne fradragsføre denne avgiften fordi de sistnevnte ikke er avgiftspliktige personer.

Kommisjonen har vist til at unntaket omfatter frivillige organisasjoner som begrenser sin virksomhet til å representere sine medlemmers kollektive interesser overfor tredjemenn, herunder det offentlige. Organisasjonene opptrer som talerør for sine medlemmer, og det medlemmene betaler for er medlemskap i organisasjonen og ikke et vederlag for utførte tjenester. Organisasjoner som ikke begrenser sine aktiviteter til slik kollektiv representasjon kan bli avgiftspliktige hvis betalingen organisasjonen mottar i realiteten representerer et vederlag for en identifiserbar tjeneste skaffet medlemmene. Denne forståelsen er også lagt til grunn av EU-domstolen.

7.2.3.5 *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 innsamlingsarrangementer som foretas til egen fordel, 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 arrangementer eller inntektenes størrelse, jf. artikkel 132 nr. 2.

7.2.3.6 Utvidelser og begrensninger i ovennevnte unntak

Etter artikkel 133 kan medlemslandene overfor andre organer enn offentligrettslige bestemme at unntakene som nevnt i bl. a. bokstav l, m og n gjøres betinget av at en 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 i hovedsak forvaltes vederlagsfritt av personer som ikke selv har interesse i driftsresultatene.
- Prisene skal være godkjent av det offentlige eller prisene må ikke være lavere enn pris for tilsvarende ytelse fra virksomheter som beregner avgift på ytelsen.
- Unntaket må ikke kunne framkalle alvorlig konkurransevridding til skade for virksomheter som beregner avgift.

De medlemslandene som per 1. januar 1989 hadde avgiftsplikt ved omsetning av tjenester som nevnt i artikkel 132 nr. 1 bokstav m og n, kan fortsatt avgiftslegge offentligrettslige organers omsetning av slike tjenester dersom et unntak vil medføre betydelig konkurransevridding til skade for merverdiavgiftspliktige virksomheter.

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. Unntakene omfatter ikke transaksjoner som hovedsakelig tar sikte på å gi organet ytterligere inntekter ved omsetning som direkte er i konkurranse med merverdiavgiftspliktige næringsdrivende.

7.3 Svensk rett

7.3.1 Innledning

Sverige innførte merverdiavgift 1. januar 1969. Sverige hadde opprinnelig et merverdiavgiftssystem som i store trekk tilsvarte det vi hadde i Norge

inntil merverdiavgiftsreformen i 2001, ved at merverdiavgiftsplikten var generell ved omsetning av varer, mens den ved omsetning av tjenester var begrenset til de tjenesteytelser som var uttrykkelig oppregnet i loven. Fra 1. januar 1991 innførte Sverige generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, og endringen ble innarbeidet i dagjeldende lov. Bakgrunnen for endringen var bl. a. at det tidligere systemet for å angi avgiftsområdet for tjenester førte til avgrensingsproblemer og avgiftskumulasjon.

Fra 1. juli 1994 trådte en ny merverdiavgiftslov i kraft, mervärdesskattelagen (1994:200) (ML). Den nye loven, som også gjelder i dag, innebærer først og fremst en ny oppbygging og systematikk i forhold til den gamle, bl. a. med sikte på en tilpassning til EU-reglene. Med Sveriges medlemskap i EU fra 1. januar 1995 ble det også gjort omfattende endringer i ML. Sentrale endringer var særlige regler om omsetning av varer og tjenester til og fra andre EU-land og dessuten innføring av en rekke nye begreper.

Med virkning fra 1. januar 1997 ble det gjort omfattende endringer i merverdiavgiftsregelverket innenfor områdene kultur, idrett og utdanning, se den svenske regjeringens proposisjon 1996/97:10 *Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet*. Som redegjort for i avsnitt 7.2 setter EUs merverdiavgiftsdirektiv begrensninger for hvilke varer og tjenester som kan unntas avgiftsplikt, noe som medførte at en del av unntakene i den svenske merverdiavgiftsloven måtte oppheves. Det ble derfor innført avgiftsplikt for omsetning av flere typer tjenester enn tidligere, men da hovedsakelig med lav sats, hhv. 6 eller 12 pst., jf. ML kapittel 7 § 1. Dette er beskrevet nærmere i avsnitt 7.3.2 og 7.3.3.

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 bl.a. ved omsetning av mat- og drikkevarer, omsetning av hotell- og overnattingstjenester og kunstners salg av egne kunstverk. Laveste sats på 6 pst. gjelder bl.a. ved omsetning av visse typer tjenester innen kultur og idrett, persontransporttjenester og bøker, tidsskrifter osv.

I en nyere svensk utredning – *Mervärdesskattets utredningen*, som består av de to delutredningene SOU 2005:57 og SOU 2006:90, redegjøres det for de avgrensingsproblemer, konkurransevriddinger og dessuten rettslige, administrative og økonomiske problemer som differensierte merverdiavgiftssatser fører med seg. Utvalget anbefa-

ler å oppheve eller begrense bruken av de reduserte satsene samtidig som man reduserer den generelle satsen fra 25 pst. til 21,7 pst. Anbefalingen gjelder også de lave satsene som er på kultur- og idrettsområdet, og utredningens tilrådninger er derfor løpende gjengitt nedenfor.

7.3.2 Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og underholdningsområdet

7.3.2.1 Kunstverk

Etter ML kapittel 7 § 1 er omsetning fra kunstneren eller dennes dødsbo av egne kunstverk og omsetning av innførte kunstverk, samlegjenstander og antikviteter avgiftspliktig med 12 pst. Omsetningen ved innførsel gjelder også andre enn opphavsmannens omsetning. Fram til 1. januar 1997 var slik omsetning unntatt, og omleggingen til avgiftsplikt måtte gjøres for å harmonisere reglene med EUs merverdiavgiftsdirektiv. Merverdiavgiftssatsen på 12 pst. ble satt av konkurransemessige hensyn, bl.a. for å likestille omsetning fra opphavsmannen med innførsel fra utlandet.

Ifølge ML kapittel 1 § 2 a blir omsetningen imidlertid ikke avgiftspliktig for kunstneren dersom kunstverket eies av opphavsmannen eller dennes dødsbo ved salget og det samlede beregningsgrunnlag for årets salg er under 300 000 kroner. Kunstverket kan da selges uten avgift. Denne høye beløpsgrensen for avgiftsplikt må antas å være begrunnet i kulturpolitiske hensyn. Kunstneren kan likevel velge å registrere seg før omsetningen har fått et slikt omfang.

Dersom kunstverket selges av en annen enn kunstnerens eller dennes dødsbo, skal det beregnes full sats, 25 pst., ved salget. Det er blitt hevdet at man på grunn av dette får en uheldig konkurransemessig ulikhet mellom omsetning fra kunstneren og omsetning fra eksempelvis gallerier.

Hva som anses som kunstverk tilsvarer i stor grad definisjonen vi har i Norge, og omfatter bl. a. malerier, tegninger, skulpturer mv. I motsetning til i Norge er kunstfoto ikke ansett som kunstverk.

Ettersom man på dette området opererer med forskjellige satser, forskjellige beregningsmetoder (avansemetode/vanlig omsetningsverdi) og må avgrense hva som anses som kunst i avgiftsmessig forstand, har merverdiavgiftsregelverket på dette området vist seg vanskelig å praktisere. Det er i SOU 2005:57 bl. a. vist til et eksempel hvor en kunstner overdrar kunstverket sitt, og hvor overdragelsen kan være omsetning av et kunstverk (som skal avgiftsbelegges med 12 pst.), en del av omsetning av en vanlig arbeidstjeneste (25 pst.) eller omsetning av opphavsrettighet (6 pst.). Dette

har medført at de næringsdrivende har brukt mye ressurser på å beregne avgiften korrekt ved salget, samtidig som prisene ut til kundene i stor grad varierer på tilsynelatende like produkter.

I SOU 2005:57 er det foreslått å begrense den differensierte satsbruken. Man vil da få bukt med disse avgrensingsproblemene og man slipper å få press fra grupper som ønsker lav sats. Det ble antatt å være i strid med EU-regelverket å senke satsene på omsetning fra galleri ned til samme sats som omsetning fra kunstneren. Det ble også vurdert å utvide kunstbegrepet, bl. a. for å få en større aksept for regelverket, men man vil da få nye avgrensingsproblemer. I SOU 2006:90 foreslås det av forenklingshensyn å senke merverdiavgiftssatsen på omsetning av kunstverk, samt for innførsel av kunstverk, samlegjenstander og antikviteter, fra 12 pst. til 6 pst., slik at det blir samme sats som for omsetning av opphavsrettslig materiale, se avsnitt 7.3.2.2.

7.3.2.2 Opphavsrettigheter m.m.

Omsetning og utnyttelse av opphavsrettigheter, eksempelvis omsetning av rett til musikk, bøker, manuskript, mv. og omsetning av lyd- og bildeopptak av en utøvende kunstner, eksempelvis royalty som mottas ved et platesalg, er etter ML kapittel 7 § 1 tredje ledd nr. 8 og 9 avgiftspliktig med lav sats på 6 pst. Dersom rettigheten er et reklameprodukt, fotografi, system eller program for automatisk databehandling eller film, video eller annet opptak som kan anses som et informasjonsprodukt, må omsetningen beregnes med ordinær sats.

Fram til 1. januar 1997 var slik omsetning unntatt. Innføringen av avgiftsplikten har sin bakgrunn i at unntaket ikke var i samsvar med EUs merverdiavgiftsdirektiv, jf. proposisjon 1996/97:10 avsnitt 6.3.1. Det var imidlertid mulig ifølge en overgangsordning å unnta opphavsmannens egen omsetning av opphavsrettslig materiale. Av hensyn til et enhetlig regelverk og for å hindre avgrensingsproblemer ble dette ikke gjort, slik at avgiftsplikt ble vedtatt for slik omsetning uavhengig av hvem som faktisk omsetter rettigheten. Det ble antatt at en innføring av avgiftsplikt med lav sats ville medføre kun mindre økonomiske endringer for de næringsdrivende og små provenymessige effekter.

Ved vurderingen av om omsetningen kan faktureres med lav sats må den næringsdrivende ta stilling til om produktet er opphavsrettslig beskyttet. Han eller hun må derfor ha god kjennskap til åndsverkloven og avgrensningene der. Disse vurderingene kan ofte være kompliserte og skjønnsmessige, både for den næringsdrivende og for avgifts-

forvaltningen. Det er f.eks. mange og kompliserte spørsmål innenfor TV-produksjon, filmer og teateroppsetning. Det er også knyttet utfordringer til bedømmelsen av om utnyttelse av opphavsrettigheter skal falle innenfor unntaket for kunstnerisk fremføring, se avsnitt 7.3.2.3, eller om utnyttelsen skal anses som omsetning av opphavsrettighet som er avgiftspliktig med lav sats.

I SOU 2005:57 anføres det at kunstnerisk fremføring av et verk og omsetning av ulike tjenester ved produksjon av TV, radio, teater og kino bør avgiftsmessig likebehandles. Man slipper da ulik behandling som vanskelig kan la seg forklares og press på bestemmelsene fra avgiftspliktige med ordinær sats.

7.3.2.3 Kunstnerisk fremføring av litterære og kunstneriske verk

Etter ML kapittel 3 § 11 nr. 1 er en utøvende kunstners fremføring av et litterært eller kunstnerisk verk som omfattes av den svenske opphavsrettsloven unntatt fra avgiftsplikt. Unntaket gjelder eksempelvis sangere, musikere, skuespillere og dirigenter. For å falle inn under unntaket er det en forutsetning at man tolker eller levendegjør et opphavsrettslig beskyttet verk. Det er kun den kunstneriske fremføringen som omfattes. Det er således lagt til grunn at en foredragsholder ikke omfattes av unntaket. En forfatter som forteller om sitt forfatterskap i foredragsform eller en foredragsholder som benytter bildeframvisning til illustrasjon omfattes heller ikke.

Det ble ved den svenske avgiftsreformen i 1997 vurdert å innføre avgiftsplikt for slik omsetning. EUs merverdiavgiftsdirektiv inneholder ikke noe generelt unntak for omsetning av opphavsrettigheter, slik at denne omsetningen må avgiftsberegnes på vanlig måte, jf. proposisjon 1996/97:10 avsnitt 6.3.1. Kunstnerisk fremføring kunne imidlertid i henhold til en overgangsordning avtalt mellom Sverige og EU unntas fra avgiftsplikten, selv om dette er en form for omsetning av opphavsrettslig materiale. Dette ble da også av kulturpolitiske grunner resultatet.

Ettersom unntaket kun gjelder omsetning fra artisten selv eller artistens aksjeselskap har unntaket i mange sammenhenger vist seg vanskelig å praktisere. Omsetning fra andre er i utgangspunktet avgiftspliktig. Dette gjelder f.eks. i tilfeller hvor et aksjeselskap (som ikke er eid av kunstneren) produserer en artistopptreden som omsettes videre til en arrangør. Det kan også være en utfordring å vurdere om enkelte ytelser faller innenfor unntaket for kunstnerisk fremføring eller under

avgiftsplikten for omsetning av opphavsrettigheter, eksempelvis for regissører.

I SOU 2006:90 forslås det å oppheve unntaket for kunstnerisk fremføring og heller innføre lav sats, 6 pst., på denne omsetningen. Forslaget er motivert av ønske om et enklere og mer helhetlig regelverk. Det er også vist til at den nære sammenhengen mellom kunstnerisk fremføring og omsetning av opphavsrettigheter tilsier at de avgiftsmessig bør behandles likt. En annen fordel ved en eventuell opphevelse av unntaket er at kjøperne av slike tjenester (filmprodusenter, teater) ofte har fradragsrett, og ved en innføring av avgiftsplikt for slik omsetning vil man hindre kumulative effekter.

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

Før 1997 var rett til adgang til konserter, sirkus-, teater-, opera- og ballettforestillinger mv. unntatt, men EUs merverdiavgiftsdirektivs krav om generell avgiftsplikt ble brukt som argument for å innføre avgiftsplikt til disse og andre tilsvarende forestillinger, se proposisjon 1996/97:10 avsnitt 6.3.2. Etter merverdiavgiftsdirektivet artikkel 132 nr. 1 bokstav n skal kulturelle tjenester som tilbys av det offentlige eller tilsvarende anerkjent subjekt unntas fra avgiftsplikt, men for å få likhet i regelverket valgte man å innføre avgiftsplikt uavhengig av om virksomheten var offentlig eller privat. Man slipper da mange avgrensingsproblemer og spekulasjon i hvilken virksomhetsform som skal velges. Man antok videre at kommersielle virksomheter som en følge av fradragsretten kun i marginal grad ville bli økonomisk påvirket dersom man innførte avgiftsplikt med en redusert sats på 6 pst.

Det var også spørsmål om inngang til fornøyelsesparker på lik linje med konserter, sirkus mv. skulle omfattes av den lave satsen. Disse ble imidlertid holdt utenfor med den begrunnelse at man ikke ønsket å utvide anvendelsesområdet til ulike virksomheter innenfor fornøyelsesområdet. Det ble anført at den lave satsen skulle forbeholdes virksomheter som tydelig utgjør en del av kulturområdet.

Den reduserte satsen anvendes uavhengig av om forestillingen skjer i privat eller offentlig regi.

For virksomheter som driver med å arrangere konserter, sirkus-, teater-, opera- og ballettforestillinger mv og som mottar offentlig tilskudd, var det tidligere en regel om fradragsbegrensning, jf. den nå opphevede ML kapittel 8 § 13 a. Denne regelen ble opphevet med virkning fra 1. januar 2008, se nedenfor. Fradragsregelen hadde likhetstrekk med den begrensning i fradragsretten som gjelder

for virksomheter med delt merverdiavgiftsplikt, dvs. virksomheter som både har avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning, og hadde som følge at fradragsretten ble begrenset dersom tilskudd var mottatt fra det offentlige. Mottatte tilskudd ble medregnet ved beregningen av fradragsrettens størrelse. Fradragsrettens omfang ble dermed bestemt ut fra hvor stor del den avgiftspliktige omsetningen utgjorde av den totale omsetningen inklusive tilskudd fra det offentlige. Som eksempel kan nevnes et teater som hadde inntekter på til sammen en million SEK hvorav 600 000 SEK refererer seg fra offentlige tilskudd og 400 000 SEK var inntekter fra billettsalg. Siden billettinntektene utgjorde 40 pst. av de samlede inntektene, ville teateret kun få fradragsført 40 pst. av den inngående avgiften i deklarasjonen. Fradragsbegrensningen kom til anvendelse både for virksomheter som fullt ut drev avgiftspliktig omsetning og for virksomheter som hadde både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning.

Fradragsbegrensningen for virksomheter som mottok offentlig tilskudd hadde som mål å hindre en indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet ved innføring av merverdiavgiftsplikt på denne sektoren, se proposisjon 1996/1997:10 avsnitt 6.3.2. Arrangøren ville uten en slik begrensning kunne fradragsføre alle avgiftspliktige anskaffelser som var knyttet til virksomheten, mot å beregne utgående avgift. Den utgående avgiften vil gjennomgående i disse tilfellene være lavere enn den inngående, og staten ville i praksis yte støtte til arrangørene både gjennom merverdiavgiftsregelverket og gjennom tilskudd. Man motvirket denne indirekte støtten ved å innføre en begrensning av fradragsretten på den delen av virksomheten som mottok offentlig tilskudd.

Spørsmål om å oppheve fradragsbegrensningen i ML kapittel 8 § 13 a kom opp som følge av at den svenske Regeringsrätten i en dom 26. juni 2006 (RÅ 2006 ref. 47) slo fast at det ikke er i samsvar med EUs merverdiavgiftsregelverk å anvende denne fradragsbegrensningen i tilfeller hvor den avgiftspliktige er fullt ut avgiftspliktig for leveranser av sine tjenester. Om begrunnelsen for dette uttalte Regeringsrätten på side 4 og 5 i dommen:

«Den i målet aktuelle avdragsbegrensningsregelen skall således tolkas mot bakgrund av sjätte mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 17.5 och 19.1. Av artikel 17.5 framgår att när varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av avdragsrätt som för transaktioner som inte omfattas av sådan rätt, skall bare den andel av den ingående skatten som kan hän-

föras till de avdragsberättigade transaktionerna vara avdragsgill. I artikel 19.1 regleras hur denne andel skall beräknas, varvid föreskrivs att medlemsstaterna får beakta andra subventioner än sådana som är direkt kopplade till priset på leveransen.

EG-domstolen har uttalt att varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattenivån och att avdragsrätten därför måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i sjätte direktivet, se bl.a. EG-domstolens dom i mål C-204/93, Kommissionen mot Spanien, p. 23. Domstolen har i nämnda dom (p. 25) vidare fastslagit att artikel 19.1 i det sjätte direktivet skall läsas mot bakgrund av artikel 17.5, som enligt sin ordalydelse endast är tillämplig på delvis skattskyldiga personer. Att artikel 19.1 således inte utgör en reglering som är tillämplig såväl på delvis som på fullt skattskyldiga personer innebär enligt EG-domstolen att avdragsrätten endast får begränsas för delvis skattskyldiga personer, genom att de i artikeln angivna subventionerna beaktas.

Det framgår således av EG-domstolens dom att avdragsbegränsningsregeln i artikel 19.1 i sjätte direktivet endast kan åberopas vad gäller s.k. blandad verksamhet. Därmed saknas stöd i EG-retten för att tillämpa avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § ML till nackdel för en skattskyldig vars verksamhet i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. ML:s avdragsbegränsning skall i sådana situationer därför inte tillämpas.»

I proposisjon 2007/08:25 ble det fremmet forslag om å oppheve fradragsbegrensningen i ML kapittel 8 § 13 a. I proposisjonen ble det slått fast at denne lovbestemmelsen ikke kunne videreføres i sin nåværende form siden den var i strid med EU-retten. Flere alternative løsninger ble vurdert. En løsning som ble diskutert, var å utforme en fradragsbegrensning som kun fikk anvendelse overfor virksomheter som både har avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning. En slik løsning ville være forenelig med EUs merverdiavgiftsregelverk, men ville på den annen side medføre uheldige forskjeller mellom aktører som har delt virksomhet og aktører som driver fullt ut avgiftspliktig virksomhet. Dette alternativet ble derfor ikke anbefalt i proposisjonen. I stedet ble det nærmere drøftet en løsning som innebærer at fradragsbegrensning i sin helhet blir opphevet. I proposisjonen (avsnitt 15.3) ble det anført:

«En effekt som skulle oppstå ved ett slopende av dragsbegränsningsregeln är att de bidragsfinansierade verksamheterna skulle bli ytterligare subventionerade genom den avdragsrätt

som følger med skattskyldigheten. Forklaringen til at denna effekt kan oppstå er at utgående merværdesskatt enbart legges på biljettpriiset. Biljettpriiset i dessa virksomheter er lågt eftersom det ofta ges store subventioner til virksomheten. Om avdragsrett for inngående merværdesskatt medges for alle kostnader i virksomheten medan utgående merværdesskatt enbart legges på det forhållendevis låge biljettpriiset oppstår en situation der en skattskyldig kan komme få tilbake avsevært mer merværdesskatt från Skatteverket än vad som skall betales in. Två alternativa løsninger kan tänkes for at minske denne effekt.

Det ene alternativet er at de kulturelle tjenester som tilhandahålls av ett offentligrettslig subjekt eller av ett kulturellt subjekt som erkänts av det allmänna undantas från skatteplikt. Denna lösning diskuteredes redan i prop. 1996/97:10 s. 33 f. och regeringen uttalade då bl.a. följande. «Regeringen gör bedömningen at det skulle vara en betydande fördel om likformige merværdesskattereglar kan gjälla for hela området. Därigenom undviks gränsdragningsproblem och man undviker at individuelle beslut om bidragsgivning blir styrande for skattesituationen. Önskvärdheten av at merværdesskattereglarna er utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör också at åtskillnad inte bör göras mellan understödda respektive rent kommersielle subjekt». Regeringen förordade därför at möjligheten at undanta de understödda subjekten inte skulle utnyttjas. Det görs nu ingen annen bedømming.

Det andre alternativet er at bidragsgivarna minsker bidragets storlek så at det blir en oförändrad ekonomisk situation for bidragmottagarna. Även denna lösning diskuteredes i nämnda förarbeten och regeringen uttalade at när en prøvning görs av de økonomiske förutsetningarna for bidragmottagarna kan det vara naturlig at den positive inverkan på resultatet som en avdragsrett for inngående merværdesskatt kan ha, beaktas vid bidragsgivningen. Denna lösning avfärdades dock med motiveringen at det inte ansågs sannolikt at den kunde genomföras på ett effektivt sätt och regeln om avdragsbegrensning infördes i stället.

Frågan er dock om dessa genomförandesvårigheter er av den arten at detta alternativ skall uteslutas. Bidrag från staten beviljas främst via Statens Kulturråd (Kulturrådet). Kulturrådets bidragsgivning til institusjoner innen teater-, dans- og musikkområdet er årlig og resultatet av en sammanvægning av ett flertal ulike faktorer. Enligt förordningen (1996:1598) om statsbidrag til regional kulturvirksomhet lænnes bidrag til regionale og lokale institusjoner som regeringen har forklarat

berettigede til sådant stöd. Syftet med bidragen er at möjliggøre en mångsidig virksomhet av hög kvalitet og de skall bestemmes utifrån virksomheternas kostnader. Därutöver sker en dialog mellom Kulturrådet og institusjonerna utifrån kulturpolitiske prioriteringer. Staten lænner även bidrag til de nasjonelle teater-, dans- og musikkinstitutionerna. Även stödet til dessa institusjoner prøvas årligen av regeringen utifrån institusjonernas prestasjon og økonomiske situation samt kulturpolitiske prioriteringer. En full avdragsrett til de institusjoner som hittills endast haft begrenset avdragsrett innebær åndrede økonomiske forholdene som enligt de prinsipene som redovises oven bør vægas in i bidragsgivningen.

Mot bakgrunn av det anførte görs bedømmingen at avdragsbegrensningensregelen i 8 kap. 13 a § ML ska slopas. Frågan om neutralisering av bidragen til berørte institusjoner har tagits om hand av regeringen og vægs, som næmnes, in i bidragsgivningen.

Statens kulturråd, Svensk Scenkonst, Teaterforbundet og Sveriges Yrkesmusikerforbund anfører at frågan om hur bidragsnivåerna ska påverkas bør bli foremål for en djupare analyse og Dansens hus har ifrågasatt nytten med at justere bidragsnivåerna over hovud taget. Regeringen gör dock bedømmingen at omfattningen av samt metoden for justeringen av bidragsnivåerna bør bestemmes i det løpende budjetarbeidet»

Riksdagen sluttet seg til forslaget. Dette betyr at den særskilte fradragsbegrensningen på kulturområdet ble opphevet med virkning fra 1. januar 2008 og at den indirekte støtten gjennom merverdiavgiftssystemet av bidragsfinansiert virksomhet blir nøytralisert gjennom reduksjon av bidragene fra det offentlige.

Ved praktiseringen av avgiftsplikten med en redusert sats på 6 pst. på inngangspenger til konserter, sirkus-, teater-, opera- og ballettforestillinger mv. er det spesielt tre problemer som har oppstått. Det ene er bedømmingen av om en forestilling kan anses å komme innenfor den reduserte satsen. Dansetilstelninger, kabel-TV og fornøylesparker faller f.eks. utenfor den reduserte satsen og skal dermed avgiftsberegnes med full sats, selv om de har mange fellestrekk med annen kulturell underholdning. Dette har resultert i press fra aktører innenfor kulturområdet for å bli avgiftspliktig med lav sats.

Det andre problemet oppstår ved arrangement med ulike aktiviteter og ulike satser hvor kunden betaler ett samlet vederlag ved inngangen, eksempelvis matmesser eller fornøylesparker med artistoppreden. Spørsmålet er da om tjenestene skal

vurderes hver for seg eller om noen av tjenestene inngår i den andre slik at hele vederlaget enten skal beregnes med lav sats eller full sats.

Et tredje problem har vært anvendelsen av fradragsbegrensningen i ML kapittel 8 § 13 a, som nå er opphevet. I praksis viste det seg i enkelte tilfeller vanskelig å bedømme om tilskuddet skulle anses som ordinær omsetning uten at fradraget skulle begrenses eller om tilskuddet var overføring uten krav på gjenytelse slik at det oppstod plikt til å begrense fradraget på det området tilskuddet gis. Det var altså, som i Norge, en utfordring å vurdere om offentlige støtte skal anses som ordinær avgiftspliktig omsetning eller kun som tilskudd uten krav på gjenytelse. Regelen medførte at en del kulturelle institusjoner ble omdannet til kommunale organ, hvor man har mulighet til å få kompensert inngående merverdiavgift som kommunen ikke har kunnet gjøre fradrag for. I disse tilfellene fikk arrangøren fullt fradrag uten de begrensninger som den særskilte fradragsbegrensningsregelen ga.

En innføring av avgiftsplikt på hele denne sektoren, med fradragsbegrensningen, ble i forarbeidene bedømt som konkurransenøytral. I SOU 2005:57 er det anført at den nå opphevede begrensningen i fradragsretten til en viss grad kan bli overflødig dersom man innfører full sats på de aktivitetene som i dag har redusert sats og som mottar offentlig tilskudd. Det anføres at innføring av full sats vil medføre at virksomhetens utgående avgift vil øke, og man vil i større grad unngå støtte gjennom merverdiavgiftregelverket. Dette vil imidlertid avhenge av hvor stor andel det offentlige tilskuddet utgjør av den samlede inntekten. Å innføre full sats for disse arrangementene vil også være den enkleste måten å bli kvitt problemene som den reduserte satsen forårsaker. Man slipper da avgrensningsproblemene ved felles inngang og press på bestemmelsen. I tillegg antok man at begrunnelsen for den tidligere fradragsbegrensningen i ML kapittel 8 § 13 a ville være svakere ved innføring av ordinær sats. Et annet alternativ ville være å utvide området for lav sats til å også å gjelde tilstøttende aktiviteter, f.eks. opplevelsessenter og fornøylesparker. Man vil da bli kvitt noen avgrensningsspørsmål, men nye vil oppstå.

7.3.2.5 Inngangspenger til dyreparker

Tidligere var inngangsbilletter til dyreparker avgiftspliktig med 25 pst., men fra 2001 ble imidlertid slik omsetning omfattet av den reduserte satsen på 6 pst. I forarbeidene til lovendringen, 1999/2000:SkU21, ble det vist til at dyreparker

ikke burde ha høyere avgiftsbelastning enn f.eks. museum. Det ble også vist til at EU-retten åpnet for å innføre lav sats på denne type virksomhet.

Det er kun inngang til dyreparker som omfattes av den lave satsen. Dersom det drives aktiviteter som er avgiftspliktig med ordinær sats i tillegg til dyrepark, må man fordele billettinntektene, eksempelvis dersom det drives både dyrepark og fornøylespark. Utfordringen her har vært å foreta en fordeling som gjenspeiler det reelle forhold. Avgiftspliktige har i mange tilfeller forsøkt å henføre størst mulig del av inntektene til den delen av virksomheten som drives med lav sats, slik at beregningen av utgående avgift skal bli minst mulig. Utover dette har det vært få avgrensingsproblemer.

7.3.2.6 Inngangspenger m.m. til museum

ML kapittel 3 § 11 unntar adgang til museum som er ment for allmennheten og gjenstander som stilles til rådighet i tilknytning til utstilling dersom museet mottar støtte fra det offentlige med minst 10 pst. av inntektene. Før 1. januar 1997 var omsetning fra museum unntatt uavhengig av hvem som omsatte tjenesten, noe som ikke var forenelig med EUs merverdiavgiftsdirektiv, se proposisjon 1996/97:10 avsnitt 6.3.3. Med hjemmel i (nåværende) artikkel 132 nr. 1 bokstav n kan museumsvirksomhet unntas dersom tjenestene omsettes av det offentlige eller tilsvarende anerkjent subjekt, slik at virksomhet drevet av private er ikke omfattet.

I diskusjonen om størrelsen på støttenivået for å komme innenfor unntaket ble det i proposisjon 1996/97:10 avsnitt 6.3.3 uttalt:

«(...) Som erkant subjekt i detta sammanhang bör därvid avses sådan biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som för sin drift fortlöpande är beroende av och får bidrag från det allmänna (stat, landsting och kommuner). Regeringen är medveten om att det förekommer olika stödformer och att omfattningen av stödet varierar. Med hänsyn till svårigheten att finna en rättvis gränsdragning, men framför allt till att verksamheterna i sig är sådana att de i mycket liten omfattning verkar under kommersiella villkor, anser regeringen att skattefrihet bör föreligga även vid en förhållandevis begränsad stödnivå. Ett riktmärke kan vara att verksamhetens intäkter kontinuerlig består till åtminstone tio procent av stöd från det allmänna. En helhetsbedömning får dock göras med hänsyn till alla omständigheter. Med stöd från det allmänna får i detta sammanhang förstås alla typer av bidrag eller stöd som minskar verksamheter-

nas behov av annan finansiering, t.ex. kontanta bidrag eller fri lokal. Med stöd från det allmänna avses naturligtvis inte att det allmänna köper tjänester av bibliotek, museer och arkiv. Det torde förekomma att verksamhet bedrivs med kommersiellt syfte, men av någon anledning ges ett tillfälligt stöd. Ett sådant tillfälligt stöd skall inte direkt leda till att verksamheten undantas från skatteplikt.»

Museumsvirksomhet som drives på mer kommersiell basis ble fra samme tidspunkt avgiftspliktig med en sats på 6 pst., jf. ML kapittel 7 § 1. I forarbeidene til endringen, proposisjon 1996/97:10 avsnitt 6.3.3, viste man til at lav sats i henhold til EUs merverdiavgiftsdirektiv kan innføres på slik virksomhet (dagens merverdiavgiftsdirektiv artikkel 98 nr. 2 jf. vedlegg III). Det ble bemerket at en innføring av lav sats på området kun vil medføre små økonomiske forskjeller for de næringsdrivende. For kommersiell museumsvirksomhet ville innføringen av lav sats, på grunn av retten til fradrag for inngående avgift, medføre en viss økonomisk fordel, se proposisjon 1996/97:10 avsnitt 10.

Begrepet museum er ikke klarlagt i forarbeidene, men man uttaler at avgrensningen må søkes i hva man i dagliglivet mener med museum. I praksis beskrives museum som en systematisk og ordnet samling av teknisk, kulturhistorisk, kunstnerisk eller naturvitenskapelig art som vises for allmennheten. Ifølge praksis blir visninger i grotter og kommunehus ikke ansett som omfattet av unntaket for museum, mens adgang til et slott og en herregård samt utstilling av fotografier omfattes.

Unntaket omfatter inngangsbilletter og guideavgifter, men ikke konservatoriarbeid, 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 program og kataloger er unntatt dersom adgangen til selve museet er unntatt, jf. ML kapittel 3 § 18.

Den største utfordringen ved praktiseringen av bestemmelsen har vært om en virksomhet kan anses som museum eller ikke. Dette har sammenheng med at begrepet ikke har noen tydelige «yttergrenser» og derfor i mange tilfeller vil være vanskelig å avgrense. Såkalte «science center» faller eksempelvis utenfor området for den lave satsen. Diverse utstillere omfattes heller ikke av bestemmelsen selv om de har mange likhetstrekk med museum. Man har dermed også her fått press på bestemmelsen fra næringsdrivende som driver lignende virksomhet og som mener seg konkurransemessig forskjellsbehandlet av lovverket.

I SOU 2005:57 peker man på at en fjerning av den lave satsen for museer som ikke er unntatt, vil medføre at man slipper tidligere nevnte avgrensingsproblemer. Et alternativ kan imidlertid være at det gis en bedre definisjon av hva som menes med museum.

7.3.2.7 Bibliotekvirksomhet

ML kapittel 3 § 11 unntar omsetning av bibliotek-tjenester, herunder bøker, tidsskrifter, aviser, lyd og bildeopptak, dersom virksomheten drives eller til en viss grad støttes av det offentlige. Før 1. januar 1997 var omsetning fra biblioteker i sin helhet unntatt fra avgiftsplikt, og de deler av unntaket som er tillatt etter EUs merverdiavgiftsdirektiv artikkel 132 nr. 1 bokstav n fant man ingen grunn til ikke å videreføre.

Den offentlige støtten må til enhver tid utgjøre minst 10 pst. av de samlede inntekter for at bibliotekvirksomheten skal være omfattet av unntaket. At virksomheten faller inn under unntaket selv i tilfeller hvor støtten kun er 10 pst., har sammenheng med at disse virksomhetene uansett i svært liten grad drives på kommersiell basis. Det ble dermed ansett som uproblematisk at slike virksomheter falt innenfor unntaket selv om man kun mottok begrenset offentlig støtte, se også avsnitt 7.3.2.6.

Unntaket omfatter både utlån og utleie av bøker mv. og eventuelle avgifter i sammenheng med denne ytelsen, f.eks. årsavgifter, bestillingsavgifter mv. Avgift for forsinkede eller mistede bøker skal heller ikke avgiftsberegnes. Det foreligger i disse siste tilfellene ikke en ytelse av tjeneste mot vederlag, slik at man uansett ikke faller innenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Også kopier som stilles til rådighet av virksomheten omfattes av unntaket. Omsetning av bibliotekets egne program og kataloger er unntatt etter ML kapittel 3 § 18.

For kommersiell virksomhet som ikke omfattes av unntaket, er satsen 6 pst., jf. ML kapittel 7 § 1.

Den avgiftsmessige status for bibliotekvirksomhet har ikke medført vanskelige avgrensings-spørsmål i praksis.

7.3.2.8 Arkivvirksomhet

På enkelte vilkår er omsetning av diverse tjenester fra arkiv utenfor avgiftsområdet, jf. ML 3 kap 11 § 3 p. Unntaket gjelder oppbevaring av dokumenter og opplysninger om disse. Det er også her en forutsetning at støtte til en viss grad mottas fra det offentlige. Oppdragsvirksomhet som består i eksempel-

vis bearbeidning av arkivets material omfattes ikke av bestemmelsen. Dette er tjenester som må avgiftsberegnes med 25 pst. Det samme gjelder i tilfelle hvor arkivet ikke eller kun i liten grad mottar offentlig støtte.

Det er også på dette området få avgiftsmessige spørsmål.

7.3.2.9 Undervisning innenfor kulturområdet

Etter ML kapittel 3 § 11 er offentlig undervisning med kulturelt innhold unntatt, eksempelvis kommunale kultur- og musikkskoler. Drives denne virksomheten på kommersiell basis, skal vederlaget avgiftsberegnes med 25 pst.

7.3.2.10 Massemedieområdet

I svensk rett gjøres det unntak for omsetning av visse varer og tjenester som har tilknytning til kultursektoren, såkalt unntak innenfor «Massemedieområdet», se ML kapittel 3 §§ 12 til 20. Dette gjelder f.eks. medlemsblad til foreningens medlemmer, publikasjoner til ansatte, statlige radio- og TV-sendinger, diverse programmer og kataloger mv. Unntakene gjelder omsetningen av disse publikasjonene, men kan også gjelde trykkingen eller annen frambringelse og annonseringen/reklamen i publikasjonen. Aviser omfattes ikke av unntaket og er dermed avgiftspliktig med lav sats.

7.3.2.11 Kino- og filmbransjen

Det tidligere unntaket for framstilling mv. av kinematografisk film ble opphevet med virkning fra 1. januar 1997. Dette hadde sammenheng med at et slikt unntak ikke var i tråd med EUs merverdiavgiftsdirektivet og at man ville unngå kumulative effekter som en følge av at typiske anskaffelser til filmproduksjon ble avgiftspliktige fra samme tidspunkt, eksempelvis omsetning av opphavsrettighet og omsetning av rett til lyd- og bildeopptak av kunstnerisk fremføring. Den kumulative effekten hadde i motsatt fall oppstått når filmprodusenten kjøper inn slike avgiftspliktige tjenester, f.eks. redigerings tjenester, som ikke kan fradragføres, for deretter å selge filmrettigheten uten merverdiavgift til avgiftspliktig virksomhet, f.eks. et privat TV-selskap.

Avgiftsplikt på kinoforestillinger ble innført i 1996. Avgiftsplikten ble begrunnet med at et slikt unntak ikke var forenelig med EUs merverdiavgiftsdirektiv, se proposisjon 1995/96:191. Ved en innføring av lav sats regnet man med at avgiftsplik-

ten, på grunn av fradragretten, ville bli kostnadsnøytral for de næringsdrivende kinematografene.

7.3.3 Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet

I Sverige foreligger det en avgiftsmessig todeling ved omsetning av idrettsrelaterte tjenester avhengig av hvem det er som omsetter tjenestene. Ifølge ML kapittel 3 § 11 a skal det ikke beregnes avgift ved adgang til idrettsarrangement og ved rett til å utøve idrettsaktiviteter. Dette gjelder også tjenester som har en umiddelbar sammenheng med utøving av idrettsaktiviteten når de tilbys av den som yter selve hovedaktiviteten. Det er imidlertid en forutsetning for unntaket at tjenestene omsettes av staten, kommunen eller en allmennyttig forening som ikke anses som næringsdrivende.

Fram til 1. januar 1997 var inngangsbilletter ikke særskilt unntatt, og det skulle derfor i prinsippet beregnes avgift av inngangspengene. Det var imidlertid særregler for ideelle og allmennyttige organisasjoner som gjorde at denne omsetningen i realiteten var utenfor avgiftsområdet. Rett til å utøve idrettsaktiviteter var fram til samme tidspunkt unntatt som utleie av fast eiendom. Man leiet et lokale som man tok i bruk for å utøve idrettsaktiviteten og utleien kunne beregnes uten avgift som unntatt utleie av fast eiendom. Også rett til å benytte sportsutstyr i forbindelse med utleien av lokalet ble innfortolket i dette unntaket. Unntaket for utleie av fast eiendom gjaldt uavhengig av hvem som tilbød tjenesten, og omfattet således både offentlig og privat virksomhet.

I proposisjon 1996/97:10 avsnitt 7.3 ble det vist til at man etter EUs (nåværende) merverdiavgiftsdirektiv artikkel 132 nr. 1 bokstav m og en vedtatt overgangsordning kan holde idrettsområdet utenfor avgiftsplikten bare dersom omsetningen ikke gjøres av kommersiell virksomhet. Fra 1. januar 1997 skal derfor omsetning av retten til å utøve idrett og adgang til idrettsarrangement avgiftsbellegges med 6 pst. dersom tjenestene tilbys av kommersielle aktører, se ML kapittel 7 § 1. Ved kommersiell drift er således omsetningen avgiftspliktig i motsetning til drift gjennom offentlige organer og allmennyttige foreninger som ikke drives i næring. Den reduserte satsen for de kommersielle aktørene var motivert av et ønske om å ikke innføre full sats på omsetning fra relativt få kommersielle aktører, slik at man ville hindre en ytterligere grensdragning mellom kommersielle og ikke-kommersielle virksomhet. Det ble også vist til at EUs merverdiavgiftsdirektiv åpnet for adgang til å beregne avgift fra kommersielle aktører med lav sats. I til-

legg ville opprettholdelse av et unntak i realiteten ha medført et økonomisk tap for bransjen, se proposisjon 1996/97:10 avsnitt 7.3. 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 full fradragsrett for anskaffelser til virksomheten. I praksis har det derfor vist seg at unntatte idrettslag har dannet egne aksjeselskap for å komme inn under den lave satsen med tilhørende fradragsrett. Et eksempel på hvordan en golfklubb (forening) kan innrette seg med tanke på merverdiavgiften er presentert i boks 7.1.

Selve avgrensningen av idrettsbegrepet er den samme uavhengig av om omsetningen er unntatt eller om det skal beregnes lav sats. Ved bedømmingen 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 det ble ved innføringen av den lave satsen uttalt at det ville oppstå en mengde avgrensningsproblemer for hva som kan anses som idrett, se proposisjon 1996/97:10 avsnitt 7.3. Avgrensningen ble derfor i stor grad overlatt til praksis. Styrketrening, jazzdans, aerobic og ulike former for kampsport er aktiviteter som ifølge svensk forvaltningspraksis er bedømt som idrett. Aktiviteter som har til hensikt å øke deltakernes mentale velbehag er imidlertid ikke blitt ansett som idrett. Heller ikke aktiviteter som har andre hensikter enn mosjon eller konkurransen omfattes, 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 konkurransen 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 anses som omfattet av unntaket eller den lave satsen dersom de ytes av den som omsetter idrettstjenesten. Dette gjelder utleie av ulikt sportsutstyr og redskap som brukes ved utøvingen av idrettsaktiviteten, eksempelvis utleie av badedrakter, racketer mv. Dette unntaket skal tolkes snevert. Utleie som foregår i direkte konkurranse med andre utleiere omfattes derfor ikke, f.eks. utleie av ski i en slalombakke. Kost, losji og reiser vil heller ikke omfattes av unntaket selv om de er knyttet til en idrettsaktivitet. Denne omsetningen må derfor trekkes ut og avgiftsberegnes med 25 pst., dersom man både

omsetter slike tjenester og tjenester som gjelder idrett. Videre er det kun tjenester som omfattes av unntaket. Omsettes varer i forbindelse med idrettsaktiviteten, vil omsetningen være avgiftspliktig med full sats selv om omsetningen skjer i umiddelbar sammenheng med idrettsaktiviteten.

Den tidligere fortolkningen om at rett til å benytte et lokale for å utøve idrettsaktivitet skulle omfattes av unntaket for utleie av fast eiendom ble i proposisjon 1996/97:10 ansett å være i strid med EU-regelverket. Slik omsetning måtte derfor unntas særskilt, noe som medførte at man innfortolker denne utleien i unntaket i ML kapittel 3 § 11 a som rett til å utøve idrettsaktivitet. Som omsetning av idrettsaktiviteter anses derfor 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.

Avgrensningen av unntaket og grensene mot den lave satsen har i praksis vist seg vanskelig å håndheve. Det er for det første spørsmål om hvilke aktiviteter som i det hele tatt skal regnes som idrett. Det er også i enkelte tilfeller et problem å avgjøre om aktiviteten omfattes av unntaket eller av den lave satsen. I SOU 2005:57 er man derfor inne på tanken om å oppheve den lave satsen eller eventuelt å innskrenke området for hva som kan anses som idrett.

7.3.4 Særlige merverdiavgiftsregler for frivillig sektor

7.3.4.1 Begrepsbruk

I Sverige taler man om «ideell virksomhet» og ikke «frivillig virksomhet». Kjennetegnet på en ideell virksomhet er imidlertid dens frivillige karakter, og innholdet i de to begrepene er derfor tilnærmet det samme.

De ideelle foreningene kan deles i to hovedgrupper. Den ene gruppen er foreninger som fremmer et annet formål enn medlemmenes økonomiske interesse, eksempelvis idrettsforeninger, foreninger for religionsutøvelse og foreninger som driver politisk virksomhet. Slike ideelle foreninger vil likevel kunne drive kommersiell virksomhet, som f.eks. salg av varer, uten å miste sin status som ideell. Den andre gruppen av ideelle foreninger er foreninger som har til formål å fremme medlemmenes økonomiske interesse. Disse foreningene

Boks 7.1 Eksempel på hvordan en golfklubb kan organisere sin virksomhet med tanke på merverdiavgiften

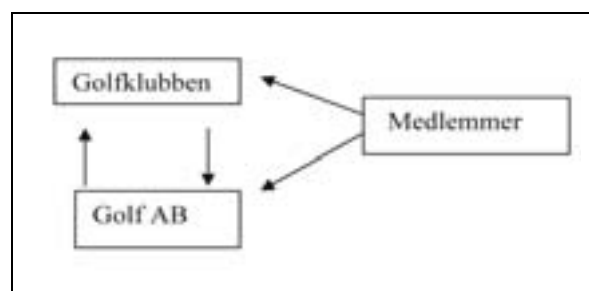
Tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter er unntatt fra merverdiavgift i tilfeller hvor tjenestene tilbys av en allmenntilgjengelig ideell idrettsforening. En golfklubb som driver sin virksomhet som en allmenntilgjengelig ideell forening skal derfor ikke beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning. Motstykket er at klubben ikke kan fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til oppføring og drift av golfbane mv. Siden det å drive en golfvirksomhet i mange tilfeller er forbundet med store utgifter knyttet både til investeringer i bane og anlegg samt ved driften, vil ofte merverdiavgiften som påløper ved kjøp av varer og tjenester utgjøre en stor kostnad for klubben på grunn av den manglende fradragsretten. Dersom idrettstjenestene tilbys kommersielt eksempelvis gjennom et aksjeselskap vil det derimot foreligge merverdiavgiftsplikt med redusert sats på 6 pst. med tilhørende fradragsrett. Ved å danne et eget aksjeselskap som står for driften av golfbanen vil man gjennom fradragsretten fjerne merverdiavgiften som en kostnad. I figuren er illustrert hvordan en golfklubb kan organisere sin virksomhet med tanke på merverdiavgiften. Pilene mellom klubben, aksjeselskapet og medlemmene av klubben skal angi den omsetning som skjer mellom subjektene.

I eksemplet er det klubben som eier golfanlegget. Anlegget leies imidlertid ut til aksjeselskapet. Klubben kan la seg frivillig registrere for utleie av fast eiendom. Dette betyr at klubben vil drive både en ikke-avgiftspliktig virksomhet (ideell virksomhet som består i opplæring, kurs, turneringer mv) og en avgiftspliktig virksomhet (utleie av fast eiendom). Klubben vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser som knytter seg til den del som består i utleie av golfanlegget. Siden det er klubben som driver den ideelle virksomheten må klubben leie banen av aksjeselskapet ved opplæring, kurs, turneringer mv. (dette anses som en separat omsetning). Den merverdiavgift som påløper ved denne leien er ikke fradragsberettiget på klubbens hånd siden den knytter seg til den ideelle delen av klubbens virksomhet. Når det gjelder inntektene som klubben mottar skal det beregnes utgående merverdiavgift med en sats på 25 pst. for vederlaget som oppkreves for utleien av golfanlegget til aksjeselskapet. For øvrig skal ikke klubben beregne utgående merverdiavgift på sine inntekter. Dette gjelder også den medlemsavgift som klubben fakturerer til sine medlemmer.

I eksemplet er det aksjeselskapet som står for driften av golfanlegget, dvs. at det er aksjeselskapet som omsetter idrettstjenester (alt utenom den ideelle virksomheten som skjer i regi av golfklubben). Dette betyr at aksjeselskapet skal beregne utgående merverdiavgift av alle sine inntekter. Den lave satsen på 6 pst. skal benyttes ved omsetning av idrettstjenester, dvs. at inntektene fra bl. a. spilleavgifter fra klubbens medlemmer og greenfee-gjester skal beskattes med den lave satsen. Reklame- og sponsorinntekter skal beskattes med den ordinære satsen på 25 pst. Samtidig vil aksjeselskapet oppnå fradrag for all inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til virksomheten, eksempelvis ved innkjøp av maskiner, gressklippere og gressfrø. Den merverdiavgiften som påløper ved leien av golfbanen er på tilsvarende måte fradragsberettiget.

En slik organisering av golfvirksomheten vil innebære at golfklubben kan redusere sine merverdiavgiftskostnader ved at kostnadene til driften av golfanlegget henføres til virksomheten i aksjeselskapet. Dessuten vil golfklubben gjennom ordningen med frivillig registrering for utleie av golfanlegget oppnå fradragsrett for oppføringskostnadene av golfanlegget.

I eksemplet er det utelukkende sett på hvilke konsekvenser en organisering kan få for merverdiavgiften. Ved spørsmålet om en skal etablere et eget aksjeselskap vil det imidlertid være flere andre faktorer som også må vurderes, bl. a. av bedriftsøkonomisk art. Disse er ikke drøftet her. Et spørsmål som også bør vurderes ved en slik omorganisering er hvorvidt dette gjør at virksomheten i golfklubben ikke lenger kan anses for å være en allmenntilgjengelig ideell idrettsforening.



Figur 7.1

Kilde: Dette eksemplet bygger til dels på Bolagisering av Golfverksamhet – En handledning för golfklubben vid utredning om delar av klubbens verksamhet skall bolagiseras (av Ernst & Young i samarbeide med Svenska Golfbundet).

anses som ideelle kun hvis de ikke fremmer dette formålet gjennom å drive økonomisk virksomhet. Eksempler på foreninger som har som formål å fremme medlemmenes interesse, men som ikke driver økonomisk virksomhet, er fagforeninger og bransjeorganisasjoner.

7.3.4.2 Hovedregel – merverdiavgiftsplikt

I utgangspunktet gjelder det ingen særskilte merverdiavgiftsregler for ideelle foreninger. Disse vil omfattes av merverdiavgiftssystemet dersom de generelle vilkårene for dette er oppfylt.

For at en virksomhet skal omfattes av det svenske merverdiavgiftssystemet kreves det at denne driver omsetning av avgiftspliktige varer eller tjenester i «yrkesmessig» virksomhet. Merverdiavgiftspliktig er alle de varer og tjenester som ikke er unntatt etter ML kapittel 3. Vurderingen av om det foreligger en «yrkesmessig» virksomhet i merverdiavgiftsrettslig forstand er i ML kapittel 4 § 1 knyttet opp til om den samme virksomheten utgjør «næringsverksamhet» i inntektskattelagen (IL). En slik næringsvirksomhet kjennetegnes ved selvstendighet, varighet og at det foreligger et overskuddsformål. Vilåret om overskuddsformål er i praksis ikke blitt tolket strengt, og mange ideelle foreninger vil derfor i utgangspunktet oppfylle kravet til «næringsverksamhet» i IL og dermed til «yrkesmessighet» i ML.

Dersom også de øvrige vilkårene 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

7.3.4.3 Unntak

Dersom en ideell forening også anses som «allmennyttig» gjelder det imidlertid 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. Det er altså også her en kobling mellom merværdesskattelagens og inntektskattelagens regler.

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. I forarbeidene (proposisjon

1976/77:135 side 75) uttales det at det ikke er mulig å gi en eksakt definisjon av begrepet allmennyttig og at begrepets innhold vil endres i takt med samfunnsutviklingen. 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. For det nærmere innholdet av disse vilkårene vises det til avsnitt 4.3.3 i SOU 2002:74 *Merværdesskatt i ett EG-rettslig perspektiv*.

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 på sin omsetning. På den annen side er foreningen avskåret fra å fradragsføre sin inngående merverdiavgift.

Unntaket i ML kapittel 4 § 8 gjelder tilsvarende for registrerte trossamfunn.

Merværdesskattelagens generelle unntak i 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.

I SOU 2002:74 foreslås det å avvike det særskilte unntaket i ML kapittel 4 § 8. Slike virksomheter vil dermed som utgangspunkt måtte avgiftsberegne sin omsetning av varer og tjenester dersom ingen av lovens generelle unntak i kapittel 3 kommer til anvendelse. I utredningen ytres det likevel et ønske om en viss særbehandling av den ideelle sektoren, og det foreslås derfor enkelte særlige unntak for ideelle foreninger som erstatning for det generelle unntaket. Av særlige unntak foreslås det blant annet unntak for omsetning fra visse organisasjoner uten overskuddsformål og dessuten en utvidelse av de unntakene som i dag gjelder for kultur og idrett. Utredningen er ikke blitt fulgt opp av tidligere eller nåværende svensk regjering.

7.3.5 Kompensasjonsordningen for kommunesektoren

I likhet med Norge, se avsnitt 6.2, er det i Sverige innført en ordning utenfor ML som innebærer at kommunene gis kompensasjon for den merverdiavgift som ikke kan fradragsføres i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Regelverket om kompensasjonsordningen er gitt i lag (2005:807) om

ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting og i förordning (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting.

Kompensasjonsordningen er generell i sin utforming og fungerer slik at den enkelte kommune får tilbakebetalt kostnadene ved påløpt merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester som ikke kan fradragsføres etter den svenske merverdiavgiftsloven. Dette vil for det første være merverdiavgift som kan henføres til kommunenes egne virksomheter, eksempelvis renhold, snørydding eller stell av parker for eget behov. For det andre vil det være merverdiavgift som kan henføres til offentlig myndighetsutøvelse, eksempelvis treffe avgjørelser etter plan- og bygningslov. For det tredje vil det være merverdiavgift som kan henføres til ikke-avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester, eksempelvis innen helse- og sosialsektoren. Det er kommuner, landsting, kommunalforbund, bestållersforbund og samordningsforbund som har rett til kompensasjon. Private og ideelle virksomheter er ikke omfattet av ordningen. Ordningen er finansiert av kommunene selv, og formålet er å hindre at merverdiavgiften gir konkurransevridninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

I tillegg til tilbakebetaling av påløpt merverdiavgift ved innkjøp av varer og tjenester, gir kompensasjonsordningen rett til kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester innen områdene helse, tannhelse, sosial omsorg og utdanning, samt ved utleie av bolig til enkelte grupper av beboere. Bakgrunnen for dette er at en privat næringsdrivende som selger en ikke-avgiftspliktig tjeneste til en kommune, ikke kan trekke fra inngående merverdiavgift på sine innkjøp. Merverdiavgiften vil dermed utgjøre en kostnad for den private næringsdrivende, som kan bli veltet over på kommunen ved prising av tjenesten. Om kommunen alternativt produserer tjenesten ved egne ansatte oppnås det kompensasjon for all inngående merverdiavgift gjennom kompensasjonsordningen. Kommunene kan således produsere slike unntatte tjenester til en lavere pris og vil derfor få en konkurransefordel i forhold til private næringsdrivende også for slike tjenester.

Retten til tilbakebetaling gjelder også når kommuner og landsting gir bidrag til private næringsdrivende innen ovennevnte områder. På denne måten skal det kompenseres for den merverdiavgiften som bidragsmottakeren har betalt på sine anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Eksempel på slike bidrag er skolepenger.

Retten til etterbetaling gjelder ikke ved kjøp av kultur- og fritidstjenester eller ved bidragsyting til slik virksomhet.

Kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften beregnes sjablonmessig som 6 pst. av kjøps- eller bidragsbeløpet, eller om en lokalkostnad inngår i dette beløpet, 18 pst. av lokalkostnaden og 5 pst. for den resterende delen. Det foretas en beregning på 18 pst. ved utleie av bolig til eldre beboere samt boliger for funksjonshemmede.

Retten til kompensasjon er begrenset i samme utstrekning som fradragsretten for inngående merverdiavgift er avskåret for næringsdrivende i visse tilfeller. Dette betyr at en kommune bl.a. ikke får kompensert for merverdiavgift som knytter seg til utgifter til bolig, personbiler og representasjon.

Utgiftene til kompensasjonsordningen utbetales av staten via statsbudsjettet. Det er imidlertid kommunene og landstingene selv som finansierer ordningen ved at det generelle statsbidraget til kommunene og landstingene er redusert tilsvarende.

For en nærmere beskrivelse av kompensasjonsordningen i Sverige vises det til lovens forarbeider, se Prop. 2005/06: 7. Det vises videre til avsnitt 8.3.2 i NOU 2003: 3, hvor det er gitt en relativt omfattende beskrivelse av ordningen som gjaldt den gang (Kommunkontosystemet). Dagens kompensasjonsordning, som avløste Kommunkontosystemet fra 1. januar 2006, medførte først og fremst endringer som knyttet seg til gjennomføringen av finansieringen. Innføringen av dagens ordning innebar således bl.a. ingen endringer med tanke på hva som kompenseres.

7.4 Dansk rett

7.4.1 Innledning

I Danmark ble merverdiavgiftssystemet innført i juli 1967 ved lov 31. mars 1967. Avgiftsplikten var da generell ved omsetning av varer. Ved omsetning av tjenester var avgiftsplikten begrenset til de tjenesteytelser som var særskilt oppregnet i loven.

Danmark ble medlem av EF 1. januar 1973, og i 1978 ble det foretatt en omlegging av det danske merverdiavgiftssystemet for å bringe reglene mer i overensstemmelse med EFs sjette avgiftsdirektiv av 17. mai 1977. Omleggingen innebar at også avgiftsplikten på omsetning av tjenester ble gjort generell slik som på omsetning av varer. Ved lov nr. 375 av 18. mai 1994 ble det gjennomført en revisjon av den danske merverdiavgiftsloven. Ifølge forarbeidene var hovedhensikten med en ny lov å bringe denne mer i samsvar med systematikken og

terminologien i EUs regelverk på området. Revisjonen innebar ingen vesentlige materielle endringer med hensyn til avgiftspliktens område.

I samsvar med EUs merverdiavgiftsdirektiv er som nevnt all omsetning av varer og tjenester i utgangspunktet avgiftspliktig, jf § 4. Avgift skal likevel ikke beregnes dersom omsetningen ikke årlig overstiger 50 000 kroner, jf. § 49. Omsetning av en rekke tjenester og noen varer er imidlertid unntatt fra merverdiavgiftsområdet, jf. § 13. Dette betyr at det ikke skal beregnes utgående avgift ved omsetning av slike tjenester, og at det heller ikke gis fradrag for inngående avgift ved anskaffelser til slik virksomhet. De tjenester som er unntatt er i hovedsak de tjenester som i henhold til EUs merverdiavgiftsdirektiv skal eller kan unntas fra avgiftsplikten. Som eksempel kan nevnes personbefordring, undervisning, visse ytelser fra organisasjoner og foreninger til medlemmene, enkelte idrettsaktiviteter og idrettsarrangementer, og visse tjenester innen kulturområdet. Unntakene som gjelder på kultur og idrettsektoren samt for frivillig virksomhet blir nærmere omtalt nedenfor.

Dersom man ser bort fra enkelte varer og tjenester som er fritatt (nullsats), er det danske merverdiavgiftssystemet basert på én avgiftssats for all merverdiavgiftspliktig omsetning av varer og tjenester. Satsen er 25 pst., jf. § 33.

7.4.2 Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og underholdningsområdet

7.4.2.1 Kunstnerisk virksomhet

Den danske merverdiavgiftsloven § 13 nr. 7 unntar forfatter- og komponistvirksomhet samt annen kunstnerisk virksomhet. Bestemmelsen unntar diverse utøvende kunstners vederlag, bl. a. en forfatters salg av artikler, manuskript, lærebøker mv. og en komponists omsetning av musikkverk. Unntaket er tillatt etter EUs merverdiavgiftsdirektiv artikkel 371, jf. vedlegg X del B, som angir at medlemslandene i en overgangsperiode kan unnta bl. a. tjenester levert av forfattere og kunstnere, herunder utøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale yrker.

I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at tjenester som omfattes av unntaket er aktivitet med lysskulpturer/lyssetting, tegnere, musikere, foredragsvirksomhet, diskjockeyer og oversettere når det er tale om en kunstnerisk skapende arbeid. Også journalistisk arbeide omfattes av unntaket i den grad journalisten har redaksjonell frihet og skal prestere en individuell, selvstendig, skapende innsats som har en viss originalitet. Utsmykkingsarbeid, oversettelse av teknisk og kommersielt

arbeide, layout og konsulentarbeid er derimot avgiftspliktig.

Omsetning av kunstverk reguleres ikke av § 13 nr. 7. Kunstneres og deres arvingers salg av kunstverk kan omsettes uten avgift dersom salget verken i inneværende år eller i det foregående kalenderår overstiger 300 000 kroner, se § 49 nr. 2. I de tilfellene kunstnere og deres arvinger skal beregne avgift kan beregningsgrunnlaget settes til 20 pst. av omsetningsverdien se § 30 nr. 3. Formidling av salg av kunstverk er avgiftspliktig etter de alminnelige regler.

7.4.2.2 Inngangspenger m.m. til kulturelle aktiviteter

Den danske merverdiavgiftsloven § 13 nr. 6 unntar omsetning av såkalte kulturelle aktiviteter, herunder bibliotek, museer, zoologiske hager og lignende. Unntaket omfatter også levering av varer og tjenester i nær tilknytning til dette, noe som er begrunnet med at man ikke ønsker at hovedaktiviteten skal bli uforholdsmessig dyr fordi tilknyttede varer og tjenester er merverdiavgiftspliktige. Bestemmelsen samsvarer med EUs merverdiavgiftsdirektiv artikkel 132 nr. 1 bokstav n.

I bestemmelsen er det særskilt nevnt at unntaket ikke omfatter radio- og fjernsynsutsendelse, kino- og teaterforestillinger, konserter og lignende. Den mer fornøylespregede delen av kulturlivet er således gjort avgiftspliktig.

I motsetning til § 13 nr. 7, som unntar de utøvende kunstnerne, unntar § 13 nr. 6 arrangørene. Hvis en musiker engasjeres til en konsert, vil musikerens honorar være unntatt etter § 13 nr. 7. Arrangøren av konserten, som ikke er omfattet av unntaket i § 13 nr. 6, skal derimot beregne merverdiavgift av inngangspengene. Dersom musikeren selv står som arrangør, skal musikeren beregne merverdiavgift av inngangspengene.

Unntaket i § 13 nr. 6 gjelder ikke bare inngangsbilletten til arrangementene, men også salg av kataloger, fotografier mv, dersom salgsprisen ikke overstiger omkostningene ved framstillingen. Disse siste ytelsene anses å ha en nær tilknytning til arrangementet slik at omsetningen unntas selv om det er vareleveranser. Det er imidlertid i EU-domstolen og senere i dansk rett lagt til grunn at unntaket for varer og tjenester i nær tilknytning til den kulturelle aktiviteten skal tolkes innskrenkende.

I praksis er det lagt til grunn at adgang til akvarium og blomsterparker omfattes av unntaket. Det er også lagt til grunn at inngangsbillett til en omvisning på en herregårds museumsstuer og -saler er

unntatt avgiftsplikt, selv om det er mulighet for å kjøpe enkelte av de utstilte møblene og kunstgjenstandene. Som avgiftspliktige aktiviteter kan nevnes oppvisninger av forskjellig slag, herunder kunstsøkypoppvisning og flyshow. Det skal også beregnes merverdiavgift på inngangsbilletten til fornøylesparker, herunder badeland, tivoli, mini-golf og spillehaller.

Ved omsetning av felles inngangsbillett til arrangement hvor det utøves både unntatt og avgiftspliktig aktivitet, eksempelvis museum og fornøylespark, skal det beregnes merverdiavgift på hele beløpet. Dette er i motsetning til i Norge, hvor det i slike tilfeller bare skal beregnes avgift på den delen av inngangsbilletten som knytter seg til den avgiftspliktige delen av arrangementet.

7.4.3 Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet

7.4.3.1 Idrettsaktiviteter

Etter den danske merverdiavgiftsloven § 13 første ledd nr. 5 skal det ikke beregnes avgift ved omsetning av rett til å utøve idrettsaktivitet. Bestemmelsen er utformet etter mønster fra merverdiavgiftslovens artikkel 132 nr. 1 bokstav m, som tillater medlemsstatene å fritta visse former for tjenesteyting i nær tilknytning til utøvelsen av idrett eller fysisk aktivitet, se redegjørelsen i avsnitt 7.2.3.3.

Ved vurderingen av hva som anses som idrett legges det vekt på om det drives en aktivitet som er tilknyttet Dansk Idræts Forbund eller tilsvarende forbund, f.eks. fotball, golf, riding, dykking og hundesport. Treningssentre omfattes også. I praksis er det lagt til grunn at den aktivitet som drives av Danmarks Jægerforbund ikke omfattes av dette unntaket. Det samme gjelder motorsport, bridge og sportsfiske.

Det er en forutsetning for at unntaket skal komme til anvendelse at tjenestene ytes av virksomheter som ikke har gevinst for øye. Unntaket omfatter typisk tilbud fra ikke-kommersielle aktører, slik som idrettsforeningers omsetning av rett til å benytte baner og treningsrom, samt medlemskontingenter til idrettsklubber. Det er kun omsetning av tjenester i nær tilknytning til utøvelse av idrettsaktiviteter som omfattes av unntaket. All varesalg er derfor avgiftspliktig, eksempelvis salg av kioskarer, sportsrekvisita og restaurant- og kafévarer. Vareutleie er også som utgangspunkt avgiftspliktig, men utleie av skap til golfutstyr og utleie av skøyter i forbindelse med utleie av skøytehall blir ansett å ha nær tilknytning til utøvelsen av idretten og kan således faktureres uten merverdiavgift. En idrettsklubbs salg av reklame- og

sponsorrettigheter omfattes ikke av unntaket, og må avgiftsberegnes på vanlig måte. Dette gjelder også omsetning av retten til å benytte fotballspillere.

Kommersiell virksomhet er som sagt ikke omfattet av unntaket. Virksomhet som utdeler overskuddet til eierne vil i utgangspunktet være kommersiell. Ved omsetning av tjenester som gjelder idrett, kan unntak likevel være aktuelt i tilfeller hvor det leies ut fast eiendom, ettersom det ikke skal beregnes avgift ved omsetning og utleie av fast eiendom, se merverdiavgiftsloven § 13 nr. 9. Utleie av et helt anlegg inklusiv bowlingbane eller treningssenter vil således omfattes av dette unntaket.

7.4.3.2 Inngangsbilletter til idrettsarrangement

Det følger av den danske merverdiavgiftsloven § 13 første ledd nr. 5 av at det heller ikke skal beregnes merverdiavgift av billettinntekter ved inngang til idrettsarrangement, herunder fotballkamper, boksekamper, håndballkamper og friidrettsstevner. Dette er et unntak som Danmark er tillatt å videreføre med hjemmel i direktivet artikkel 371, jf. vedlegg X del B nr. 1, se avsnitt 7.2.3.3.

Unntaket gjelder uavhengig av hvem som er arrangør, slik at både kommersielle og ikke-kommersielle aktører omfattes. Unntaket omfatter imidlertid ikke arrangement hvor det deltar profesjonelle idrettsutøvere. I disse tilfellene skal det beregnes avgift på inngangsbilletten. Det er tilstrekkelig at det deltar en profesjonell utøver for at hele arrangementet skal bli merverdiavgiftspliktig. For fotballkamper er det likevel en forutsetning for avgiftsplikt at det er profesjonelle fotballspillere på begge lag. En amatørklubb i eksempelvis håndball må derimot beregne merverdiavgift av inngangsbilletten dersom det deltar profesjonelle spillere hos motstanderen. Det samme gjelder for landskamper som arrangeres av et særforbund.

Som profesjonelle regnes en person som dyrker den aktuelle idretten som sitt erverv og har en viss størrelse på inntekten. Utøvere som på fritidsbasis har mindre inntekter fra sportsutøvelse anses derfor ikke for å være profesjonell. Det forhold at en utøver mottar sponsorbidrag eller reklameinntekter i forbindelse med sin sport, innebærer heller ikke i seg selv at utøveren anses som profesjonell.

Det kreves ikke at den profesjonelle utøveren mottar særskilt vederlag for deltagelsen i arrangementet for at selve arrangementet skal bli avgiftspliktig. Deltager de profesjonelle sportsutøverne derimot uten noen form for vederlag eller mulighet

for å oppnå vederlag, kan likevel inngangsbilletten i enkeltstående tilfeller ikke være merverdiavgiftspliktig.

Hvis det skal beregnes merverdiavgift på inngangsbilletten, skal det også beregnes merverdiavgift av start- og deltagergebyrer og lignende i forbindelse med arrangementet. Dette innebærer likevel ikke at det automatisk skal beregnes merverdiavgift av arrangørens andre sportsaktiviteter. Hvis disse aktivitetene er unntatt, vil de fortsatt være unntatt selv om det skal beregnes merverdiavgift av inngangsbilletten til enkelte av idrettsklubbens arrangementer.

7.4.4 Særlige merverdiavgiftsregler for frivillig sektor

7.4.4.1 Generelt

Også i dansk merverdiavgiftsrett gjelder det på området for frivillig virksomhet flere unntak fra de generelle merverdiavgiftsreglene. Unntakene innebærer som i norsk rett at det ikke skal beregnes utgående avgift ved omsetningen og at det heller ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift knyttet til anskaffelser i forbindelse med slik omsetning. Nedenfor følger en redegjørelse for disse unntakene.

7.4.4.2 Omsetning fra «velgørende og almennyttige foreninger»

Den danske merverdiavgiftsloven § 13 første ledd nr. 22 unntar fra avgiftsplikt varer og tjenester som omsettes fra «velgørende og almennyttige foreninger» i forbindelse med aktiviteter som ligger innenfor foreningens formål. Unntaket trådte i kraft 1. juli 2002 og innebærer et generelt unntak for omsetning i forbindelse med slike foreningers aktiviteter. Før dette tidspunkt var velgørende og almennyttige foreninger i stor utstrekning merverdiavgiftspliktig for sin omsetning. Enkelte typer omsetning kunne likevel være unntatt med hjemmel i andre bestemmelser i loven, f.eks. § 13 første ledd nr. 5 om omsetning i forbindelse med idrett, se avsnitt 7.4.3. Unntak kunne også følge av § 13 første ledd nr. 18 om omsetning i forbindelse med «velgørende arrangementer», se avsnitt 7.4.4.3, men sistnevnte er imidlertid begrenset blant annet i forhold til varigheten og antallet av arrangementer som det årlig kan gis fritak for. Fritaket er ikke obligatorisk for foreninger som er registrert i det danske merverdiavgiftsmanntallet. En velgørende eller almennyttig forening kan således velge om

denne skal være registrert eller omfattet av unntaket.

Det er ikke mulig å gi en uttømmende beskrivelse av hva som anses som en «velgørende eller almennyttig forening». En avgrensning av begrepet vil derfor måtte skje ut fra en sammenstilling av de typetilfellene som er behandlet i praksis. Eksempler på foreninger som omfattes av unntaket er foreninger som driver amatøriddrettsarbeid, sykdomsbekjempelse, forebyggende barne- og ungdomsarbeid., u-landshjelp og kirkelig arbeid.

Det er kun omsetning i forbindelse med aktiviteter som ligger innenfor foreningens formål som omfattes av unntaket. Aktiviteter som i praksis anses å være omfattet er slike aktiviteter som framgår direkte av foreningens formål, aktiviteter som er nært knyttet til dette formålet og andre aktiviteter som typisk benyttes i forbindelse med allmennyttig arbeid. Til illustrasjon kan nevnes at en idrettsforenings primære formål er å dyrke idrett. Salg av mat- og drikkevarer, jakkemerker, håndklær osv. i forbindelse med et idrettsstevne, klubbkamp eller lignende klubbaktiviteter vil være aktiviteter i tilknytning til foreningens formål og vil dermed være omfattet av unntaket. Tilsvarende vil omsetning av sponsorrettigheter og dessuten annonseplass i klubbavis/kampprogram være omfattet av unntaket. Det er altså ikke bare særlige arrangementer og lignende som er omfattet av unntaket. Unntaket omfatter også foreningens daglige aktiviteter.

Som eksempel på aktiviteter som ikke har vært regnet som tilknyttet til idrettsforeningens formål og som heller ikke har vært ansett som en aktivitet som typisk benyttes i allmennyttig arbeid, er salg av kommersielle foredrags- eller kursvirksomhetstjenester. Det samme gjelder omsetning i form av utdeling av telefonkataloger eller andre arbeidsytelser som rengjøring, snørydding eller gressklipping. Heller ikke slike aktiviteter antas å være tilstrekkelig knyttet til idrettsforeningens formål eller å utgjøre en tjeneste som typisk benyttes i allmennyttig arbeid.

For at unntaket skal komme til anvendelse stilles det videre opp et vilkår om at overskuddet fra omsetningen benyttes til å tilgodese foreningens allmennyttige formål. Det er bredden i overskuddets anvendelse som er avgjørende for om dette vilkåret anses oppfylt. Overskuddet skal med andre ord komme en videre krets av personer til gode. Endelig oppstilles det et krav om at et unntak ikke må føre til konkurransevridninger i forhold til andre aktører som ikke nyter godt av det samme unntaket.

7.4.4.3 Omsetning fra «velgjørende arrangementer»

Den danske merverdiavgiftsloven § 13 første ledd nr. 18 unntar fra avgiftsplikt slik omsetning av varer og tjenester som skjer i forbindelse med velgjørende arrangementer. Bestemmelsen har sin bakgrunn i merverdiavgiftdirektivet artikkel 132 nr. 1 bokstav o.

Som «velgjørende arrangement» anses arrangementer av kortere varighet der overskuddet fullt ut går til et velgjørende eller på annen måte allmennyttig formål. Et velgjørende eller allmennyttig formål vil f.eks. kunne være amatøridrettsarbeid, sykdomsbekjempelse, u-landshjelp eller kirkearbeid. Arrangementer som arrangeres til fordel for Dansk Flygtningehjelp, Røde Kors, Redd Barna, KFUM og KFUK kan dermed være unntatt fra merverdiavgift. Unntak vil også kunne gis for arrangementer der overskuddet skal benyttes til oppføring og drift av bygninger til velgjørende eller på annen måte allmennyttige formål, som f.eks. kirker, idrettshaller eller speiderhytter. Etter fast praksis anses løpende drift av forsamlingshus, kulturhus, lokalradioer og lignende ikke for velgjørende. Et velgjørende arrangement vil etter dansk praksis f.eks. kunne være basarer, konserter eller karneval.

Arrangementet må være av kortere varighet og dessuten ikke arrangeres for ofte for at unntaket skal kommet til anvendelse. Det er fastsatt nærmere regler om begrensninger i varighet og hyppighet. Reglene om varighet innebærer f.eks. at det, uansett anvendelse av overskudd, ikke kan oppnås unntak for løpende salg f.eks. fra permanente loppemarkeder eller butikker.

7.4.4.4 Brukte varer

Den danske merverdiavgiftsloven § 13 første ledd nr. 18 unntar også omsetning fra velgjørende foreninger av innsamlede og brukte varer av ubetydelig verdi. Slike varer kan f.eks. være flasker, papir eller metall. I motsetning til reglene om velgjørende arrangementer er det mulig å oppnå unntak selv om salget av disse varene skjer løpende.

7.4.4.5 Omsetning der vederlaget mottas i form av medlemskontingenter

Den danske merverdiavgiftsloven § 13 første ledd nr. 4 unntar fra merverdiavgiftsplikt foreningers omsetning av tjenester til sine medlemmer dersom vederlaget mottas i form av medlemskontingent. Unntaket omfatter også omsetning av varer med

nær tilknytning til disse tjenestene. Det er et vilkår for unntaket at foreningen ikke driver med gevinst for øye og at foreningens formål er av enten politisk, fagforeningsmessig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheter. Det er videre et vilkår at unntaket ikke innebærer en konkurransevridning i forhold til virksomheter som ikke nyter godt av unntaket.

7.4.4.6 Omsetning fra gjenbruksbutikker

Den danske merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 19 unntar omsetning av varer som skjer fra gjenbruksbutikker. En gjenbruksbutikk kjennetegnes ved at den utelukkende selger brukte varer som er mottatt som gave. Dersom butikken også forhandler nye varer eller varer som butikken har innkjøpt (betalt for), skal omsetningen som utgangspunkt avgiftsberegnes. Det er et vilkår for unntakets anvendelse at overskuddet fra driften utelukkende anvendes til et velgjørende eller på annen måte allmennyttig formål. Videre kreves det for unntaket at gjenbruksbutikken kun benytter ulønnet arbeidskraft i forbindelse med salget av de brukte gjenstandene.

7.4.5 Kompensasjonsordningen for kommunesektoren

I Danmark har man en refusjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet som innebærer at de utgifter kommuner og regioner har til betaling av merverdiavgift ved anskaffelser av varer og tjenester refunderes av staten. På bakgrunn av månedlige innberetninger får kommunene og regionene tilbakebetalt i prinsippet all påløpt merverdiavgift på innkjøpte varer og tjenester som de ikke kan fradragføre i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Refusjonsordningens formål er å oppnå like konkurransevilkår mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Refusjon av merverdiavgiftsutgifter via denne ordningen betyr at den enkelte kommune i valget mellom å utføre oppgavene i egen regi eller ved kjøp av tjenesteytelsene hos eksterne leverandører kan se bort fra den merverdiavgift de betaler ved kjøp av varer og tjenester. Reglene om refusjon følger av lov om konkurransemessig ligestilling mellom kommuners og regioners egenproduksjon og kjøp af ydelser hos eksterne leverandører i relation til utgifter til merverdiavgift mv. samt om Momsfondet, jf. lov nr. 497 av 7. juni 2006. Forskrifter er gitt ved bekendtgørelse om momsrefusjonsordning for kommuner og

regioner, jf. bekendtgørelse nr. 1492 af 14. december 2006.

Refusjonsordningen omfatter ikke bare kommunenes direkte merverdiavgiftsutgifter. Merverdiavgift som indirekte betales av kommuner og regioner via tilskudd- og betalingsordninger refunderes også. Bakgrunnen for dette er at det ikke skal være gunstigere for en kommune å utføre en rekke ikke-avgiftspliktige oppgaver selv sammenlignet med å kjøpe fra andre. Uten slik refusjon ville det f.eks. være rimeligere for en kommune å drive en sportshall selv framfor å gi et tilskudd til privat drift av samme hall. Forskjellen skyldes at kommunen får tilbakebetalt sine utgifter via refusjonsordningen, noe en privat virksomhet ikke gjør. Hvis refusjonen ikke gjaldt tilskudd ville merverdiavgiften medføre at kommunens tilskudd til en privat virksomhet måtte være større enn utgiftene ved tilsvarende kommunal egenproduksjon.

Hvilke indirekte utgifter som refunderes framgår av en positivliste, hvor refusjon skjer etter varierende sjablonsatser. Om et tilskudd eller en betalingsordning skal tas med på listen, avgjøres etter en konkret vurdering som blant annet er basert på om det er en reell risiko for en forskjellsbehandling mellom kommunale og andre aktiviteter innenfor et bestemt område. Hvis risikoen for forskjellsbehandling er liten, kan administrative hensyn tilsi at en aktivitet holdes utenfor refusjonsordningen.

Som nevnt utbetales refusjonen av staten, men det er kommunene og regionene som bærer utgiftene ved at det generelle statstilskuddet til kommunene og regionene reduseres tilsvarende.

For en nærmere beskrivelse av refusjonsordningen vises det til lovforslaget fremmet for Folketinget 29. mars 2006 (Indenrigs- og Sundhedsmin., j.nr. 2005-2481-6). I NOU 2003: 3 er det i avsnitt 8.3.3 gitt en beskrivelse av ordningen som gjaldt den gang (Momsudligningsordningen). Dagens refusjonsordning, som avløste momsudligningsordningen fra 1. januar 2007, medførte først og fremst endringer knyttet til finansieringen.

7.5 New Zealandsk rett

7.5.1 Innledning

New Zealand innførte goods and services tax (GST) fra 1. oktober 1986. GST er en avgift på endelig forbruk av varer og tjenester, og er bygd opp på samme måte som merverdiavgiftssystemene i Norge og EU. Avgiftspliktige skal beregne utgående GST av sin omsetning, samtidig som de har fradragsrett for inngående GST på anskaffelser til denne virksomheten. GST beregnes i alle omset-

ningsledd og kommer endelig til belastning hos et ledd i omsetningskjeden som ikke har fradragsrett. Avgiftssatsen var opprinnelig 10 pst., men ble i 1989 økt til 12,5 pst.

New Zealand er det eneste landet innen OECD-området som gjennom sitt GST-system har en merverdiavgift som omfatter tilnærmet alle varer og tjenester og hvor offentlig sektor også er omfattet av avgiftsplikten. Dette betyr at New Zealand opererer med et bredt avgiftsgrunnlag, hvor i prinsippet alle varer og tjenester skattlegges med samme sats.

Forslag om å innføre GST ble presentert i forbindelse med statsbudsjettet for 1984, og ble fremmet som ledd i en større omlegging av skattesystemet i New Zealand. På område for indirekte beskatning hadde New Zealand før 1986 et «wholesale sales tax system», som var en forbruksavgift på varer. Omsetningsavgiften besto av flere satser som fikk anvendelse på ulike type varer. Omsetningsavgiften omfattet ikke tjenester. Flere varekategorier var også unntatt fra avgiftsplikten. For å sikre statens fremtidige inntekter ble det ansett som nødvendig å innføre en generell forbruksavgift på varer og tjenester. I tillegg var en sentral begrunnelse at et generelt merverdiavgiftssystem, hvor alle varer og tjenester skattlegges med samme sats, i større grad vil hindre vridninger i forbruks- og næringsvalg. Det ble også vektlagt at en slik generell forbruksavgift ville redusere problemet med skjult avgiftsbelastning og kumulasjon.

GST-systemet er nærmere regulert i Goods and Services Tax Act 1985, heretter forkortet til GSTA. Den sentrale bestemmelsen i GSTA er artikkel 8, som fastsetter en generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester som ledd i avgiftspliktig virksomhet i New Zealand. Artikkel 8(1) lyder:

«Subject to this Act, a tax, to be known as goods and services tax, shall be charged in accordance with the provisions of this Act at the rate of [12.5 percent] on the supply (but not including an exempt supply) in New Zealand of goods and services, on or after the 1st day of October 1986, by a registered person in the course or furtherance of a taxable activity carried on by that person, by reference to the value of that supply.»

Bestemmelsen angir flere av grunnbegrepene i GSTA. Hvilken funksjon de enkelte begrepene har når det skal tas stilling om en transaksjon er avgiftspliktig eller ikke er illustrert i figur 7.2.

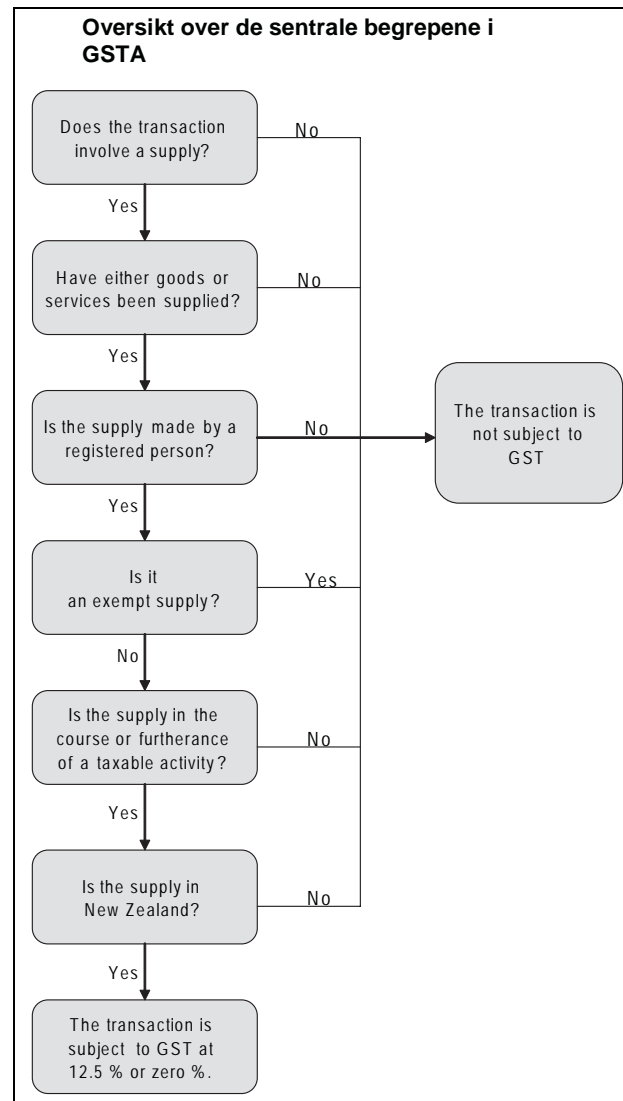
To av de mest sentrale begrepene er uttrykkene «taxable activity» og «supply». Disse to begrepene er kommentert nedenfor.

Begrepet «taxable activity» er nærmere definert i GSTA artikkel 6. Av artikkel 6(1) (a) framgår det at med taxable activity, som på norsk kan oversettes til avgiftspliktig virksomhet, menes enhver aktivitet som utføres kontinuerlig eller regelmessig av enhver person, og som helt eller delvis involverer, eller har til hensikt å involvere, levering av varer og tjenester mot vederlag. I dette ligger et krav om at det må utføres en økonomisk aktivitet av en viss varighet og et visst omfang, og som involverer levering av varer og tjenester mot vederlag. Det kreves imidlertid ikke at den aktuelle aktiviteten har til hensikt å oppnå økonomisk fortjeneste. Dette betyr at begrepet avgiftspliktig virksomhet i GSTA favner vidt, og bl.a. omfatter en rekke frivillige organisasjoner som omsetter varer og tjenester. Begrepet må imidlertid avgrenses mot enkelte aktiviteter, eksempelvis transaksjoner av mer privat art og ansettelsesforhold, se artikkel 6(3) som lister opp aktiviteter som ikke anses som avgiftspliktig virksomhet. Aktiviteter som involverer levering av varer og tjenester som er spesifikt unntatt fra den generelle avgiftsplikten er ikke omfattet av begrepet «taxable activity».

Når det gjelder offentlig virksomhet framgår det av artikkel 6(1) (b) at aktiviteter utført av enhver sentral eller lokal myndighet anses som avgiftspliktig virksomhet. Dette betyr at offentlig virksomhet uten videre anses for å drive avgiftspliktig virksomhet. Bestemmelsen tilsvarer den norske merverdiavgiftsloven § 11 første ledd.

Begrepet «supply» er nærmere definert i GSTA artikkel 5. Bestemmelsen slår fast hva som skal til for at det anses å foreligge omsetning, og dermed avgiftsplikt, ved levering av varer og tjenester. I artikkel 5(1) er dette begrepet angitt til å omfatte «all forms of supply». Hvorvidt kravet til omsetning er oppfylt vil bero på en konkret vurdering i den enkelte sak. Det framgår av rettspraksis at begrepet «supply» dekker de fleste former for transaksjoner, herunder salg, gaver, leie og andre former for levering av varer og tjenester. I tillegg til at domstolene har lagt til grunn en vid forståelse av begrepet «supply» i artikkel 5(1), er det i samme lovbestemmelse foretatt en positiv oppregning av andre tilfeller hvor det skal anses å foreligge omsetning («deemed supplies»). I disse tilfellene fastslår loven at det per definisjon foreligger omsetning. Det er derfor ikke nødvendig å foreta en konkret vurdering av om det foreligger omsetning i det aktuelle tilfellet. Dette innebærer at man i New Zealand opererer med et videre omsetningsbegrep enn hva som er tilfelle i Norge og EU.

Her trekkes fram to av bestemmelsene i GSTA artikkel 5 som angir at det per definisjon foreligger



Figur 7.2 Oversikt over grunnbegrepene i loven om GST og hvilken funksjon disse har ved spørsmålet om en transaksjon er avgiftspliktig eller ikke.

Kilde: Inland Revenue Department, New Zealand: GST: A review. A tax policy discussion (1999), kapittel 2, figur 1.

omsetning. For det første vises det til artikkel 5(6) som fastslår at enhver offentlig myndighet anses for å omsette varer og tjenester når staten betaler for leveringen av ytelsene. Dette betyr bl.a. at det i prinsippet skal beregnes GST ved alle former for transaksjoner mellom offentlige institusjoner som involverer levering av varer og tjenester. Motstykket til dette er at offentlige virksomheter har fradragsrett for inngående GST på anskaffelser til virksomheten.

Videre følger det av artikkel 5(6D) at «any payment in the nature of a grant or subsidy» foretatt av offentlig myndighet skal anses som vederlag for levering av varer og tjenester til den som mottar

bevilgningen eller subsidien. Det er en forutsetning at den som mottar tilskuddet er GST-registrert og at beløpet er gitt i tilknytning til dennes avgiftspliktige virksomhet. Dette betyr f.eks. at en privat barnehage som er GST-registrert og som mottar en bevilgning fra det offentlige i tilknytning til sin avgiftspliktige virksomhet, skal beregne utgående GST av beløpet som mottas. Den offentlige bevilgende myndighet vil på sin side ha fradragrett for inngående GST. Den norske merverdiavgiftsloven har ingen tilsvarende bestemmelse. Ved offentlige overføringer og tilskudd etter det norske systemet vil vurderingen av om det foreligger avgiftspliktig omsetning i første rekke bero på om det foreligger en gjensidig bebyrdende transaksjon mellom partene. Etter GSTA trenger man ikke ta stilling til slike vurderinger.

I New Zealand har man således innført et system der offentlige institusjoner omfattes av GST-området ved tilnærmet alle aktiviteter som involverer vare- og tjenesteproduksjon (med mindre disse etter sin art er særskilt unntatt fra den generelle avgiftsplikten). GST-systemet medfører bl.a. at offentlige myndigheter, foruten når de opererer som tilbydere av varer og tjenester på linje med private, også skal beregne GST ved transaksjoner som innebærer offentlig myndighetsutøvelse. Videre er de pliktig til å beregne GST ved produksjon av varer og tjenester som skal dekke det offentliges eget behov. I dette ligger at bevilgninger til en offentlig enhet, eller subsidier til en privat virksomhet, anses som vederlag for en ytelse selv om bevilgningene/subsidiene ikke er knyttet til antall omsatte enheter eller at det offentlige har krav på en konkret gjenytelse. Systemet forutsetter en prising av offentlige tjenester. Verdien av omsetning til privat sektor måles ved inntektene fra gebyrer og egenandeler eller andre betalingsformer. Verdien av omsetning til andre deler av offentlig sektor er representert ved enhver form for bidrag fra staten til driftskostnader sammen med enhver form for bidrag fra andre deler av offentlig sektor.

Som en følge av det brede avgiftsgrunnlaget, hvor tilnærmet alle varer og tjenester avgiftsbelegges med en sats, har ikke New Zealand de samme problemer med konkurransevridninger og avgiftsmessige tilpasninger av produksjon og forbruk som bl.a. det norske merverdiavgiftssystemet kan gi opphav til. Offentlige og private virksomheter står i stor grad overfor de samme avgiftsregler, og avgiften påvirker derfor bl.a. ikke det offentliges valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Avgiftsbelastningen blir uansett den samme, og GST gir dermed ikke noe økonomisk motiv for

slike tilpasninger. Siden det ikke foreligger konkurransevridninger mellom offentlige og private virksomheter, er det heller ikke behov for noen kompensasjonsordning for offentlig sektor, se omtalen av den norske kompensasjonsordningen for kommunene i avsnitt 6.2.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av GST-reglene på kultur- og idrettsområdet, samt for frivillig sektor.

7.5.2 GST-regelverket på kultur-, underholdnings- og idrettsområdet

Tilnærmet alle varer og tjenester som omsettes innenfor områdene kultur, underholdning og idrett er avgiftspliktige etter GSTA. Dette følger av artikkel 8 som fastslår en generell avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester, sammenholdt med artikkel 14 som angir unntakene fra den generelle avgiftsplikten. Disse unntakene er begrenset til i hovedsak å gjelde omsetning av finansielle tjenester, tilbud av husly i private boliger og frivillige organisasjoners omsetning av varer og tjenester som er donerte.

Av tjenester som vil være avgiftspliktige etter GSTA kan f.eks. nevnes omsetning av inngangsbilletter til teaterforestillinger, operaforestillinger, konserter og andre underholdningsarrangementer. Annen kunstnerisk virksomhet vil også være avgiftspliktig. Inngangsbilletter til sportsarrangementer og betaling for å delta i utøvelse av idrettsaktiviteter vil også være avgiftspliktige. Også medlemsavgifter til idrettsforeninger som er vederlag for mottatte varer og tjenester vil være avgiftspliktige, og det samme vil gjelde for ulike former for deltakelseravgifter for å delta i idrettsaktiviteter. Dette betyr at de fleste virksomheter som omsetter varer og tjenester innen kultur, underholdning og idrett vil være GST-registrerte. Slike virksomheter skal derfor beregne GST av sin omsetning, samtidig som de har fradragrett for inngående GST.

Flere av virksomhetene som driver aktiviteter innen kultur- og idrettsområdet vil etter GSTA bli ansett for å være «non-profit bodies», som er den termen som er benyttet for å avgrense frivillig virke i GST-sammenheng. For frivillige virksomheter som omfattes av dette begrepet gjelder enkelte særregler, se nærmere om dette i avsnitt 7.5.3.

7.5.3 GST-regelverket for frivillig sektor

GSTA inneholder en egen definisjon av begrepet «non-profit bodies», se artikkel 2. Som avgrensningskriterier er satt at organisasjonene er etablert for andre formål enn å oppnå økonomisk fortje-

neste for deltakerne og at det følger av vedtektene at det ikke er adgang til å dele ut utbytte eller foreta andre typer utdelinger til deltakerne. Det sentrale elementet i definisjonen er således at aktivitetene som utøves ikke er fortjenestebaserte («non-profit»). På denne måten omfatter begrepet «non-profit bodies» ikke bare veldedige organisasjoner («charities»), men også andre non-profits organisasjoner («NPOs»). Begrepet inkluderer bl.a. idrettsklubber, hobbyforeninger, humanitære organisasjoner og religiøse organisasjoner.

Organisasjoner mv. som kommer innenfor definisjonen av begrepet «non-profit bodies» må i utgangspunktet følge de alminnelige bestemmelsene i GSTA. Aktiviteter som involverer levering av varer og tjenester mot vederlag vil derfor utløse registrerings- og avgiftsplikt på samme måte som for andre avgiftspliktige virksomheter. Eksempel på utøvelse av avgiftspliktige aktiviteter er en sportsklubb som oppkrever medlemsavgifter fra personer som ønsker å benytte seg av klubbens idrettsanlegg. På tilsvarende måte vil varesalg, utleie av fast eiendom og oppkreving av inngangspenger til ulike arrangementer være avgiftspliktige aktiviteter. Frivillige organisasjoner som utøver slik avgiftspliktig virksomhet skal etter hovedregelen i GSTA artikkel 8 beregne utgående GST med en sats på 12,5 pst. av omsetningen av varer og tjenester. Samtidig vil slike frivillige virksomheter ha fradragsrett for inngående GST på sine innkjøp.

Som nevnt i avsnitt 7.5.2 er det likevel i GSTA gitt flere særregler for «non-profit bodies», og i det følgende vil framstillingen fokusere på de mest sentrale av disse særordningene. Et grunnleggende trekk er at inntekter som mottas i form av donasjoner fra andre enn det offentlige ikke er avgiftspliktige, men uten at dette begrenser fradragsretten for inngående avgift. Frivillige organisasjoner som finansierer store deler av sin virksomhet gjennom donasjoner vil derfor ofte komme i en posisjon hvor de får refundert merverdiavgift av staten fordi inngående avgift overstiger utgående avgift.

GSTA opererer med et svært vidt omsetningsbegrep som blant annet innebærer at offentlige tilskudd skal avgiftsberegnes, se avsnitt 7.5.1. Det skal imidlertid ikke beregnes GST når andre enn det offentlige gir donasjoner til frivillige organisasjoner. Dette følger av at donasjoner («unconditional gift») til slike organisasjoner uttrykkelig er ekskludert fra definisjonen av termen «consideration», se GSTA artikkel 2. Med begrepet «unconditional gift» siktes det til frivillige innbetalinger til frivillige organisasjoner foretatt av andre personer enn det offentlige og hvor giveren ikke mottar en

konkret gjenytelse i form av varer og tjenester. Dette betyr f.eks. at det ikke skal beregnes GST ved pengeinnsamlinger under en gudstjeneste eller når det doneres pengegaver til humanitært hjelpearbeid. En pengegave vil bli behandlet som en «unconditional gift» selv om det knytter seg enkelte betingelser til gaven, f.eks. at pengene skal brukes til et bestemt formål. Dersom det derimot eksempelvis dreier seg om betaling av medlemsavgift som i realiteten er vederlag for å delta i foreningens aktiviteter, skal det beregnes GST. Offentlige tilskudd vil som nevnt ikke omfattes av termen «unconditional gift».

GSTA artikkel 14(1)(b) inneholder et særskilt unntak fra den generelle avgiftsplikten som gjelder ved frivillige organisasjoners omsetning av donerte varer og tjenester. Med donerte varer og tjenester menes «goods and services which are gifted to a non-profit body and are intended for use in the carrying on or carrying out of the purposes of that non-profit body», se GSTA artikkel 2. Unntaket vil typisk få anvendelse i tilfeller hvor frivillige organisasjoner omsetter donerte varer fra sine utsalgssteder på ulike arrangementer eller hvor en eiendom som er blitt gitt til en frivillig organisasjon ved donasjon, blir fradelt og deretter videresolgt av organisasjonen. Unntaket vil imidlertid ikke få anvendelse i tilfeller hvor en frivillig organisasjon utfører arbeider eller lignende som medfører at den donerte varen endrer karakter eller får en økt salgsverdi. I slike tilfeller vil den aktuelle organisasjonen ikke lenger bli ansatt for å omsette donerte varer. I praksis er det lagt til grunn at det vil foreligge en avgiftspliktig transaksjon dersom verdistigningen er på mer enn 5 pst. av salgssummen.

Unntaket for omsetning av donerte varer og tjenester har til hensikt å sikre en likebehandling mellom donasjoner som gis i form av varer og tjenester og donasjoner som skjer i form av pengegaver. I tillegg er formålet å fjerne en potensiell dobbeltbeskatningseffekt som kan oppstå i tilfeller der ikke-registreringspliktige donerer varer til frivillige organisasjoner. I slike tilfeller vil giveren vanligvis ha betalt GST ved anskaffelsen av varene. Det vil derfor kunne oppstå en uønsket dobbeltbeskatning dersom salget av de samme varene fra frivillige organisasjoner skulle medføre plikt til å beregne GST.

Fradragsreglene for inngående avgift er regulert i GSTA artikkel 3A. Lovbestemmelsen inneholder en definisjon av «input tax» og angir vilkårene og omfanget av fradragsretten for registrerte virksomheter. Det framgår av artikkel 3A(1)(a) at registrerte virksomheter har rett til å kreve fradrag for inngående GST som påløper ved varer og tjene-

nester «acquired for the principal purpose of making taxable supplies». For frivillige organisasjoner er det imidlertid gitt en egen særregel i artikkel 3A(4A). Denne lyder:

«(...) if a supply of goods and services acquired by a non-profit organization is not acquired for the principal purpose of making exempt supplies, the supply is treated as being acquired for the principal purpose of making taxable supplies.»

Bestemmelsen innebærer at frivillige organisasjoner har adgang til å fradragsføre all inngående GST som knytter seg til organisasjonens aktiviteter. Dette gjelder likevel ikke inngående avgift som påløper i tilknytning til omsetning som er særskilt unntatt fra den generelle avgiftsplikten, typisk anskaffelser til aktiviteter som består i salg av donerte varer og tjenester. I tillegg til at inngående GST på anskaffelser til avgiftspliktige aktiviteter på vanlig måte er fradragsberettiget, vil frivillige organisasjoner derfor også ha fradragsrett for inngående GST i tilfeller der anskaffelsene refererer seg til aktiviteter som ikke involverer levering av varer og tjenester mot vederlag («non-taxable supplies»). En frivillig organisasjon som driver avgiftspliktig virksomhet vil bl.a. kunne fradragsføre inngående GST knyttet til annonsekampanjer som er nødvendig for å motta donasjoner. Fradragsretten påvirkes således ikke selv om inntekter fra donasjoner ikke skattlegges.

Tabell 7.1 gir en oversikt over hvordan ulike aktiviteter til frivillige organisasjoner kategoriseres i GST-regelverket. Tabellen viser, slik som omtalt ovenfor, at det foreligger fradragsrett for inngående GST på anskaffelser til «non-taxable supplies».

Virkningene av disse reglene er bl.a. at en frivillig organisasjon som utelukkende er finansiert gjennom private pengegaver og som ikke utøver aktiviteter som involverer omsetning av varer og tjenester, ikke anses å utøve avgiftspliktig virksomhet («taxable activity»). En slik virksomhet vil ikke oppfylle vilkårene om registrering og har ingen fradragsrett for inngående avgift.

Dersom en frivillig organisasjon i tillegg til å motta donasjoner fra private både mottar tilskudd fra det offentlige og selger varer, vil organisasjonen utøve avgiftspliktig virksomhet. I et slikt tilfelle skal det beregnes utgående GST både av tilskuddet («deemed supply») og inntektene fra varesalg. Organisasjonen vil da kunne fradragsføre inngående GST på alle varer og tjenester anskaffet til dens aktiviteter. Fradragsretten vil med andre ord også omfatte innkjøp av varer og tjenester som vedrører innsamling av pengegaver (donasjoner). Dersom inntektene i hovedsak skriver seg fra mottatte donasjoner vil organisasjonen kunne komme i en posisjon hvor inngående avgift overstiger utgående avgift, dvs. at organisasjonen får refundert GST fra staten. Bakgrunnen for dette er at inntekter som mottas i form av slike donasjoner ikke skattlegges uten at dette begrenser fradragsretten for inngående avgift.

På denne måten står frivillige organisasjoner som i stor grad finansierer sine aktiviteter gjennom donasjoner i en gunstig stilling i forhold til GST-regelverket. Selv om det ikke dreier seg om et fritak (nullsats), innebærer håndteringen av donasjoner at flere frivillige organisasjoner vil kunne få refundert GST fra staten.

Avslutningsvis nevnes at de alminnelige registreringsreglene også gjelder for frivillige organisasjoner, se GSTA artikkel 51. Etter disse reglene

Tabell 7.1 GST og frivillige organisasjoner

Aktiviteter	Eksempler	GST status
<i>«Taxable supplies»</i>		
Levering av varer og tjenester mot vederlag	Utleie av lokaler mv. for offentlige og sosiale sammenkomster	Fradragsrett GST skal beregnes
<i>«Exempt supplies»</i>		
Omsetning av donerte varer og tjenester	Bruktbutikker drevet av frivillig organisasjoner	Ingen fradragsrett GST skal ikke beregnes
<i>«Other non-taxable supplies»</i>		
Mottakelse av donasjoner	Pengegaver innsamlet etter en annonsekampanje	Fradragsrett GST skal ikke beregnes

skal en organisasjon registrere seg som avgiftspliktig når den har en omsetning som overstiger NZD 40 000 i løpet av en periode på tolv måneder, se artikkel 51(1). Etter de alminnelige reglene foreligger det også adgang til å la seg frivillig registrere, se artikkel 51(3). Dette betyr at frivillige organisasjoner kan bli registrert selv om de ikke

oppfyller omsetningsgrensen på NZD 40 000. I artikkel 51(5) er det gitt en særregel som innebærer at frivillige organisasjoner etter nærmere angitte vilkår kan gjennomføre egen registrering av avdelinger og grupper innenfor en organisasjon. Som vilkår er blant annet satt at det føres egne regnskaper.

Kapittel 8

Erfaringer med utvidelsen av merverdiavgiftsplikten for kino- og filmbransjen

8.1 Innledning

Som nevnt i avsnitt 5.1.5, var kino- og filmbransjen fram til 2005 utenfor merverdiavgiftssystemet for store deler av sin virksomhet på lik linje med flere andre tjenesteprodusenter innen kulturområdet. Virksomhetene hadde derfor delt merverdiavgiftsplikt. For kinoer, distributører og produsenter måtte inngående merverdiavgift fordeles mellom den avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige virksomheten. Dette medførte bl.a. vanskelige grensdragninger og administrative problemer for aktørene i kino- og filmbransjen. Etter at den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren ble innført med virkning fra 1. januar 2004 bidro videre merverdiavgiftsunntaket til en forskjellsbehandling mellom ulike kinoer. Kommunale kinoer fikk refundert alle sine merverdiavgiftskostnader på kinodrift enten gjennom fradragsretten eller kompensasjonsordningen, mens privateide kinoer og kinoer som var skilt ut i kommunale aksjeselskaper kun fikk fradrag for den del av driften som var knyttet til avgiftspliktig virksomhet.

Fra 1. januar 2005 ble merverdiavgiftsplikten utvidet til å omfatte tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger med redusert sats. For 2005 var satsen 7 pst. på kinoforestilling, mens den siden 2006 har vært på 8 pst. Med virkning fra 1. januar 2005 ble samtidig virksomhet med omsetning av rettigheter til film, f.eks. produsenter og distributører av film, avgiftspliktige med den ordinære satsen på 25 pst. I avsnitt 8.2 gis det en nærmere omtale av denne omleggingen.

Som ledd i arbeidet med å vurdere en utvidelse av merverdiavgiftsplikten innen kultur og idrett, foretas det i dette kapitlet en gjennomgang av hvordan kino- og filmbransjens innlemmelse i merverdiavgiftssystemet har slått ut, se avsnitt 8.3. I denne gjennomgangen kartlegges virkningene for de ulike delene av bransjen, dvs. kinoene, distributørene og filmprodusentene, med fokus på å tallfeste den økonomiske betydningen av omleggingen. Hvilke administrative lettelser omleggingen har medført for de ulike delene av bransjen står

også her sentralt. Hvilke fordelingseffekter som eventuelt kan ha oppstått mellom de ulike aktørene innenfor bransjen er videre berørt. Gjennomgangen omfatter dessuten en kartlegging av virkningene for publikum, herunder utvikling i billettpriser, besøkstall mv. Gjennomgangen bygger på resultater fra notat utarbeidet av PricewaterhouseCoopers etter oppdrag fra Finansdepartementet, se vedlegg 1.

Det vises for øvrig til avsnitt 3.2 hvor det gis en beskrivelse av kino- og filmbransjen.

8.2 Innføring av merverdiavgift for kino- og filmbransjen

8.2.1 Bakgrunnen for omleggingen

Fram til omleggingen i 2005 var rettstilstanden at tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger ikke var underlagt merverdiavgiftsplikt. Før merverdiavgiftsreformen i 2001 framgikk dette av at oppregningen i dagjeldende § 13 i merverdiavgiftsloven over hvilke tjenester som var merverdiavgiftspliktige ikke omfattet kinoforestillinger. Etter lovendringene som skjedde i forbindelse med merverdiavgiftsreformen framgikk unntaket for kinoer av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 slik den lød før endringslov 10. desember 2004 nr. 77. Denne rettstilstanden betydde at kinoer ikke skulle beregne utgående merverdiavgift på vederlaget for tjenesten (kinobilletten). Motstykket var at kinoene da heller ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i kinodriften.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det vurdert om kinoforestillinger skulle omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten på tjenester. Som omtalt i avsnitt 5.2.4 ble det i NOU 1990:11 konkludert med at kinoforestillinger burde avgiftsbelegges. I avsnitt 7.16.5.3.2 i innstillingen uttalte utvalget:

«Kinodrift står i en annen stilling hva gjelder konkurransemessige utslag av innføring av avgiftsplikt. Riktignok er det mange kinoer som

går med underskudd, men dette har ikke samme utslag som de offentlige overføringer som foreligger innen teater. Overføringene til kinodriften skjer stort sett ved at eierne, kommunene dekker eventuelle underskudd. Dette fører ikke til konkurransevridding innen kino-bransjen. Det har heller ingen vesentlig effekt på provenyet. Rent konkurransemessig kan det hevdes at kinovirksomhet i stor grad konkurrerer med fjernsyn og videoprogrammer, som henholdsvis foreslås avgiftspliktig og allerede er avgiftspliktig i dag. Etter utvalgets vurdering bør disse momenter tillegges større vekt enn det konkurranseforhold som nok må sies å foreligge mellom kino og teater. Utvalget er følgende av den oppfatning at det ikke er grunnlag for å holde kinodrift utenfor en generell avgiftsplikt på tjenester.»

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) gikk derimot Finansdepartementet inn for at retten til å overvære kino-forestillinger ble unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, se avsnitt 5.2.4 hvor det er inntatt utdrag fra proposisjonen hvor dette spørsmålet er omhandlet. Begrunnelsen for dette standpunktet var bl.a. hensynet til likebehandling og avgrensningshensyn. Stortinget sluttet seg til denne vurderingen.

Kinoers omsetning av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer var også unntatt fra merverdiavgiftsplikten før omleggingen i 2005, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd bokstav c slik den lød før endringslov 10. desember 2004 nr. 77. Bakgrunnen for dette unntak var praktiske grunner som tilsa at salg av slike masseproduserte varer som ble omsatt som en integrert del av kinoens unntatte virksomhet, ikke burde medføre merverdiavgiftsplikt. Unntaket gjaldt kun de nærmere angitte varene slik at kinoers omsetning av andre varer, eksempelvis kiosksalg som foregikk fra et kinolokale, på vanlig måte var underlagt merverdiavgiftsplikt. Det er gitt en mer generell omtale av unntaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd bokstav c i avsnitt 5.2.4.

Når det gjelder omsetning av rettigheter til film var retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde før merverdiavgiftsreformen i 2001 definert som vare, se den tidligere merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 5. Omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm var imidlertid uttrykkelig unntatt fra merverdiavgiftsplikten, jf. dagjeldende merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 5. Som følge av det utvidede tjenestebegrepet som ble gjennomført i forbindelse med merverdiavgiftsreformen, ble omsetning av immaterielle rettigheter ansett som omsetning av tjenester, se merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd. Det var

derfor ikke lenger nødvendig å opprettholde den særlige varedefinisjonen av retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde. Forarbeidene til merverdiavgiftsreformen la likevel til grunn at tidligere rett skulle videreføres på dette området, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) kapittel 15. Av denne grunn ble unntaket for omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm videreført i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2. Rettstilstanden før omleggingen i 2005 innebar således at produsenter, distributører og andre som omsatte rettigheter til slike filmer ikke skulle beregne merverdiavgift av vederlaget for denne omsetningen, samtidig som de heller ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til denne virksomheten.

Rettstilstanden for kino- og filmbransjen, slik den var før 1. januar 2005, ga opphav til flere uklarheter knyttet til praktiseringen av regelverket. En konsekvens var at aktørene på dette området både hadde avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning, noe som medførte kompliserte fordelinger av inngående og utgående merverdiavgift. Regelverket innebar blant annet at det ikke skulle svares utgående merverdiavgift av inntektene fra salg av spillefilmer som skulle vises offentlig. Produksjonsselskapene hadde følgelig ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til denne del av virksomheten. Produksjonsselskapene hadde derimot avgiftspliktige inntekter fra salg av filmkopier på video/DVD m.m. For denne delen av virksomheten forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til produksjonen av filmene. Ettersom det var vanskelig for produsentene av filmene å vite i forkant av salget/utleien av rettighetene hvor stor del av omsetningen som var hhv. avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig, bød det på problemer å foreta en korrekt fordeling ved fradragsføringen av inngående merverdiavgift. Bransjen ønsket derfor av forenklingshensyn en fast fordelingsnøkkel for slik omsetning, noe som skatteetaten avviste under henvisning til at en slik løsning ikke ville være i tråd med merverdiavgiftsregelverket. Det kunne derfor være vanskelig å foreta en forsvarlig budsjettering av produksjonskostnadene og dermed komplisere produsentenes planleggingsmuligheter. Ulik mulighet til fradrag for inngående merverdiavgift, skapte i tillegg konkurransevridding mellom aktørene i bransjen.

I tillegg var det til dels uavklart om omsetning av film ment til framvisning på TV var omfattet av unntaket for omsetning av rettigheter til kinematografisk film. Opprinnelig var det gjort unntak for slik omsetning antageligvis ut fra et ønske om at

filmproduksjon til TV skulle være unntatt siden også offentlig kringkasting var unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Etter at flere kanaler og forskjellige typer fjernsynsselskap gjorde sitt inntog i markedet, hersket det imidlertid stor usikkerhet rundt unntakets omfang, og flere produksjonsselskap fakturerte derfor ulikt med og uten merverdiavgift avhengig av om fjernsynsselskapet ble drevet kommersielt og merverdiavgiftspliktig eller om det var NRK som kjøpte rettigheten. Etter at også NRK ble avgiftspliktig for kringkastingsavgiften, med rett til fradrag for inngående merverdiavgift, ble også omsetning av rettigheter til kinematografisk film behandlet ulikt i bransjen. En omsetning av rettighetene til kinematografisk film uten beregning av merverdiavgift, ga i tillegg TV-selskapene et incitament til å basere seg på egenproduksjon ettersom de ikke ville kunne fradragsføre inngående merverdiavgift ved slike innkjøp. Det skal også nevnes at utenlandske selskap etablert i EU, beregnet merverdiavgift ved salg av filmrettigheter. Både produsentene og TV-selskapene var derfor ut fra konkurransemessige og administrative hensyn tjent med avgiftsplikt ved deres omsetning. Det ble derfor fra bransjens side i forlengelsen av merverdiavgiftsreformen 2001 ytret et ønske om at omsetningen skulle omfattes av merverdiavgiftsplikten.

For kinobransjen kunne det også oppstå vanskelige fordelingsspørsmål fordi kinoer både hadde avgiftspliktige inntekter fra blant annet visning av reklamefilmer, servering og kioskvare samt ikke-avgiftspliktige inntekter fra kinoforestillinger. Et eksempel som illustrerer enkelte av avgrensningsspørsmålene som både bransjen og skatteetaten stod overfor før omleggingen av rettsstilstanden i 2005, er i en sak for Klagenemnda for merverdiavgift (klagesak nr. 5274). Saken gjaldt retten til forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til ombygging, vedlikehold og drift av kinosaler. Fra fylkesskattekontorets side var det godkjent at kinosalene var til delvis bruk i klagerens reklamevirksomhet, men at dette ikke gjaldt klagerens omsetning av kioskvarer. Klagenemnda la derimot til grunn at kinosalene også hadde en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig omsetning av kioskvarer, og etterberegningen ble derfor opphevet. Saken ble oversendt til Finansdepartementet for eventuell omgjøring av klagenemndas avgjørelse. Finansdepartementet kom under tvil til at det ikke var grunnlag for å omgjøre klagenemndas vedtak. Som begrunnelse for dette standpunktet anførte Finansdepartementet (gjengitt i Merverdiavgiftshåndboken, Skattedirektoratet, 5. utgave, side 425):

«Begge virksomhetene foregår i samme bygg. Kiosken har etter det opplyste en meget nær fysisk tilknytning til kinosalene ved at den ligger i foajeen som kinokundene må passere for å komme fram til billettluken og videre inn i selve kinolokalene. Inngangen/foajeen benyttes ikke av andre brukere i bygget. Videre er kiosken plassert slik at den er vanskelig tilgjengelig for andre enn kinoens kunder. Det er etter det opplyste ikke lagt opp til at kiosken skal betjene andre kunder selv om det ikke kan utelukkes at en og annen kunde handler i kiosken uten å skulle overvære en filmframvisning. Kioskens åpningstid samsvarer med kinoens åpningstid. I likhet med kinoselskaper i alminnelighet er det lagt opp til at publikum kan fortære kioskvarene i kinosalen under framvisningen. Dette gjenspeiles til dels blant annet gjennom kioskens varesortiment, herunder bruk av egnet emballasje med tanke på fortæring i et kinolokale. Ved at det er lagt opp til at kioskvarene skal kunne fortæres under forestillingen forbrukes det som omsettes på stedet. Departementet antar at hovedtyngden av de av kinoens gjester som kjøper varer fra kiosken benytter seg av muligheten for bespisning under forestillingen og at bespisningen gjennomgående skjer spredt i hele salen. Selv om de to virksomhetene som nevnt i utgangspunktet bør sees på som to atskilte virksomheter i forhold til merverdiavgiftsregelverket så er aktivitetene av en art som lar seg lett kombinere. Disse momentene taler for at kinosalene rent faktisk brukes i virksomhet med omsetning av kioskvarer. På den annen side var det ikke på angjeldende tidspunkt gjort fysiske innretninger i salen for fortæring. Departementet anser likevel under tvil at kinosalene i dette tilfellet er til bruk i kioskvirksomheten.»

Spørsmål om innføring av merverdiavgift for kino- og filmbransjen var oppe til vurdering flere ganger etter gjennomføringen av merverdiavgiftsreformen i 2001. Under behandlingen av St.meld. nr. 25 (2003–2004) *Økonomiske rammebetingelser for filmproduksjon*, se Innst. S. nr. 228 (2003–2004) fra familie-, kultur- og administrasjonskomiteen, fattet Stortinget følgende vedtak 9. juni 2004 (vedtak nr. 410):

«Stortinget ber Regjeringen legge fram sak om innføring av 6 pst. merverdiavgift for kino- og filmbransjen og nødvendige lovendringer med innføring fra 1. januar 2005.»

Stortinget fattet samme dag også vedtak om (vedtak nr. 411):

«Stortinget ber Regjeringen evaluere ordningen med 6 pst. merverdiavgift for kino- og film-

bransjen etter maksimum 3 år, og komme tilbake til Stortinget i egnet form.»

Den nærmere begrunnelsen for disse vedtakene framgår av innstillingen hvor det heter (Innst. S. nr. 228 (2003–2004) fra familie-, kultur- og administrasjonskomiteen avsnitt 2.4):

«Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Høyre og Kristelig Folkeparti, merker seg at spørsmålet om merverdiavgiftssatser for filmbransjen i praksis ikke er besvart i meldingen. Fra meldingen siteres:

«Det anses som uheldig kun å vurdere merverdiavgiftsreglene for film og kinobransjen isolert. Dette bør inngå i den bredere vurdering av merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet som foregår.»»

Det heter videre at:

«Når det gjelder skatteregler for filmbransjen og kinoene, finnes det ikke særskilte skatteregler verken for denne bransjen eller for tilsvarende produksjonsmiljøer for andre typer medier som kan gi grunnlag for ulik behandling av de ulike bransjene.

Flertallet har merket seg at en samlet bransje ikke deler dette syn. Det er en rekke grunner til at mva-problematikk innenfor film kan og bør behandles separat fra andre kulturområder. Film er et av de få kulturområder som i stor grad er preget av kommersiell virksomhet. Det er også en av hovedårsakene til at fritak fra merverdiavgift byr på store problemer for budsjettering, finansiering og forutsigbarhet i bransjen.

Flertallet merker seg at bransjen mener at det viktigste grep Stortinget kan gjøre for norsk filmproduksjon er å innlemme bransjen i merverdiavgiftssystemet med en lav sats. Flertallet legger til grunn at det ikke skal legges opp til en sats som innebærer ytterligere subsidier, men en sats som har en nøytral eller minimal provenyeffekt på statsbudsjettet. Årsaken til at en slik sats likevel vil virke positivt for bransjen er at de regnskapsmessige forhold blir langt enklere og mer forutsigbare.

Flertallet har merket seg at det har vært fremmet forslag om at satsen kan være 6 %, hvilket tilsvarer den sats NRK har fått.

Flertallet alle unntatt medlemmene fra Høyre og Kristelig Folkeparti, viser til de problemene dagens momssystem innebærer for filmbransjen og ønsker av den grunn ikke å vente med å gjøre endringer. Da momsreformen ble innført, ble det av kulturpolitiske hensyn bestemt at kinoer ikke skulle ha moms. Nå har det vist seg at momsritaket likevel ikke nødvendigvis hjelper kinoenes økonomi, i og med at momsritaket også innebærer at kino-

ene ikke får fradrag for inngående moms. Samtidig innebærer momssystemet mye ekstra byråkrati og problemer for produsentene som må skille mellom inntekter fra kino, der det ikke er moms, og sekundærmarkedet, der det er momsplikt. Flertallet viser videre til at en samlet filmbransje har stilt seg bak ønsket om å få innført 6 % merverdiavgift i film- og kinobransjen. Bransjen mener dette er et av de viktigste enkelttiltakene dersom man ønsker å bedre de økonomiske rammebetingelsene for å bygge videre på den positive utviklingen vi har sett i norsk film de siste årene. Film og Kino, de kommunale kinoenes interesseorganisasjon, har også stilt seg bak dette ønsket – selv om fordelene ved innføringen av en lav momssats ikke er like åpenbare for kinoene som de er for andre deler av bransjen. De kommunale kinoene som har fradragsrett for momsutgifter i dag, vil f.eks. isolert sett ikke tjene noe på de endrede momsreglene. For kinobransjen er det derimot fordelaktig at det vil bli mer likhet og oversiktighet i det som i dag er ganske uryddig kinolandskap. Kinoer som står overfor store investeringer, f.eks. knyttet til digitalisering, vil dessuten kunne spare store beløp.

Flertallet er ikke enig i å vente med endringer i merverdiavgiftssystemet for filmbransjen. Det er i dag ikke moms på kinobilletter. Ordningen innebærer mye ekstraarbeid for produsentene siden de må skille mellom inntekter fra kino og sekundærmarkedet hvor det er momsplikt. Dette gjør at de får fradrag for moms bare for en del av utgiftene. Flertallet viser til at NRK til sammenlikning har 6 % moms som gir betydelig fradrag for inngående avgift.»

Stortingets anmodningsvedtak ble fulgt opp av Regjeringen Bondevik II i statsbudsjettet for 2005, se St.prp. nr. 1 (2004–2005) *Skatte-, avgifts- og tollvedtak* avsnitt 3.2.3 og Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) *Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer* avsnitt 30.2. For det første foreslo Finansdepartementet at retten til å overvære kinoforestillinger ble merverdiavgiftspliktig med den laveste satsen. Finansdepartementet foreslo videre at virksomhet med omsetning av rettigheter til film (filmproduksjon, distribusjon mv.) ble omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten med ordinær sats. Begrunnelsen for at man valgte ordinær sats for denne tjenestekategorien var at for filmproduksjon og distribusjon vil merverdiavgiften i hovedsak komme til fradrag i neste ledd. Provenykonsekvensene av disse forslagene ble anslått til samlet å gi reduserte merverdiavgiftsinntekter på om lag 10 mill. kroner påløpt og om lag 8 mill. kroner bokført. Det ble anslått at filmprodusentene samlet kunne oppnå en avgiftslettelse på vel 15 mill. kro-

ner ved at de ble avgiftspliktige. Denne lettelsen måtte imidlertid ses i sammenheng med forslaget om å redusere filmstøtten på om lag samme nivå, se St.prp. nr. 1 (2004–2005) *Kultur- og kirkedepartementet*.

Stortinget sluttet seg til forslaget om å innføre merverdiavgiftsplikt for produsenter, distributører og kinovirksomhet. I avsnitt 8.2.2 gis det en kort omtale av rekkevidden av merverdiavgiftsplikten etter omleggingen.

8.2.2 Rekkevidden av merverdiavgiftsplikten

For kinodrift innebar omleggingen i 2005 at hovedregelen om avgiftsplikt i merverdiavgiftsloven § 13 også gjelder for omsetning og formidling av rett til å overvære kinoforestillinger. Når det gjelder satsen for beregning av utgående merverdiavgift på vederlaget (kinobilletten), framgår det av Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2008 at denne nå er på 8 pst. Omleggingen betyr også at offentlig framvisning utenom kinoer vil være omfattet av merverdiavgiftsplikten. I lovproposisjonen er det imidlertid påpekt at vilkåret om næringsvirksomhet ofte ikke vil være oppfylt ved mer leilighetsvis framstillinger. Videre vil unntaket for undervisningstjenester i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 og unntaket for ideelle organisasjoner og foreninger i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f kunne tenkes å komme til anvendelse.

Etter omleggingen er videre kinoers eventuelle særskilte omsetning av kataloger, programmer mv. omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. Slik omsetning skal avgiftsberegnes med ordinær sats.

Som omtalt i avsnitt 8.2.1 hadde kinoer også før 1. januar 2005 avgiftspliktig omsetning. Slik omsetning er naturligvis ikke berørt av omleggingen, verken med hensyn til selve avgiftsplikten eller satsen. Eksempelvis skal omsetning fra kiosk, slik som tidligere, avgiftsberegnes med ordinær sats.

For filmbransjen betyr omleggingen at virksomhet med omsetning av rettigheter til film, f.eks. produsenter og distributører, nå er omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten ved omsetning av tjenester. Merverdiavgift skal ved slik omsetning beregnes med ordinær sats. Om rekkevidden av denne merverdiavgiftsplikten vises det til uttalelsene i lovproposisjonen om at produsenters egen utnyttelse av rettigheter til egne filmer vil være omfattet av merverdiavgiftssystemet, uavhengig av unntaket om egen opphavsrett i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. For

den del av virksomheten innen filmbransjen som allerede var avgiftspliktig før omleggingen i 2005 skjedde det ingen endringer. Eksempelvis skal produksjonsselskapene, som tidligere, beregne merverdiavgift med ordinær sats ved inntekter fra salg av filmkopier på DVD og ved eventuelt salg av digitale versjoner av film på internett.

Omleggingen innebærer således at de ulike aktørene innen filmbransjen som er en del av omsetningsleddene fram til kinoer nå i stor utstrekning er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Produksjonsselskaper og distributører er f.eks. i utgangspunktet avgiftspliktig for all sin virksomhet. Ved opphevelsen av unntaket for omsetning av retten til kinematografisk film, unngikk man således kompliserte avgrensingssspørsmål. I tillegg ble det ikke lengre nødvendig å fordele inngående merverdiavgift ettersom omsetningen i sin helhet ble avgiftspliktig.

Virksomheter som ble merverdiavgiftspliktige som følge av omleggingen vil imidlertid kunne ha flere underleverandører som fremdeles er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Bakgrunnen for dette er at store deler av kulturområdet er unntatt fra merverdiavgiftsområdet, se kapittel 5. Eksempelvis er en rekke tjenesteytere som skuespillere, musikere, samt lyd- og lystechnkere unntatt etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 14 som unntar tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk samt integrerte tjenester. Andre tjenester kan være unntatt etter bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a om egen opphavsrett. Dette vil f.eks. kunne være forfattere, herunder av filmmanuskripter, regissører og koreografer.

8.3 Gjennomgang av de økonomiske effektene av omleggingen

8.3.1 Innledning

For en gjennomgang av hvordan kino- og filmbransjens innlemmelse i merverdiavgiftssystemet har slått ut for de involverte aktørene, engasjerte Finansdepartementet PricewaterhouseCoopers (PWC). Konkret ble PWC bedt om å tallfeste hvilken betydning endringen har for bransjen, samt å beskrive erfaringene bransjen så langt har med den nye ordningen. PWC har også vurdert virkningene for staten og for publikum. Det vil nedenfor bli gitt et kort sammendrag av de viktigste resultatene PWC kom fram til. For en detaljert gjennomgang av beregningene vises det til PWCs sluttrapport, som er gjengitt i vedlegg 1.

I undersøkelsen deler PWC bransjeaktørene opp i undergruppene filmprodusenter, kinofilm-distributører og kinoer. Selve undersøkelsen er basert på tilbakemeldinger fra kinoer, distributører og filmprodusenter, som gjennom en spørreundersøkelse har belyst de aktuelle problemstillingene. Da responsen fra produsenter og distributører var relativt lav, hentet PWC i tillegg inn data og tilbakemeldinger gjennom offentlige regnskapsdata og intervjuer med representanter for utvalgte selskaper i hver gruppe i utvalget. Blant kinoene var tilbakemeldingen meget god.

PWC tar forbehold om at datagrunnlaget er usikkert. De peker i tillegg på at det er en rekke elementer som ikke er inkludert i utredningen. For eksempel vet en ikke følgende av at huseiere frivillig kan registrere seg og nå fakturere husleie med merverdiavgift til filmprodusenter, distributører og kinoer. Videre vil det være rom for at de ulike aktørene forhandler fram bedre eller dårligere avtaler seg imellom som følge av hvem en vurderer å ha fordeler eller ulemper med lovendringen.

8.3.2 Filmprodusentene

I 2006 hadde 21 filmer premiere på kino. Samlet hadde disse filmene et nettobudsjett på 290 mill. kroner (eksklusiv merverdiavgift). Norsk filmfond har ytt om lag 136 mill. kroner i forhåndstøtte til norske produsenter av kinofilmer som hadde premiere i 2006. I tillegg utbetales det betydelig billettstøtte i etterkant av at en ser hvordan filmene har gjort det på kino, samtidig som støtte tilbakebetales KKD hvis filmen gjør det veldig bra.

I tillegg til spillefilmene produseres det kortfilmer for rundt 40 mill. kroner i Norge. Dette er produksjoner som i stor grad henter sine inntekter gjennom ulike støtteordninger, som Norsk filmfond, Norsk kulturråd og de regionale filmsentrene og filmfondene.

Samlet anslår PWC at inngående merverdiavgift på produksjons- og lanseringskostnader for spillefilmer, kortfilmer og annen film som ikke er laget for fjernsynsvisning øker med 24,1 mill. kroner som følge av omleggingen av merverdiavgiftssystemet.

Som følge av innføringen av differensiert merverdiavgift på kinobilletter ble overføringene fra Kultur- og kirkedepartementet til Norsk filmfond redusert med 15 mill. kroner for driftsåret 2005. Samtidig har imidlertid den samlede forhåndsstøtten til norsk film blitt økt betydelig. Det er derfor vanskelig å si om reduksjonen i bevilgningene har hatt reelle følger for produsentene.

Blant de 15 filmprodusentene som svarte på PWCs spørreundersøkelse oppgir de fleste at dagens ordning er langt enklere å administrere og at lovendringen i stor grad har vært til det beste for bransjen. Noen produsenter av kortfilmer sliter imidlertid med å passere 50 000 kroner i omsetning. Disse nyter således ikke godt av merverdiavgiftsfradraget.

8.3.3 Distributørene

De fleste distributører av kinofilmer eier også rettigheter til andre deler av verdikjeden, som f.eks. salg av DVD for videresalg og/eller utleie. Balanseforholdet mellom inntekter fra kino (som tidligere var unntatt merverdiavgift) og andre deler av verdikjeden (som også tidligere var ilagt merverdiavgift) har hatt mye å si for hvor stor andel det forholdsmessige fradraget utgjorde før 2005.

I følge PWC har kinomarkedet vært relativt stabilt, mens inntekter fra andre deler av verdikjeden har økt betydelig. Uavhengig av innføringen av merverdiavgift på kinobilletter ville derfor distributørenes forholdsmessige fradragmuligheter ha økt etter 2005. I sine beregninger av effekten av å innføre merverdiavgift på kinobilletter har PWC tatt hensyn til dette forholdet. PWC anslår samlet effekt for distributørene av å innføre merverdiavgift på kinobilletter til å være 22,5 mill. kroner.

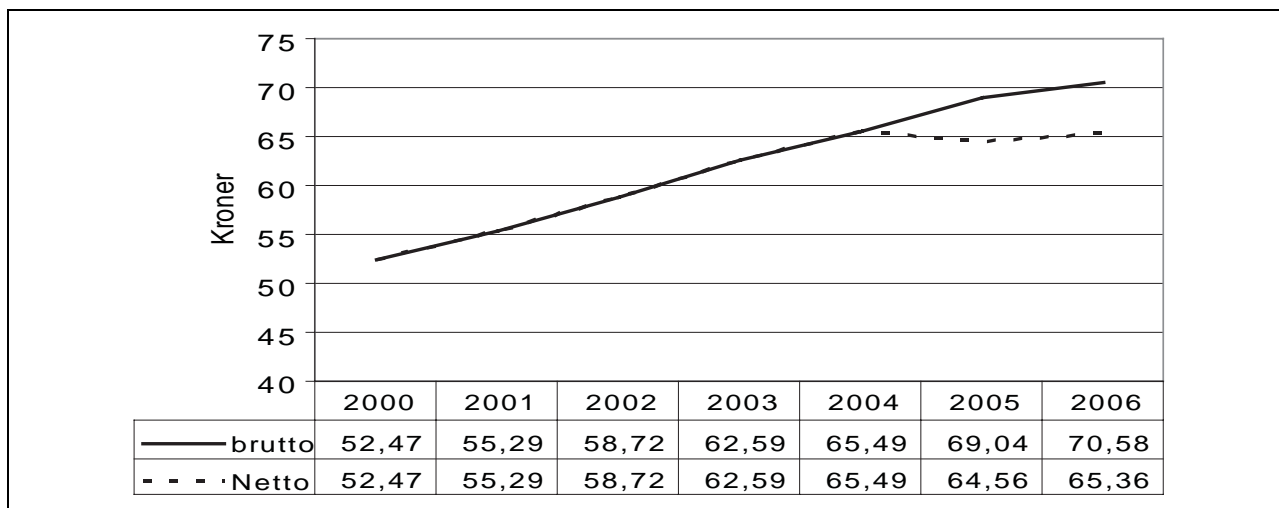
Blant de 7 distributørene som har svart helt eller delvis på PWCs spørreundersøkelse, svarer samtlige at det er blitt noe mer arbeid etter lovendringen. Svarene viser i tillegg at respondentene er ganske indifferente til endringen.

8.3.4 Kinoene

Ved innføringen av merverdiavgift på kinobilletter, var det usikkert om kinoene ville øke sine priser for å unngå redusert inntjening som følge av lovendringen. I figur 8.1 er utviklingen i billettpriser i perioden 2000–2006 gjengitt. Som det framgår av figuren har nettoprisen (pris eksklusiv merverdiavgift) hatt en svak nedgang fra 2004, mens bruttoprisen (billettprisene) har økt.

Samlet utgjorde merverdiavgift på omsetning av kinobilletter 62,7 mill. kroner i 2006. Av dette anslår PWC at publikum belastes med 48 pst. og kinoene med 52 pst. For kinoene utgjør den ekstra belastningen dermed 32,6 mill. kroner i 2006.

I 2005 hadde kinoene utgifter på 873 mill. kroner. PWC estimerer at dette genererer en inngående merverdiavgift for kinoene på 29,5 mill. kroner. Total effekt for kinoene blir da -3,1 mill. kroner (inngående avgift på 29,5 mill. kroner fratrukket



Figur 8.1 Prisutvikling for kinobilletter 2000–2006. Kroner

Kilde: FILM&KINO og PricewaterhouseCoopers

utgående avgift på 32,6 mill. kroner). Beregningen legger til grunn relativt begrensede investeringer. For kinoselskaper som skal foreta betydelige investeringer, vil disse bli langt billigere med den nye ordningen.

Da det ikke forelå merverdiavgift på filmleie i 2004, medfører ikke innføring av merverdiavgift på filmleie endringer i kinoenes økonomi. En rekke mindre kinoer og filmklubber omsetter imidlertid ikke nok til å være merverdiavgiftspliktige. Disse vil ikke kunne registreres for avgiftspliktig omsetning og fradragsføre merverdiavgift. De får dermed høyere kostnader knyttet til filmleie. I følge PWCs spørreundersøkelse får imidlertid flertallet av kinoene refundert merverdiavgiften.

Blant de 90 kinoene som svarte på PWCs spørreundersøkelse oppgir de aller fleste at innføringen av merverdiavgift på kinobilletter har hatt betydning for det administrative arbeidet ved kinoen. I en skala fra 1 til 6, hvor 1 illustrerer negativ holdning til endringen og 6 positiv holdning, fordeler svarene fra kinoene seg ganske jevnt (en liten overvekt på den negative siden av skalaen). Det er i første rekke kjedene og de største kinoene som er fornøyde med ordningen.

8.3.5 Publikum

Som nevnt i avsnitt 8.3.4 utgjorde merverdiavgift på omsetning av kinobilletter 62,7 mill. kroner i 2006. PWC anslår at publikum belastes med 48 pst., eller 30,1 mill. kroner av dette.

I PWCs spørreundersøkelse oppga enkelte kinoer, distributører og produsenter at de tror den økte prisen på kinobilletter har medført en ned-

gang i kinobesøket. Særlig vises det til at konkurransen med kjøpefilm har hardnet til. Samlet sett har imidlertid kinobesøket gått opp fra 2004 til 2006.

8.3.6 Staten

Som følge av innføringen av differensiert merverdiavgift på kinobilletter, som ga produsentene mulighet for fullt fratrukk av inngående merverdiavgift, ble overføringene fra Kultur- og kirkedepartementet til Norsk filmfond redusert med 15 mill. kroner for driftsåret 2005.

I tillegg endret Norsk filmfond regelverket for hva som er budsjettgrunnlaget for enhver søknad

Tabell 8.1 Provenyeffekt for staten av å innføre merverdiavgift på kinobilletter. Mill. kroner

Inngående:	Mill. kroner
Produsenter	24,1
Distributører	22,5
Kinoer	29,5
Sum inngående	76,1
Utgående:	Mill. kroner
Kinoer	32,6
Publikum	30,1
Sum utgående	62,7
Staten	-13,4

til fondet. Fra å operere med budsjetter med forholdsmessige fratrekk (basert på hvor stor andel av inntekten en forventet ville stamme fra avgiftspliktig omsetning), som produsentene gjerne ikke visste om ville bli godkjent av det lokale fylkesskattekontoret, ble grunnlaget for støtten endret til netto budsjett (budsjett, eksklusiv merverdiavgift).

Total provenyeffekt for staten av å innføre merverdiavgift på kinobilletter utgjør summen av endringer for produsenter, distributører, kinoer og publikum. Provenyeffekten er vist i tabell 8.1.

Velger en å ta hensyn til at staten reduserte overføringene til norsk filmfond med 15 mill. kroner i 2005, kommer staten så vidt positivt ut av reformen.

8.3.7 Samlet vurdering

PWC konkluderer med at både filmprodusenter og distributører har kommet godt ut av lovendringen. Av bransjeaktørene er det økonomisk sett kinoene som har kommet dårligst ut. På lengre sikt vil imidlertid endringen bidra til at store investeringer blir langt rimeligere for kinoene enn tilfellet hadde vært med forholdsmessige fradrag.

I følge PWC har publikum måtte ta deler av kostnaden ved innføring av merverdiavgift på kino-

billetter. PWC viser til at publikum nå betaler mer for kinobillettene enn det en normal prisøkning ville tilsi.

I utgangspunktet anslås statens inntektstap som følge av endringen til om lag 13 mill. kroner. Tar en hensyn til at staten reduserte overføringene til Norsk filmfond med 15 mill. kroner i forbindelse med lovendringen, kommer staten ut om lag i null. I tillegg påpeker PWC at det vil være naturlig å tro at forvaltningen av differensiert merverdiavgift er langt enklere enn ordningen med forholdsmessige fradrag.

Totalt sett mener PWC at innføring av differensiert merverdiavgift på kinobilletter og full merverdiavgift på filmleie og filmrettigheter for kino stort sett har gått bra. De mener i tillegg at den nye ordningen gir større rom for samarbeide mellom aktørene (f.eks. kjededrift for kinoer), investeringer blir billigere og det vil forekomme langt færre utfordringer med hensyn til å forvalte ordningen.

På den negative siden peker PWC på at lovendringen har hatt enkelt uforutsette effekter for filmprodusenter og mindre kinoer, da enkelte av disse ikke omsetter for over 50 000 kroner, og således går glipp av muligheten til å trekke fra inngående merverdiavgift.

Kapittel 9

Valg av kriterier og drøfting av mandat som grunnlag for valg av hovedmodeller

9.1 Kriterier for vurderinger av hovedmodeller

Utvalget har identifisert tre ulike hovedmodeller for nytt merverdiavgiftsregelverket innen kultur- og idrettssektoren samt frivillig sektor. Utvalget mener at hovedmodellene enkeltst kan sammenliknes dersom de vurderes opp mot enkelte sentrale kriterier.

I kapittel 4 har utvalget beskrevet prinsipper som bør ligge til grunn for et godt merverdiavgiftssystem. Merverdiavgiftssystemets hovedoppgave er å skaffe staten inntekter, og det bør utformes slik at inntektene blir stabile og sikre. Samtidig bør systemet være mest mulig nøytralt og gi opphav til minst mulig uheldige tilpasninger. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for skatteetaten og de næringsdrivende. Disse prinsippene står, sammen med føringer fra mandatet, helt sentralt i utarbeidelsen av kriteriene som hovedmodellene skal vurderes opp mot. Nedenfor gis det en nærmere omtale av disse kriteriene.

Enkelhet

Det følger av mandatet at et hovedmål med utredningen er å legge til rette for et enklere merverdiavgiftsregelverk. Som nevnt i kapittel 4 er det i dag over 300 000 registrerte næringsdrivende som innkrever merverdiavgift og betaler denne til statskassen. Med så mange aktører som må forholde seg til merverdiavgiftssystemet, er det viktig at reglene er enkle og lett forståelige. I forlengelsen av dette vises det til mandatets beskrivelse av hvordan unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet medfører et komplisert og lite forståelig regelverk. Mandatet går langt i å slå fast at en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget innen kultur og idrett kan bidra til å løse problemene med dagens regelverk. Det kommer da også klart fram at utvalgets oppgave er å vurdere hvordan en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget kan bidra

til et enklere og mer effektivt regelverk på kultur- og idrettsområdet og frivillig sektor.

Forenklinger av merverdiavgiftsregelverket har flere sider. For det første vil utvalget vurdere hvorvidt de ulike hovedmodellene kan bidra til å redusere problemene knyttet til virksomheter som har delt merverdiavgiftsplikt. Delt merverdiavgiftsplikt oppstår der samme virksomhet både har avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning. Et typisk eksempel på dette vil være en fotballklubb som ved siden av den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten (inngangspenger til fotballkamp mv.) også har avgiftspliktige reklame- og sponsorinntekter. Dette medfører kompliserte fordelinger av anskaffelser og omsetning innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Særlig når det gjelder omfanget av fradragsretten for inngående merverdiavgift, kan delte virksomheter være problematisk. Virksomhetens anskaffelser må ut fra antatt bruk henføres til hhv. den avgiftspliktige og den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Det vil i mange tilfeller være vanskelig å fastsette riktig fradragsprosent for virksomheten samlet. På kultur- og idrettsområdet finnes i dag en rekke delte virksomheter. Fordelingsproblematikken krever mye ressurser både hos skatteetaten og de avgiftspliktige.

For det andre vil utvalget legge vekt på i hvilken grad hovedmodellene kan bidra til å redusere avgrensingsproblemer knyttet til dagens regelverk. I dagens regelverk kan det være vanskelig å avgjøre om en virksomhets omsetning er innenfor eller utenfor loven. På samme måte vil det være viktig for utvalget at modellene ikke gir opphav til nye vanskelige avgrensningsspørsmål.

Endelig vil det være av betydning for utvalget hvorvidt modellen som vurderes, kan bidra til et ryddigere og mer oversiktlig merverdiavgiftsregelverk på området. Særlig for frivillig virksomhet finnes det i dag en rekke mindre og enkeltstående unntak som dels framkommer ulike steder i merverdiavgiftsloven, og dels følger av vedtak fattet av Skattedirektoratet eller Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Utvalget

viser imidlertid her til Finansdepartementets pågående arbeid med en teknisk endring av merverdiavgiftsloven der det allerede er foreslått enkelte forenklinger sammenlignet med dagens lovverk. Forslag til ny teknisk revidert lov har vært på høring, og Finansdepartementet arbeider per i dag med oppfølging av høringsrunden.

Konkurransenøytralitet

I mandatet står det at de mange unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet medfører konkurransevidringer mellom aktører i samme bransje ved at noen er unntatt mens andre ikke er det. I vurderingen av konsekvensene av å innlemme kultur- og idrettsområdet i merverdiavgiftssystemet bes utvalget om å vektlegge likebehandling av sammenliknbare aktiviteter.

For å unngå konkurransevidringer bør merverdiavgiften i utgangspunktet, jf. omtale i avsnitt 4.2.2, utformes så nøytralt som mulig. I et helt nøytralt merverdiavgiftssystem er alle varer og tjenester ilagt merverdiavgift. Virksomheter som er avhengig av leveranser fra andre virksomheter, vil få fradragsrett, og merverdiavgiften rammer normalt i stor grad det endelige forbruket. En slik avgift virker nøytralt i den forstand at den ikke påvirker valget mellom vare- eller tjenesteinnkjøp og egenproduksjon. I praksis er det ikke mulig med et helt nøytralt merverdiavgiftssystem. Det kan skyldes at enkelte varer og tjenester vanskelig kan ilegges merverdiavgift, eller at virksomheter har så lav omsetning at de skal skjermes for den administrative byrden det medfører å være avgiftspliktig.

I tidligere utredninger om merverdiavgiften, f.eks. NOU 1990:11 *Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester* og NOU 2003:3 *Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransenvidringer mellom kommuner og private*, var vurderinger rundt konkurransevidringer og nøytralitet viktige for konklusjonene. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) bl. a. vist til konkurransenøytralitet ved vurderingene av rekkevidden av merverdiavgiftsplikten på kulturområdet. Utvalget vil vurdere om de forskjellige hovedmodellene bidrar til likebehandling og konkurransenøytralitet.

Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet

I kultur- og idrettssektoren ytes enkelte tjenester med en stor del av offentlig tilskudd. Ofte kreves det ikke betaling for tjenesten, eller betalingen er lavere enn kostnaden for å framskaffe tjenesten.

Innføring av merverdiavgiftsplikt for slike tjenester kan i realiteten bety økt offentlig støtte til virksomheter som tilbyr disse tjenestene. Det skyldes at virksomhetene vil ha større inngående enn utgående merverdiavgift, og dermed vil innlevere negative merverdiavgiftsoppgaver. Negative oppgaver innebærer en netto statlig utbetaling til virksomheten. I motsetning til direkte støtte over budsjettets utgiftsside som er synlig, innebærer denne type overføringer en indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet som ikke synliggjøres på samme måte som direkte støtte på utgiftssiden. Som beskrevet i avsnitt 4.2.3 kan det at enkelte tjenester ilegges lavere sats enn den generelle satsen, også innebære en støtte til virksomheten som er gitt indirekte gjennom merverdiavgiftssystemet. Graden av indirekte støtte vil avhenge av hvor stor andel tilskuddene utgjør av total omsetning, og i hvilken grad avgiftssatsen avviker fra den generelle satsen på 25 pst.

I tidligere utredninger er det lagt vekt på at man ved utformingen av merverdiavgiftssystemet bør begrense indirekte støtte i størst mulig grad. Utvalget viser til NOU 2003:9 *Skatteutvalget – Forslag til endringer i skattesystemet* og NOU 1993:8 *Bør merverdiavgiften differensieres?* Begrunnelsen for å begrense indirekte støtte er at dersom man ønsker å støtte en bestemt aktivitet, sektor e.l., er det mer effektivt å gjøre det via direkte støtte gjennom utgiftssiden i budsjettet enn indirekte gjennom merverdiavgiftssystemet. Dette henger bl.a. sammen med at indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet vil være knyttet til merverdiavgiftspliktige omsetning av varer og tjenester, mens det kan tenkes at det finnes andre, og kanskje bedre kriterier for støtte. Jo mer målrettet man ønsker at støtten skal være, desto mindre egnet vil merverdiavgiftssystemet normalt være sammenlignet med direkte støtte over budsjettets utgiftsside. Støtteordninger på utgiftssiden medvirker også til å synliggjøre den støtten som faktisk gis. I tillegg kommer at indirekte støtte som gis gjennom ulike særordninger i merverdiavgiftssystemet, kan medføre et mer komplisert regelverk. Dette kan gi økte administrative kostnader.

Mandatet gjør det klart at utvalget i sine forslag skal se hen til proveny. Utvalget vil vurdere i hvilken grad de enkelte hovedmodellene bidrar til indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet.

Robust over tid

Utvalget vil vurdere i hvilken grad hovedmodellene vil være robuste over tid. Etter utvalgets oppfatning vil en robust modell for det første kjenne-

tegnes ved at den baserer seg på avgrensninger som kan opprettholdes over tid. Dagens merverdiavgiftsregelverk, og særlig unntaksbestemmelsene på kultur- og idrettsområdet, baserer seg på avgrensninger som har vært under et stadig press siden de ble innført. Unntakene er som følge av dette blitt utvidet en rekke ganger. På den annen side er også enkelte unntak fjernet, eksempelvis for kinoforestillinger og filmproduksjon. Stadig nye avgrensninger anses uheldig ut i fra hensynet til regelverkets legitimitet og troverdighet. Det er derfor viktig for utvalget at modellene baserer seg på klare og robuste avgrensninger.

En robust modell vil for det andre kjennetegnes ved at den i liten grad åpner for uheldige tilpasninger. Kostnader eller besparelser knyttet til en merverdiavgiftsplikt er ikke ubetydelige for den enkelte avgiftspliktige, og en rasjonell aktør vil derfor søke å tilpasse seg regelverket på en slik måte at kostnadene blir lavest mulig. Dette kan både innebære at virksomheter prøver å bli avgiftspliktige for å oppnå fradragsrett, eller at de forsøker å unngå å bli avgiftspliktige for å slippe å beregne utgående avgift på virksomhetens omsetning. En slik tilpasning kan være lovlig, men likevel uheldig, og vil i realiteten innebære en omgåelse av regelverket. Utvalget vil ved vurderingen av de ulike modellene ta hensyn til i hvilken grad de motiverer til slike uheldige tilpasninger.

En robust modell vil for det tredje kjennetegnes ved at den kan fange opp dynamikken i kultur- og idrettssektoren som er i utvikling når det gjelder organisasjonsformer og eierskap. Særlig innen idretten ser man en utvikling i retning av andre organisasjonsformer enn tidligere. Mange tradisjonelle idrettslag har f.eks. i dag skilt ut deler av virksomheten og lagt dette i et aksjeselskap. I Sverige synes denne trenden å være enda sterkere. Modellene som utvalget vurderer bør kunne håndtere en slik utvikling.

Økonomiske og administrativ kostnader

I mandatet står det at utvalget skal utrede effektive omlegginger av merverdiavgiftssystemet på kultur- og idrettsområdet, herunder frivillig sektor, og beregne provenyvirkningene av dette. Mandatet angir videre at utvalget må sørge for at hensynet til proveny ivaretas. Dette innebærer at utvalget også må se på hvilke eksisterende tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og budsjettmessige konsekvenser av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Det vises for øvrig til kriteriet om indirekte støtte

gjennom merverdiavgiftssystemet og kapittel 17 om provenyberegninger.

I tråd med mandatet legger utvalget videre vekt på de administrative kostnadene hovedmodellene vil medføre både for skatteetaten og de avgiftspliktige. I beskrivelsen av de administrative kostnadene for skatteetaten har utvalget basert seg på innspill fra Skattedirektoratet. Som nevnt i avsnitt 4.2.2 innebærer differensierte satser betydelige administrative kostnader for de næringsdrivende.

EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet

Utvalget har dessuten vurdert i hvilken grad de enkelte hovedmodellene kan være i strid med de rammene som EUs regelverk setter for medlemslandene på merverdiavgiftsområdet. Siden EØS-avtalen ikke omfatter skatter og avgifter, er ikke Norge bundet av reglene i EUs merverdiavgiftsdirektiv. Norge er likevel forpliktet til å respektere EU-rettens bestemmelser om markedsfriheter slik disse er inkorporert i EØS-avtalen og fortolket av EU-domstolen og regelverket om statsstøtte. På denne måten setter EØS-avtalen også visse rammer for utformingen av det norske skatte- og avgiftsregelverket.

Blant annet på denne bakgrunn vil, etter utvalgets mening, de løsninger som EU har lagt seg på, også være viktige å forholde seg til ved vurderingen av hvordan regelverket bør utformes i Norge. Et annet forhold er at det norske merverdiavgiftsregelverk er bygget opp på samme måte som EUs merverdiavgiftsdirektiv. Mange av de samme problemstillingene gjør seg derfor gjeldende både i Norge og i EU-landene. Etter utvalgets mening er det også på bakgrunn av de systemmessige likhetene mellom Norges og EUs merverdiavgiftsregelverk, viktig å vurdere regelverket i EU ved utformingen av norske løsninger.

9.2 Enkelte avgrensninger av mandatet

Utvalgets mandat er gjengitt i avsnitt 1.1. Ved valg av ulike hovedmodeller er det nødvendig å knytte enkelte kommentarer til mandatet. Enkelte temaer anser utvalget enten for å ligge utenfor mandatet eller at det av andre grunner ikke er naturlig å fokusere på disse i denne utredningen. Dette vil også i en viss grad være styrende for utvalgets arbeid med de ulike hovedmodellene.

Som omtalt i avsnitt 1.3, har Finansdepartementet presisert at det ligger utenfor mandatet å ta stilling til nivået på statens økonomiske bidrag til

kultur- og idrettssektoren, herunder frivillig sektor. Av denne grunn anses det å være utenfor utvalgets oppgave å vurdere et generelt merverdiavgiftsfritak for frivillig organisasjoner mv. (nullsats) eller andre regelverksendringer som gir tilsvarende økonomiske virkninger.

Som ledd i arbeidet med å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget, skisserer utvalget muligheten for å anvende ordinær sats på 25 pst. og redusert sats på 8 pst. Utvalget mener at det ligger utenfor mandatet å vurdere andre satser enn de eksisterende. Som nevnt, kan det at enkelte tjenester ilegges lavere sats enn den ordinære satsen, innebære støtte til virksomheten og dermed en indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Slik støtte har sitt motstykke i et provenytap for staten. Ved å skissere bruk av den reduserte satsen på 8 pst. har utvalget ikke ment å ta stilling til nivået på statens økonomiske bidrag til sektorene, men kun sett på hvilke virkemidler som kan være aktuelle for å oppnå målsettingen om et bredere merverdiavgiftsgrunnlag. I den grad de enkelte hovedmodellene bidrar til økt indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet, har utvalget pekt på hvordan statens provenytap kan dekkes inn.

Spørsmålet om å utvide merverdiavgiftsplikten innen kultur og idrett har en viktig side til den avgiftsmessige behandling av offentlige overføringer. Etter norsk merverdiavgiftsrett skal det som hovedregel ikke beregnes merverdiavgift ved offentlige overføringer og tilskudd fordi det som oftest vurderes at denne støtten ikke innebærer et konkret vederlag fra det offentlige for en tjeneste. Det generelle vilkår for merverdiavgiftsplikt er at det foreligger en gjensidig bebyrdende transaksjon mellom partene. Regelverket i EU praktiseres i hovedsak tilsvarende. Som nevnt i avsnitt 7.5, opererer imidlertid New Zealand med et merverdiavgiftssystem som omfatter tilnærmet alle varer og tjenester, og hvor offentlig sektor også er omfattet av avgiftsplikten. I dette ligger bl.a. at bevilgninger til en offentlig enhet, eller tilskudd til en privat virksomhet, anses som vederlag for en ytelse selv om bevilgningene/tilskuddene ikke er knyttet til antall omsatte enheter eller det offentlige har krav på en konkret gjenytelse. I mandatet heter det at utvalget bør vurdere systemet i New Zealand. Utvalget vil understreke at en eventuell merverdiavgiftsplikt på tilskudd som f.eks. ytes til kultursektoren, bl. a. krever en grundig gjennomgang av tilskuddsordningene med sikte på å etablere større grad av prising av offentlige tjenester. Utvalget har ikke hatt

muligheter til å foreta en slik gjennomgang av tilskuddsordningene, men har begrenset seg til å trekke opp noen utfordringer og problemstillinger knyttet til dette temaet, se avsnitt 14.3. I utvalgets valg av hovedmodeller er det derfor lagt til grunn at det ikke foretas endringer av dagens merverdiavgiftsregelverk knyttet til offentlige overføringer.

På kulturområdet vil merverdiavgiftsunntaket for rett til å overvære ulike kulturelle arrangement bli underlagt den grundigste vurderingen. Det har sammenheng med at mandatet fokuserer på problemer med fordeling av inngående merverdiavgift og utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget. Disse problemstillingene er mer aktuelle for arrangører av kulturelle aktiviteter enn for utøvende kunstnere. Unntakene som gjelder utøvende kunstnere, anses derfor å være i ytterkant av mandatet og utvalgets arbeid. Også innen EU er det lignende unntak som i Norge for utøvende kunstnere. Ut fra sammenhengen i regelverket og tidligere annonsert gjennomgang av bestemmelsene, se bl. a. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) *Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer* kapittel 9, vil det likevel bli gitt en kort gjennomgang av hvilke alternativer til gjeldende rett som kan være relevante for de bestemmelsene som gjelder utøvende kunstnere. Denne gjennomgangen er foretatt i avsnitt 14.2.

Utvalget har heller ikke valgt å fokusere spesielt på unntaket for ideelle organisasjoners medlemskontingenter. Dette henger bl.a. sammen med at unntaket for medlemskontingenter gjelder et bredt spekter av aktører, også aktører som ikke naturlig hører hjemme innenfor kategoriene kultur og idrett.

Det er utenfor mandatet å vurdere den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren. Utvalget finner imidlertid grunn til å knytte enkelte kommentarer til kompensasjonsordningen. Ordningen er omtalt i avsnitt 6.2, mens det for utvalgets kommentarer vises til avsnitt 14.4.

Utvalget har ikke utarbeidet konkrete lovforslag i tråd med anbefalingene gitt i denne utredningen, herunder lovendringer for å gjennomføre de ulike hovedmodellene. Utvalget påpeker at mandatet ikke krever en slik detaljeringsgrad. Sett i lys av ressursene og tiden som har stått til rådighet, har det også vært nødvendig å begrense seg til å trekke opp de større linjene. En stor del av utvalgets arbeid har for øvrig gått med til innhenting av tallmateriale som har dannet grunnlag for beregninger av økonomiske og administrative konsekvenser.

9.3 Utvalgets valg av ulike hovedmodeller

I samsvar med utvalgets mandat er hovedformålet med utredningen å legge til rette for et mer oversiktlig og helhetlig merverdiavgiftsregelverk som gir mindre byråkrati og lavere administrative kostnader for aktører innen kultur og idrett, herunder frivillig sektor. Som ledd i arbeidet er utvalget særskilt bedt om å vurdere en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget innen kultur- og idrettssektoren. Utvalget mener det er gode argumenter for dette. En utvidelse vil bl.a. medføre at flere vanskelige avgrensingsproblemer forsvinner og vil gjøre merverdiavgiften lettere å administrere både for virksomhetene og for skatteetaten. Hovedlinjen i utvalgets forslag vil derfor være endringer som utvider merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Dette kan rent lovteknisk gjennomføres ved å oppheve eller begrense merverdiavgiftsunntakene som i dag gjelder på disse områdene.

Det er imidlertid enkelte særtrekk ved kultur- og idrettssektoren som gjør at ønsket om å ha et bredest mulig merverdiavgiftsgrunnlag må veies opp mot andre hensyn. Slike hensyn kan trekke i retning av at enkelte grupper av aktører innen kultur og idrett likevel ikke bør være omfattet av merverdiavgiftsplikten. Valg og utforming av ulike hovedmodeller må derfor tilpasses dette. Nedenfor går utvalget gjennom enkelte av forholdene som kan påvirke valg og utforming av hovedmodeller. I noen grad innebærer det gjentakelser av omtalen som er gitt av kriteriene under avsnitt 9.1.

Et forhold som kan påvirke valg av løsninger, henger sammen med at kultur- og idrettsområdet omfatter et bredt spekter av aktører med ulik struktur, økonomi og finansieringsmåte. Aktører innen kultursektoren og underholdning spenner fra de rent ideelle virksomhetene som i stor grad baserer seg på frivillig ulønnet arbeid og offentlig støtte, til de rent kommersielle virksomhetene som blir drevet fullt ut på forretningsmessig grunnlag. På tilsvarende måte finner man innen idretten et vidt spenn i organisering, størrelse, inntektsnivå og finansieringskilder fra idrettslag som baserer sine aktiviteter på frivillig innsats, til den delen av idretten med særlig høy omsetning. Frivillig sektor er videre kjennetegnet ved et mangfold av aktiviteter, omfang og organisering innenfor de fleste samfunnssektorer, herunder idrett og den frivillige delen av kulturlivet. Som en konsekvens av ulikhetene med hensyn til struktur, størrelse og økonomi mellom aktørene vil en merverdiavgiftsplikt kunne slå forskjellig ut fra virksomhet til virksomhet.

Innføring av merverdiavgift for aktører som i stor grad finansierer sine aktiviteter gjennom offentlige tilskuddsordninger, kan innebære at disse kommer gunstig ut, og at staten får redusert sine inntekter tilsvarende. Som følge av tilskuddene blir verdien av de tjenester som omsettes høyere enn det vederlaget som faktisk oppkreves fra publikum. De offentlige tilskuddene er ikke gjenstand for avgiftsberegning. Når inntektene fra egen omsetning (som er den omsetning som vil være gjenstand for avgiftsberegning ved en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget) utgjør en mindre del av virksomhetens inntekter, kan dette medføre at virksomhetens inngående merverdiavgift gjennomgående overstiger utgående merverdiavgift. Virksomhetene får da krav på tilbakebetaling av merverdiavgift fra staten istedenfor å måtte innbetale merverdiavgift. På denne måten taper staten inntekter på at merverdiavgiftsgrunnlaget utvides.

En utvidet merverdiavgiftsplikt kan derfor medføre at det ytes indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemets mulighet til fradrag for inngående merverdiavgift. I en diskusjon om utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget må denne effekten kartlegges nærmere. I hvilken grad en utvidet merverdiavgiftsplikt vil innebære en ytterligere støtte gjennom skattesystemet beror bl.a. på størrelsen på tilskuddene, altså hvor mye tilskuddene utgjør av de totale inntektene, størrelsen på inntektene som skriver seg fra mer kommersialiserte aktiviteter, og omfanget av fradragsretten. I vurderingen må det også ses hen til hvilke tiltak som kan gjennomføres for å motvirke at det skjer en ytterligere indirekte støtte. I hovedsak vil dette være et spørsmål om å innføre merverdiavgiftsplikt på offentlige tilskudd, innføre en begrensning i fradragsretten for virksomheter som mottar tilskudd fra det offentlige, velge et høyere satsnivå eller gjennomføre trekk i de offentlige overføringene som gis til sektoren.

Et viktig spørsmål i denne sammenheng knytter seg også til bruk av redusert merverdiavgiftssats ved en utvidelse av merverdiavgiftsplikten innen kultur og idrett. Selv om det har skjedd en gradvis utvidelse ved at bl.a. NRK-lisensen og kino-bransjen nå er innenfor merverdiavgiftssystemet med en sats på 8 pst., er merverdiavgiftsgrunnlaget forholdsvis snevert i Norge innen kultur og idrett sammenlignet med f.eks. EU-landene. Mange land har inkludert en rekke av disse tjenestene i merverdiavgiftssystemet, men ofte med reduserte satser. Merverdiavgiften bør være mest mulig generell med få unntak og særordninger, og det bør som et prinsipielt utgangspunkt ikke benyt-

tes differensierte satser. Bruk av redusert sats kan innebære indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Det er vanligvis bedre å gi direkte og målrettet støtte enn å benytte særordninger gjennom merverdiavgiftssystemet som generelt er et lite treffsikkert virkemiddel. I tillegg vil redusert sats kreve at det lages avgrensninger med tilsvarende administrative kostnader, tilpasningsmuligheter og kontrollproblemer. I vurderingen av en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget må imidlertid slike hensyn vurderes opp mot hensynet om å ha en mest mulig generell forbruksavgift. Bruk av redusert sats kan være et mulig virkemiddel for å oppnå et bredere avgiftsgrunnlag.

En annen sentral problemstilling knytter seg til at en utvidelse av merverdiavgiftsplikten innen kultur og idrett kan medføre at en rekke frivillige organisasjoner blir registreringspliktige i merverdiavgiftsregisteret fordi de etter en slik utvidelse vil komme til å overstige omsetningsgrensen på 140 000 kroner for veldedige og allmennyttige organisasjoner. Mange av disse organisasjonene er kjennetegnet ved å være små med bl.a. stort innslag av frivillig ulønnet innsats, ha beskjedne inntekter fra omsetningsvirksomhet og ha et begrenset administrativt apparat. Det er nærliggende å anta at slike små organisasjoner vil oppleve pliktene som følge av registrering i merverdiavgiftsregisteret som byrdefulle. Et viktig siktemål ved utvalgets forslag vil derfor være å innføre skjermingsregler for å lette de administrative byrdene hos små frivillige organisasjoner. Som ledd i disse vurderingene vil et tema for utvalget være mulighetene for å øke registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner.

Med utgangspunkt i disse mer generelle forutsetningene konstaterer utvalget at en utvidet merverdiavgiftsplikt innen kultur- og idrettsområdet

kan gjennomføres i ulik grad. Som det framgår av kapittel 7 varierer da også utformingen av andre lands merverdiavgiftssystemer på disse tjenesteområdene både med hensyn til merverdiavgiftsplikten og bruk av reduserte merverdiavgiftssatser. Det foreligger heller ingen enhetlig behandling av frivillige virksomheter, og bildet preges av en rekke særordninger.

Etter utvalgets syn står man overfor tre hovedalternativer. Det første alternativet kan betegnes som breddemodellen. Breddemodellen innebærer en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget ved at tjenesteunntakene for rett til å overvære kultur- og idrettsarrangement og utøve idrettsaktiviteter i sin helhet oppheves. Breddemodellen forutsetter at det skjer en særskilt skjerming av frivillige virksomheter for å unngå at slike virksomheter med liten omsetning skal bli omfattet av merverdiavgiftssystemet.

Det andre alternativet, subjektmodellen, innebærer også en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget, men det gjøres ved at nevnte unntak begrenses ut fra hvilke subjekter som omsetter tjenestene. Det tredje alternativet, aktivitetsmodellen, innebærer også en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget ved at man begrenser de unntak som i dag finnes på området. Under aktivitetsmodellen begrenses unntakene ved å innsnevre den krets av aktiviteter som omfattes av unntakene. I boks 9.1 gis det en oversikt over hovedtrekkene i de tre ulike hovedmodellene.

I kapitlene 10, 11 og 12 har utvalget beskrevet og vurdert de ulike hovedmodellene nærmere. Utvalget har i sine vurderinger foretatt en nærmere avveining av hvordan den enkelte modell tilfredsstiller kriteriene som er oppstilt i avsnitt 9.1. Utvalget har i kapittel 15 vurdert modellene opp mot hverandre og trukket sine konklusjoner.

Boks 9.1 Hovedtrekkene i de tre hovedmodellene

Breddemodellen

Breddemodellen innebærer at tjenester i form av rett til å overvære ulike kultur- og underholdningsarrangement samt rett til å overvære idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktiviteter blir omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette gjennomføres ved at tjenesteunntakene i merverdiavgiftsloven §§ 5 b første ledd nr. 5 og 5 b første nr. 12 oppheves i sin helhet. Merverdiavgiftsgrunnlaget innen kultur- og idrettssektoren blir således svært bredt.

Etter breddemodellen skal det bl.a. betales merverdiavgift på inngangspenger til konserter, teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, inngangspenger til fornøylesparker og inngangspenger til utstillinger i museer. Videre vil f.eks. inngangspenger til en fotballkamp, vederlag til en svømmehall, betaling for å spille golf og betaling for å gå på treningsstudioer avgiftsberegnes.

Dagens merverdiavgiftsunntak på omsetning fra ideelle organisasjoner og foreninger når vederlaget mottas i form av medlemskontingent, foreslås videreført innenfor breddemodellen.

Breddemodellen forutsetter at det skjer en skjerming av frivillige virksomheter for å unngå at små frivillige organisasjoner blir omfattet av merverdiavgiftsplikten. En skjerming kan gjennomføres på ulike måter. En løsning er å øke dagens registreringsgrense på 140 000 kroner for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner. En annen måte å gjennomføre skjerming på er å innføre et generelt merverdiavgiftsunntak for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner. En tredje tilnæringsmåte er å etablere et fribeløp som knytter seg til omsetning fra salg av inngangsbilletter til kultur- og idrettsarrangement og fra salg av rett til å utøve idrettsaktivitet. Denne metoden innebærer at veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner kan ha omsetning fra slik virksomhet med inntil et visst beløp uten at det skal regnes med ved vurderingen av om registreringsgrensen på 140 000 kroner er nådd. I motsetning til de to førstnevnte skjermingsmetodene som omfatter veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner generelt, vil sistnevnte metode i hovedsak medføre en skjerming for frivillige organisasjoner som kun har sitt virke innen kultur- og idrettssektoren.

Subjektmodellen

Subjektmodellen innebærer også en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget innen kultur og idrettsområdet, men det gjøres ved at ovennevnte tjenesteunntak begrenses ut fra hvilke subjekter som omsetter tjenestene.

På kulturområdet kan subjektmodellen gjennomføres ved at offentlige virksomheter, tilskuddsberettigede virksomheter over et visst støttenivå og veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner blir omfattet av subjektavgrensningen og dermed være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Tjenesteytere innenfor kulturområdet som ikke omfattes av subjektkretsen, vil være avgiftspliktige for alle typer salg av billetter til arrangement. Etter modellen skal f.eks. konsertarrangører som i vesentlig grad er støttet gjennom tilskudd fra det offentlige, være unntatt fra merverdiavgift på inngangspengene, mens andre arrangører som driver på forretningsmessig grunnlag uten støtte, vil være merverdiavgiftspliktige av sine billettinntekter.

På idrettsområdet kan subjektmodellen 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 allmenntilnyttige organisasjoner. Tilsvarende omsetning fra alle andre aktører vil være omfattet av merverdiavgiftsplikten. Modellen innebærer således et skille mellom offentlige virksomheter og veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner på den ene side og mer kommersialiserte aktører på den annen side, og bygger i stor grad på den løsning som er valgt i svensk merverdiavgiftsrett. Etter modellen skal eksempelvis idrettstjenester som omsettes av et idrettslag ikke omfattes av merverdiavgiftsplikten, mens tjenester som ytes av et aksjeselskap skal avgiftsbelegges.

Subjektmodellen innebærer ikke behov for noen særskilte skjermingstiltak overfor frivillige virksomheter ettersom veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner er omfattet av den subjektkrets som vil nyte godt av et merverdiavgiftsunntak når de omsetter tjenester innenfor kultur og idrett.

Boks 9.1 forts.

Aktivitetsmodellen

Aktivitetsmodellen innebærer en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet ved at man begrenser de ovennevnte tjenesteunntakene etter tjenestens art. Under modellen begrenses unntakene ved å innsnevre den krets av aktiviteter som omfattes av dagens unntak. Det dreier seg således om en begrensnings- eller tjenestetype, uavhengig av hvem som er tjenesteyter.

På kulturområdet kan aktivitetsmodellen utformes slik at det gjøres unntak for omsetning av rett til å overvære opera, teater, museum, ballett og konserter. Avgrensningene av disse aktivitetene kan gjennomføres på samme måte som er gjort etter gjeldende rett. Denne framgangsmåten begrenser unntaket sammenlignet med gjeldende rett i svært liten grad, ved at omsetning av rett til å overvære adgang til fornøyelsesparker, sirkusforestillinger og opplevelsesentra, samt utstillinger i gallerier skal beregnes med merverdiavgift. En alternativ måte å utforme en aktivitetsmodell på innen kulturområdet er ved å benytte de samme begrepene som ovenfor, nemlig opera, teater, ballett og museum, men hvor meningsinnholdet innsnevres med sikte på at arrangement som etter sin art har et større tilsnitt av kommersiell virksomhet skal avgiftsberegnes. Under dette alternativet foreslås at omsetning av rett til å overvære konserter blir avgiftspliktig.

På idrettsområdet kan aktivitetsmodellen for så vidt gjelde rett til å utøve idrettsaktiviteter utformes ved en oppregning av de aktiviteter man mener skal være avgiftspliktige, f.eks. treningssentre og bowling. I tillegg kan det vurderes

merverdiavgiftsplikt på arrangement med stor deltakermasse, slik som f.eks. store turskirenn. All annen aktivitet skal være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Aktivitetsmodellen vil føre til en merverdiavgiftsplikt for de aktørene som driver på mer kommersielt grunnlag, samtidig som idrettsklubber i vesentlig grad unntas.

For rett til å overvære idrettsarrangement kan et avgrensningskriterium under aktivitetsmodellen være at arrangement med stor publikumstilstrømming med billetinntekter av en viss størrelse anses avgiftspliktig, mens mindre arrangement holdes utenfor avgiftsplikten. En annen avgrensning under aktivitetsmodellen kan tenkes gjennomført ved å definere aktører etter hvilken type idrett som arrangeres, og etter hvilken divisjon arrangøren opererer i. I stedet for å knytte merverdiavgiftsplikten til divisjonsinndeling kan en mulighet også være å knytte den til om man har profflisens eller ei. I dansk merverdiavgiftsrett er avgrensningen gjennomført ved at det skal beregnes merverdiavgift ved inngang til sportsarrangement hvor det deltar profesjonelle idrettsutøvere.

Aktivitetsmodellen innebærer i utgangspunktet ikke behov for noen særskilte skjermingstiltak overfor frivillige virksomheter. Dette henger sammen med at de tjenestetypene det er tale om å gjøre avgiftspliktige, er valgt ut fra en forutsetning om at de egner seg for en merverdiavgiftsplikt. Det er tale om tjenester med et klart kommersielt tilsnitt, og der frivillighets-elementet i utgangspunktet ikke er fremtredende. Dette er dessuten tjenester som i praksis i mindre grad omsettes av veldedige og allmennnyttige organisasjoner.

Kapittel 10

Utvalgets beskrivelse og vurdering av breddemodellen

10.1 Innledning

I dette kapitlet gir utvalget en nærmere presentasjon av breddemodellen. Hovedtrekkene i denne modellen er kort omtalt i boks 9.1 i kapittel 9. Først beskrives utformingen av modellen innenfor områdene kultur og idrett, se avsnittene 10.2 og 10.3. Deretter beskrives ulike måter frivillige virksomheter kan skjermes på ved gjennomføring av en slik modell, se avsnitt 10.4. I avsnitt 10.5 vurderes breddemodellen opp mot kriteriene som er oppstilt i kapittel 9, før utvalget i avsnitt 10.6 foretar en samlet vurdering av modellen.

10.2 Beskrivelse av breddemodellen på kulturområdet

Etter gjeldende rett er tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsertarrangement, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker, opplevelsessentra og dansetilstelninger med levende musikk unntatt merverdiavgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. I tillegg er også formidling av slike tjenester unntatt. Unntakene er bl.a. begrunnet i hensynet til positivt proveny, jf. Ot.prp. nr 2 (2000–2001), og gjelder generelt for alle aktører. Dette betyr at omsetningen er unntatt uavhengig av om det er det offentlige, tilskuddberettigede aktører, kommersielle virksomheter eller frivillige virksomheter som yter tjenesten. For en nærmere beskrivelse av gjeldende rettstilstand vises det til avsnittene 5.2.4, 5.2.5 og 5.2.6.

Breddemodellen vil innebære en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kulturområdet ved at ovennevnte unntak for inngangspenger til diverse kulturelle arrangement blir opphevet. En slik opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 i vid forstand vil bety at omsetningen blir avgiftspliktig etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 13.

Som nevnt i avsnitt 5.2.5, er unntaket for fornøylesparker og opplevelsessentra først og fremst begrunnet ut fra et ønske om å unnta reiselivsbaserte næringer fra merverdiavgiftsplikten.

Selv om unntaket for fornøylesparker og opplevelsessentra ut fra lovhistorikken også har en side til reiselivsbaserte unntak, er det likevel mye som taler for at dette unntaket ved gjennomføring av breddemodellen bør oppheves på lik linje med de andre unntakene i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Begrunnelsen for dette er bl.a. at deler av reiselivsnæringene i vesentlig grad konkurrerer innen samme marked og har de samme utfordringene med hensyn til fordeling av inngående merverdiavgift ved delt virksomhet. I tillegg kommer at merverdiavgiftsgrunnlaget innen reiselivsnæringene er blitt utvidet etter merverdiavgiftsreformen i 2001 ved at persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. nå er avgiftspliktige tjenester.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av hvilke aktiviteter innen kulturområdet som blir merverdiavgiftspliktige etter breddemodellen.

Etter breddemodellen vil inngangsbilletten til alle tidligere unntatte forestillinger og arrangement bli avgiftspliktige uavhengig av hvem som tilbyr tjenesten, forutsatt at man driver i næring og har en avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder. For aktører innen kulturområdet som etter merverdiavgiftsloven anses som veldedige og allmennnyttige organisasjoner vil det først foreligge avgiftsplikt når den særskilte registreringsgrensen er oppnådd, se avsnitt 10.4 om skjermingsalternativer for frivillige virksomheter innen breddemodellen. Etter breddemodellen vil med andre ord alle aktører innen kulturbransjen i utgangspunktet måtte beregne merverdiavgift på inngangsbilletten, så fremt de generelle vilkårene for merverdiavgiftsplikt er oppfylt. Samtidig får de full fradragsrett for anskaffelser til slik virksomhet.

Dette betyr at omsetning av billetter til alle former for scenekunst, teater, ballett, opera og dans vil være avgiftspliktig. Dette vil gjelde både offentlig finansierte scenekunstinstitusjoner samt frie sceniske grupper og amatørteater. Sistnevnte vil antakeligvis i liten grad drive i næring eller ha omsetning over registreringsgrensen, slik at merverdiavgift ikke skal beregnes. Videre må alle arrangører av forskjellige typer danseforestillinger

beregne avgift ved omsetning av inngangsbilletter. Det være seg ballett, folkedans og mer moderne kunstformer, som jazzballett og breakdance. Etter som rett til å overvære teater også blir avgiftspliktig etter breddemodellen, vil det således ikke lenger være behov for å skille mellom teater på den ene side og annen underholdningspreget scenisk opptreden på den andre side. Dette betyr at alle typer scenekunst vil være avgiftspliktige uavhengig av arten av fremføringen, f.eks. teater og stripeshow, men også andre former for scenekunst, slik som trylleshow, stand-up forestillinger, revyer og operetter.

Videre vil billetten til alle musikkarrangement måtte avgiftsberegnes, eksempelvis store utendørs konserter, konserter med lokale band, samt musikkfestivaler, såfremt næringsvilkåret er oppfylt. Inngangsbilletten til et diskotek vil fremdeles være avgiftspliktig, og man slipper etter breddemodellen å ta stilling til om det arrangeres konsert eller diskotek fordi arrangøren av konserten nå også vil være avgiftspliktig. Også rett til å overvære og delta på dansetilstelninger skal avgiftsberegnes. Dette gjelder uansett om det er et danseband som spiller eller om avspillingen gjøres av en diskjockey eller tilsvarende. Videre vil inngangspenger til piano- og karaokebar, som nå, måtte avgiftsberegnes.

Merverdiavgiftsplikten må avgrenses mot unntaket for omsetning av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk og formidling av slike tjenester, typisk musikere og skuespilleres vederlag ved opptreden. Dersom en artist opptrer på en musikkfestival som selvstendig næringsdrivende, skal han eller hun fakturere sitt vederlag uten merverdiavgift, mens festivalarrangøren etter breddemodellen må beregne merverdiavgift av billettomsetningen. Og videre dersom et orkester eller skuespiller opptrer på TV eller radio, vil vederlaget kunne faktureres uten avgift. Dette vil være omsetning av kunstnerisk fremføring av åndsverk som er unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 14. Dersom artisten selv står som arrangør og selv omsetter billetter til forestillingen, må avgift beregnes av hele vederlaget for billetten. Dette gjelder selv om artisten ikke mottar annen betaling og isolert sett ville vært unntatt for omsetning av sine tjenester dersom omsetningen var til en arrangør. Dette vil også måtte gjelde en internettkonsert eller -teater, hvor artisten tar særskilt betaling for fremføring av konserten eller et teaterstykke på nettet.

Videre medfører breddemodellen at inngangsbilletter til museer og gallerier blir avgiftspliktig. Dette vil gjelde alle offentlige og offentlig støttede

museer og gallerier, samt mindre private og lokale, f.eks. en framvisning av en lokal kunstners arbeid, utstilling av lokal krigshistorie mv. Vilkåret er at det faktisk tas vederlag og at dette skjer i næring. Her må det imidlertid også trekkes en grense mot omsetning fra kunstneren selv av egne kunstverk eller av utnyttelse av eget opphavsrettet materiale, jf. unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd bokstav a. Unntaket gjelder i de tilfeller kunstneren selv eller ved mellommann omsetter eksempelvis malerier. Et galleri vil således ikke være avgiftspliktig dersom det ikke tas vederlag ved inngangen, men kun omsetter malerier på vegne av kunstneren. Her er det kunstneren selv, ved mellommann, som omsetter verket. Dersom galleriet selv har kjøpt inn kunstverk og omsetter disse, skal imidlertid avgift som nå beregnes. Dette er ikke en omsetning som er omfattet av unntaket i § 5 første ledd bokstav a. Det samme gjelder det formidlingshonorar som galleriet beregner seg overfor kunstneren.

Breddemodellen vil også medføre at de tidligere nevnte opplevelsessentra og fornøyelsesparkene vil måtte avgiftsberegne inngangsbilletten. Det samme vil gjelde ved sirkusforestillinger. En fornøyelsespark vil ifølge Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 omfatte de store faste etablissementene med et mangfold av ulike innretninger for underholdning og atspredelse, som f.eks. familieparker og dyreparker. Begrepet fornøyelsespark må også antas å omfatte tivoli, både omreisende og mer stasjonære innretninger. Opplevelsessenter vil etter tolkningsuttalelsen være innretninger hvor publikum får delta i ulike temaaktiviteter, f.eks. basert på historie, kultur, eventyr og lignende. Betegnelsen vil omfatte både større og mindre anlegg. Ulike badeland vil også omfattes.

Ved å innføre en modell hvor unntaket oppheves, vil det ikke lenger være nødvendig å skille mellom aktivitet som omfattes av nevnte betegnelser og annen lignende tidligere avgiftspliktig aktivitet. Inngangspengene til senteret eller forestillingen må uansett avgiftsberegnes, samtidig som betaling for særskilt underholdning, eksempelvis i form av artistopptreden og attraksjoner på tivoli, også må avgiftsberegnes. Samtidig vil slik virksomhet ha full fradragsrett på anskaffelser til denne virksomheten.

Merverdiavgiftsplikten vil gjelde uavhengig av lokalisering, noe som betyr at aktørene blir avgiftspliktig både i tilfeller hvor næringen drives fra en fast scene/innretning eller hvor omsetningen er basert på omreisende virksomhet. Sistnevnte vil kunne være tilfellet hvor et omreisende teater eller

tivoli leier lokaler eller oppstillingsplass på besøksstedet og selv står for billettsalget. Merverdiavgift må her beregnes ved salg av billetten, samtidig som teaterets og tivoliets inngående merverdiavgift kan fradragføres. Dersom aktørene opptrer i utlandet skal norsk merverdiavgift imidlertid ikke beregnes. Her er det besøkslandets regler som gjelder ved en eventuell beregning av merverdiavgift.

Dersom unntaket oppheves vil de avgiftspliktige i utgangspunktet få fullt fradrag for inngående avgift, uavhengig av om anskaffelsen er knyttet til arrangementet eller til annen avgiftspliktig virksomhet, som kiosk og reklame. Virksomhetene vil dermed unngå vanskelige fordelingsspørsmål vedrørende inngående avgift, og vil således kunne få redusert sine administrative kostnader ved å slippe å måtte ta stilling til slike avgrensninger.

Tidligere unntatte virksomheter vil etter breddemodellen kunne bli avgiftspliktige. Dette gjelder de virksomhetene som per i dag har unntatt omsetning over registreringsgrensen uten å ha annen avgiftspliktig omsetning. Dette vil f.eks. gjelde små festivaler eller opplevelsessentra som har liten eller ingen omsetning av mat- og drikkevarer eller reklame, men hvor billettinntektene overstiger registreringsgrensen. Etter breddemodellen, hvor det aktuelle unntaket oppheves, vil disse måtte registrere seg i avgiftsmanntallet og foreta en innberetning og innbetaling av avgift på sin omsetning, samtidig som de får føre inngående avgift til fradrag på sine anskaffelser.

Etter breddemodellen vil imidlertid merverdiavgiftsplikten som tidligere nevnt ikke omfatte underleverandørenes omsetning til aktørene, f.eks. artisters og skuespilleres vederlag. Merverdiavgiftsplikten vil således kun gjelde billettomsetning til publikum. Det at underleverandører fortsatt vil være unntatt, vil kunne medføre kumulasjon av merverdiavgift. Dette har sammenheng med at eksempelvis en kunstner som leverer en underleveranse til et kulturarrangement ikke vil kunne fradragføre inngående avgift på sine anskaffelser og må dermed «bake» inn denne i vederlaget som beregnes. En avgiftspliktig kjøper vil heller ikke kunne fradragføre denne inngående merverdiavgiften ettersom selger ikke fakturerer sitt vederlag med merverdiavgift. I sluttvederlaget til forbruker vil det dermed være innbakt en «skjult» merverdiavgift som innebærer en kumulasjon av avgift mellom næringsdrivende. Dette bryter med prinsippet om at merverdiavgiften ikke skal belastes næringsdrivende og er et uheldig systembrudd. Det vises for øvrig til omtalen i avsnitt 14.2.

En merverdiavgiftsplikt forutsetter som nevnt at virksomheten drives i næring. 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 en gitt periode. Når det gjelder aktører som mottar offentlige 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. Man må likevel ved vurderingen se hen til de offentlige overføringene, slik at næringsvurderingen må ta utgangspunkt i det samlede vederlag, både fra driften og fra det offentlige. Når det gjelder mindre aktører som driver nærmest på hobbybasis, blir det vanligvis en vurdering om registreringsgrensen vil nås i løpet av en 12-måneders periode og om driften er egnet til å gå med overskudd. Denne vurderingen vil være den samme som for andre næringsdrivende. Tilsvarende vil gjelde helt leilighetsvis virksomhet. Eksempelvis er det antatt at loppemarkeder og lignende som et utgangspunkt ikke utøves i næring.

10.3 Beskrivelse av breddemodellen på idrettsområdet

På idrettsområdet er det etter gjeldende rett unntak fra merverdiavgiftsplikten for inngangsbilletter til idrettsarrangement og for rett til å utøve idrettsaktiviteter, se avsnittene 5.3.2 og 5.3.3. Unntakene gjelder uavhengig av om det er det offentlige, frivillige virksomheter eller private aktører som leverer tjenesten, noe som betyr at eksempelvis treningsstudio, idrettslag og private gokartarrangører er unntatt for sin virksomhet. Disse er imidlertid hovedsakelig avgiftspliktige for annen omsetning, slik som salg av reklametjenester og servering. Ettersom det drives både unntatt og avgiftspliktig virksomhet, vil disse virksomhetene etter gjeldende rett måtte foreta fordeling av inngående avgift ved fellesanskaffelser.

Breddemodellen vil innebære en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på idrettsområdet ved at ovennevnte unntak for idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktiviteter oppheves i sin helhet. Merverdiavgiftsplikten for idrettstjenester vil da framgå av hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 13.

Nedenfor gis en nærmere beskrivelse av hvilke aktiviteter innen idrettsområdet som blir merverdiavgiftspliktige etter breddemodellen. Enkelte sentrale avgrensningsspørsmål omtales også.

Etter breddemodellen vil en rekke aktører innen idrett bli omfattet av merverdiavgiftssystemet.

met ved at omsetning av idrettstjenester blir omfattet av den generelle avgiftsplikten. En forutsetning for merverdiavgiftsplikten vil imidlertid være at de generelle vilkårene om at virksomheten skal drives i næring og at omsetningen overstiger registreringsgrensen er oppfylt. Siden idrettssektoren i stor grad består av små idrettslag mv. som har omsetning under registreringsgrensen, vil likevel et stort antall fortsatt være utenfor merverdiavgiftsområdet. Kravet til næringsvirksomhet kan også gjøre at flere aktører innen idretten ikke blir omfattet av merverdiavgiftsplikten. Spørsmålet om dette vilkåret er innfridd må vurderes konkret i det enkelte tilfelle, og det er ikke gitt noen egen definisjon av begrepet næring som kun gjelder for allmennyttig og veldedig virksomhet, herunder idrettslag, se avsnitt 5.4.3. Den virksomhet som f.eks. et idrettslaget driver, må derfor i prinsippet vurderes på samme måte som virksomhet drevet av andre.

All aktivitet som drives av særforbundene til Norges Idrettsforbund og Norges Olympiske komité er etter gjeldende rett blitt ansett som idrett i merverdiavgiftslovens forstand, med den følge at omsetning av rett til å overvære idrettsarrangement og utøve idrettsaktivitet er unntatt. Etter breddemodellen vil det ikke lenger være nødvendig å ta stilling til om det omsettes aktiviteter i tilknytning til idrett eller ikke. Dette har sammenheng med at merverdiavgift i utgangspunktet skal oppkreves uansett hvilken vare eller tjeneste som omsettes. Omsetning av rett til å overvære idrettsarrangement eller rett til å utøve idrettsaktiviteter vil således ikke stå i noen særstilling i forhold til annen omsetning. Det skal imidlertid nevnes at det gjelder en del særskilte regler for frivillige virksomheter, f.eks. ved kiosk- og loppemarkedssalg, se avsnitt 5.4. I avsnitt 10.4 er disse særskilte reglene betydning for breddemodellen gjennomgått.

En idrettsklubb må etter breddemodellen beregne utgående merverdiavgift av alt salg av billetter til kamper og omsetning av rett til å utøve idrett, f.eks. ved salg av startkontingent til skiløp, utleie av tennisbane, og betaling av greenfee til golfbane. Videre må omsetning av andre varer og tjenester i utgangspunktet avgiftsberegnes etter de ordinære reglene i merverdiavgiftsloven. En idrettsklubb må således etter denne modellen beregne utgående merverdiavgift av all omsetning, uavhengig av om denne knytter seg til omsetning av reklame, inngangsbilletter eller rett til å utøve idrettsaktiviteter.

Merverdiavgiftsplikten vil også gjelde andre aktørers omsetning av idrettstjenester, f.eks. billetter, årskort og timeleie til helsestudio, alpinanlegg,

motorsportarrangement, gokartbaner og svømmehaller. All omsetning skal etter breddemodellen avgiftsberegnes, både for rett til å utøve den gitte idrettsaktiviteten og annen omsetning av eksempelvis mat og reklame.

Omsetning skal således i utgangspunktet avgiftsberegnes, uavhengig av om det er stat, kommune, frivillige eller andre virksomheter som omsetter tjenesten.

Motstykket til dette er at all inngående merverdiavgift kan fradragføres. Ettersom avgift skal beregnes på i utgangspunktet all omsetning, blir det som tidligere nevnt ikke lenger behov for å foreta en vurdering av hvilke aktiviteter som skal betegnes som idrett. En skjerming av veldedige og allmennyttige organisasjoner som beskrevet i avsnitt 10.4, vil imidlertid medføre at enkelte idrettslag fremdeles vil kunne drive delt virksomhet ettersom deler av omsetningen blir foreslått unntatt.

Ved utforming av breddemodellen reises et særskilt avgrensningsspørsmål når det gjelder medlemskontingenter. I henhold til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f er ideelle organisasjoner og foreninger unntatt for sin omsetning av medlemskontingenter, når kontingenten dekker varer og tjenester som er ledd i organisasjonens eller foreningens ideelle virksomhet, se avsnitt 5.4.5. Mange mindre idrettslag vil ha store deler av inntektene knyttet til medlemskontingenten. Denne kontingenten dekker ofte medlemmenes rett til å bruke idrettslagets baner, treningsrom eller andre fasiliteter. I tillegg vil enkelte treningssenter være ideelle organisasjoner, slik at medlemskontingenten disse oppkrever, vil være omfattet av unntaket.

Ved å oppheve unntaket for rett til å utøve idrettsaktiviteter, vil likevel unntak for denne aktivitetstypen kunne gjøres dersom vederlaget oppkreves i form av medlemskontingent og dersom tjenesteyter er en ideell organisasjon eller forening. Idrettslag og andre ideelle organisasjoner, slik som enkelte treningssenter, vil derfor i noen grad kunne velge om de vil være avgiftspliktige for denne omsetningen ved å fakturere særskilt for hver gang senteret benyttes eller unnta denne omsetningen ved at brukerne oppkreves betaling gjennom medlemskontingent. Slike organisasjoner vil derfor kunne fakturere medlemskontingenten uten merverdiavgift, mens f.eks. treningssenter som driver på forretningsmessig grunnlag må beregne merverdiavgift på medlemskontingenten.

Gjeldende unntak for medlemskontingenter omfatter både allmennyttige og veldedige organisasjoner slik som idrettslag, men også andre aktø-

rer som ikke har erverv til formål, f.eks. politiske partier, fagorganisasjoner og yrkesorganisasjoner. Dersom også unntaket for medlemskontingenter blir opphevet ved gjennomføring av breddemodellen, vil rett til å omsette idrettsaktiviteter være avgiftspliktig uavhengig av type betaling, forutsatt at de ordinære vilkårene i merverdiavgiftsloven er oppfylt. Unntaket for ideelle organisasjoners omsetning av medlemskontingent gjelder imidlertid et bredt spekter av aktører, også aktører som ikke naturlig hører hjemme innenfor kategoriene kultur og idrett. Det vil derfor i beste fall ligge i ytterkant av mandatet å vurdere om også dette unntaket skal oppheves. Utvalget vil likevel anføre at et alternativ kan være å oppheve unntaket for medlemskontingent i tilfeller betalingen gjelder de tjenester som er opphevet innenfor idrettsområdet. Vederlag som gjelder den ideelle organisasjonens omsetning av rett til å utøve eller overvære idrettsaktiviteter, må i så tilfelle avgiftsbelegges uansett om vederlaget oppkreves i form av ordinær betaling eller i form av medlemskontingent. Utvalget går imidlertid ikke videre med denne problemstillingen, og forutsetter i den videre drøftelse av breddemodellen at unntaket for medlemskontingenten videreføres.

I den grad unntaket for medlemskontingent medfører konkurransevridninger under breddemodellen, kan Finansdepartementet anvende konkurransevridningsregelen i merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd. Etter denne bestemmelsen kan Finansdepartementet bestemme at virksomhet som er unntatt for omsetning av medlemskontingent, likevel skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører vesentlige konkurransevridninger i forhold til registrert næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer og tjenester. Denne bestemmelsen er fram til nå ikke benyttet. Det vil imidlertid være nødvendig å vurdere en økt bruk av bestemmelsen etter breddemodellen dersom det skulle vise seg at avgiftspliktig ideell virksomhet benytter seg av unntaket for å komme i en økonomisk fordelaktig posisjon i forhold til andre aktører på markedet. For eksempel kan dette være aktuelt hvor et ideelt treningssenter konkurrerer med et kommersielt. Et ideelt treningssenter vil som tidligere nevnt ha mulighet til å fakturere medlemskontingenten uten merverdiavgift. Det vil være nærliggende å pålegge et slikt senter merverdiavgiftsplikt for kontingenten dersom det skulle vise seg å oppstå vesentlige konkurransevridninger.

Etter gjeldende praktisering er det akseptert at omsetning av spillerrettigheter faktureres uten merverdiavgift, se avsnitt 5.3.2. Dersom unntaket

for rett til å overvære idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktiviteter oppheves, vil det kunne oppstå avgiftskumulasjon ved idrettsklubbens innkjøp av slike tjenester. Dette kan imidlertid hindres ved at man eksempelvis endrer fortolkningen om at spillerrettighetene unntas som en del av idrettslagets ideelle virksomhet.

10.4 Beskrivelse av ulike måter å skjerme frivillige virksomheter innenfor breddemodellen

10.4.1 Innledning

I dette avsnittet redegjør utvalget for de mulige skjermingsløsninger man ser for seg for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner under breddemodellen. Utvalget har identifisert tre alternative skjermingsløsninger innad i modellen.

For det første er det en mulig løsning å heve den særskilte registreringsgrensen som i dag gjelder for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner. En slik løsning vil i utgangspunktet skjerme alle veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner.

For det andre er det en mulig løsning å etablere en regel om et fribeløp som skal gjelde ved vurderingen av om den særskilte registreringsgrensen er nådd. Fribelegget kan knytte seg til omsetning av inngangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og til omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter. Løsningen innebærer at organisasjonene kan ha en slik omsetning inntil fribeleggets størrelse før denne skal regnes med i vurderingen av om den særskilte registreringsgrensen på 140 000 kroner er nådd. En slik løsning vil i utgangspunktet skjerme de veldedige og allmenntilnyttige organisasjonen som har sitt virke innen kultur- og idrettsområdet.

For det tredje er det en mulig løsning å etablere et generelt unntak for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner. Resultatet av et slikt subjektunntak innebærer i utgangspunktet at alle slike frivillige virksomheter, uansett omsetningstype eller omsetningstørrelse, holdes utenfor merverdiavgiftssystemet. En slik løsning vil således i utgangspunktet skjerme alle veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner.

De tre hovedløsningene kan suppleres med enkelte særskilte regler som skal hindre konkurransevridninger og dessuten en ordning om rett til frivillig registrering. De tre løsningene vil i ulik grad ha behov for ytterligere supplerende skjermingsregler for frivillig virksomhet. De tre løsningene omtales nærmere nedenfor.

10.4.2 Forhøyet registreringsgrense

10.4.2.1 Innledning

Som beskrevet tidligere gjelder det etter merverdiavgiftsloven § 28 i dag en særskilt registreringsgrense på 140 000 kroner for veldedige og allmennnyttige organisasjoner. Registreringsgrensen knytter seg til organisasjonenes avgiftspliktige omsetning og organisasjonene er pliktig til å la seg registrere når denne omsetningen overstiger grensen i løpet av en periode på 12 måneder. En registrering i avgiftsmanntallet innebærer i hovedsak at virksomheten har plikt til å kreve opp og innbetale utgående merverdiavgift. På den annen side har registrerte virksomheter rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Den særskilte registreringsgrensen for veldedige og allmennnyttige organisasjoner er begrunnet i et ønske om å holde denne typen virksomheter utenfor merverdiavgiftssystemet. En merverdiavgiftsplikt vil for disse organisasjonene kunne oppfattes som byrdefull. Små organisasjoner vil ofte ikke ha et administrativt apparat til å håndtere en avgiftsplikt, og det vil i mange tilfeller også være mangel på kunnskap om merverdiavgiftsregelverket. Mange organisasjoner vil dessuten ikke ha økonomi til å bære kostnadene knyttet til regnskapsfører mv.

Kultur- og idrettssektoren består i stor grad av frivillige virksomheter. En utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet vil derfor få direkte konsekvenser for et stort antall slike organisasjoner. En utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet som skissert i avsnittene 10.2 og 10.3 vil f.eks. innebære at mange veldedige og allmennnyttige organisasjoner får en større avgiftspliktig omsetning enn det de har i dag. Mange av virksomhetene vil bli registreringspliktig fordi den avgiftspliktige omsetningen dermed overstiger 140 000 kroner.

For eksempel vil et idrettslag som i dag har en samlet omsetning på 150 000 kroner bestående av avgiftspliktige kiosk og sponsorinntekter på 100 000 kroner og ikke-avgiftspliktige billettinntekter på 50 000 kroner ikke være registreringspliktig etter dagens regler. Dersom inngangsbilletter gjøres merverdiavgiftspliktig vil den samme idrettsklubben ha en samlet avgiftspliktig omsetning på 150 000 kroner og vil dermed måtte registrere seg i avgiftsmanntallet med de rettigheter og plikter registreringen medfører.

Eksempelet illustrer meget enkelt den konsekvensen som en utvidelse av merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet kan få for en frivil-

lig organisasjon. Organisasjonen vil endre merverdiavgiftsrettslig status fra å være en virksomhet utenfor merverdiavgiftssystemet til å bli en registreringspliktig enhet. Dette skjer uten at organisasjonen som sådan endrer karakter eller egenskaper. En utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget vil ikke gjøre organisasjonen bedre egnet til å håndtere de plikter som følger av en registrering. Organisasjonene vil fremdeles ha et lite administrativt apparat til å håndheve pliktene. De samme hensyn taler altså for at organisasjonen fremdeles holdes utenfor merverdiavgiftssystemet.

På denne bakgrunn skisserer utvalget, som et skjeringsalternativ, å øke den særskilte registreringsgrensen for veldedige og allmennnyttige virksomheter fra dagens 140 000 kroner til 300 000 kroner. En slik skjerming vil komme alle veldedige og allmennnyttige organisasjoner til gode, uavhengig av hvilken sektor de har sitt virke innenfor. Resultatet blir altså at man forhøyer registreringsgrensen også for de organisasjonene som ikke blir berørt av en utvidelse av merverdiavgiftsområdet gjennom breddemodellen.

Utvalget har også vurdert behovet for en regelmessig justering av registreringsgrensen for veldedige og allmennnyttige organisasjoner. Dagens registreringsgrense har ikke vært justert siden den ble fastsatt 1. januar 1998, og utvalget finner gode argumenter for en slik justering. Særlig peker utvalget på at en regelmessig justering av registreringsgrensen vil sikre at denne holder tritt med den generelle prisutviklingen. Om en justering av registreringsgrensen bør knyttes opp til konsumprisindeksen eller en annen valgt målestokk har utvalget ikke vurdert nærmere.

10.4.2.2 Mulig løsning for å redusere konkurransevidninger som følge av en forhøyet registreringsgrense

Som utvalget har beskrevet tidligere, bør merverdiavgiften utformes så nøytralt som mulig for å unngå konkurransevidninger. Av denne grunn bør like varer og tjenester gis samme avgiftsmessige behandling uavhengig av hvem som leverer varene eller tjenestene. I motsatt fall kan det oppstå konkurransevidninger mellom de ulike aktørene.

Dagens forhøyede registreringsgrense for veldedige og allmennnyttige organisasjoner strider i utgangspunktet mot prinsippet om et konkurranse- nøytralt regelverk. I forbindelse med innføring og senere oppjustering av den særskilte registreringsgrensen ble da også konkurransevidninger vurdert som en aktuell problemstilling, men bl.a. håndhevelsesshensynet og de særlige forhold som

gjør seg gjeldende ved mindre næringsutøvelse fra frivillige virksomheter ble gitt større vekt ved avveiningen av de ulike hensynene, se avsnitt 5.4.4.

Konkurransesvridninger kan oppstå fordi grensen for registrering knytter seg til ordinær avgiftspliktig virksomhet som de frivillige organisasjonene driver. Dette kan f.eks. være flytting eller rengjøring som ledd i dugnadsarbeid i organisasjonen. Slik virksomhet kan i mange tilfeller stå i direkte konkurranse med ordinære næringsdrivende som tilbyr samme type tjenester. Innenfor rammene av dagens registreringsgrense på 140 000 kroner kan derfor resultatet bli at et idrettslag kan tilby flytte-tjenester billigere enn et registrert flyttebyrå. På den annen side vil et idrettslag i slike tilfeller ikke ha fradragsrett på anskaffelser til virksomheten. Likevel kan frivillige virksomheter som ikke er registreringspliktige få et konkurransefortrinn sammenlignet med registreringspliktige næringsdrivende.

En heving av grensen for registrering i avgiftsmanntallet for veldedige og allmennyttige organisasjoner kan forsterke ulikhetene mellom registrerte og ikke-registrerte virksomheter. En oppjustering utover 140 000 kroner ble forkastet i lovproposisjonen da beløpet ble øket fra 70 000 kroner til 140 000 kroner med virkning 1. januar 1998, se avsnitt 5.4.4.

I forbindelse med en forhøyelse av registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner for å skjerme frivillig sektor ved gjennomføring av breddemodellen, bør det derfor etter utvalgets mening vurderes tiltak for å hindre mulige forskjellsbehandling.

En mulig løsning for å nøytralisere følgene en økt registreringsgrense kan medføre, er å innføre en egen konkurransevidningsbestemmelse i merverdiavgiftsloven. En slik lovbestemmelse kan utformes slik at organisasjoner som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten fordi den ikke har avgiftspliktig omsetning over registreringsgrensen, likevel skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører en nærmere definert konkurransevidning i forhold til registrert næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer og tjenester.

En slik lovbestemmelse vil altså i utgangspunktet ikke gripe direkte inn i den vurderingen som foretas i forbindelse med spørsmålet om unntak er berettiget som følge av at registreringsgrensen er nådd. I denne vurderingen vil det avgjørende fortsatt være om organisasjonen har en avgiftspliktig omsetning som overskrider registreringsgrensen i løpet av en 12 måneders periode. En lovbestemmelse om konkurransevidninger vil derimot kunne få sin anvendelse der man i ettertid ser at et

eventuelt unntak for organisasjonen medfører slike forskjeller at hensynet til å redusere disse må veie tyngre enn hensynet til å holde organisasjonen utenfor merverdiavgiftssystemet.

Som omtalt i avsnittene 5.4.5 og 10.3, kan Finansdepartementet gi pålegg om merverdiavgiftsplikt dersom unntaket for medlemskontingent i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd bokstav f medfører vesentlig konkurransevidninger, se merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd. En mulighet kan være å utforme en regel innenfor breddemodellen på tilsvarende måte som nevnte lovbestemmelse. Forarbeidene til denne lovbestemmelsen er imidlertid knappe, se Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnittene 7.2.8.5 og 7.2.9.5, og bestemmelsen er heller ikke blitt praktisert ennå. Ved utformingen av en slik regel innenfor breddemodellen bør det bl.a. tas uttrykkelig stilling til hvem innenfor skatteforvaltningen som skal ha kompetanse til å gi pålegg om merverdiavgiftsplikt. Videre må det vurderes om denne kompetansen skal benyttes av eget tiltak eller kun etter klage. Det må dessuten vurderes om det enten i loven eller i forskrift skal gis nærmere anvisning på hva som skal anses som kvalifisert konkurransevidning i forhold til registrert næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer og tjenester.

10.4.2.3 Mulig ordning med frivillig registrering

En forhøyet registreringsgrense for veldedige og allmennyttige organisasjoner er først og fremst begrunnet i et ønske om å skjerme mindre organisasjoner med begrenset administrativt apparat fra de plikter som følger av en merverdiavgiftsregistrering. At disse organisasjonene på denne måten holdes utenfor merverdiavgiftssystemet er i utgangspunktet ønskelig både fra skatteetatens og organisasjonenes side.

Veldedige og allmennyttige organisasjoner er imidlertid ingen enhetlig gruppe. Organisasjonene spenner over et svært bredt spekter av virksomhetsområder og det er store ulikheter i organisasjonenes størrelse og kostnads- og inntektsstruktur. Særlig det siste fører til at organisasjonene også vil ha et ulikt syn på det å være merverdiavgiftsregistrert.

En forhøyet registreringsgrense vil således ikke framstå som gunstig for alle de organisasjonene som grensen vil gjelde for. Det er grunn til å tro at en rekke organisasjoner som i utgangspunktet vil være unntatt fra merverdiavgift som følge av at deres avgiftspliktige omsetning er lavere enn registreringsgrensen, likevel har et ønske om å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet. Dette

har særlig sammenheng med at de som ikke-registrerte virksomheter er avskåret fra å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift.

Organisasjoner med planer om store investeringer vil kunne være en gruppe som kan finne det ønskelig å være merverdiavgiftsregistrert til tross for at de i utgangspunktet har en avgiftspliktig omsetning som er lavere enn registreringsgrensen. Fotballklubben som f.eks. ønsker å investere i en ny gressmatte eller nytt tribuneanlegg vil gjennom en merverdiavgiftsregistrering kunne trekke fra merverdiavgift på 25 pst. på anskaffelsene. Dette kan utgjøre store summer og oppveie de ulemper organisasjonen ser ved en registrering.

Uavhengig av det ovennevnte, vil en forhøyelse av registreringsgrensen medføre at en rekke frivillige organisasjoner som i dag er merverdiavgiftsregistrert vil falle utenfor systemet. Dette er organisasjoner som allerede har tilpasset seg en merverdiavgiftsplikt, og det er grunn til å anta at flere av disse organisasjonene vil ønske en fortsatt registrering.

Ved å ha muligheter under nærmere angitte vilkår til å la seg registrere selv om registreringsgrensen ikke er nådd, vil man dessuten åpne for et mer fleksibelt system. I tillegg vil man gjennom en slik ordning i større grad motvirke uheldige terskelvirkninger.

På denne bakgrunn mener utvalget det er gode grunner for å vurdere en ordning med frivillig registrering i tilknytning til innføring av en forhøyet registreringsgrense for veldedige og allmennyttige organisasjoner. En slik ordning vil innebære at organisasjoner som i utgangspunktet er unntatt fra merverdiavgiftsplikt fordi de har en for lav avgiftspliktig omsetning, likevel kan søke om å bli registrert. En slik rett til frivillig registrering vil i utgangspunktet tilfalle alle veldedige og allmennyttige organisasjoner, forutsatt at de øvrige generelle vilkårene for registrering er oppfylt. Utvalget finner imidlertid grunn til å begrense en slik mulig rett til frivillig registrering til å gjelde de organisasjonene med en avgiftspliktig omsetning over 140 000 kroner. Utvalget ser ikke behov for å utvide dagens registreringsgrense for veldedige og allmennyttige organisasjoner med en rett til frivillig registrering. Retten til frivillig registrering vil dermed tilfalle de organisasjonene som har en avgiftspliktig omsetning i intervallet mellom 140 000 kroner og 300 000 kroner.

En frivillig registrering vil medføre de samme rettigheter og plikter som en ordinær registrering i merverdiavgiftsmanntallet. I hovedsak vil dette bety at den frivillige registrerte plikter å avgiftsberegne sin omsetning og at han eller hun på den

annen side er berettiget til å fradragføre sin inngående merverdiavgift.

En frivillig registreringsordning vil uten utfyllende regler kunne resultere i at organisasjonene kun velger å la seg registrere i de periodene dette synes gunstig med tanke på fradrag. En slik praksis er ikke ønskelig og ikke i tråd med hensynene bak registreringsordningen. En rett til frivillig registrering bør derfor kombineres med et krav om at organisasjonen skal forbli registrert i merverdiavgiftsmanntallet i minst to år etter registrering. Dette innebærer at organisasjonen i hele denne perioden må legge utgående merverdiavgift på sine varer og tjenester samtidig som den får fradrag for sin inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til virksomheten.

En tilsvarende regel finnes i dag i merverdiavgiftsloven § 28 og knytter seg til ordinær registrering. En registrert næringsdrivende skal etter denne bestemmelsen som hovedregel stå i merverdiavgiftsmanntallet i to hele kalenderår etter at omsetningen og avgiftspliktig uttak er sunket under registreringsgrensen. Bestemmelsen er i første rekke av praktisk karakter, da bakgrunnen for bestemmelsen var å forhindre unødig arbeid med stadige inn- og utmeldinger i merverdiavgiftsmanntallet.

10.4.2.4 Behovet for supplerende unntak for frivillig virksomhet

Som nevnt i avsnitt 5.4 finnes det for frivillig organisasjoner i dag en rekke mindre og enkeltstående unntak som dels framkommer ulike steder i merverdiavgiftsloven og dels følger av vedtak fattet av Skattedirektoratet eller Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Disse unntakene knytter seg særlig til ulike inntektskategorier som frivillig virksomheter vanligvis har. For eksempel er det i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd bokstav e gitt unntak for omsetning fra veldedige og allmennyttige organisasjoner, av varer fra brukbutikker når overskuddet helt ut anvendes til veldedige eller allmennyttige formål.

En løsning med forhøyet registreringsgrense for veldedige og allmennyttige organisasjoner vil trolig gjøre disse unntakene mindre sentrale for frivillig sektor som sådan. Dette har sammenheng med at en forhøyet registreringsgrense i den størrelsesorden som nå foreslås, vil innebære at mange frivillige organisasjoner aldri vil ha en omsetning i nærheten av registreringsgrensen. Det er derfor ikke så viktig for disse om den omsetningen de driver etter sin art er avgiftspliktig eller ikke avgiftspliktig. For organisasjoner med omset-

ning i nærheten av registreringsgrensen eller over registreringsgrensen vil imidlertid unntakene fortsatt ha sin betydning. Unntakene kan være utslagsgivende for om organisasjonen har en avgiftspliktig omsetning under eller over registreringsgrensen, og dermed om organisasjonen skal være merverdiavgiftspliktig eller ikke. Utvalget har på dette grunnlag lagt til grunn at de særskilte unntakene som gjelder for frivillige organisasjoner bør opprettholdes under denne løsningen.

Under en løsning der man velger å beholde disse mindre og enkeltstående unntakene, ser utvalget imidlertid et klart behov for å samle disse på en hensiktsmessig måte. I dagens regelverk følger unntakene dels av ulike bestemmelser i merverdiavgiftsloven og dels av ulike vedtak fattet av Skattedirektoratet eller Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Dette gir et lite oversiktlig regelverk som kan være vanskelig å forholde seg til for de frivillige organisasjonene.

Utvalget viser i denne forbindelse til Finansdepartementets pågående arbeid med en teknisk revidert merverdiavgiftslov der det allerede er foreslått enkelte forenklinger i forhold til dagens regelverk. Forslag til ny teknisk revidert lov har vært på høring og Finansdepartementet arbeider per i dag med oppfølging av høringsrunden.

10.4.3 Etablering av et fribeløp knyttet til omsetning av adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og omsetning av rett til å utøve idrettsaktivitet

10.4.3.1 Innledning

Som beskrevet i avsnittene 10.2 og 10.3 vil en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet under breddemodellen innebære at man i hovedsak opphever de unntakene som i dag finnes på dette området. En opphevelse av unntakene vil i utgangspunktet kun få virkning for de veldedige og allmenntilgittige organisasjonene som har sitt virke innen kultur- og idrettsområdet. En rekke av disse organisasjonene vil få en økt avgiftspliktig omsetning som følge av utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget. For organisasjoner med en forholdsmessig liten avgiftspliktig omsetning kan en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget i tillegg innebære at disse vil endre status fra å være en virksomhet utenfor merverdiavgiftssystemet, til å bli en registreringspliktig enhet fordi deres avgiftspliktige omsetning øker til over 140 000 kroner. Dette skjer uten at organisasjonene som sådan endrer karakter eller egenskaper, og dermed uten

at organisasjonene blir bedre egnet til å håndtere de plikter som følger av en registrering.

Utvalget har på dette grunnlag vurdert en skjermingsløsning som i utgangspunktet kun vil komme de organisasjoner til gode som vil påvirkes av utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget. Det er her altså tale om en meget målrettet skjermingsløsning. Dette i motsetning til skjermingsløsningen som innebærer en forhøyet registreringsgrense for veldedige og allmenntilgittige organisasjoner, se avsnitt 10.4.2, og skjermingsløsningen som innebærer et generelt unntak for disse organisasjonene, se avsnitt 10.4.4. Disse skjermingsløsningene vil i utgangspunktet komme alle veldedige og allmenntilgittige organisasjoner til gode uavhengig av om de påvirkes av utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget eller ikke.

Utvalget ser for seg en løsning der man i utgangspunktet beholder dagens registreringsgrense på 140 000 kroner for alle veldedige og allmenntilgittige organisasjoner. Ved vurderingen av om registreringsgrensen er nådd innføres det imidlertid et fribeløp knyttet til omsetning av adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og omsetning av rett til å utøve idrettsaktivitet, dvs. omsetning av de varer og tjenester som omfattes av unntakene som utvalget foreslår å oppheve. Sett i lys av løsningsalternativet om heving av registreringsgrensen til 300 000 kroner, se avsnitt 10.4.2, kan et alternativ være å sette fribeløpet til 160 000 kroner.

For organisasjoner som allerede på grunnlag av annen avgiftspliktig omsetning overskrider registreringsgrensen på 140 000 kroner kan ordningen utformes slik at fribeløpet ikke får noen praktisk betydning. Disse vil allerede på dette grunnlag være registreringspliktige, og hele deres eventuelle omsetning knyttet til adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og rett til å utøve idrettsaktiviteter må i så fall avgiftsberegnes fullt ut.

Fribeløpet forutsettes som nevnt å gjelde for de organisasjoner som ikke har annen avgiftspliktig omsetning som allerede overstiger registreringsgrensen på 140 000 kroner. For disse organisasjonene vil fribeløpet innebære at de i tillegg til annen avgiftspliktig omsetning under 140 000 kroner, kan ha en omsetning inntil 160 000 kroner knyttet til adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og rett til å utøve idrettsaktiviteter uten at dette skal ha betydning i vurderingen av om registreringsgrensen er nådd. Dersom denne typen omsetning overstiger 160 000 kroner skal imidlertid hele beløpet likevel regnes med ved vurderingen av om registreringsgrensen er nådd.

10.4.3.2 Mulig ordning for å hindre konkurransevridning

Et fribeløp for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner knyttet til omsetning av varer og tjenester på kultur- og idrettsområdet vil i utgangspunktet innebære at disse organisasjonene vil kunne tilby denne type aktiviteter til en lavere pris enn registrerte virksomheter.

Det skal likevel nevnes at en ordning med et fribeløp for denne sektoren vil medføre mindre konkurransevridninger enn ved en generell forhøyelse av registreringsgrensen, slik som beskrevet i avsnitt 10.4.2.2. Dette har sammenheng med at en generell forhøyelse av registreringsgrensen vil omfatte alle varer og tjenester som omsettes fra veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner, mens et fribeløp som foreslått i dette kapitlet kun vil gjelde de tjenestene innenfor kultur- og idrettsområdet som blir avgiftspliktige ved en eventuell innføring av breddemodellen. Dette innebærer eksempelvis at et idrettslags omsetning av flyttetjenester ikke vil omfattes av det omtalte fribeløpet, og det vil således ikke oppstå ytterligere konkurransevridninger mellom veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner og andre ordinært avgiftspliktige virksomheter enn etter dagens regelverk. Der som man likevel finner at ordningen med et fribeløp medfører konkurransevridninger, vil det være mulig å innføre en egen bestemmelse i merverdiavgiftsloven som motvirker dette. Denne kan utformes på samme måte som gjengitt i avsnitt 10.4.2.2.

10.4.3.3 Mulig ordning med frivillig registrering

En løsning som skissert her, vil innebære en skjerming av veldedige og allmenntilnyttige organisasjonene som har sitt virke på kultur- og idrettsområdet, og som i utgangspunktet har en avgiftspliktig omsetning lavere enn registreringsgrensen på 140 000 kroner. Det er disse organisasjonene som vil nyte godt av fribeløpet knyttet til omsetning av adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og rett til å utøve idrettsaktiviteter. De organisasjonene som etter dette i utgangspunktet har en avgiftspliktig omsetning under 140 000 kroner og i tillegg har en omsetning knyttet til adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktiviteter under 160 000 kroner vil verken ha rett eller plikt til å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet.

Utvalget har imidlertid vurdert en ordning med frivillig registrering for disse organisasjonene.

Som gjengitt i avsnitt 10.4.2.3 kan det være flere grunner til at en virksomhet ønsker å bli registrert i merverdiavgiftsmanntallet, eksempelvis dersom man står overfor større investeringer.

Det kan derfor også for denne ordningen være hensiktsmessig å innføre en mulighet for frivillig registrering i merverdiavgiftsmanntallet. Denne kan utformes som i nevnte avsnitt 10.4.2.3. Den frivillige registreringsordningen bør imidlertid kun gjelde i tilfeller hvor den ordinære avgiftspliktige omsetning og omsetning knyttet til adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og rett til å utøve idrettsaktivitet samlet ligger mellom 140 000 og 300 000 kroner.

10.4.4 Et generelt unntak for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner

10.4.4.1 Innledning

Som et alternativ til en løsning med en forhøyet registreringsgrense eller en løsning med etablering av et fribeløp, kan tenkes en løsning der det etableres et generelt unntak for frivillige organisasjoner. Et generelt unntak vil på samme måte som de andre skisserte løsningene kunne benyttes til å skjerme de frivillige organisasjonene som følge av utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Et generelt unntak vil imidlertid i motsetning til de to andre skisserte løsningene omfatte alle frivillige organisasjoner. En løsning med forhøyet registreringsgrense vil i utgangspunktet kun komme små frivillige organisasjonene til gode, og en fribeløpsløsning vil komme en enda mindre krets av organisasjoner til gode.

Et generelt unntak for frivillige organisasjoner vil innebære en avgrensning av unntaket som går på subjektet og ikke arten av varen eller tjenesten som omsettes eller størrelsen på den avgiftspliktige omsetningen. Det må derfor foretas en avgrensning av hvilke frivillige organisasjoner som skal omfattes av et slikt unntak. Utvalget har her valgt å legge til grunn at et generelt unntak vil gjelde for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner. Begrepet skal forstås på samme måte som ellers i merverdiavgiftsloven.

Et generelt unntak for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner innebærer at ingen av disse organisasjonene skal beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning. Motstykket er at organisasjonene vil være avskåret fra å fradragføre inngående merverdiavgift.

10.4.4.2 Mulig løsning for å hindre konkurransevidninger som følge av et generelt unntak for veldedige og allmennyttige organisasjoner

Som nevnt i avsnitt 10.4.2.2 er allerede dagens ordning med en særskilt registreringsgrense for frivillige organisasjoner egnet til å gi disse organisasjoner et konkurransefortrinn i forhold til registrerte virksomheter som omsetter samme type varer eller tjenester. Et generelt merverdiavgiftsunntak for veldedige og allmennyttige organisasjoner vil på samme måte som en forhøyet registreringsgrense, forsterke disse konkurransefortrinnene. Et generelt unntak innebærer at enhver veldedig og allmennyttig organisasjon uansett omsetningsstørrelse vil kunne tilby sine tjenester uten merverdiavgift og således i mange tilfeller til en lavere pris enn en registrert virksomhet. På dette grunnlag vil det i likhet med en løsning med forhøyet registreringsgrense kunne være et behov for løsninger som nøytraliserer slike konkurransevirkninger.

Som utvalget har skissert i avsnitt 10.4.2.2 om en forhøyet registreringsgrense, kan en mulig løsning for å hindre konkurransevidninger mellom frivillige organisasjoner og registrerte næringsdrivende være å etablere en egen konkurransevidningsbestemmelse. En slik bestemmelse kan også tenkes i tilknytning til et generelt unntak for veldedige og allmennyttige organisasjoner. En konkurransevidningsbestemmelse vil innebære at organisasjoner som i utgangspunktet er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, likevel kan måtte beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører en nærmere definert konkurransevidning i forhold til registrert næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer og tjenester. Hvor stor grad av konkurransevidning som skal kreves for at unntaket ikke lenger skal kunne benyttes, kan defineres på mange ulike måter. Utvalget vil imidlertid foreslå at det oppstilles et krav om at konkurransevidningene må være vesentlige for at konkurransevidningsregelen skal komme til anvendelse. Dette er i samsvar med den konkurransevidningsbestemmelsen som i dag finnes i merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd. Følgen av at det oppstår en vesentlig konkurransevidning som følge av unntaket, vil være at den frivillige organisasjonen pålegges å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet. Organisasjonen vil da måtte beregne utgående merverdiavgift på sin omsetning. På den annen side vil organisasjonen få fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten.

10.4.4.3 Mulig ordning med frivillig registrering

I likhet med en løsning med forhøyet registreringsgrense kan det være et behov for å supplere et generelt unntak for frivillige organisasjoner med en ordning med frivillig registrering. Mange av de samme hensyn vil gjøre seg gjeldende her som utvalget har skissert i avsnitt 10.4.2.3. Utvalget peker på at det også under denne skjermingsregelen kan finnes frivillige organisasjoner som står foran store investeringer, eller organisasjoner som baserer sin virksomhet på salg av fritatte varer. For disse vil en registreringsmulighet i merverdiavgiftsmanntallet være ønskelig da dette åpner for en fradragsrett for inngående merverdiavgift. Utvalget peker også på at mange av de her nevnte organisasjonene i dag vil være registrert for merverdiavgift, og etableringen av et generelt unntak vil kunne føre til at disse faller utenfor merverdiavgiftssystemet. Disse organisasjonene har gjennom sin nåværende registrering måttet tilegne seg kunnskap om merverdiavgiftssystemet og dessuten måttet etablere et administrativt apparat som kan håndtere merverdiavgiften. Mange av de hensyn som taler for å holde mindre frivillige organisasjoner utenfor merverdiavgiftssystemet slår derfor ikke til i disse tilfellene.

På dette grunnlag bør det åpnes for en ordning med frivillig registrering også som supplement til en løsning med generelt unntak for veldedige og allmennyttige organisasjoner. På samme måte som utvalget har skissert i avsnitt 10.4.2.3, bør imidlertid den frivillige registreringsordningen ikke gjelde for virksomheter med en avgiftspliktig omsetning lavere enn dagens registreringsgrense på 140 000 kroner. Inntil denne grensen er nådd finnes det altså ingen mulighet for registrering i merverdiavgiftsmanntallet.

En frivillig registrering vil medføre de samme rettigheter og plikter som en ordinær registrering i merverdiavgiftsmanntallet. I hovedsak vil dette bety at den frivillige registrerte plikter å avgiftsberegne sin omsetning og at han eller hun på den annen side er berettiget til å fradragsføre inngående merverdiavgift.

En frivillig registreringsordning vil uten utfyllende regler kunne resultere i at organisasjonene kun velger å la seg registrere i de periodene dette synes gunstig med tanke på fradrag. En slik praksis er ikke ønskelig og ikke i tråd med hensynene bak registreringsordningen. En rett til frivillig registrering bør derfor kombineres med et krav om at organisasjonen skal forbli registrert i merverdiavgiftsmanntallet i minst to år etter registrering. Dette innebærer at organisasjonen i hele

denne perioden må legge utgående merverdiavgift på sine varer og tjenester samtidig som den får fradrag for sin inngående avgift på sine anskaffelser til virksomheten.

10.4.4.4 Behovet for supplerende unntak for frivillig virksomhet

I motsetning til en løsning med forhøyet registreringsgrense legger utvalget til grunn at det ikke lenger vil være behov for å opprettholde de små og enkeltstående unntakene som følger av merverdiavgiftsloven og av vedtak fattet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 ved innføringen av et generelt unntak for veldedige og allmennyttige organisasjoner. Et generelt unntak vil gjelde for de frivillige organisasjonene som sådanne, og vil innebære at all omsetning som organisasjonene har vil være unntatt. Omsetningens karakter eller størrelse har ingen betydning.

Et generelt unntak vil på denne bakgrunn konsumere alle andre særskilte unntak, og utvalget legger til grunn at det derfor ikke vil være behov for disse i tillegg til det generelle.

10.5 Beskrivelse av breddemodellen i forhold til utvalgets kriterier

10.5.1 Enkelhet

Breddemodellen vil i flere sammenhenger innebære forenklinger sammenlignet med dagens regelverk på kultur- og idrettsområdet.

For det første vil breddemodellen medføre forenklinger for så vidt gjelder fordeling av inngående merverdiavgift. Som nevnt under kapittel 9, fører gjeldende rett til at en rekke aktører innen kultur og idrettsområdet driver delt virksomhet. Dette skyldes at de både har avgiftspliktig omsetning, f.eks. av kioskvarer eller reklametjenester, og ikkeavgiftspliktig omsetning, f.eks. av adgangsbilletter til sine arrangement. For anskaffelser til begge virksomhetsområdene, fellesanskaffelser, skal det foretas en fordeling av inngående merverdiavgift. Regelverket for denne fordeling er krevende å praktisere både for forvaltningen og for de næringsdrivende, og det verserer for tiden en rekke saker om dette for domstolene.

Den fordelingsproblematikk som foreligger etter gjeldende rett, vil i stor grad bli fjernet ved at det innføres merverdiavgift på adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangement og på retten til å utøve idrettsaktivitet. Merverdiavgiftsregistrerte virksomheter innen kultur og idrettsområdet vil etter dette i stor grad kun ha avgiftspliktig omset-

ning, og fordelingsproblematikken knyttet til inngående avgift vil reduseres betydelig. Alle anskaffelser skal i utgangspunktet henføres til en avgiftspliktig virksomhet, og man vil dermed få fullt fradrag for inngående avgift. Et merverdiavgiftsregistrert teater eller en merverdiavgiftsregistrert fotballklubb vil eksempelvis kunne trekke fra hele den inngående avgiften på anskaffelser til vedlikehold og drift av bygninger eller stadionanlegg.

For det andre vil breddemodellen medføre forenklinger i forhold til de avgrensninger som i dag må gjøres mellom avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige tjenestene på kultur- og idrettsområdet. Som nevnt under avsnitt 5.2, er gjeldende rett utformet slik at f.eks. adgangsbilletter til konserter, teater, dansetilstelninger med levende musikk og opplevelsessentra er unntatt fra merverdiavgift. Dette er begreper uten et klart definert innhold, og det kan i praksis være vanskelig å avgjøre om et arrangement omfattes av et av disse begrepene eller ikke. Slike avgrensningsproblemer vil ikke lenger eksistere dersom man opphever unntakene som i dag gjelder på området. Ved en opphevelse av unntakene vil registrerte virksomheter måtte avgiftsberegne sine adgangsbilletter til alle typer arrangement.

For det tredje vil breddemodellen medføre forenklinger i form av et ryddigere og mer enhetlig merverdiavgiftsregelverk. Ved å oppheve unntakene på kultur- og idrettsområdet vil man få færre særskilte bestemmelser i regelverket og dermed flere tjenester som følger lovens hovedregel om avgiftsplikt.

Breddemodellen, slik den er beskrevet foran, inneholder tre mulige skjermingsløsninger for veldedig og allmennyttige virksomheter. De tre skjermingsløsningene vil i ulik grad tilfredsstille kriteriet om enkelhet. I det følgende gjøres det kort rede for utvalgets syn på de tre ulike løsningene i forhold til dette kriteriet.

Skjermingsløsningen som går på å heve registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner vil ikke innebære noen forenkling sammenlignet med dagens regelverk. Utvalget legger til grunn at det i utgangspunktet vil være like enkelt for avgiftsmyndighetene som de veldedige og allmennyttige organisasjonene å forholde seg til en registreringsgrense på 300 000 kroner som en grense på 140 000 kroner.

Skjermingsløsningen som innebærer at det etableres et fribeløp knyttet til omsetning av kultur- og idrettstjenester vil være noe mer komplisert enn dagens regel. Løsningen innebærer at man i vurderingen av om registreringsgrensen er nådd må se særskilt hen til omsetning av kultur- og idrettstje-

nester. Aktørene må altså forholde seg til en avgrensning av hva som anses som kultur og idrettstjenester og dessuten en ny grense på 300 000 kroner som omsetning av slike tjenester ikke skal overstige.

Skjermingsløsningen som innebærer at det etableres et generelt unntak for veldedige og allmennnyttige organisasjoner vil i utgangspunktet være forholdsvis enkel å praktisere. Løsningen innebærer at alle virksomheter som tilfredsstiller kravene til å være en veldedig og allmennnyttig organisasjon skal være unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Dette betyr at man verken trenger å se hen til type omsetning eller omsetningsstørrelse i vurderingen av om avgiftsplikt foreligger. Resultatet av dette vil være at det ikke lenger vil være behov for noen særskilt registreringsgrense eller særskilte unntak for veldedig og allmennnyttige organisasjoner.

10.5.2 Konkurransenøytralitet

Et av prinsippene som ligger til grunn for et godt merverdiavgiftssystem, er at systemet bør virke nøytralt. Dette betyr i utgangspunktet at naturlige sammenlignbare ytelser og ytelser som står i nært konkurranseforhold til hverandre bør behandles mest mulig likt. Breddemodellen vil i stor grad være utformet i samsvar med dette prinsippet.

Modellen innebærer at man opphever unntakene for omsetning av adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og for omsetning av rett til å utøve idrettsaktivitet slik at disse tjenestene i utgangspunktet følger hovedreglene i merverdiavgiftsloven om generell avgiftsplikt. På denne måten skal det f.eks. ikke lenger skilles mellom avgiftspliktige og avgiftsunntatte arrangementer slik man gjør i dag. Etter gjeldende regelverk vil f.eks. adgangsbilletter til en teateroppsetning, en konsert eller en dansetilstelning med levende musikk være unntatt fra avgiftsplikt, mens adgangsbilletter til f.eks. en pianobar, et diskotek eller et chippendale-show vil være avgiftspliktige. At slike avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige underholdningstilbud vil være sammenlignbare og konkurrerende ytelser, og at en ulik avgiftsmessig behandling vil kunne være styrende for sluttbrukerens valg av tjeneste og dermed være konkurransevidene, finner utvalget lite tvilsomt. Det samme må gjelde på idrettsområdet. Utvalget finner det trolig at idrettsaktiviteter konkurrerer med andre fritidsbeskjeftigelser som etter dagens regelverk er avgiftspliktige, og at en avgiftsplikt på retten til å utøve idrettsaktivitet kan bidra til en konkurranseøytralisering mellom de ulike tjenestene. På denne bakgrunn vil altså breddemodellen kunne redusere

noen av de eksisterende konkurransevidninger som dagens regelverk gir opphav til.

At like ytelser bør behandles likt for å hindre konkurransevidninger, er likevel bare et utgangspunkt. I enkelte tilfeller vil nettopp en avgiftsmessig likebehandling av naturlig sammenlignbare ytelser og ytelser som står i nært konkurranseforhold til hverandre, kunne være det som fører til forsterkede konkurransevidninger. Særlig vil dette kunne være tilfelle der man avgiftslegger tjenestetypen som tilbys av både virksomheter som mottar offentlig støtte og virksomheter som ikke mottar offentlig støtte.

Som nevnt under kapittel 9, består kultur- og idrettsområdet av en rekke virksomheter som mottar betydelig offentlige tilskudd. En avgiftsplikt for disse virksomhetene vil, som følge av fradragsretten for inngående avgift og på grunn av den måten offentlige tilskudd behandles etter merverdiavgiftsregelverket, bety at de kan motta store beløp i avgiftsrefusjoner. Innføring av merverdiavgift på kultur- og idrettsområdet vil derfor kunne føre til økt offentlig støtte til slike virksomheter i form av indirekte støtte via merverdiavgiftssystemet. Slik økt offentlig støtte vil i sin tur kunne innebære konkurranseulikheter i forhold til virksomheter som ikke er mottaker av offentlig støtte.

Kombinasjonen av avgiftsplikt og offentlig tilskudd vil særlig virke inn på konkurransesituasjonen på områder hvor det bare er noen aktører som mottar slike tilskudd. Typisk her er teatersektoren, hvor man har store teatre som er helt avhengig av offentlige tilskudd samtidig som andre driver på helt kommersiell basis. Utvalget legger således til grunn at det innen slike områder vil kunne oppstå forskjellsbehandling som følge av en avgiftsplikt på kultur- og idrettstjenester. Det kan heller ikke utelukke at en avgiftsplikt vil føre til en ren subsidiering av enkelte institusjoner. I andre deler av kultursektoren, f.eks. når det gjelder konsertvirksomhet, vil man ikke få de samme utslagene av eksisterende støtteordninger. Dette fordi det kan være tale om ganske få støtteberettigete i forhold til det store antall kommersielle aktører.

I prinsippet vil avgiftsplikt alltid medføre ulik behandling på felt hvor slike offentlige støtteordninger foreligger, gitt at dagens behandling av støtte i merverdiavgiftsregelverket ikke endres. Den skjevhet som tilskuddene skaper vil øke ved innføring av avgift på området. Det er på dette grunnlag utvalgets oppfatning at breddemodellen, slik den er beskrevet ovenfor, vil kunne føre til ulik behandling i favør av virksomheter som er mottakere av offentlige tilskudd. Dette vil i enda større grad gjelde dersom det innføres en redusert mer-

verdiavgiftssats på disse områdene. Utvalget peker imidlertid her på den mulighet som ligger i å nøytralisere disse virkningene gjennom å redusere de direkte offentlige tilskuddene. Det vises i denne sammenheng til avsnitt 17.9.3. Et alternativ kan være å innføre en begrensning i retten til å fradragføre inngående merverdiavgift, se avsnitt 17.9.4.

Breddemodellen, slik den er beskrevet foran, inneholder tre mulige skjermingsløsninger for veldedig og allmenntilleggende organisasjoner. De tre skjermingsløsningene vil som beskrevet kunne føre til ulik grad av forskjellsbehandling i favør av de skjermede organisasjonene. Det vil også kunne oppstå uheldige terskelvirkninger knyttet til om man omfattes av skjermingsreglene eller ikke.

Utvalget peker på at konkurranseaspektene ved de ulike skjermingsmodellene er nærmere redegjort for under beskrivelsen av disse. På samme måte er det under beskrivelsen redegjort for hvilke mulige virkemidler som utvalget vil foreslå. Det vises til denne omtalen.

10.5.3 Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet

Breddemodellen vil som tidligere nevnt medføre at en rekke aktører vil få støtte både ved offentlige overføringer og gjennom merverdiavgiftsregelverket ved å kunne levere negative omsetningsoppgaver. Dette vil særlig gjelde større kulturelle institusjoner som opera, teater og museer som hovedsakelig har inntektene sine fra diverse støtteordninger. Men også andre aktører som mottar slik støtte og som blir avgiftspliktig vil kunne nyte godt av de muligheter fradragretten gir. Offentlig støtte bør som tidligere nevnt ideelt sett ikke komme gjennom merverdiavgiftsregelverket, men gjennom ordinære overføringer.

10.5.4 Robust over tid

Dagens unntaksbestemmelser på kultur- og idrettsområdet har vært under stadig press etter at de ble innført ved merverdiavgiftsreformen i 2001. Dette har vist seg ved at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr 5 er blitt utvidet, både gjennom fortolkning og ved lovendring, til å gjelde nye typer tjenester innenfor kulturområdet. Eksempler på dette er dansetilstelning med levende musikk og strippeshow (selv om sistnevnte nå er avgiftspliktig). Kinoene ble imidlertid avgiftspliktige for omsetning av kinobilletter etter at de opprinnelig var omfattet av unntaket. Ved å innføre breddemodellen får man et regelverk som

er ment å være enkelt praktiserbart uten for mange vanskelige fortolkningsproblemer. Dette har sammenheng med at unntakene oppheves, slik at det ikke lengre vil være avgrensningsspørsmål knyttet til avgiftsplikten. I tillegg er skjermingsreglene utformet slik at de skal være enkle å håndheve.

Det vil imidlertid kunne oppstå terskelvirkninger dersom det innføres en forhøyet registreringsgrense eller bunnfradrag for allmenntilleggende organisasjoner. Dette har sammenheng med at registreringsgrensen vil være høyere enn etter dagens regler, og en avgiftsplikt for aktøren vil samlet sett få større avgiftsmessige konsekvenser enn hva som er tilfellet i dag. Denne effekten vil imidlertid reduseres dersom det innføres en ordning med mulighet for frivillig registrering.

10.5.5 Økonomiske og administrative kostnader

De økonomiske konsekvensene av å innføre en breddemodell er utredet i kapittel 17. I beregningene av provenyeffekten har utvalget vurdert effekten både med 25 pst. og 8 pst. merverdiavgiftssats. Ved 25 pst. merverdiavgiftssats er det i beregningene lagt til grunn at billettprisene vil øke med 10 pst. Videre er det lagt til grunn at publikums etterspørsel ikke vil reduseres som følge av de økte prisene. Innføres det 8 pst. merverdiavgiftssats forutsettes det i beregningene at prisene ikke vil endres. Totalt anslår utvalget at innføring av en breddemodell med den reduserte satsen på 8 pst. vil gi staten et provenytap på om lag 635 mill. kroner, mens bruk av den generelle satsen på 25 pst. vil redusere statens provenytapet til om lag 115 mill. kroner. Ved å øke registreringsgrensen for veldedige og allmenntilleggende organisasjoner til 300 000 kroner, kombinert med en frivillig registreringsrett, vil statens provenytap økes med om lag 5 mill. kroner. Utvalget påpeker at beregningene er svært usikre. Usikkerheten er bl.a. knyttet til datakvaliteten, forutsetningene som legges til grunn i beregningene og aktørenes tilpasning til nye merverdiavgiftsregler.

Breddemodellen innebærer at man opphever unntaket som i dag gjelder for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og unntaket som gjelder for utøvelse av idrettsaktivitet. Resultatet av modellen vil altså være at omsetning av disse tjenestene skal følge merverdiavgiftslovens hovedregel om avgiftsplikt. Modellen vil som følge av dette gi en omfattende merverdiavgiftsplikt, og utvalget legger til grunn at dette vil føre til flere registreringspliktige subjekter enn i dag. Skattedirektoratet opplyser at etatens systemer og tilgjengelig per-

sonalressurser vil kunne håndtere det tekniske arbeidet med nyregistreringer uten særlige ekstra administrative kostnader. Det opplyses videre at en modell med færre avgrensningsspørsmål enn i dag vil redusere skatteetatens administrative kostnader ved å besvare henvendelser og utarbeide informasjon omkring regelverket.

Under breddemodellen skisseres det tre alternative løsninger for å skjerme veldedige og allmennyttige organisasjoner, og de administrative kostnadene ved breddemodellen som sådan vil i liten grad påvirkes av hvilken av disse skjermingsløsningene som velges. Skattedirektoratet antar imidlertid at dersom det etableres frivillige registreringsordninger og/eller konkurransevridningsbestemmelser under disse skjermingsløsningene, vil dette forutsette en saksbehandling av skatteetaten som vil gi noe ekstra administrative kostnader.

For de næringsdrivende vil en breddemodell innebære reduserte administrative kostnader da modellen i utgangspunktet vil redusere omfanget av delte virksomheter og dermed fordelingsproblemene som knytter seg til inngående merverdiavgift.

10.5.6 EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet

Utvalget har vurdert hvorvidt og i hvilken grad de enkelte modellene kan være i strid med de rammene EUs regelverk setter for medlemslandene på merverdiavgiftsområdet. Merverdiavgiftsdirektivet setter krav til og rammer for medlemslandenes regelverk på området, men gir ikke noen uttømmende beskrivelse av et helhetlig merverdiavgiftssystem. Direktivet gir også valgmuligheter på enkelte områder. Det foreligger derfor flere nasjonale særordninger på merverdiavgiftsområdet, f.eks. i forhold til bruk av satser. I tillegg er det etablert flere overgangsordninger, eksempelvis for unntakene, se avsnitt 7.2.

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.

Omsetning av visse former for tjenester med nær tilknytning til utøvelse av idrett eller fysisk trening er unntatt dersom tjenestene omsettes av frivillige organisasjoner («non-profit-making organisations») til fordel for personer som deltar i idrett eller fysisk trening, jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav m. Unntaket omfatter ikke omsetning av varer eller tjenester som omsettes av kommersielle aktører.

Det framgår videre av artikkel 371, jf. vedlegg X del B, som gjelder for de landene som var medlemmer per 1. januar 1978, at de kan fortsette med å anvende enkelte unntak i den utstrekning slike tjenester på det tidspunktet var unntatt i det enkelte medlemsland. Et av disse unntakene er oppkreving av inngangsbilletter ved idrettsarrangementer, jf. del B nr. 1.

Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 132 nr. 1 bokstav l unntar frivillige organisasjoners («non-profit-making organisations») omsetning av tjenester til sine medlemmer dersom vederlaget mottas i form av medlemskontingent.

Breddemodellen medfører i utgangspunktet en utvidelse av merverdiavgiftsplikten også i forhold til EUs merverdiavgiftsdirektiv ved at alle aktører, også offentlige og frivillige, i utgangspunktet blir omfattet av merverdiavgiftsplikten. Modellen har imidlertid, slik det framgår i avsnitt 10.4, omfattende skjermingsregler for frivillig virksomhet, noe som medfører at denne sektoren i stor grad faller utenfor avgiftsområdet.

10.6 Utvalgets vurderinger

Breddemodellen vil, slik også navnet indikerer, gi et meget bredt avgiftsgrunnlag på kultur- og idrettsområdet. Utvalget er derfor av den oppfatning at dette kan være en systemteknisk god løsning for utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Modellen ivaretar et sentralt merverdiavgiftsrettslig prinsipp om et bredest mulig avgiftsgrunnlag.

Breddemodellen vil også i stor grad innebære en løsning av de problemene knyttet til fordeling av inngående avgift som skisseres i utvalgets mandat. Ved en breddemodell vil en rekke virksomheter gå fra å drive delvis merverdiavgiftspliktig virksomhet til å drive utelukkende merverdiavgiftspliktig virksomhet. Dette vil etter utvalgets mening i stor grad kunne fjerne den fordelingsproblematikken i forhold til inngående avgift som mange virksomheter står overfor etter gjeldende regelverk. Alle anskaffelser vil etter utvalgets anbefalte modell i utgangspunktet henføres til en avgiftspliktig virksomhet, og man vil dermed få fullt fradrag for all inngående avgift.

En breddemodell vil medføre store forenklinger sammenlignet med dagens regelverk, når det gjelder avgrensningen av hva som skal være avgiftspliktig. Modellen innebærer f.eks. at adgangsbilletter til alle typer kultur- og idrettsarrangementer blir avgiftspliktig, og det vil altså ikke lenger være nødvendig i merverdiavgiftssammen-

heng å skille mellom ulike arrangementer. Utvalget peker imidlertid på at det som følge av en breddemodell kan oppstå enkelte nye avgrensingsproblemer. For eksempel vil det bli nødvendig å skille mellom en avgiftspliktig omsetning av retten til å utøve idrettsaktivitet og en ikke-avgiftspliktig medlemskontingent. Denne avgrensningen vil etter utvalgets oppfatning kunne by på enkelte problemer, men samlet sett synes avgrensningsproblemene ved en breddemodell atskillig mindre enn de man står overfor i dag. Et eksempel på museers

merverdiavgiftsplikt etter breddemodellen er gitt i boks 10.1.

Forenklinger i forhold til avgrensninger vil etter utvalgets oppfatning og dessuten etter det man har fått opplyst fra Skattedirektoratet også gjøre merverdiavgiftsregelverket på dette området billigere å administrere enn dagens regelverk. Færre avgrensningsproblemer vil dessuten gi et mer robust og forutsigbart regelverk. Det er grunn til å tro at et regelverk som i større grad enn tidligere likebehandler alle typer tjenester innenfor

Boks 10.1 Breddemodellen og museum

Ettersom museer driver virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet, vil det etter dagens regelverk ikke være anledning til å fradragføre all inngående merverdiavgift. Dette innebærer at kostnader utelukkende til den delen av driften som er utenfor merverdiavgiftsområdet (billettomsætningen) ikke kan fradragføres i det hele tatt, mens kostnader til den delen som er merverdiavgiftspliktig (kiosk, reklame) kan fradragføres fullt ut. Anskaffelser som er felles for begge virksomhetsområdene må fordeles etter skjønnsmessige fordelingsnøkler. Fordelingen av inngående avgift har derfor i praksis vist seg komplisert og administrativt krevende. Dette har også medført at museene har en ulik praktisering av regelverket som gjelder fordeling av inngående merverdiavgift. Museumsreformen legger videre til grunn at det i større grad skal være et samarbeid mellom museene, blant annet ved kjøp av kompetanse fra hverandre. Ved at selger av slike tjenester skal beregne merverdiavgift av vederlaget uten at kjøper får fullt fradrag, hindrer dagens regler et større samarbeid mellom museene. I stedet for å kjøpe tjenester av hverandre, vil museene på bakgrunn av den manglende fradragretten, heller ha et incitament til å ansette eget personell. I tillegg vil merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren medføre at museer som er organisert som egne juridiske subjekter forskjellsbehandles i forhold til museer i kommunal og fylkeskommunal eie. Dette har sammenheng med at sistnevnte vil få fradrag for alle kostnader knyttet til oppføring og drift av museet.

Breddemodellen innebærer at museene blir merverdiavgiftspliktige for i utgangspunktet all omsetning, herunder omsetning av billetter, kioskar og reklameprodukter, såfremt virksomheten drives i næring og omsetningen overstiger

50 000 kroner innenfor en periode på 12 måneder. Billettomsætningen skal avgiftsberegnes med en sats på 8 pst., mens ordinær sats på 25 pst. skal benyttes på annen omsetning. Motsatsen til dette er at inngående merverdiavgift på alle anskaffelser kan fradragføres. Dette vil gjelde både anskaffelser i forbindelse med nyoppføringer og utgifter til den daglige driften. Breddemodellen medfører derfor ingen kompliserte fordelingsproblemer knyttet til fradragretten.

Videre må museene beregne merverdiavgift på omsetning av de fleste tjenester som ytes til andre museer, f.eks. tjenester som gjelder restaurering eller regnskapsføring (noen få tjenester kan imidlertid omsettes uten beregning av merverdiavgift, f.eks. undervisningstjenester). De avgiftspliktige tjenestene vil ikke omfattes av den reduserte satsen på 8 pst., men skal beregnes med ordinær sats på 25 pst. Etter breddemodellen vil imidlertid museet som kjøper denne tjenesten kunne fradragføre merverdiavgiften som er lagt på vederlaget. Modellen er dermed nøytral i den forstand at den ikke oppfordrer til egenproduksjon av disse tjenestene. Museene vil med andre ord i merverdiavgiftsregelverket ikke gis noe incitament til å la egne ansatte utføre oppgaven i stedet for å kjøpe den inn fra andre.

Ved at breddemodellen innebærer fullt fradrag for inngående merverdiavgift vil merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragrett ikke lengre medføre forskjellsbehandling av museer som er organisert som stiftelser og museer som er i kommunal eller fylkeskommunal eie. Fradrag for all inngående avgift gis for begge organisasjonsformer og merverdiavgiftsregelverket vil således ikke påvirke valg av denne.

samme område, vil bli utsatt for mindre press fra ulike grupper som ønsker regelverket endret i den ene eller andre retning.

Breddemodellen vil i utgangspunktet gi et negativt proveny for staten. Dette er et direkte resultat av at også virksomheter som mottar offentlige overføringer blir avgiftspliktige under breddemodellen. Slike virksomheter vil gjennom en avgiftsplikt gjennomgående kunne levere negative omsetningsoppgaver ved at inngående merverdiavgift på virksomhetens anskaffelser er høyere enn utgående merverdiavgift på omsetningen av eksempelvis adgangsbilletter. Dette innebærer at slike virksomheter vil motta overføringer fra staten gjennom merverdiavgiftssystemet. Som følge av disse mer indirekte overføringene gjennom merverdiavgiftssystemet, vil det dessuten oppstå en potensiell forskjellsbehandling i favør av disse virksomhetene i forhold til virksomheter som ikke eller i mindre grad er mottakere av offentlige overføringer.

En breddemodell vil i sin rene form innebære at også veldedige og allmennyttige organisasjoner som omsetter kultur- og idrettstjenester får en høyere avgiftspliktig omsetning enn tidligere, og på grunn av dette vil kunne bli registreringspliktig fordi de når registreringsgrensen. Disse organisasjonene er imidlertid ofte små og baserer sin virksomhet på frivillig arbeid. De vil dessuten sjelden ha et administrativt apparat som kan håndtere de plikter som følger av en merverdiavgiftsregistrering. På denne bakgrunn har det derfor vært et ønske fra utvalget om å skjerme slike organisasjoner. Utvalgets utfordring har her vært å finne en hensiktsmessig skjermingsmåte for disse organisasjonene.

Utvalget legger til grunn at en skjerming i form av en forhøyet registreringsgrense til 300 000 kro-

ner er den mest hensiktsmessige måten å skjerme små veldedige og allmennyttige organisasjoner. Denne løsningen er enkel å praktisere og er dessuten kjent fra dagens regelverk. Erfaringer fra gjeldende rett tilsier også at en slik løsning fungerer etter sin hensikt. Utvalget er videre av den oppfatning at en forhøyet registreringsgrense i rimelig utstrekning vil skjerme de organisasjonene som blir berørt av den utvidelsen av avgiftsgrunnlaget som breddemodellen innebærer. En frivillig registreringsordning bør vurderes ved en forhøyelse av registreringsgrensen.

Utvalget anser skjermingsmåten som innebærer en etablering av et fribeløp for omsetning av kultur- og idrettstjenester som mindre egnet til å skjerme veldedige og allmennyttige organisasjoner. Dette vil etter utvalgets mening være en komplisert løsning som vil være arbeidskrevende å praktisere både for organisasjonene og avgiftsmyndighetene. I tillegg til å måtte forholde seg til flere beløpsgrenser må aktørene dessuten måtte forholde seg til en avgrensning av hvilke tjenester som skal regnes med i vurderingen av om fribeløpet er fylt opp.

Utvalget anser også skjermingsmåten som innebærer et generelt unntak for veldedige og allmennyttige organisasjoner som mindre egnet til å skjerme veldedige og allmennyttige organisasjoner. Denne løsningen vil innebære at alle slike organisasjoner vil være unntatt fra merverdiavgiftsplikt uavhengig av hvordan omsetning de driver og dessuten størrelsen på denne omsetningen. Utvalget legger til grunn at en slik løsning vil kunne gi betydelige konkurransevridninger i favør av disse organisasjonene på bekostning av registrerte næringsdrivende.

Kapittel 11

Utvalgets beskrivelse og vurdering av subjektmodellen

11.1 Innledning

I dette kapitlet gir utvalget en nærmere presentasjon av subjektmodellen. Hovedtrekkene i denne modellen er kort omtalt i boks 9.1 i kapittel 9. Først beskrives utformingen av modellen innenfor områdene kultur og idrett, se avsnittene 11.2 og 11.3. Deretter beskrives modellen i forhold til frivillig sektor, se avsnitt 11.4. I avsnitt 11.5 vurderes subjektmodellen opp mot kriteriene som er oppstilt i kapittel 9, før utvalget i avsnitt 11.6 foretar en samlet vurdering av modellen.

11.2 Beskrivelse av subjektmodellen på kulturområdet

Etter gjeldende rett er tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsertarrangement, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker, opplevelsessentra og dansetilstelninger med levende musikk unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Dette gjelder uavhengig av hvem som tilbyr tjenesten og uavhengig av om det mottas offentlig støtte til virksomheten. Dette er altså et unntak hvor tjenesten etter sin art er unntatt og unntaket er derfor regulert i merverdiavgiftsloven § 5 b sammen med de øvrige artsbestemte unntakene for tjenester.

Utvalget vil i dette kapitlet redegjøre for en modell hvor unntaket for denne type tjenester gjøres avhengig av hvilke subjekter som omsetter tjenestene. Dette kan lovteknisk gjennomføres ved at unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 videreføres, men kun dersom tjenestene omsettes av enkelte utvalgte subjekter. En alternativ måte å utforme et slikt unntak lovteknisk sett er at unntaket fjernes fra merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 og i stedet innarbeides i merverdiavgiftsloven § 5 sammen med de øvrige unntakene som er avgrenset etter subjekt.

Sammenlignet med gjeldende rettsstilstand innebærer den skisserte løsningen, som kan betegnes som subjektmodellen, i likhet med bred-

demodellen og aktivitetsmodellen, at merverdiavgiftsgrunnlaget utvides. Spesielt for subjektmodellen er imidlertid at det innføres en subjektavgrensning slik at virksomheter som i mindre grad driver på et kommersielt grunnlag unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten.

Det sentrale spørsmålet ved utformingen av subjektmodellen blir derfor hvordan man skal definere kommersielle og ikke-kommersielle virksomheter. Som påpekt i kapittel 3 omfatter kultur- og underholdningssektoren et bredt spekter av aktører med ulik struktur, økonomi og finansieringskilder. En rekke aktører er avhengige av offentlige tilskudd og frivillig innsats for å opprettholde driften. Det er imidlertid store forskjeller med hensyn til nivået på de offentlige bidragene. Ved siden av dette finnes det privatfinansierte virksomheter som baserer sin drift på i hovedsak kommersielle inntekter. Innen kultur- og underholdningssektoren er det derfor forutsetningsvis to typer subjekter som bør omfattes av subjektavgrensningen og dermed være unntatt fra merverdiavgiftsplikten etter den skisserte modellen. Dette gjelder offentlige enheter (bevilgningsfinansiert virksomhet) og andre aktører som mottar offentlig støtte over et visst nivå. Utvalget antar at når aktivitetene utøves av nevnte subjekter, vil det som oftest dreie seg om virksomhet som i mindre grad drives på kommersiell basis. I denne forbindelse vises det også til begrunnelsen for gjeldende unntak som var at mange aktører på dette området mottar store offentlige overføringer slik at en merverdiavgiftsplikt medfører provenybortfall for staten.

Denne tilnærmingen har da også flere likhetstrekk med unntaket på kulturområdet som finnes i EUs merverdiavgiftsdirektiv, se avsnitt 7.2.3.2. Etter artikkel 132 nr. 1 bokstav n unntas fra merverdiavgiftsplikt visse kulturelle tjenester som leveres av offentligrettslige organer eller andre kulturelle organer som er godkjent av det enkelte medlemsland. Formålet med nevnte unntak i EUs merverdiavgiftsdirektivet er først og fremst å fange opp aktører der innslaget av mer kommersielle aktiviteter kan bedømmes som marginalt. På tilsvarende måte vil hovedformålet med subjektmodellen som nevnt være å holde utenfor merver-

diavgiftssystemet aktører som i mindre grad driver på kommersielle vilkår. I forlengelsen av dette kan det videre vises til svensk merverdiavgiftsrett hvor det bl.a. er gjennomført unntak for offentlige museer og museer som mottar offentlig støtte, se avsnitt 7.3.2.6. Utvalget mener at en slik avgrensning også kan være en hensiktsmessig løsning ved utforming av en subjektmodell i norsk merverdiavgiftsrett. Dette vil i så fall bety at offentlig og offentlig støttet virksomhet vil omfattes av subjektavgrensningen. Siden det på dette området også er mange aktører som baserer sin drift på frivillig arbeid, bør veldedige og allmenntilgode organisasjoner på linje med offentlig og offentlig støttet virksomhet omfattes av subjektavgrensningen.

Av ovennevnte framgår at offentlige virksomheter, tilskuddberettigede virksomheter over et visst støttenivå og veldedige og allmenntilgode organisasjoner vil omfattes av subjektavgrensningen, og dermed være unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter subjektmodellen dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Vurderinger av hva som skal anses som en offentlig virksomhet og således komme innenfor den skisserte subjektavgrensningen, bør normalt ikke by på problemer. Offentlig virksomhet vil omfatte både statlige, fylkeskommunale og kommunale enheter. Ved denne avgrensningen legger utvalget opp til at begrepet enhet skal forstås slik at virksomheten må være en del av staten, fylkeskommunene eller kommunene som en juridisk person. Når det gjelder kommunesektoren vil dette bety at subjektavgrensningen fanger opp enheter som omhandlet i kommuneloven, dvs. kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommunelovgivningen er øverste myndighet. Offentlig virksomhet som er fristilt og gjort til selvstendige rettssubjekter vil derimot etter denne avgrensningen ikke være omfattet. Eksempelvis vil et statlig eller kommunalt eiet aksjeselskap ikke være en offentlig virksomhet etter denne avgrensningen. Dette vil bl.a. bety at Den Norske Opera som er organisert som et aksjeselskap, eiet 90 pst. av staten og 10 pst. av Det Norske Operafond, ikke vil være omfattet av begrepet offentlig virksomhet. Den Norske Operas avgiftsrettslige posisjon etter subjektmodellen vil derfor bestemmes ut fra nivået på det offentlige tilskuddet. På samme måte vil statlige og kommunale stiftelser ikke anses som en offentlig virksomhet. En stiftelse er i likhet med selskaper en juridisk person, dvs. selvstendige rettssubjekter, og vil derfor ikke omfattes av den skisserte subjektavgrensningen med mindre noen av

de andre alternativene får anvendelse. Nasjonalmuseet for kunst, arkitektur og design er et eksempel på et museum som er etablert som en stiftelse (opprettet av staten ved Kultur- og kirkedepartementet). Nasjonalmuseet avgiftsrettslige posisjon etter subjektmodellen vil derfor bestemmes ut fra nivået på det offentlige tilskuddet. Ved å avgrense offentlig virksomhet på denne måten antar utvalget at det vil øke sannsynligheten for at aktivitetene som kommer innenfor denne avgrensningen ikke er av mer kommersiell karakter.

Som nevnt foran legges det videre opp til at virksomheter som mottar offentlig tilskudd over et visst nivå skal være omfattet av det skisserte unntaket innenfor subjektmodellen. En utfordring ved denne avgrensningen vil være å ta stilling til størrelsen på støttenivået. I svensk merverdiavgiftsrett ble støtten for museer satt så lavt som til 10 pst., fordi man antok at slike virksomheter i liten grad framsto som kommersielle. Unntaket for museums virksomhet burde derfor også gjelde i tilfeller hvor støttenivået var forholdsvis beskjedent, se proposisjon 1996/97:10 avsnitt 6.3.3. Denne innfallsvinkelen gir imidlertid liten veiledning ved innføring av den skisserte subjektmodellen. Dette henger sammen med at subjektmodellen, slik utvalget har skissert modellen, vil omfatte en rekke andre aktiviteter enn museum, bibliotek og arkiv, som er unntatt etter svensk rett, eksempelvis opera, teater, konserter og ballett. Flere av aktørene innenfor disse tjenestegruppene vil i større grad være kommersielle og konkurrere med andre aktører i samme marked. For å hindre at for mange aktører som mottar liten offentlig støtte skal omfattes av unntaket, vil det derfor være hensiktsmessig at kravet til den offentlige støtten settes høyere enn 10 pst.

Når det gjelder gruppen scenekunst er det samlede støttenivå anslått til om lag 76 pst. av samlet inntekt, se avsnitt 17.4 tabell 17.2. Her vil det imidlertid være store variasjoner innad i gruppen. For operaens del kan støttenivået være høyere, mens det for mange konsert- og festivalarrangører og lignende vil være lavere. For museer er støttenivået om lag 72 pst. av samlet inntekt, se avsnitt 17.4 tabell 17.2. Kommersielle aktører som i mindre utstrekning mottar offentlig støtte er egnet for merverdiavgiftsplikt for sin omsetning av billetter. Disse bør derfor ikke unntas. For at modellen ikke skal medføre at for mange subjekter blir unntatt fra merverdiavgiftsplikten, kan det være gode grunner for å kreve en støtte på godt over 10 pst. for å bli unntatt etter denne modellen.

Utvalget er noe usikre på hvilket nivå man her bør sette støtten til. En mulighet er å sette dette på

anslagsvis 50 pst. for å komme innenfor unntaket. Unntaket vil således omfatte aktører som har hoveddelen av sine inntekter fra offentlige tilskudd. Andre og mer kommersielle aktører vil etter subjektmodellen være avgiftspliktige for sin omsetning av billetter.

Et neste sentralt spørsmål er hva som ligger i begrepet offentlig støtte. I de aller fleste tilfeller vil ikke dette være problematisk. Alle bidrag eller støtte fra staten, fylkeskommunene og kommunene som helt eller delvis finansierer virksomhetene, vil i utgangspunktet omfattes. Eksempel på slike bidrag er statstilskudd som fastsettes av Stortinget gjennom det årlige budsjettvedtaket og forvaltes av Kultur- og kirkedepartementet, samt statlige midler som kanaliseres gjennom Norsk kulturråd. Ordinære driftstilskudd som bevilges av kommunale myndigheter er et annet eksempel på støtte som omfattes. Foruten kontantbidrag vil også støtte i form av frie lokaler mv. omfattes. Det må imidlertid trekkes en grense mot tilfeller hvor det offentlige kjøper tjenester av aktørene, f.eks. rett for de ansatte til å gå på teater eller museum. I tillegg vil det forekomme at aktørene som vanligvis driver på mer kommersiell basis, mottar ulike former for tilfeldig støtte fra det offentlige. Dette kan f.eks. være for å dekke utgifter knyttet til tidsavgrensede prosjekter. Slik mer tilfeldig støtte bør heller ikke regnes med ved vurderingen av om virksomheten mottar støtte innenfor grensen.

Når det gjelder subjektavgrensningen som knytter seg til veldedige og allmenntilgunnende organisasjoner vises det til omtalen i avsnittene 11.3 og 11.4.

For å være unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten må virksomhetene omfattes av subjektavgrensningen og utøve aktiviteter innenfor tjenestetypene som er oppregnet i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5, se avsnittene 5.2.4–5.2.6. Eksempelvis vil alle offentlige institusjoner innen opera, teater og ballett, være unntatt. Det samme vil gjelde museer og gallerier som er offentlig drevet eller i vesentlig grad er støttet med offentlige midler. Et annet eksempel på en ikke-avgiftspliktig virksomhet etter denne modellen vil være en konsertarrangør som mottar mer enn 50 pst. offentlig støtte. Tjenesteytere innenfor kultur- og underholdningsområdet som ikke omfattes av subjektkretsen, vil imidlertid være avgiftspliktige for alle typer salg av billetter til slike arrangement. Dette vil f.eks. gjelde kommersielle fornøylesparker, private konsertarrangører, samt private teatre, museer og gallerier. I tillegg vil inngangspenger til bl.a. diskotek, pianobarer og karaokebarer, som nå, være avgiftspliktige.

Etter gjeldende rett er det kun «tjenester i form av rett til å overvære» eller omsetning som gjelder «adgang til» de angitte arrangementene som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Dette betyr at gjeldende unntak retter seg mot selve inngangsbillettene, dvs. at det etter dagens regelverk verken skal beregnes utgående merverdiavgift på billettsalg foretatt av arrangør eller inngangspenger betalt på stedet. Det vil ikke ha noen betydning om det er arrangøren selv eller andre som selger billetten. Annen virksomhet som drives av arrangøren vil derimot ikke være omfattet av gjeldende unntak. Dette kan f.eks. være varesalg, servering og garderobebetjening, som vil være avgiftspliktig etter de alminnelige regler. I enkelte tilfeller kan det være uklart hvilken ytelse det egentlig betales for, eller med andre ord hvordan ytelsen skal karakteriseres. Utgangspunktet etter gjeldende rett er at hver ytelse må vurderes hver for seg og følge avgiftsreglene for de ulike tjenestene som sådan. Er servering inkludert i inngangsbilletten, må den delen av vederlaget som gjelder servering skilles ut og avgiftsberegnes. Dette er en tilnærming som bør videreføres dersom subjektmodellen velges.

Det må presiseres at gjeldende unntak er knyttet til innholdet i de unntatte forestillingene, ikke til etablissementene eller lokalene som sådanne. Dette er en tilnærming som også bør videreføres under en subjektmodell. Dette betyr at billetter til eksempelvis en teaterforestilling kan omsettes uten beregning av merverdiavgift, selv om forestillingen ikke blir vist på et teater, så fremt tjenesteyter er en virksomhet som er omfattet av subjektkretsen.

Merverdiavgiftsplikten må avgrensnes mot unntaket for omsetning av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk og formidling av slike tjenester, typisk musikere og skuespilleres vederlag ved opptreden. Dersom en artist opptrer på en musikkfestival, som ikke omfattes av subjektkretsen i unntaket, skal han eller hun, som nå, fakturere sitt vederlag til festivalen uten merverdiavgift, mens festivalarrangøren etter subjektmodellen må beregne merverdiavgift av billettomsetningen.

For noen aktører vil inngangspenger til et arrangement referere seg både til avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige aktiviteter. Dette vil spesielt gjelde diverse kulturtilbud som messer og festivaler, hvor publikum får tilgang både til konserter, som kan være unntatt på visse vilkår, og reklamestands, servering mv. som vil være avgiftspliktige. Messer og festivaler arrangeres ofte på avgrensede områder hvor publikum må betale en enkelt inngangsbillett som gjelder hele arrange-

mentet. Arrangøren må i disse tilfellene i likhet med hvordan dette er etter gjeldende rett splitte inngangspengene i en unntatt del og en avgiftspliktig del på bakgrunn av hvor stor del av billetten som kan henføres til de aktuelle områdene. Det kan ved vurderingen være hensiktsmessig å se hen til hvor stor del av det samlede arealet som benyttes til avgiftspliktig virksomhet.

Subjektmodellen vil medføre at de aktørene som fortsatt blir omfattet av unntaket fremdeles i stor grad vil drive delt virksomhet. De omsetter inngangsbilletter som ikke skal avgiftsberegnes, samtidig som de har ordinær avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester, slik som mat og reklame. Utgående merverdiavgift må i denne sammenheng beregnes av avgiftspliktig omsetning, mens det må foretas en fordeling av inngående merverdiavgift på anskaffelser til den felles drift. Fordelingen vil måtte gjøres etter gjeldende regler i merverdiavgiftsloven §§ 21 og 23 med tilhørende forskrifter, se avsnitt 5.1.3.

De virksomhetene som derimot blir avgiftspliktige fullt ut etter subjektmodellen, vil måtte beregne utgående merverdiavgift av hele sin omsetning. På den annen side vil de innenfor det generelle merverdiavgiftsregelverket kunne fradragføre all inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten.

Merverdiavgiftsplikten inntreffer bare dersom virksomheten drives i næring. Ved næringsvurderingen legges de alminnelige avgrensningene som gjelder for all annen virksomhet til grunn. Virksomheten må f.eks. være egnet til å gå med overskudd og drives for eiers regning og risiko for å bli ansett som næringsdrivende.

En avgrensning av unntaket etter om og i så tilfelle hvor stor den offentlige støtten er, kan i noen grad ha betydning for registreringsplikten i merverdiavgiftsloven § 28 første ledd. Etter de alminnelige regler, skal virksomheten registreres dersom man driver i næring og har en avgiftspliktig omsetning på over 50 000/140 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder, jf. merverdiavgiftsloven § 28 første ledd. Skatteetaten kan imidlertid samtykke i at registrering skjer før dette tidspunkt når særlige forhold foreligger, f.eks. ved store anskaffelser som ved en registrering vil medføre fradragrett. I tillegg vil det på ulovfestet grunnlag være mulighet for tilbakegående avgiftsoppgjør, dvs. en mulighet til å få refundert inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt før man faktisk er registrert. Hvis subjektmodellen innføres, må det i noen grad også tas stilling til forventet støttenivå i disse vurderingene.

Etter de alminnelige regler skal en registrert virksomhet forbli registrert i minst to hele kalenderår etter registreringen eller etter at omsetning og avgiftspliktig uttak er sunket under den beløpsgrense som nevnt, med mindre virksomheten er opphørt eller at fylkesskattekontoret av særlige grunner finner å kunne slette den. Virksomheten vil i denne perioden fortsatt være avgiftspliktig, og uansett ha plikt til å beregne og betale merverdiavgift, samt å sende inn omsetningsoppgaver. På den annen side vil virksomheten ha rett til fradrag for inngående avgift i perioden. Ettersom merverdiavgiftsplikten under subjektmodellen blant annet avhenger av størrelsen på mottatt støtte, kan det tenkes at enkelte aktører ett år er avgiftspliktig for sin omsetning, mens neste år kun har unntatt omsetning fordi det mottas offentlig støtte på over 50 pst. Det må derfor vurderes å presisere regelverket med sikte på å forhindre at virksomheter hyppig endrer avgiftsmessig status.

11.3 Beskrivelse av subjektmodellen på idrettsområdet

På idrettsområdet gjøres det etter gjeldende rett unntak for inngangsbilletter til idrettsarrangement og for rett til å utøve idrettsaktiviteter, se merverdiavgiftsloven §§ 5 b første ledd nr. 5 og 5 b første ledd nr. 12. Det skal ikke beregnes merverdiavgift på eksempelvis årskort til helsestudio, billetter til svømmehaller eller «greenfee» på golfbanen. I tillegg beregnes det heller ikke merverdiavgift ved inngang til idrettsarrangement som eksempelvis fotball- og ishockeykamper. Unntakene gjelder for alle aktører uavhengig av om tjenestene ytes av det offentlige, frivillige virksomheter eller private aktører. Unntakene ble gjort generelt for blant annet å hindre konkurransevridning mellom forskjellige aktører som omsetter samme tjeneste, se avsnittene 5.3.2 og 5.3.3. Dette har gjort at unntaket på idrettsområdet er mer omfattende enn hva som er tilfelle i våre naboland og ellers i EU.

Subjektmodellen innebærer at unntaket for ovennevnte idrettstjenester gjøres avhengig av hvilke subjekter som omsetter tjenestene. Dette kan lovteknisk gjennomføres ved at unntakene i merverdiavgiftsloven §§ 5 b første ledd nr. 5 og 5 b første ledd nr. 12 videreføres, men kun dersom tjenestene omsettes av enkelte utvalgte subjekter. En alternativ måte å utforme et slikt unntak lovteknisk sett er at unntaksbestemmelsene fjernes fra merverdiavgiftsloven § 5 b og i stedet innarbeides i merverdiavgiftsloven § 5 sammen med de øvrige unntakene som er avgrenset etter subjekt.

Sammenlignet med gjeldende rett innebærer subjektmodellen i likhet med breddemodellen og aktivitetsmodellen, at merverdiavgiftsgrunnlaget på idrettsområdet utvides. Spesielt for subjektmodellen er imidlertid at det innføres en subjektavgrensning slik at det er den delen av idretten med særlig høy omsetning som blir avgiftspliktig. Dette kan gjennomføres ved at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved adgang til idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktiviteter når omsetningen skjer fra det offentlige og fra veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner. Tilsvarende omsetning fra alle andre aktører vil være omfattet av merverdiavgiftsplikten. Modellen medfører således et skille mellom offentlige virksomheter og veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner på den ene side og mer kommersielle aktører på den andre. Den merverdiavgiftsrettslige posisjon vil derfor bero på hvilket subjekt som omsetter tjenesten.

Den skisserte subjektmodellen bygger i stor grad på den løsning man har valgt i svensk merverdiavgiftslovgivning på idrettsområdet. Som det framgår av avsnitt 7.3.3, er det i svensk rett gjennomført en avgiftsmessig todeling ved omsetning av idrettstjenester avhengig av hvem det er som omsetter tjenestene. Det skal etter svensk rett som et utgangspunkt ikke betales merverdiavgift ved adgang til idrettsarrangement og ved rett til å utøve idrettsaktiviteter. Dette gjelder også tjenester som har en umiddelbar sammenheng med utøving av idrettsaktiviteten når de tilbys av den som yter selve hovedaktiviteten. Det er imidlertid en forutsetning for unntaket at tjenestene omsettes av staten, kommunen eller en allmenntilnyttig forening som ikke anses som næringsdrivende.

Formålet med avgrensningen som er valgt i svensk rett er å avgiftsbelegge den mer kommersielle delen av idretten. På tilsvarende måte er hovedformålet med subjektmodellen å skille mellom organiserte aktiviteter i idrettslag mv. som baserer seg på frivillig innsats eller er direkte bevilgningsfinansiert, eksempelvis kommunale svømmehaller og aktører med særlig høy omsetning. Masseidretten og det som tilbys som ledd i det offentlige tjenestetilbudet til befolkningen bør holdes utenfor merverdiavgiftssystemet, mens den mer kommersialiserte delen av idretten kan være egnet for merverdiavgiftsplikt. Dette gjelder både i forhold til de rent kommersielle virksomhetene uten offentlig støtte, eksempelvis aktører som tilbyr kommersielle treningstilbud, og deler av idrettsbevegelsen som har likhetstrekk med alminnelig næringsvirksomhet, eksempelvis profesjonell lagidrett.

Med sikte på å holde frivillige aktører innen idretten utenfor merverdiavgiftssystemet er det, som nevnt ovenfor, i svensk merverdiavgiftsrett bl.a. innført et unntak fra merverdiavgiftsplikten ved omsetning av idrettstjenester fra foreninger som ikke anses som yrkesmessige. Det er i denne anledning vist til en særbestemmelse i den svenske merverdiavgiftsloven som definerer ideelle foreninger, se avsnitt 7.3.4.3. Bestemmelsens innhold ligner i oppbygging og avgrensning den avgrensningen man har gjort i norsk merverdiavgiftsrett for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner. I fravær av andre presise kriterier har utvalget valgt å knytte subjektmodellen opp mot den eksisterende avgrensningen av veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner i dagens merverdiavgiftslov. Dette tilsvarer også for en stor grad avgrensningen etter svensk rett.

En veldedig organisasjon vil etter denne forståelsen f.eks. kunne være en idrettsorganisasjon eller en humanitær eller religiøs organisasjon. For at en organisasjon skal kunne anses som allmenntilnyttig 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. Dette betyr at idrettsklubber og idrettslag i det aller vesentligste vil være omfattet av subjektkretsen og dermed være unntatt fra merverdiavgiftsplikten ved omsetning av idrettstjenester. Motstykket til dette er at idrettsaktivitet som drives, f.eks. i aksjeselskapsform, vil være avgiftspliktig. Generelt sett vil selskapsformen være avgjørende for om virksomheten vil omfattes av subjektkretsen eller ikke. Etter subjektmodellen vil aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, selskaper etter selskapsloven og lignende aktører ikke vil være veldedige eller allmenntilnyttige organisasjoner.

Som omtalt foran defineres en allmenntilnyttig eller veldedig organisasjon på bakgrunn av at den arbeider for å ivareta mer allmenne samfunnsinteresser på tvers av særinteresser, og at den er tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker. Dette betyr som nevnt at idrettsklubber og idrettslag i det aller vesentligste vil være omfattet av unntaket etter subjektmodellen. Dette vil i utgangspunktet også gjelde for slike virksomheter dersom de har vesentlige avgiftspliktige inntekter eller har organisert sin virksomhet slik at utfusjonerte aksjeselskap vil kunne trekke fra inngående merverdiavgift. Det synes derfor vanskelig å komme til et annet resultat enn at klubben er en allmenntilnyttig eller veldedig forening etter norsk merverdiavgiftsrett i eksemplet som er gitt i boks 7.1 under avsnitt 7.3.3, selv om den leier ut banen til et aksje-

selskap og av den grunn vil ha fradragsrett gjennom ordningen om frivillig registrering ved utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktig virksomhet, jf. forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven. Subjektmodellen vil på denne bakgrunn gi en viss mulighet for idrettslag til å bestemme merverdiavgiftsplikten ved en omorganisering eller tilpasning. I den sammenheng viser utvalget til at idrettens eget lovverk åpner for at idrettslag kan inngå avtaler med et annet rettssubjekt om hel eller delvis overføring av idrettslagets kommersielle virksomhet, se avsnitt 3.3 hvor dette regelverket er omtalt.

Etter utvalgets skisse til subjektmodell forutsettes at unntaket også vil gjelde offentlig virksomhet. For kommuner og fylkeskommuner ville en eventuell merverdiavgiftsplikt uansett hatt mindre å si for mulighetene til fradrag for inngående merverdiavgift ettersom disse som hovedregel kan kreve kompensasjon for sine merverdiavgiftsutgifter gjennom kompensasjonsordningen for kommunesektoren, se avsnitt 6.2. Ved bedømmningen av hva som skal anses for å være en offentlig virksomhet legges det opp til samme avgrensning som er skissert i avsnitt 11.2. Dette betyr bl.a. at et kommunalt eid aksjeselskap ikke vil være omfattet av begrepet offentlig virksomhet. Private virksomheter som kun mottar offentlige støtteordninger vil heller ikke være omfattet av unntaket, med mindre de kommer innenfor begrepet veldedige og allmenntilgunnende organisasjoner.

Av ovennevnte framgår at for å være unntatt fra merverdiavgiftsplikten etter subjektmodellen, må virksomhetene være omfattet av subjektavgrensningen og omsette idrettstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven §§ 5 b første ledd nr. 5 og 5 b første ledd nr. 12. I likhet med utformingen av subjektmodellen på kulturområdet, legges det med andre ord opp til at modellen på idrettsområdet omfatter de tjenestetypene som er unntatt etter gjeldende rett, dvs. omsetning av rett til å overvære idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktiviteter. I dette ligger også at utvalget legger opp til at avgrensningen av hvilke aktiviteter som skal anses som idrettsaktiviteter skal være den samme etter subjektmodellen som etter gjeldende rett, se avsnitt 5.3. Annen virksomhet som drives av et idrettslag vil derfor ikke være omfattet av unntaket etter subjektmodellen. Inntekter fra eksempelvis varesalg, servering og sponsoravtaler vil derfor være avgiftspliktige forutsatt at de generelle vilkårene for merverdiavgiftsplikt er oppfylt.

Virksomheter som ikke omfattes av subjektkretsen vil etter subjektmodellen være avgiftspliktige for sin omsetning av idrettstjenester. Siden omsetning av rett til å overvære idrettsarrange-

ment og rett til å utøve idrettsaktiviteter ikke står i noen særstilling sammenlignet med annen omsetning for kommersielle aktører, vil det derfor ikke lenger være nødvendig å ta stilling til om det omsettes aktiviteter i tilknytning til idrett eller ikke. Merverdiavgiftsplikten for aktørene som ikke omfattes av unntaket under subjektmodellen, vil imidlertid her som ellers i merverdiavgiftsretten være avhengig av at de alminnelige vilkårene i merverdiavgiftsloven er oppfylt. Virksomheten må således drives i næring, herunder være egnet til å gi overskudd og omsetningen må være på 50 000 kroner eller mer i løpet av en 12 måneders periode.

Det framgår av det foregående at subjektmodellen gir idrettslag innenfor visse rammer muligheter til å bestemme sin avgiftsposisjon ved en omorganisering eller tilpasning. For å hindre vesentlige konkurransevidringer med andre næringsdrivende kan det være aktuelt å innføre en bestemmelse som medfører at den unntatte virksomheten likevel skal være avgiftspliktig. En slik regel ble opprinnelig foreslått i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001, se Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnitt 7.2.9.5. Bakgrunnen for dette var at det i forbindelse med reformen opprinnelig ble foreslått et unntak kun for idrettslags omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter, se avsnitt 5.3. Det kunne dermed tenkes å oppstå konkurransevidringer i forhold til annen virksomhet. Denne bestemmelsen ble nedfelt i merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd, og gjelder i dag kun i de tilfeller omsetning av medlemskontingent medfører vesentlige konkurransevidringer.

Dersom det innføres et unntak for offentlig virksomhet samt veldedige og allmenntilgunnende organisasjoner som skissert ovenfor, kan et alternativ være å utvide konkurransevidringsregelen i merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd til også å gjelde der det oppstår konkurransevidringer ved omsetning av rett til å overvære idrettsarrangement og rett til å utøve idrettsaktiviteter. En slik bestemmelse må imidlertid anvendes som en sikkerhetsventil, slik at det må konstateres vesentlige konkurransevidringer på et gitt område, før unntatt virksomhet pålegges en merverdiavgiftsplikt. En utstrakt bruk av bestemmelsen vil i motsatt fall medføre uforutsigbarhet for aktørene.

Unntak for omsetning av idrettstjenester fra veldedig og allmenntilgunnende virksomhet etter subjektmodellen vil til en viss grad overlappes av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f, som gjør unntak for omsetning av medlemskontingent for slik virksomhet. Salg av medlemskontingent til medlemmene vil derfor være unntatt etter begge

bestemmelsene så fremt vederlaget for kontingen- ten gjelder idrettstjenester.

Subjektmodellen vil medføre at idrettslag mv. fremdeles vil drive delt virksomhet. Disse virksomhetene vil omsette inngangsbilletter og rett til å utøve idrettsaktiviteter som ikke skal avgiftsberegnes, samtidig som de har ordinær avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester, slik som servering og reklame. Utgående merverdiavgift må i denne sammenheng beregnes av avgiftspliktig omsetning, mens det må foretas en fordeling av inngående merverdiavgift på anskaffelser til den felles drift. Andre aktører vil imidlertid etter subjektmodellen i utgangspunktet fullt ut bli avgiftspliktige og må beregne utgående merverdiavgift av hele vederlaget, samtidig som inngående merverdiavgift kan fradragsføres fullt ut etter de alminnelige fradragsreglene.

11.4 Beskrivelse av subjektmodellen i forhold til frivillige virksomheter

Subjektmodellen innebærer i likhet med bredde- modellen og aktivitetsmodellen at man utvider merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idretts- området. I breddemodellen gjøres dette i utgang- punktet gjennom å oppheve de unntakene som i dag finnes på området, mens i subjektmodellen gjøres dette gjennom å begrense disse unntakene til kun å gjelde nærmere avgrensede subjekter, bl.a. veldedige og allmennyttige organisasjoner.

Dette innebærer at det allerede gjennom beskrivelsen av subjektmodellen for kultur- og idrettsområdet er foretatt en skjerming av velde- dige og allmennyttige organisasjoner. Disse orga- nisasjonene vil være en del av den subjektkretsen som vil nyte godt av et merverdiavgiftsunntak når de omsetter tjenester innenfor idrett og kultur. Framstillingsmessig har utvalget altså valgt en noe annen løsning her enn under beskrivelsen av bred- demodellen, der ulike skjermingsløsninger for fri- villig virksomhet skisseres under et eget punkt. De to framstillingsmåtene er imidlertid ikke ment å skulle innebære noen realitetsforskjell i seg selv. Utvalget har valgt framstillingsmåten under sub- jektmodellen ut fra det synspunkt at veldedige og allmennyttige organisasjoner bør behandles i sam- menheng med behandlingen av de øvrige subjekt- grupper som skal nyte godt av et unntak under modellen.

Selv om utvalget har funnet det hensiktsmessig å kun skissere denne skjermingsløsningen under subjektmodellen, vil utvalget kort peke på at man også kan se for seg andre mulige skjermingsløs-

ninger. Det vises i denne sammenheng til avsnitt 10.4 der utvalget har skissert mulige skjermings- løsninger under breddemodellen. Utvalget har imidlertid ikke funnet disse løsningene like egnet under subjektmodellen, og de er derfor ikke nær- mere behandlet her.

Det er de samme hensyn som taler for å skjerme veldedige og allmennyttige organisasjo- ner under subjektmodellen som under breddemo- dellen. Kultur- og idrettssektoren består i stor grad av frivillige organisasjoner. En utvidelse av merver- diavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet vil derfor få direkte konsekvenser for et stort antall slike organisasjoner. En utvidelse av merverdiav- giftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet vil f.eks. innebære at mange frivillige organisasjoner får en større avgiftspliktig omsetning enn det de har i dag. Mange av organisasjonene vil bli regis- treringspliktige fordi den avgiftspliktige omsetnin- gen dermed overstiger 140 000 kroner. Dette skjer uten at organisasjonene som sådan endrer karak- ter eller egenskaper. En utvidelse av merverdiav- giftsgrunnlaget vil ikke gjøre organisasjonen bedre egnet til å håndtere de plikter som følger av en registrering. Organisasjonene vil fremdeles ha et lite administrativt apparat og den samme begrensede kunnskapen om merverdiavgiftsregel- verket. De samme hensyn taler altså for at organi- sasjonene fremdeles holdes utenfor merverdiav- giftssystemet.

Subjektmodellen, slik den er framstilt under avsnittene 11.2 og 11.3, vil i utgangpunktet inne- bære at det ikke gjøres andre endringer i regelver- ket for veldedige og allmennyttige virksomheter.

11.5 Beskrivelse av subjektmodellen i forhold til utvalgets kriterier

11.5.1 Enkelhet

Subjektmodellen vil i mindre grad enn breddemo- dellen innebære forenklinger i forhold til dagens merverdiavgiftsregelverk på området. I enkelte til- feller vil en subjektmodell til og med kunne føre til et noe mer komplisert regelverk enn det som fin- nes i dag.

Subjektmodellen innebærer at kun offentlige virksomheter, tilskuddsberettigede virksomheter med støttegrad over et visst nivå og veldedige og allmennyttige organisasjoner skal være omfattet av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangement og omsetning av rett til å utøve idrettsaktivitet. Virksomheter som ikke omfattes av disse katego- riene skal avgiftslegge sin omsetning av slike tje-

nester etter de alminnelige merverdiavgiftsreglene.

Dette betyr at de unntatte subjektene, som følge av subjektmodellen, ikke vil endre avgiftsmessig status i forhold til i dag. De av disse virksomhetene som i dag er avgiftspliktige for kiosk-omsetning, reklameomsetning og lignende vil i stor utstrekning fortsatt drive delt virksomhet, og modellen vil ikke avhjelpe noe av den fordelingsproblematikken knyttet til inngående avgift som disse virksomhetene står overfor i dag. Virksomhetene vil fremdeles måtte foreta en fordeling av inngående avgift på henholdsvis den avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige delen av virksomheten.

For de virksomheter som ikke vil omfattes av de unntatte subjektene, vil derimot subjektmodellen innebære en forenkling sammenlignet med dagens regelverk. Disse virksomhetene vil i svært liten grad drive delt virksomhet, og problemene med å fordele inngående avgift blir derfor betydelig redusert fordi alle anskaffelser i utgangspunktet kan henføres til avgiftspliktig virksomhet.

Subjektmodellen vil gi opphav til nye avgrensingsproblemer som ikke finnes i dagens regelverk. Som beskrevet over innebærer modellen at unntakene på kultur- og idrettsområdet skal begrenses til å gjelde offentlige virksomheter, tilskuddsberettigede virksomheter med støttegrad over et visst nivå og veldedige og allmenntilgjort virksomheter. Dette er begreper uten et klart avgrenset innhold og utvalget antar at det vil kunne oppstå flere avgrensingsproblemer ved vurderingen av hvilke virksomheter som i praksis vil være omfattet av begrepene.

11.5.2 Konkurransenøytralitet

Enhver avgiftsmessig forskjellsbehandling av sammenlignbare virksomheter som omsetter varer eller tjenester i samme marked, kan i utgangspunktet gi opphav til konkurransevidringer mellom dem. En subjektmodell vil derfor kunne innebære konkurransevidringer fordi modellen skiller mellom ulike subjekter i spørsmål om avgiftsplikt ved omsetning av kultur- og idrettstjenester.

Avgiftsplikt vil i enkelte tilfeller kunne innebære en konkurranseulemppe for den avgiftspliktige virksomheten i forhold til en konkurrent som ikke er avgiftspliktig. Dette har sammenheng med at det kun er den avgiftspliktige som må legge utgående avgift på sin omsetning. Konkurrenten skal ikke legge avgift på sin omsetning og kan derfor i mange tilfeller selge sine tilsvarende varer og tjenester til en lavere pris. I andre tilfeller vil en avgiftsplikt kunne innebære en konkurransefordel

for den avgiftspliktige virksomheten i forhold til en konkurrent som ikke er avgiftspliktig. Dette henger sammen med den fradragsretten for inngående avgift som følger av en avgiftsplikt. Virksomheten som kan nyttiggjøre seg en omfattende fradragsrett vil kunne oppnå en konkurransefordel i forhold til konkurrenten som ikke er avgiftspliktig, og derfor ikke har den samme retten til fradrag for inngående merverdiavgiften hun betaler på sine anskaffelser. En eventuell redusert merverdiavgiftssats på den avgiftspliktige omsetningen vil ytterligere forsterke slike konkurransevidringer.

Etter subjektmodellen vil veldedige og allmenntilgjort organisasjoner, offentlig virksomhet og virksomheter med en offentlig støttegrad over et visst nivå være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Begrunnelsen for at disse virksomhetene vil være unntatt fra avgiftsplikt til tross for at det kan gi enkelte utslag av konkurransevidringer, er at en avgiftsplikt for disse virksomhetene etter utvalgets oppfatning vil kunne føre til større konkurransevidringer. Som beskrevet under avsnitt 9.1, vil en avgiftsplikt for virksomheter som mottar offentlige overføringer kunne føre til ytterligere overføringer gjennom merverdiavgiftssystemet. Dette vil i sin tur kunne føre til konkurransevidringer i forhold til virksomheter som ikke mottar offentlig støtte.

11.5.3 Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet

Subjektmodellen innebærer at offentlig virksomhet, virksomhet som mottar store deler av sin inntekt fra det offentlige, samt veldedig og allmenntilgjort virksomhet ikke omfattes av avgiftsplikten. Modellen er bygget opp slik at det kun er den kommersielle delen av kultur- og idrettsområdet som må beregne avgift ved omsetning av billetter og rett til å utøve idrettsaktiviteter.

Dette innebærer at aktører som finansierer sin virksomhet gjennom offentlige overføringer eller frivillig innsats, i utgangspunktet ikke har mulighet til å fradragsføre inngående avgift. I motsetning til breddemodellen, vil indirekte støtte gjennom merverdiavgiftsregelverket derfor i liten grad forekomme.

11.5.4 Robust over tid

Subjektmodellen innebærer at enkelte utvalgte aktører ikke skal beregne avgift av sin omsetning av billetter til kultur- og idrettsarrangement, samt omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter. Denne avgrensningen av avgiftspliktig og ikke-

avgiftspliktig virksomhet vil i de aller fleste tilfeller forholdsvis enkelt la seg gjøre. Det vil f.eks. neppe være tvil om en aktør er offentlig virksomhet, mottar støtte over 50 pst. av samlede inntekter eller må anses som en veldedig eller allmennyttig virksomhet.

Subjektmodellen innebærer for mange aktører at selskapsformen virksomheten drives i er avgjørende for den merverdiavgiftsmessige statusen. Som nevnt i avsnitt 11.3 vil et idrettslag etter denne modellen være utenfor merverdiavgiftsområdet, mens et utfusjonert aksjeselskap vil være avgiftspliktig for sin omsetning innenfor samme område. Tilpasninger kan dermed gjøres enten for å kunne nyte godt av fradragsretten eller for å slippe å beregne utgående avgift av sin omsetning. Dette medfører mulighet for uheldige avgiftsmessige tilpassinger, noe som igjen kan medføre at aktører innenfor samme marked konkurrer på ulikt grunnlag. En slik rettstilstand vil kunne medføre et ønske om å endre bestemmelsene slik at alle aktører innenfor samme marked skal avgiftsbehandle sin omsetning på samme måte. Muligheten for konkurransevridning vil imidlertid begrenses av en konkurransevridningsbestemmelse som pålegger enkelte aktører avgiftsplikt.

På den annen side vil nettopp denne muligheten for tilpasning medføre at det er opp til virksomheten selv å bestemme den avgiftsmessige statusen. Dersom aktøren har kompetanse og mulighet til en slik omorganisering, antar utvalget at presset på reglene faktisk vil avta i forhold til gjeldende rett. Modellen vil således fange opp nye og endrede selskapsdannelser innenfor kultur- og idrettsområdet.

11.5.5 Økonomiske og administrative kostnader

Subjektmodellen innebærer at kun nærmere avgrensede subjekter skal være unntatt fra merverdiavgift ved omsetning av enkelte kultur- og idrettstjeneste. Modellen er således snevrere enn breddemodellen. For å anslå provenykonsekvensene av subjektmodellen tar en derfor utgangspunkt i provenytallene for breddemodellen (de økonomiske konsekvensene av å innføre en breddemodell er utredet i kapittel 17), men ser bort fra de virksomhetene som holdes utenfor avgiftsgrunnlaget i subjektmodellen. Provenyberegningene for subjektmodellen er gjengitt i avsnitt 17.8.

Totalt anslår utvalget at innføring av en subjektmodell med den reduserte satsen på 8 pst. vil gi staten et provenytap på om lag 405 millioner kroner, mens bruk av den ordinære satsen på 25 pst.

vil gi staten en provenygevinst på om lag 55 mill. kroner. Utvalget påpeker at beregningene er svært usikre. Usikkerheten er bl.a. knyttet til datakvaliteten, forutsetningene som legges til grunn i beregningene og aktørens tilpasning til nye merverdiavgiftsregler.

Ettersom subjektmodellen innebærer at kun nærmere avgrensede subjekter skal være unntatt fra merverdiavgift, gir modellen opphav til flere nye avgrensingsproblemer. Slike avgrensingsproblemer vil generere arbeid for skatteetaten i form av at man må besvare flere henvendelser vedrørende forståelsen av regelverket og dessuten i form av behov for utarbeidelse av informasjonsmaterieell omkring regelverket. Det antas at subjektmodellen ikke vil gi store utslag i antall registreringspliktige virksomheter, og modellen vil på dette området derfor ikke påvirke det administrative kostnadsnivået for skatteetaten.

For de næringsdrivende vil de administrative kostnadene ved subjektmodellen være noe større enn ved breddemodellen da de her bl.a. må holde oversikt over andelen offentlig støtte og eventuell varierende avgiftsmessig status fra år til år. Også det forhold at unntatte aktører i stor grad vil drive delt virksomhet gir større administrative byrder gjennom fordelingsproblematikken.

11.5.6 EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet

Som nevnt under avsnitt 7.2.3 er visse kulturelle tjenester og tjenester knyttet til utøvelse eller rett til å overvære idrett unntatt etter EUs merverdiavgiftsdirektiv dersom de ytes av offentligrettslige organer eller av frivillige organisasjoner. I hovedtrekk er samme avgrensning gjort for subjektmodellen, ettersom det for denne modellen gjøres unntak for omsetning fra offentlige organer, offentlig støttede virksomheter dersom støtten er over 50 pst., samt veldedig og allmennyttig virksomhet. Subjektmodellen vil dermed være den av de tre modellene som ligger nærmest EUs regelverk på området. Det å ha et system som i utgangspunktet tilsvarende den løsning som praktiseres i de land som er våre viktigste handelspartnere kan tilsi at man velger denne løsningen.

11.6 Utvalgets vurderinger

Når det gjelder dagens rettstilstand, vil subjektmodellen innebære en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget ved at det kun er subjekter som er offentlige, offentlig støttede eller veldedige og all-

mennyttige som unntas. Dette medfører at virksomheter som driver på ordinært forretningsmessig grunnlag vil omfattes av merverdiavgiftsloven og vil være pliktig til å beregne utgående merverdiavgift på sin omsetning av tjenester innen kultur- og idrettsområdet. Prinsipielt er utvalget av den oppfatning at det kan være en god løsning å skille ut den virksomheten som ikke driver på kommersiell basis og som ikke i like stor grad som annen virksomhet vil være egnet til merverdiavgiftsplikt. Modellen har derfor som et overordnet mål å lage et naturlig og velegnet skille mellom kommersielle aktører på den ene siden og offentlige, offentlig støttede og frivillige aktører på den annen.

I prinsippet er det uheldig at den avgiftsmessige belastningen er ulik for aktører som omsetter sine varer og tjenester innenfor samme marked. Etter subjektmodellen vil den unntatte subjektkretsen ikke legge merverdiavgift på sin omsetning av billetter og idrettsaktiviteter. Dette innebærer f.eks. at veldedig og allmennyttig virksomhet, herunder idrettslag, i motsetning til kommersielle konkurrenter i markedet ikke skal beregne merverdiavgift ved omsetning av samme type tjeneste. Det er imidlertid usikkert om det i det hele tatt vil oppstå noen konkurransevridding. Dette har sammenheng med at veldedig og allmennyttig virksomhet på grunn av lav omsetning, omfattende tilskudd, samt store innkjøp av avgiftspliktige varer og tjenester ville kunne komme i en gunstigere økonomisk situasjon ved en avgiftsplikt enn ved å være unntatt. En eventuell avgiftsplikt vil således kunne slå ut begge veier for denne sektoren. Dermed det likevel oppstår vesentlige konkurransevriddinger mellom unntatt og avgiftspliktig virksomhet, vil en mulig konkurransevriddingsbestemmelse kunne fange opp dette.

I motsetning til breddemodellen, vil subjektmodellen ikke være avhengig av nye lempingsregler for frivillig sektor. Dette har sammenheng med at modellen på generell basis gjør unntak for denne sektorens omsetning av billetter og idrettsaktiviteter. Ved å videreføre de særskilte lempingsreglene som finnes per i dag for veldedig og allmennyttig virksomhet, vil sektoren derfor i like stor grad som etter gjeldende rett være utenfor merverdiavgiftsområdet.

Ved at aktører som vanligvis mottar store offentlige støtteordninger unntas etter subjektmodellen for sin omsetning av rett til å overvære kultur- og idrettsarrangement og rett til å utøve

idrettsaktiviteter, vil muligheten for støtte både gjennom merverdiavgiftsregelverket og offentlige overføringer reduseres. Det vil med andre ord i liten grad være mulig å motta indirekte støtte gjennom merverdiavgiftsregelverket. Dette i motsetning til breddemodellen hvor offentlig tilskuddsberettigede subjekter vil omfattes av avgiftsplikten, med mulighet for at fradrag for inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift.

Utvalget mener det vil være en fordel at subjektmodellen i det aller vesentligste bygger på samme avgrensninger som er skissert i EUs merverdiavgiftsdirektiv, og som mer eller mindre er gjennomført i andre land innenfor EU. Dette gjelder eksempelvis Sveriges avgrensning av merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet. Selv om det finnes mange overgangsordninger for medlemslandene, legger utvalget til grunn at det isolert sett er en fordel med et regelsett som i størst mulig grad kan sammenlignes med direktivet og som ikke er avhengig av særordninger.

Sammenlignet med breddemodellen og til dels aktivitetsmodellen, vil subjektmodellen i mindre grad føre til forenklinger av merverdiavgiftsregelverk. Dette har blant annet sammenheng med at mange aktører fremdeles vil ha delt merverdiavgiftsplikt, samt at det innføres nye avgrensninger for skille mellom unntatt og avgiftspliktig virksomhet. I tillegg vil modellen åpne for avgiftsmessige tilpassinger ved at aktørene til en viss grad vil ha mulighet til å bestemme egen avgiftsrettslig status. Dette vil komplisere regelverket og vil kunne medføre ekstraarbeid både for de avgiftspliktige og skatteetaten. I tillegg må det antas at det vil øves press mot et regelverk hvor aktører innenfor det samme markedet i så stor grad som under subjektmodellen vil ha forskjellig avgiftsmessig belastning. For subjekter som ikke omfattes av unntaket, vil subjektmodellen imidlertid innebære en forenkling i forhold til dagens regelverk. Disse vil i utgangspunktet bli fullt ut avgiftspliktige og vil ikke drive delt virksomhet med de fordelingsproblemer dette medfører.

Sett under ett har subjektmodellen flere sterke sider, bl.a. vil den i stor grad være i tråd med EUs merverdiavgiftsdirektiv, samt medføre en redusert mulighet for indirekte støtte gjennom merverdiavgiftsregelverket. Utvalget vil imidlertid påpeke at modellen framstår som komplisert for både de aktuelle aktørene og for skatteetaten. I tillegg vil mulighetene for avgiftsplanlegging være store.

Kapittel 12

Utvalgets beskrivelse og vurdering av aktivitetsmodellen

12.1 Innledning

I dette kapitlet gir utvalget en nærmere presentasjon av aktivitetsmodellen. Hovedtrekkene i denne modellen er kort omtalt i boks 9.1 i kapittel 9. Først beskrives utformingen av modellen innenfor områdene kultur og idrett, se avsnittene 12.2 og 12.3. Deretter beskrives modellen i forhold til frivillig sektor, se avsnitt 12.4. I avsnitt 12.5 vurderes aktivitetsmodellen opp mot kriteriene som er oppstilt i kapittel 9, før utvalget i avsnitt 12.6 foretar en samlet vurdering av modellen.

12.2 Beskrivelse av aktivitetsmodellen på kulturområdet

Utvalget har valgt å skissere tre ulike modeller for å utvide merverdiavgiftsplikten på kultur- og underholdningsområdet. I kapittel 10 beskrives breddemodellen hvor unntaket for rett til å overvære diverse kulturelle arrangement oppheves, mens i kapittel 11 beskrives subjektmodellen hvor unntaket begrenses ut fra hvilke subjekter som omsetter tjenestene.

I dette kapitlet fremmer utvalget et alternativ, aktivitetsmodellen, hvor unntaket for rett til å overvære kulturelle arrangement begrenses etter tjenestetype (tjenestens art), uavhengig av hvem som er tjenesteyter. I motsetning til subjektmodellen vil det ikke ha betydning hvem som omsetter tjenestene. Omsetningen vil med andre ord være unntatt uansett hvem som er tjenesteyter så fremt den kommer innenfor aktivitetsbegrensningen (artsbegrensningen). Gjeldende merverdiavgiftsregelverk er utformet på denne måten ettersom unntak er gjort for rett til å overvære diverse kulturelle arrangement uavhengig av hvem som tilbyr tjenesten, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. I aktivitetsmodellen vil utvalget skissere en utvidelse av merverdiavgiftsplikten sammenlignet med gjeldende rett.

Ved utforming av aktivitetsmodellen vil det være en utfordring å trekke grensen for hvor stor del av kulturområdet som bør innlemmes i merverdiavgiftsområdet. Slik unntaket er utformet i dag,

omfattes svært mange forskjellige arrangement. Unntaket er da også mye mer omfattende enn hva som er tilfelle f.eks. i Sverige. Det vil være i strid med EUs merverdiavgiftsdirektiv å ha et slikt omfattende unntak som følger av norsk rett i dag. Et sentralt spørsmål ved utformingen av et nytt, mindre omfattende unntak, vil være hvilke kriterier som skal legges til grunn ved avgrensningen. Et siktemål er at grensen skal trekkes slik at den framstår administrativ håndterbar, er forutsigbar for aktørene og i minst mulig grad skaper konkurransevriddinger. Det må også tas med i betraktningen at aktørene innenfor området i stor grad retter seg mot samme publikum og konkurrerer i det samme marked.

Aktivitetsmodellen kan utformes på flere måter. En framgangsmåte kan være at man ser hen til de hensyn som ble trukket fram i NOU 1990:11 og Ot.prp. nr. 2 (2000–2001). Unntaket ble her begrunnet hovedsakelig ut fra hensynet til positivt proveny og konkurransemessige hensyn, se avsnitt 5.2.4. I forannevnte utredning ble det særlig framhevet at kulturtjenester teknisk sett vil være godt egnet for merverdiavgiftsplikt, men at de offentlige støtteordningene på området kunne begrunne unntak fra merverdiavgiftsplikten. Ut fra disse betraktningene kan en tilnærming derfor være at man gjør unntak for de aktivitetene som tradisjonelt mottar store tilskudd. Ved en slik tilnærming vil kun disse aktivitetene bli omfattet av unntaket, mens andre aktiviteter som finansieres gjennom egeninntekter vil være omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten.

På bakgrunn av innhentet tallmateriale, se avsnitt 17.4, kan aktivitetsmodellen etter denne framgangsmåten utformes slik at det gjøres unntak for omsetning av rett til å overvære opera, teater, museum, ballett og konserter. Avgrensningene av disse aktivitetene kan gjennomføres på samme måte som er gjort etter gjeldende rett. Dette vil f.eks. si at begrepet teater tolkes på samme måte etter aktivitetsmodellen som etter gjeldende rett. Dette vil i så fall medføre at en rekke kulturarrangement som drives på mer eller mindre kommersielt grunnlag vil omfattes av unntaket, noe som har

sammenheng med dagens vide forståelse av unntaket.

Denne tilnærmingen bygger som nevnt på en vid fortolkning av de kulturarrangement som skal være unntatt, og tilsvarer langt på vei unntaket slik det er fortolket etter gjeldende rett. Etter gjeldende rett er det lagt til grunn at det må tas utgangspunkt i begrepene og hva som er den naturlige forståelse av disse. Både opera, teater, ballett, konsert og museum har en fast kjerne, hvor det ikke vil være tvil om den avgiftsmessige vurderingen. Yttergrensen av begrepene kan imidlertid by på fortolkningsproblemer. Ved vurderingen av om aktiviteten skal anses omfattet av unntaket er det etter gjeldende forvaltningspraksis i noen grad blitt lagt vekt på om aktivitetstypen som sådan tradisjonelt sett mottar offentlige overføringer. Gjør den ikke det, faller hovedbegrunnelsen for unntaket bort, og det kan hevdes at merverdiavgiftsplikt bør foreligge. Etter Borgarting lagmannsrett dom av 4. desember 2006, se avsnitt 5.2.4, er det imidlertid slik at etter gjeldende rett i heller liten grad vil bli lagt vekt på dette hensynet ved fortolkningen av unntaket.

Nedenfor gjennomgås de ulike unntatte arrangement (aktivitetstyper) og det beskrives kort hvilke fortolkninger som gjelder.

For det første må det antas at operetter og lignende vil omfattes av operaunntaket.

Videre legges det til grunn at musikaler, revy-, kabaret- og stand-up-forestillinger vil komme inn under teaterunntaket. I utgangspunktet innebærer dette alternativet at all scenisk kunst omfattes av unntaket. Inngangsbilletter til trylleforestillinger, fyrverkeri eller strippeshow (som følge av lovendring) er imidlertid antatt å være avgiftspliktig etter gjeldende rett.

En konsert kan betegnes som en offentlig framføring av musikk – komponert eller improvisert. Konsertrepertoaret kan tilhøre ulike musikksjangere og formidles til publikum på ulike konsertsteder og arenaer, fra store symfoniske verk med over 100 utøvere til rockekonsserter på utendørsarenaer med publikumstall på flere tusen, og fra solofremføringer for få tilhørere til fremføringer med større besetning. Kvalitet er sjanger- og formuavhengig, og slik vil alle musikksjangere omfattes av konsertunntaket. Som unntatt konsert regnes således bl.a. fremføringer av store symfoniske verk, utendørs rockekonsserter og mindre konsserter på utesteder, festivaler og messer. Siden det ved vurderingen av konsertunntaket er retningsgivende om musikkfremføringen er hovedelementet i forestillingen, vil eksempelvis pianobarer på et utested i utgangspunktet ikke kunne anses som en konsert.

Dette gjelder også inngangspenger til en karaokebar og diskotek. Dansetilstelning med levende musikk er imidlertid etter lovendring omfattet av unntaket.

Et museum har ansvar for innsamling, dokumentasjon, forskning og formidling innen sitt ansvarsområde. Gallerier omfattes så fremt det er en ren kunstutstilling uten salgsformål.

Ved en slik utforming av aktivitetsmodellen bør aktivitetstyper som ikke eller i svært liten grad mottar offentlig støtte fjernes fra unntaket. Sammenlignet med gjeldende rett vil derfor tjenester som rett til å overvære tivoli, sirkusforestillinger, fornøylesparker og opplevelsessentra bli avgiftspliktige dersom aktivitetsmodellen utformes etter dette mønster.

Det er kun tjenester i form av rett til å overvære eller omsetning som gjelder adgang til de angitte arrangementene som vil være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Det skal dermed ikke beregnes utgående merverdiavgift på billettsalg foretatt av arrangør eller andre som omsetter inngangsbilletter til nevnte arrangement. Annen virksomhet som drives av arrangøren vil derimot ikke være omfattet av unntaket, f.eks. varesalg, servering og garderobebetjening, som vil være avgiftspliktig etter de alminnelige regler. Dersom det betales et samlet vederlag for både avgiftspliktige og unntatte tjenester, må dette splittes i en unntatt og en avgiftspliktig del.

Også for aktivitetsmodellen vil unntaket knytte seg til innholdet i de unntatte forestillingen, ikke til etablissementene eller lokalene som sådanne, noe som betyr at billettene til f.eks. en opera kan beregnes uten avgift selv om forestillingen ikke blir satt opp på en operascene.

For arrangementer hvor det betales både for ikke-avgiftspliktige og avgiftspliktige tjenester, f.eks. messer, må inngangspengene splittes, slik at deler av inngangsbilletten beregnes med merverdiavgift, mens den resterende del beregnes uten.

Ved delt virksomhet, må det videre foretas en fordeling av inngående merverdiavgift på tilsvarende måte som ellers for delte virksomheter.

I det foregående har utvalget skissert en aktivitetsmodell som begrenser unntaket sammenlignet med gjeldende rett i svært liten grad, ved at omsetning av rett til å overvære adgang til fornøylesparker, sirkusforestillinger og opplevelsessentra, samt utstillinger i gallerier skal beregnes med merverdiavgift. Fortolkningen av de øvrige aktivitetene som foreslås unntatt etter denne tilnærmingen gjøres imidlertid på samme måte som etter gjeldende rett.

En alternativ måte å utforme en aktivitetsmodell på er ved å benytte de samme begrepene som ovenfor, nemlig opera, teater, ballett og museum, men hvor meningsinnholdet innsnevres med sikte på at arrangementer som etter sin art har et større tilsnitt av kommersiell virksomhet skal avgiftsberegnes. Under dette alternativet skisseres at omsetning av rett til å overvære konserter blir avgiftspliktig. Dette har sammenheng med at det på dette aktivitetsområdet ofte drives på mer kommersielt grunnlag, f.eks. konserter med kjente internasjonale artister og festivaler. Det kan derfor hevdes at denne aktivitetstype er bedre egnet for merverdiavgiftsplikt. Dette ble også lagt til grunn i NOU 1990:11. En slik utvidelse betyr i utgangspunktet at alle former for konserter blir avgiftspliktige etter dette alternativet, eksempelvis inngangspenger til konserter uavhengig om det utøves av et symfoniorkester eller et rockeband.

Ved en slik utforming av aktivitetsmodellen vil man kunne reversere den stadige utvidelsen av unntaket, se avsnitt 5.2.4, samtidig som unntaket i større grad kun vil omfatte de aktivitetene som mottar offentlig støtte. Retningsgivende for fortolkningen vil være at unntaket for teater, opera, ballett og museum tolkes snevert på bakgrunn av hvilke aktiviteter som tradisjonelt mottar store deler av sine inntekter fra offentlige overføringer. Det er først da unntakets begrunnelse slår til. Det har imidlertid ikke betydning om aktørene mottar offentlig støtte. I motsetning til subjektmodellen vil det avgjørende være, at selve aktiviteten som sådan er unntatt fra merverdiavgiftsplikten.

En tilnærming hvor det tas utgangspunkt i en snever og tradisjonell fortolkning av aktivitetsområdene teater, opera, ballett og museum innebærer at fremføringer som ikke direkte faller innenfor disse begrepene vil være avgiftspliktige. Det vil imidlertid kunne oppstå særlige avgrensingsproblemer ved bedømmingen av hvilke aktiviteter innenfor det enkelte området som bør være unntatt etter en slik utforming av aktivitetsmodellen.

Etter gjeldende rett omfattes musikaler, revy, kabaret- og stand-up-forestillinger av teaterunntaket. Dette begrepet er således undergitt en utvidende fortolkning der også framvisninger som i uttrykk og framtoning ligner på et teaterstykke er omfattet av gjeldende unntak. For å få et bredere merverdiavgiftsgrunnlag kan denne fortolkningen innsnevres slik at det kun er de scenefremføringene som tradisjonelt anses som teater som omfattes av unntaket. Ettersom mange fremføringer vanskelig lar seg kategorisere, vil det kunne oppstå en del grensespørsmål dersom en slik variant av aktivitetsmodellen innføres. Det vil da være opp til

arrangøren å vurdere om forestillingen skal anses som teater eller ikke, noe som igjen vil medføre at en rekke aktører vil drive både avgiftspliktig og unntatt virksomhet. Det må imidlertid forutsettes at et flertall av de aktivitetene som faller utenfor unntaket etter en slik tilnærming, likevel ikke vil omfattes av merverdiavgiftsplikten fordi det vil være snakk om enkeltstående opptredener som ikke drives i næring. Dette vil f.eks. gjelde skoleteater og amatørforestillinger. Kommersielle aktører som eksempelvis setter opp en musikal eller kabaret vil derimot i vesentlig grad omfattes av merverdiavgiftsplikten ved en slik snevrere fortolkning av teaterbegrepet. Det samme gjelder annen scenisk opptreden som stand-up-forestillinger og ulike show fra scenen.

Når det gjelder unntak for rett til å overvære opera, vil operetter også etter denne utformingen av aktivitetsmodellen omfattes. Dette er en type fremføring som i form og innhold ligger tett opp til en operafremføring. Det kommersielle tilsnittet synes i liten grad å være framtrekkende på dette aktivitetsområdet.

Et museum har ansvar for innsamling, dokumentasjon, forskning og formidling innen sitt ansvarsområde. Dette er den tradisjonelle avgrensingen av et museum og utvalget finner det lite hensiktsmessig å gjøre en annen og snevrere fortolkning enn hva som er gjort etter gjeldende rett.

Også andre former for dans enn tradisjonell ballett er etter gjeldende rett omfattet av ballettunntaket. Vanligvis er det kun ballett i tradisjonell forstand som mottar store tilskudd. Andre danseformer kan etter det utvalget forstår drives på mer kommersiell basis, f.eks. omreisende internasjonale dansegrupper. Begrepet ballett kan dermed tolkes slik at det kun er den tradisjonelle balletten som omfattes av unntaket. Inngangspenger til all annen form for dans blir således avgiftspliktig. Eksempelvis danseoppvisninger av typen riverdance eller ulike forestillinger med folkedans vil da bli avgiftspliktige etter sin art. Men også for slike forestillinger må det forutsettes at merverdiavgiftsplikten kun vil inntre i et fåtall tilfeller ettersom danseframstillinger i vesentlig grad vil være amatørpreget og eller ikke være egnet til å gi et økonomisk overskudd.

12.3 Beskrivelse av aktivitetsmodellen på idrettsområdet

I de senere år har man gradvis gått mot en utvikling hvor idretten på enkelte områder framstår som mer kommersiell. Dette har gjort at flere

benytter seg av ulike idrettsaktiviteter gjennom ordinær betaling, slik at vederlaget fullt ut dekker utgiftene virksomheten har for å tilby tjenesten. Dette gjelder f.eks. bowlinghaller, gokart og treningssentre. For å fange opp disse aktørene kan det være aktuelt med en modell – aktivitetsmodellen – hvor enkelte definerte arrangement og idrettsrelaterede tjenester blir avgiftspliktige. Modellen kan utformes slik at lovverket gir uttrykk for hvilke arrangement som skal være avgiftspliktige, mens alle andre arrangementstyper skal være utenfor avgiftsområdet. Man vil da kunne fange opp de arrangementene og tjenestetypene innen idretten med særlig høy omsetning og som vil egne seg for en fremtidig merverdiavgiftsplikt.

Ved den nærmere utforming av aktivitetsmodellen vil det være en utfordring å trekke grensen for hvor stor del av idrettsområdet som bør innlemmes i merverdiavgiftsområdet. Et sentralt spørsmål vil være hvilke kriterier som skal legges til grunn ved denne avgrensningen.

Når det gjelder rett til å utøve idrettsaktiviteter kan aktivitetsmodellen utformes ved en oppregning av de aktiviteter man mener skal være avgiftspliktige, f.eks. treningssentre, bowling, gokart og andre mer spillaktige aktiviteter. I tillegg kan det vurderes merverdiavgiftsplikt på arrangement med stor deltakermasse, slik som f.eks. store turskirenn. All annen aktivitet skal være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Aktivitetsmodellen vil føre til en merverdiavgiftsplikt for de aktørene med særlig høy omsetning, samtidig som idrettsklubber i vesentlig grad unntas.

Ordningen bør under denne modellen imidlertid gjøres generell i den forstand at også idrettslag og offentlig virksomhet som driver denne type aktiviteter omfattes av merverdiavgiftsplikten. Dette fordi denne type aktiviteter i stor grad ligger utenfor kjerneområdet til idrettslag som frivillig forening og hvor driften uansett er rettet utad mot et betalende publikum. Merverdiavgiftsplikten vil dermed ikke ramme de idrettslag som ikke driver aktiviteter som har dette tilsnittet. Etersom merverdiavgiftsplikten bør gjelde for alle aktører, vil faren for konkurransevridninger reduseres.

Utvalget antar som nevnt at kun et fåtall idrettslag driver den typen aktiviteter som skisseres avgiftspliktig her. De idrettslag som driver denne type virksomhet må likevel i utgangspunktet avgiftsbehandles på lik linje med andre næringsdrivende med de ulemper og fordeler dette medfører. Igjen må imidlertid de særlige reglene for velledige og allmenntilgittige organisasjoner og reglene om krav til næringsvirksomhet nevnes. Disse

reglene medfører at idrettslag i mindre grad må beregne merverdiavgift av sin omsetning enn andre næringsdrivende, noe som medfører at den avgiftsmessige belastningen blir begrenset selv om merverdiavgiftsplikten for disse aktivitetene gjelder for alle tjenesteytere.

Ved innføring av en slik modell vil det by på utfordringer å finne fram til hvilke aktiviteter som skal være avgiftspliktige. Oppregningen må ta utgangspunkt i de tjenestetypene med mulighet for særlig høy omsetning som vanligvis drives av næringsdrivende og som i mindre grad tradisjonelt drives av idrettslag. Oppregningen ovenfor kan derfor være et utgangspunkt for merverdiavgiftsplikten. Andre og nye idrettsaktiviteter vil dukke opp i framtiden og det må åpnes for muligheter til utvidelse av merverdiavgiftsplikten for andre aktiviteter som i vesentlig grad kan sammenlignes med de nevnte.

For rett til å overvære idrettsarrangement kan et avgrensningskriterium under aktivitetsmodellen være at arrangementer med stor publikumstilstrømming med billettinntekter av en viss størrelse anses avgiftspliktig, mens mindre arrangementer holdes utenfor avgiftsplikten. En slik tilnærming ble skissert i NOU 1990:11, se innstillingens avsnitt 7.17.6. Ved bruk av et slikt avgrensningskriterium må det nærmere kartlegges hvilke typer idrettsarrangementer som har jevnlig publikumstilstrømming med billettinntekter over en viss størrelse. Videre må det tas stilling til på hvilket nivå billettinntektene gjennomsnittlig skal ligge på for at det skal foreligge merverdiavgiftsplikt etter et slikt kriterium. Som ledd i den nærmere avgrensningen etter en slik tilnærming, kan man bl.a. hente informasjon fra tallinnhenting som er gjennomført for topplagene innen lagidrettene og for større arrangementer som f.eks. friidrettsstevner for eliten og større arrangement innen ski, se kapittel 17. Utvalget antar imidlertid at det vil by på store utfordringer å identifisere hvilke arrangementer som hhv. skal være unntatt og avgiftspliktige etter en slik tilnærming.

En annen avgrensning under aktivitetsmodellen kan tenkes gjennomført ved å definere aktører med særlig høy omsetning etter hvilken type idrett som arrangeres og etter hvilken divisjon arrangøren opererer i. Her vil man for det første kunne plukke ut hvilke idrettstyper som egner seg for merverdiavgiftsplikt. Dette vil f.eks. gjelde fotball, håndball, ishockey, motorsport samt større arrangementer innen ski. Dette er arrangementer som i mange sammenhenger samler et betydelig antall tilskuere og hvor en merverdiavgiftsplikt er egnet. En ytterligere avgrensning kan skje ved at disse

idrettene skilles ut ved en divisjonsinndeling. For eksempel kan dette for herrefotball gjennomføres ved at det kun er Tippeligaen og Adeccoligaen i herrefotball som skal være avgiftspliktige for billettinntektene.

I stedet for å knytte merverdiavgiftsplikten til divisjonsinndeling kan en mulighet også være å knytte den til om man har profflisens eller ei. Ved en slik tilnærming overlater man i stor grad til idrettens egne organer å avgjøre hvilke aktører som skal omfattes av unntaket. På den annen side må de klubbene som har profflisens i stor grad antas å være egnet for merverdiavgiftsplikt.

Etter dansk merverdiavgiftsrett er det satt som et avgrensningskriterium for å avgjøre arrangørens merverdiavgiftsrettslige posisjon om det deltar profesjonelle utøvere eller ikke, se avsnitt 7.4.3.2. Et slikt avgrensningskriterium kan også være et alternativ ved gjennomføring av en aktivitetsmodell etter norsk merverdiavgiftsrett.

12.4 Beskrivelse av aktivitetsmodellen i forhold til frivillige virksomheter

I likhet med subjektmodellen, som er presentert i kapittel 11, vil aktivitetsmodellen innebære en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet ved at man begrenser de unntak som i dag finnes på området. Måten man begrenser unntakene på er imidlertid forskjellige under de to modellene. Under aktivitetsmodellen begrenses unntakene ved å innsnevre den krets av aktiviteter som omfattes av unntakene.

Når det gjelder spørsmål om en eventuell skjerming av frivillig virksomhet, peker utvalget på at dette i utgangspunktet skal skje som en konsekvens av utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget for kultur og idrett. På denne bakgrunn må det altså ses hen til i hvilken grad aktivitetsmodellen slik denne er framstilt under avsnittene 12.2 og 12.3 vil få konsekvenser for frivillig virksomhet før man kan ta standpunkt til om det er behov for eventuelle skjermingsløsninger.

Aktivitetsmodellen skiller ikke på subjekt, og modellen vil derfor i utgangspunktet gjelde likt for alle, herunder veldedige og allmennyttige organisasjoner. På kulturområdet innebærer dette på den ene side at slike organisasjoner ikke skal avgiftsberegne sin eventuelle omsetning av adgangsbilletter til blant annet teater og museer. Dette er samsvarende med rettstilstanden i dag. På den annen siden innebærer modellen i motsetning til i dag at så vel veldedige og allmennyttige organisasjonen som andre aktører, må avgiftsberegne sin eventu-

elle omsetning av adgangsbilletter til andre kulturarrangement. Spørsmålet blir om denne endringen i forhold til dagens regelverk for veldedige og allmennyttige organisasjoner skal gi grunnlag for skjermingsregler. Utvalget er i utgangspunktet ikke av en slik oppfatning. Det er her tale om tjenestetyper med høy omsetning som er godt egnet for merverdiavgiftsplikt, og som i prinsippet bør avgiftsberegnes uansett hvem som omsetter disse. Avgjørende for utvalget har imidlertid vært at dette er tjenestetyper som i liten grad omsettes av veldedige og allmennyttige organisasjoner, og utvalget har derfor ikke funnet tilstrekkelig grunn til å foreslå noen skjerming av disse organisasjonene. Utvalget legger de samme vurderinger til grunn uavhengig av hvilken av de to variantene av aktivitetsmodellen som vil gjelde.

På idrettsområdet vil aktivitetsmodellen i utgangspunktet innebære at også veldedige og allmennyttige organisasjoner må avgiftsberegne slike tjenester som opplistes som avgiftspliktig. Dette vil f.eks. kunne være adgangsbilletter til kamper i eliteserien i fotball, eller betaling for å kunne spille bowling, kjøre gokart eller delta i et større turskirenn.

I utgangspunktet ser ikke utvalget heller her noe stort behov for skjermingsløsninger for veldedige og allmennyttige organisasjoner. De tjenestetypene det her er tale om å gjøre avgiftspliktig er valgt ut fra en forutsetning om at de egner seg for en merverdiavgiftsplikt. Det er tale om tjenester med høy omsetning og der frivillighetselementet i utgangspunktet ikke er framtreddende. Dette er dessuten tjenester som i praksis i mindre grad omsettes av veldedige og allmennyttige organisasjoner. Utvalget antar på dette grunnlag at veldedige og allmennyttige organisasjoner i liten grad vil påvirkes av den utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget på idrettsområdet som aktivitetsmodellen representerer.

På enkelte områder innen idretten kan det imidlertid tenkes veldedige og allmennyttige organisasjoner som omsetter slike tjenester som utvalget under aktivitetsmodellen har foreslått som avgiftspliktige. Dette vil f.eks. kunne være omsetning av retten til å trene på helsestudio. Slike tjenester omsettes i hovedsak av rene kommersielle aktører, men det finnes også veldedige og allmennyttige organisasjoner som omsetter slike tjenester i ikke ubetydelig grad. Dersom det er et ønske om å skjerme disse virksomhetene vil det kunne være en mulig skjermingsløsning å etablere et subjektunntak som innebærer at slike tjenester som listet opp som avgiftspliktige likevel ikke skal være avgiftspliktig dersom de omsettes fra veldedige og

allmennyttige organisasjoner. Utvalget går imidlertid ikke nærmere inn på utformingen av en slik løsning eller hvem en eventuell skjermingsløsning kan omfatte.

Aktivitetsmodellen, slik den er framstilt her og under avsnittene 12.2 og 12.3, vil i utgangspunktet innebære at det ikke gjøres andre endringer i regelverket for veldedige og allmennyttige organisasjoner.

12.5 Beskrivelse av aktivitetsmodellen i forhold til kriteriene

12.5.1 Enkelhet

Aktivitetsmodellen innebærer en avgrensning av avgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet etter hvilken aktivitet som drives. Det vil si at avgiftsplikten avhenger av arten av ytelser som omsettes, og ikke som under subjektmodellen der avgiftsplikten avhenger av hvem som omsetter ytelsen.

Et slikt artsbestemt unntak innebærer at ingen som omsetter de unntatte tjenester skal avgiftsberegne denne omsetningen. Tilsvarende vil ingen av virksomhetene ha fradragrett for inngående avgift betalt på anskaffelser til bruk i denne unntatte virksomheten. Modellen innebærer altså at alle som omsetter kultur- og idrettstjenester som defineres som unntatt fra merverdiavgift etter denne modellen i stor grad fremdeles vil drive delt virksomhet. I forhold til kriteriet om enkelhet vil man altså gjennom en aktivitetsmodell ikke oppnå særlig forenklinger for slike virksomheter. Virksomheter som omsetter kultur- og idrettstjenester og dessuten andre avgiftspliktige varer og tjenester vil fremdeles måtte foreta en ofte vanskelig og ressurskrevende fordeling av den inngående merverdiavgiften på henholdsvis den ikke avgiftspliktige og den avgiftspliktige delen av virksomheten. For de virksomhetene som ikke omfattes av unntaket slik det foreslås etter denne modellen, vil det imidlertid oppstå forenklinger fordi disse da vil få full fradragrett.

Som beskrevet foran finnes det mange måter å avgrense avgiftsplikten på under aktivitetsmodellen. Avgiftsplikten kan avgrenses vidt slik at den omfatter mange typer tjenester og dermed innebærer at en rekke tjenester som er unntatt etter dagens regelverk blir avgiftspliktige. Alternativt kan den avgrenses snevrere, slik at avgiftsplikten omfatter tilnærmet de samme tjenester som er avgiftspliktige etter dagens regelverk. Hvilken avgrensning som velges vil kunne ha betydning for om en gitt virksomhet driver delt virksomhet eller ikke. Hvilken avgrensning som legges til grunn vil

dermed kunne ha betydning for i hvilken grad modellen vil bidra til å redusere de fordelingsproblemene som finnes i dag.

Aktivitetsmodellen vil gi opphav til nye avgrensingsproblemer. Som nevnt er det i beskrivelsen av modellen skissert en rekke alternative avgrensningskriterier for hvilke typer tjenester som skal være avgiftspliktige. Felles for de alternative løsningene er at det er tale om avgrensninger som i større eller mindre grad avviker fra den avgrensning av avgiftsplikten som gjelder i dag. Aktivitetsmodellen vil dermed, uavhengig av hvilken løsning som velges, innebære nye avgrensingsproblemer. Avgrensingsproblemene vil imidlertid variere i styrke avhengig av hvilken løsning som velges.

På kulturområdet vil avgrensningskriteriene som er skissert i utgangspunktet være basert på dagens avgrensning av unntatte tjenester dersom den vide forståelsen av unntakene legges til grunn, og derfor i liten grad gi opphav til nye tolkningsproblemer. Begreper som opera, ballett, konsert og teater er etablerte og innarbeidede uttrykk i merverdiavgiftsretten og har derfor i praksis fått et klart definert innhold, særlig som gruppe. Enkelte avgrensingsproblemer vil imidlertid kunne oppstå dersom man velger en snevrere avgrensning av unntakene som f.eks. skiller mellom avgiftspliktig konsert på den ene side og ikke avgiftspliktig opera på den annen side. På samme måte vil det kunne oppstå nye avgrensingsproblemer dersom man velger en avgrensning av avgiftsplikten som baseres på en ny og snevrere fortolkning av de begreper som beskriver de unntatte aktivitetene.

På idrettsområdet er de skisserte løsningene for avgrensning av avgiftsplikten etter denne modellen av svært ulik karakter og baserer seg på kriterier som ikke finnes i dagens regelverk. Dette i seg selv vil føre til nye avgrensingsproblemer uavhengig av hvilken løsning som velges. Avgrensingsproblemene vil imidlertid variere i styrke ut fra hvilke kriterier som skal gjelde.

Utvalget antar f.eks. at en avgiftsplikt for adgangsbilletter knyttet opp mot nærmere avgrensede idretter og dessuten nærmere avgrensede nivåer innen idretten vil kunne være forholdsvis enkel å praktisere. Det skal i utgangspunktet ikke skape store problemer å slå fast om f.eks. en fotballklubb spiller i 1. divisjon eller 2. divisjon eller har profflisens eller ikke. Motsatt antar utvalget at en avgrensning av avgiftsplikten som basere seg på hvorvidt arrangementet har stor publikumstilstrømning vil kunne skape avgrensingsproblemer og være vanskelig å praktisere. I en mellomstilling står en avgrensning av avgiftsplikten etter

kriteriet om at det må være minst en profesjonell spiller på banen for at avgiftsplikt for adgangsbillettene skal inntre.

12.5.2 Konkurransenøytralitet

Et artsbestemt merverdiavgiftsunntak innebærer ingen direkte forskjellsbehandling av ulike virksomheter, men vil likevel kunne føre til konkurransevidninger mellom dem. Dette skyldes at virksomhetene kan være leverandører av sammenlignbare tjenester som får ulik avgiftsmessig behandling. Det er imidlertid ikke alltid slik at en konkurransevidning vil skje i favør av virksomheter som omsetter de unntatte tjenestene. På samme måte som beskrevet under avsnitt 11.5.2, vil det kunne forekomme konkurransevidninger i favør av virksomheter som omsetter de avgiftspliktige tjenester. Dette fordi fradragsretten som følger med avgiftsplikten kan være svært verdifull for enkelte virksomheter. En eventuell redusert merverdiavgiftssats på den avgiftspliktige omsetningen vil ytterligere forsterke slike konkurransevidninger.

Under beskrivelsen av aktivitetsmodellen er det på kulturområdet skissert to alternative løsninger for å avgrense avgiftsplikten. Den første løsningen som i noen grad samsvarer med den avgrensning som ble forslått i Ot.prp.nr. 2 (2000–2001) unntar adgangsbilletter til opera, teater, museum, ballett og konserter. Omsetning av adgangsbilletter til øvrige kulturaktiviteter som f.eks. sirkus, gallerier og fornøylesparker gjøres avgiftspliktig. Utvalget antar at en slik avgrensning ikke vil føre til store konkurransevidninger. Begrunnelsen for å unnta den førstnevnte gruppen av aktiviteter er nettopp å hindre konkurransevidninger som kan oppstå når slike offentlig støttede virksomheter gjøres avgiftspliktig. For sirkus, gallerier, fornøylesparker osv. som drives på mer forretningsmessig basis og uten særlige støtteordninger, vil ikke den samme begrunnelsen for unntak foreligge. Konkurransenøytralitet i markedet for øvrig tilsier derfor en likebehandling med annen avgiftspliktig virksomhet.

Den andre løsningen for hvordan avgiftsplikten kan avgrenses på kulturområdet er noe snevrere formulert. Her legger man opp til en snevrere forståelse av de begreper som beskriver de unntatte tjenestene, og man gjør dessuten konserter avgiftspliktig ut fra den forutsetning om at det her er tale om arrangementer som etter sin art har et større kommersielt tilskudd enn de unntatte aktivitetene.

Utvalget antar at heller ikke en slik snevrere avgrensning av avgiftsplikten vil gi opphav til særlige konkurransevidninger

På idrettsområdet skisseres det under aktivitetsmodellen en rekke alternative løsninger for å avgrense avgiftsplikten. Når det gjelder rett til å utøve idrettsaktivitet, innebærer modellen en avgrensning gjennom en eksplisitt oppregning av hvilke idrettsaktiviteter som skal avgiftsberegnes. I beskrivelsen av modellen er særskilt nevnt f.eks. bowling og gokart. En slik avgrensning vil etter utvalgets oppfatning kunne føre til enkelte konkurransevidninger. Det er grunn til å tro at de opplistede aktivitetene vil stå i direkte konkurranse med andre underholdningsrettede idrettsaktiviteter som ikke vil være omfattet av avgiftsplikten

Når det gjelder adgangsbilletter skisseres det under aktivitetsmodellen en avgrensning av avgiftsplikten gjennom kriteriet om publikumstilstrømning. Kun de arrangementer med stor publikumstilstrømning skal avgiftsberegne sine adgangsbilletter. Utvalget antar at en slik løsning vil kunne virke konkurransevidende i forhold til mindre idrettsarrangementer, som retter seg mot den samme publikumskretsen og som konkurrerer i det samme markedet. En alternativ avgrensning på dette området knytter avgiftsplikten til type idrett og dessuten nivået innad i idretten. For eksempel vil man kunne tenke seg en avgiftsplikt på adgangsbilletter til fotballkamper i 1. divisjon, men ikke i 2. divisjon. Utvalget antar at et slik avgrensningskriterium vil gi et lite konkurransenøytralt merverdiavgiftsregelverk. En slik grense vil kunne framstå som tilfeldig og lite rettferdig. Avgrensningen vil f.eks. innebære at et bunnlag i 1. divisjon vil kunne få fullt fradrag for inngående avgift betalt ved oppføring av sitt nye stadionanlegg, mens toppklubben i 2. divisjon ikke vil ha noen tilsvarende fradragsrett ved oppføring av sitt anlegg, og merverdiavgiften vil dermed bli en endelig belastning på denne klubben. På den annen side er det kun laget i 1. divisjon som må legge utgående merverdiavgift på sine adgangsbilletter. Disse avgiftsmessige ulikhetene oppstår til tross for at det i realiteten vil være svært liten forskjell på de to fotballklubbene bortsett fra at de spiller i ulike divisjoner. Tilsvarende vil en avgrensning av avgiftsplikten etter kriteriet om profflisens kunne innebære en avgiftsmessig forskjellsbehandling av klubber som i realiteten er svært like. En slik avgrensning vil altså også kunne føre til vidninger i konkurranseforholdene mellom klubber med og uten profflisens.

12.5.3 Indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet

Aktivitetsmodellen har i likhet med subjektmodellen til hensikt å holde de aktiviteter som vanligvis mottar store offentlige overføringer utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette har sammenheng med at slik virksomhet i utgangspunktet ikke er egnet for merverdiavgiftsplikt ettersom denne plikten i realiteten vil bety økt offentlig støtte til slik virksomhet. På kulturområdet vil aktivitetsmodellen ta høyde for dette ved at aktivitetsområder som opera, teater, museum og til dels konserter ikke skal beregne avgift ved omsetning av billetter til arrangementene. Disse aktivitetsområdene er nettopp holdt utenfor avgiftsområdet for å hindre støtte både gjennom overføringer og gjennom merverdiavgiftsregelverket. Det vil derfor ikke være mulig for disse arrangørene å levere negative merverdiavgiftsoppgaver.

Aktiviteter som tradisjonelt ikke mottar store offentlige tilskudd skal imidlertid være merverdiavgiftspliktige etter aktivitetsmodellen. Dette gjelder blant annet tidligere unntatt virksomhet som fornøylesparker, opplevelsessenter, sirkus og gallerier, men også omsetning som er avgiftspliktig etter gjeldende rett, som diskotek, karaoke og stripping. Disse avgiftspliktige aktørene mottar kun i mindre grad offentlige overføringer, slik at den indirekte støtten gjennom merverdiavgiftsregelverket ikke i vesentlig grad vil være framtreddende. Dette har sammenheng med at disse virksomhetstypene vanligvis drives på kommersiell basis, hvor den utgående merverdiavgiften gjennomgående er høyere enn den fradragførte inngående merverdiavgift. Dersom det innføres lav sats for hele eller deler av denne kategorien, vil imidlertid muligheten for indirekte støtte økes.

12.5.4 Robust over tid

Unntakene på kulturområdet er etter merverdiavgiftsreformen i 2001 utvidet en rekke ganger. En modell som unntar kun aktiviteter som mottar vesentlige offentlige støtteordninger, vil lettere la seg begrunne enn gjeldende unntak. Annen kulturell virksomhet, hvor inntektene inntjenes på vanlig forretningsmessig måte, vil være avgiftspliktig. Aktivitetsmodellen innebærer således at man har et mer velbegrunnet skille mellom unntatt og avgiftspliktig aktivitet. Det må derfor antas at det ikke vil oppstå slikt press på bestemmelsen som er tilfellet etter dagens regler.

Det må imidlertid antas at det vil oppstå flere fortolkningsproblemer ved anvendelse av aktivi-

tetsmodellen på kulturområdet. Dette gjelder spesielt dersom meningsinnholdet i unntaket innsnevres i forhold til gjeldende rett. Det vil da oppstå en rekke grensetilfeller ved vurderingen av det enkelte arrangement, f.eks. om fremføringen kan betegnes som en unntatt teaterforestilling eller avgiftspliktig kabaret eller revy. Videre vil det kunne oppstå kompliserte avgrensingsproblemer dersom konsertarrangement blir avgiftspliktig, mens rett til å overvære teaterforestilling unntas. Et eventuelt skille mellom teater- og konsertvirksomhet ble kommentert i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001), hvor det ble konkludert med at slikt skille ville medføre kompliserte avgrensingsproblemer.

For rett til å utøve idrettsaktiviteter innebærer aktivitetsmodellen at bestemmelsen utformes slik at det kun er de aktiviteter som er nærmere oppregnet som blir avgiftspliktige. Dette innebærer at eventuelt nye aktiviteter som er egnet til avgiftsplikt, unntas fordi de ikke faller inn under oppregningen i bestemmelsen. En endring av denne kategoriens avgiftsmessige status krever derfor en lovendring. Dette innebærer at regelverket vil være lite robust og lite egnet til å møte utviklingen i samfunnet for øvrig. I tillegg vil det være en utfordring å utforme unntaket slik at det blir et naturlig skille mellom avgiftspliktige idrettsaktiviteter med høy omsetning på den ene siden, typisk helsestudio, og unntatte aktiviteter som typisk drives i regi av idrettslag på den annen.

For rett til å overvære idrettsarrangement er det foreslått flere alternativ, bl.a. en modell hvor det gjøres unntak for arrangementer med stor publikumstilstrømming, og en modell som unntar arrangement etter hvilken type idrett arrangementet gjelder og hvilken divisjon denne idretten utøves i. I tillegg er det gjort rede for modeller hvor avgiftsplikten er gjort avhengig av om idrettsaktiviteten er knyttet til arrangementer hvor utøverne har profflisens eller om det deltar profesjonelle utøvere på arrangementet. Under framstillingen i avsnitt 12.3 er det vist til at disse modellene har en rekke svakheter, bl.a. at det vil oppstå store avgrensings- og kontrollproblemer. Modellene vil derfor ikke være forankret i klare og robuste avgrensinger og det må antas at det vil oppstå et vesentlig press på bestemmelsene. I tillegg vil modellene åpne for tilpasninger ved at unntakene på flere områder knyttes til forhold som arrangøren til en viss grad selv vil ha kontroll over, f.eks. om publikumstilstrømmingen skal være stor, om det deltar profesjonelle aktører på arrangementet osv.

12.5.5 Økonomiske og administrative kostnader

Aktivitetsmodellen innebærer at kun nærmere avgrensede kultur- og idrettstjenester skal være unntatt fra merverdiavgift. Modellen er således snevrere enn breddemodellen. For å anslå provenykonsekvensene av aktivitetsmodellen tar en derfor utgangspunkt i provenytallene for breddemodellen (de økonomiske konsekvensene av å innføre en breddemodell er utredet i kapittel 17), men ser bort fra de aktivitetene som holdes utenfor avgiftsgrunnlaget i aktivitetsmodellen. Provenyberegningene for aktivitetsmodellen er gjengitt i avsnitt 17.8.

Totalt anslår utvalget at innføring av en aktivitetsmodell med den reduserte satsen på 8 pst. vil gi staten et provenytap på om lag 325 mill. kroner, mens bruk av den ordinære satsen på 25 pst. vil gi staten en provenygevinst på om lag 75 mill. kroner. Utvalget påpeker at beregningene er svært usikre. Usikkerheten er bl.a. knyttet til datakvaliteten, forutsetningene som legges til grunn i beregningene og aktørenes tilpasning til nye merverdiavgiftsregler.

Ettersom aktivitetsmodellen innebærer at kun nærmere avgrensede kultur- og idrettstjenester skal være unntatt fra merverdiavgift, vil modellen gi opphav til flere nye avgrensingsproblemer. Slike avgrensingsproblemer vil generere arbeid for skatteetaten i form av at man må besvare flere henvendelser vedrørende forståelsen av regelverket og dessuten i form av behov for utarbeidelse av informasjonsmateriell omkring regelverket. Det antas at aktivitetsmodellen ikke vil gi store utslag i antall registreringspliktige virksomheter, og modellen vil på dette området derfor ikke påvirke det administrative kostnadsnivået for skatteetaten.

For de næringsdrivende vil trolig kostnadene ved aktivitetsmodellen være noe større enn ved breddemodellen da modellen er lite forutsigbar og fordi flere næringsdrivende vil drive delt virksomhet, noe som gir større administrative byrder gjennom fordelingsproblematikken.

12.5.6 EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet

Utvalget har også for aktivitetsmodellen vurdert hvorvidt og i hvilken grad de enkelte modellene kan være i strid med de rammene EUs regelverk setter for medlemslandene på merverdiavgiftsområdet.

Omsetning av visse kulturelle tjenester er unntatt fra avgiftsplikt dersom tjenestene leveres av

offentligrettslige organer eller andre kulturelle organer som er godkjent av det enkelte medlemsland, jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav n. Omsetning av visse former for tjenester med nær tilknytning til utøvelse av idrett eller fysisk trening er unntatt dersom tjenestene omsettes av frivillige organisasjoner («non-profit-organisasjoner») til fordel for personer som deltar i idrett eller fysisk trening, jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav m.

Aktivitetsmodellen gjør derimot unntak for enkelte kulturelle aktiviteter uavhengig av hvem som omsetter tjenestene. Det er således ikke et vilkår for unntak at tjenesten ytes av en frivillig organisasjon eller lignende. Modellen vil derfor i utgangspunktet stride mot de rammene EU-regelverket setter. Det må imidlertid nevnes at medlemslandene er tilgodesett med en rekke overgangsordninger på kulturområdet, noe som kan tyde på at det enkelte medlemslands særordninger i stor grad er blitt godtatt.

12.6 Utvalgets vurderinger

I motsetning til subjektmodellen, avgrenses avgiftsplikten i aktivitetsmodellen ikke etter hvem som omsetter tjenesten, men etter tjenestens art eller aktiviteter som unntas. De skisserte unntakene vil dermed gjelde for alle aktører uavhengig av om det er kommersielle, offentlige eller frivillige organisasjoner som tilbyr tjenesten. Gjeldende rett på kultur- og idrettsområdet er utformet på denne måten, men aktivitetsmodellen utvider merverdiavgiftsområdet ved å innskrenke gjeldende unntak. Dette innebærer at mandatets forutsetning for et bredere merverdiavgiftsgrunnlag også vil gjøre seg gjeldende for aktivitetsmodellen. Utvalget vil imidlertid bemerke at utvidelsen av avgiftsgrunnlaget etter modellen er mindre omfattende enn utvidelsens som gjøres etter breddemodellen og subjektmodellen. Dette har sammenheng med at unntakene i aktivitetsmodellen er generelle, slik at alle aktører vil være omfattet av unntaket.

På kulturområdet unntar aktivitetsmodellen typisk de tjenestetypene som mottar store tilskudd, noe som medfører at aktørene som omsetter slike tjenester ikke vil ha mulighet til å få støtte både gjennom overføringer og indirekte støtte gjennom merverdiavgiftsregelverket. Dette gjelder f.eks. teater, opera og ballett. Utvalget vil imidlertid påpeke at enkelte aktører som omsetter slike tjenester ikke nødvendigvis vil motta støtte fra det offentlige, slik at unntakets legislative begrunnelse ikke alltid vil være like treffende. Dette gjelder eksempelvis teaterforestillinger som ikke mottar

støtte fra offentlige overføringer, men som har alle sine inntekter fra billettomsetningen.

Dersom man på kulturområdet velger en avgrensning av aktivitetsmodellen som tilsvarer dagens avgrensning, med unntak av sirkus, teater, fornøylesparker og gallerier, vil unntaket i stor grad kunne praktiseres som etter gjeldende rett. Avgrensningene vil være de samme og kan bygge på gjeldende uttalelser og praktisering. Ulempen med en slik fortolkning er at den generelle merverdiavgiftsplikten kun i liten grad vil bli utvidet, samt at man ikke vil få løst problemene etter gjeldende rett knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift.

Dersom den snevre fortolkningen av unntakene velges på kulturområdet, vil merverdiavgiftsgrunnlaget imidlertid utvides. Dette er en tilnærming som utvalget mener ligger nærmere opp til generelle merverdiavgiftsfaglige prinsipper enn det ovenfor nevnte fortolkningsalternativet, ved at en større andel av de subjekter som driver på kommersiell basis omfattes av merverdiavgiftsplikten. En slik tilnærming vil føre til en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget og en reduksjon av antall virksomhet som driver både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Utvalget vil imidlertid påpeke at denne siste fortolkningen vil kunne medføre til dels store avgrensningsspørsmål, f.eks. ved vurderingen av om enkelte forestillinger skal anses som teater eller ikke. Selv om det i avsnitt 12.5.2 er konkludert med at modellen ikke i vesentlig grad vil skape konkurransevridninger, vil den likevel medføre at aktører som tilbyr tilnærmet like tjenester innad i det samme markedet har forskjellig avgiftsbelastning. Dette vil f.eks. gjelde alle sceneutføringene som har likhetstrekk med teater, men som ikke vil omfattes av en snever definisjon av teater. Dersom en bestemmelse gir rom for slike forskjeller, vil den også være utsatt for press fra aktører som hevder at merverdiavgiften slår urettferdig ut. Det må derfor forventes at aktivitetsmodellen ikke vil være like robust over tid som spesielt breddemodellen må antas å være.

Utvalget mener på denne bakgrunn at aktivitetsmodellen har mange svakheter på kulturområdet. Dette vil i utgangspunktet gjelde begge fortolkningsalternativene, men det må antas at det første alternativet enklere vil la seg gjennomføre i praksis ettersom dette ligger tettere opp til dagens unntak, som er praktisert over flere år og hvor det foreligger til dels omfattende praksis.

For å skille ut *idrett* som er egnet for avgiftsplikt, har utvalget skissert flere alternative undermodeller til aktivitetsmodellen, hvor enkelte arrangementer og idrettstjenester pekes ut som avgifts-

pliktige uavhengig av hvem som tilbyr tjenestene. Dette er gjort bl.a. ved å liste opp de tjenestetypene man antar er egnet for merverdiavgiftsplikt eller ved å plukke ut lagidretter hvor billetter omsettes i et vesentlig omfang. Ved en slik utvelgelse vil merverdiavgiftsgrunnlaget bli bredere enn dagens, samtidig som det blir færre aktører med delt virksomhet og fordelingsproblematikk.

En fordel med modellen og dens undermodeller er at tjenestene som er foreslått avgiftspliktige i liten grad tilbys av veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner, slik at det ikke vil være nevneverdig behov for nye skjermingsregler for denne sektoren.

En ulempe med aktivitetsmodellen på idrettsområdet er imidlertid at enkelte varianter vil kunne gi vesentlige konkurransevridninger aktørene imellom. Dette gjelder bl.a. inndelingen etter divisjon og publikumstilstrømming, hvor aktørene har samme type omsetning, men uten at de samme kravene til avgiftsplikt gjelder. Dette vil igjen kunne gi vesentlig rom for avgiftsplanlegging, f.eks. i tilfeller hvor et fotballag planlegger å bygge ny stadion, men venter til en eventuell avgiftsplikt inntreffer slik at man kan fradragsføre oppføringskostnadene.

Det er videre en stor utfordring å finne fram til gode avgrensingskriterier for aktivitetsmodellen på idrettsområdet. For rett til å utøve idrettsaktivitet er det foreslått en konkret utvelgelse, slik at bl.a. treningssentre, bowling og gokart omfattes av merverdiavgiftsplikten. For rett til å overvære idrettsarrangement er det foreslått en utvelgelse enten på bakgrunn av publikumstilstrømming, hvilken type idrett som arrangeres, hvilken divisjon arrangøren opererer, om man har profflissens eller om det deltar profesjonelle utøvere. Utvalget innser at disse avgrensningene i varierende grad vil kunne medføre en del problemer både for arrangører og skatteforvaltningen ved fortolkningen og praktiseringen av regelverket, blant annet ved fordeling av inngående merverdiavgift. Avgrensningsproblemene vil dermed antageligvis være større for denne modellen enn for de andre to modellene. Utvalget vil også vise til at modellen ved rett til å utøve idrettsaktivitet antageligvis ikke vil ha den nødvendige dynamikken i seg, ved at nye idrettsgrener ikke blir omfattet av merverdiavgiftsplikten.

Aktivitetsmodellen vil dessuten både for kultur- og idrettsområdet være den av de tre modellene som ligger lengst fra EUs merverdiavgiftsdirektiv på området. Selv om de tjenestene som foreslås merverdiavgiftspliktige etter modellen i liten grad omsettes av veldedig og allmenntilgjengelig virksomhet,

gir modellen i motsetning til nevnte direktiv ikke særlige skjermingsregler for denne sektoren.

Samlet sett har aktivitetsmodellen med dens undermodeller en rekke svakheter på sentrale

punkter, bl.a. med hensyn til konkurransenøytralitet, avgrensingsproblemer og egnethet. Svakhetene synes å være flere og mer omfattende enn for de andre to modellene.

Kapittel 13

Merverdiavgift og frivillig virksomhet

13.1 Innledning

I kapitlene 10, 11 og 12 redegjør utvalget for tre ulike hovedmodeller for å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Mens breddemodellen forutsetter særskilte skjermingsregler for veldedige og allmenntilnyttende organisasjoner, er disse organisasjonene omfattet av den subjektive kretsen som er unntatt etter subjektmodellen. Det er derfor ikke behov for noen særskilte skjermingsregler for denne type virksomhet. Aktivitetsmodellen nødvendiggjør heller ikke gjennomføring av særskilte skjermingstiltak for disse organisasjonene.

I fravær av andre presise definisjoner av frivillig virksomhet har utvalget ved utformingen av de ulike hovedmodellene således valgt å bli stående ved begrepet veldedige og allmenntilnyttende organisasjoner, som er benyttet som et avgrensningskriterium av frivillig virksomhet i merverdiavgiftsloven.

Som beskrevet i avsnitt 3.4, benyttes det ulike begreper og definisjoner for å avgrense frivillig virke i lover og regelverk. Ved utformingen av frivillighetsregisteret er avgrensningen av frivillig virke sentrert om at aktivitetene ikke er fortjenestbaserte (nonprofit). I NOU 2006:15 *Frivillighetsregisteret* avsnitt 3.6.3 er det vist til at dette er i samsvar med det som anses som det sentrale element i frivillighetsdefinisjonen i norsk og internasjonal samfunnsforskning. Siden det ikke foreligger en entydig definisjon av begrepet frivillig organisasjon, fant arbeidsgruppen ikke å kunne anvende dette begrepet som et kriterium for om en frivillig aktivitet kunne registrere seg i registeret, se avsnitt 3.6.2 i nevnte utredning.

På denne bakgrunn tar utvalget i avsnitt 13.2 opp spørsmålet om frivillighetsregisteret bør benyttes som et avgrensningskriterium ved utforming av ulike skjermingstiltak for frivillige aktiviteter i merverdiavgiftsregelverket.

Som beskrevet i avsnitt 5.4, er det for organisasjoner og foreninger gitt ulike lempningsregler i merverdiavgiftsloven. Med unntak av den særskilte registreringsgrensen på 140 000 kroner for veldedige og allmenntilnyttende organisasjoner, er disse reglene i liten grad omtalt i beskrivelsen av de

ulike hovedmodellene. I avsnitt 13.3 drøfter utvalget derfor enkelte av disse bestemmelsene nærmere.

I avsnitt 13.4 tar utvalget opp spørsmål om hvordan dagens kompensasjonsordning for frivillige virksomheter kan forbedres med sikte på forenklinger.

13.2 Er frivillighetsregisteret et egnet avgrensningskriterium ved utforming av ulike skjermingstiltak for frivillig virksomhet?

13.2.1 Bakgrunn for etablering av frivillighetsregisteret

Loven om register for frivillig virksomhet har som mål å bedre og forenkle samhandlingen mellom frivillige organisasjoner og offentlige myndigheter. Lovens utgangspunkt er at den norske dugnadstradisjonen og de mange ideelle organisasjoner, foreninger, stiftelser, legater og fond gir omfattende bidrag til samfunnsutviklingen. Et nasjonalt register som viser omfanget og sammensetningen av denne aktivitet skal medvirke til en mer effektiv og faktabasert offentlig tilrettelegging for frivillig aktivitet.

Alt i 1934 ble det opprettet et offentlig frivillighetsregister med hjemmel i lov 1. juni 1934 nr. 1 om foreningsregister. Bakgrunnen var særlig Den norske sjømannsmisjonens vanskeligheter ved eiendomsoverdragelser i USA, der en forening måtte ha offentlig autorisasjon for at dens retts handlinger skulle være bindende. På grunn av liten oppslutning om registeret og manglende rapportering av endringer ble registeret opphevet ved lov 8. januar 1982 nr. 1.

Den nye loven om register for frivillig virksomhet bygger ikke på den tidligere registreringsordningen, men inneholder et nytt sett med regler som avgrenser hvilke frivillige virksomheter som skal ha rett til registrering. Det er en forutsetning i loven at de enheter som skal registreres er knyttet til Enhetsregisteret. Videre inneholder loven administrative bestemmelser, bl.a. om hvilke opplysninger som skal registreres og hvem som skal

ha plikt til å innberette og oppdatere disse opplysningene. Det er Brønnøysundregistrene som skal ha ansvaret for arbeidet med etablering og drift av registeret. Loven vil ikke bli iverksatt før registeret er klart for bruk, ventelig i 2009.

Forarbeidene til loven er NOU 2006:15 *Frivillighetsregister*, Ot.prp. nr. 55 (2006–2007) *Om lov om register for frivillig virksomhet* og Innst.O. nr. 93 (2006–2007).

13.2.2 Lov 29. juni 2007 nr. 88 om register for frivillig virksomhet

13.2.2.1 Lovens formål

Et hovedmål med loven er at registeret skal inneholde nødvendige opplysninger om de frivillige virksomheter, slik at innsending og behandling av søknader om offentlig støtte til slike virksomheter blir mindre ressurskrevende. En slik samlet informasjon skal også bedre statistikk og forskning om frivillighet, og gjøre det lettere å utforme den offentlige politikk i forhold til slik aktivitet.

13.2.2.2 Registreringsrett

Registrering i registeret er en rett som tilkommer visse frivillige virksomheter. Med frivillige virksomheter menes aktivitet der det ikke utøves for tjenestebasert virksomhet og der det ikke foretas utdelinger til eierne. Dette framgår av loven § 3.

Det er kun juridiske personer som kan være registrert i registeret. Dette betyr bl.a. at en virksomhet som skal registreres må ha egen kompetanse til å forplikte seg selv, og at det må være fastsatt egne vedtekter og nedsatt et eget styre for virksomheten.

De typer frivillige virksomhet som har registreringsrett etter loven er for det første ikke-økonomiske (ideelle) foreninger. I tillegg kan alminnelige stiftelser, næringsdrivende stiftelser og aksjeselskap bli registrert, hvis disse utelukkende kan foreta utdelinger til frivillig virksomhet. Dette framgår av loven § 4.

Stiftelser eller aksjeselskap som kan foreta utdelinger til enkeltpersoner, f.eks. til alminnelig trengende mennesker eller studenter, kan ikke få plass i registeret. Bestemmelsen skal utelukke at virksomheter gjennom ideelle utdelinger til trengende kan kamuflere utdelinger til eiere som fysiske personer, jf. NOU 2006:15 side 56.

Loven presiserer også visse typer aktiviteter som ikke kan regnes som frivillig virksomhet. Dette gjelder for det første aktiviteter organisert av det offentlige og aktiviteter basert på samvirkeprinsippet, jf. loven § 3 annet ledd. Frivillig virksomhet

tilnyttet det offentlige, men som er organisert som selvstendige rettssubjekt (foreninger mv.), vil likevel kunne få rett til å registrere seg dersom de for øvrig fyller vilkårene som følger av loven §§ 3 og 4. For at slik virksomhet skal anses som et selvstendig juridisk person vil det være en forutsetning at det offentlige ikke har organisatorisk kontroll med virksomheten. Virksomheten må bl. a. ha egne vedtekter og et eget styre, jf. Ot.prp. nr. 55 (2006–2007) avsnitt 7.3.1. Frivillig virksomhet organisert etter samvirkeprinsippet faller utenfor fordi utbyttet i samvirkeforetak fordeles mellom medlemmene, jf. samvirke-loven § 1.

I tillegg til de overnevnte kriterier for registreringsretten kan registreringsorganet i særskilte tilfeller nekte registrering av frivillig virksomhet som ikke anses allmenntilgjengelig. Dette betyr at det kan sies nei til registrering av aktivitet som er samfunns-skadelig eller i strid med prinsippet om at frivillig virksomhet skal være til nytte for samfunnet.

13.2.2.3 Hvilke opplysninger skal registreres

Før en enhet kan bli registrert i frivillighetsregisteret, må den registreres i Enhetsregisteret, med opplysninger som nevnt i enhetsregisterloven §§ 5 og 6. Blant annet skal virksomhetens navn, adresse, organisasjonsform og daglige ledelse registreres, sammen med formål og stiftelsestidspunkt.

Det skal alltid registreres opplysninger om virksomhetens styre. I frivillighetsregisteret skal det i tillegg registreres opplysninger om enhetens kategori og eventuell tilknytning til en gruppe enheter.

Stiftelsesloven og aksjeloven krever at stiftelser og aksjeselskap skal registrere sine vedtekter i henholdsvis stiftelsesregisteret og foretaksregisteret. En forening har ingen tilsvarende registreringsplikt for vedtekter, men *kan* velge å registrere vedtektene i frivillighetsregisteret. I tilfelle skal vedtektene minst inneholde opplysninger om enhetens navn, formål, årsmøte, styre og valg til styre, vedtektsendringer og opphør.

Registreringsenhet som ikke har innsendelsesplikt til Regnskapsregisteret etter reglene i regnskapsloven § 8–2, kan velge å påta seg en slik plikt etter § 7 i frivillighetsregisterloven. For registreringsenhet som har påtatt seg slik innsendelsesplikt, skal registeret inneholde opplysning om dato for sist mottatte regnskapsrapportering i Regnskapsregisteret.

Rapportering av regnskapsopplysninger for stiftelser, aksjeselskap og regnskapspliktige foreninger skjer etter reglene i regnskapsloven kapittel

8. Foreninger som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven, kan rapportere regnskapsopplysninger til Regnskapsregisteret. Nærmere regler om krav til innhold og form ved rapportering fastsettes av departementet. Om rapporteringsplikten ikke overholdes, vil registerfører kunne slette registreringen.

13.2.2.4 Dokumentasjonsregler mv.

Styre, daglig leder, forretningsføreren eller tilsvarende kontaktperson skal avgi en skriftlig erklæring om at de opplysninger som meldes, er riktige. Registerføreren kan kreve framlagt den dokumentasjon som anses nødvendig for å vurdere om det som meldes er riktig. Ved første gangs registrering av en forening skal foreningen framlegge foreningens vedtekter.

Førstegangsmelding skjer ved at enheten melder de opplysninger som kreves til frivillighetsregisteret. Dersom enheten ikke allerede er registrert i Enhetsregisteret, skal det samtidig inngis melding om registrering i Enhetsregisteret.

Den enkelte registreringsenhet skal innen rimelig tid melde endringer i registrerte opplysninger til frivillighetsregisteret. Registrerte virksomheter plikter å melde fra til frivillighetsregisteret dersom enheten ikke lenger fyller vilkårene i §§ 3 og 4.

Dersom en enhet velger å registrere seg i frivillighetsregisteret, er det styre, daglig leder, forretningsføreren eller tilsvarende kontaktperson som har plikt til å melde opplysningene.

13.2.3 Status i arbeidet med idriftsettelse av frivillighetsregisteret

Regjeringen har i St.prp. nr. 1 (2006–2007) side 32 lagt til grunn at ansvaret for utvikling og etablering av et fremtidig frivillighetsregister skal legges til Brønnøysundregistrene. I samsvar med føringer i Ot.prp. nr. 55 (2006–2007) avsnitt 10.3.4 er det besluttet at Brønnøysundregistrene også skal ha ansvar for den daglige driften av Frivillighetsregisteret. Dette er i samsvar med høringsinnspill fra de frivillige organisasjonene og blir regnet som naturlig på grunn av den nære koblingen som er forutsatt mellom Enhetsregisteret og Frivillighetsregisteret. Det legges for øvrig til grunn at denne løsningsen vil være den mest kostnadseffektive.

I bestillingsbrev av 17. september 2007 har Brønnøysundregistrene fått i oppdrag å utvikle og etablere et frivillighetsregister. Det er etablert et styringsråd for etableringsprosjektet som er ledet av Kultur- og kirkedepartementet. I styringsråds-

møtet i Brønnøysund 16. oktober 2007 ble det fattet formell beslutning om oppstart av etableringsprosjektet.

Brønnøysundregistrene skal etter planen levere en forstudierapport, hvor kravspesifikasjonen vil inngå som en del av leveransen, i løpet av januar 2008. Formell avtale om etablering av frivillighetsregisteret vil inngås mellom Brønnøysundregistrene og Kultur- og kirkedepartementet når endelig kravspesifikasjon og tidsplan for prosjektets ulike delmål foreligger.

Det er forutsatt at Brønnøysundregistrene i forbindelse med etableringsprosjektet skal etablere en brukergruppe med representanter fra frivilligheten m.fl., som skal bidra med innspill i forhold til selve utformingen av registerfunksjonen.

Det er lagt opp til at Brønnøysundregistrene skal være ferdig med etableringsprosjektet 31. desember 2008 og at registeret skal være klart til drift fra 1. januar 2009.

Parallelt med etableringsprosjektet arbeider Kultur- og kirkedepartementet med å utforme utfyllende forskrifter til lov om register for frivillig virksomhet (frivillighetsregisterloven). Forskriftens innhold vil ha konsekvenser for hvordan registeret skal utformes, og det er derfor viktig å få den vedtatt så tidlig som mulig i løpet av våren 2008. Det legges til grunn at forskriftene skal sendes ut på høring i februar/mars 2008 og at de skal vedtas innen juni 2008. Kultur- og kirkedepartementet har i forbindelse med forskriftsarbeidet etablert en referansegruppe som skal drøfte problemstillinger knyttet til gebyrregler og registrering av opplysninger om kategorisering, relasjonelle forhold og regnskapsopplysninger. Referansegruppen er sammensatt av representanter fra frivilligheten (Frivillighet Norge, Idrettsforbundet, Landsrådet for Norges barne- og ungdomsorganisasjoner og Norges kulturvernforbund) sammen med KS og Karl Henrik Sivesind fra Institutt for Samfunnsforskning. Brønnøysundregistrene har observatørstatus i referansegruppen.

13.2.4 Utvalgets vurderinger

Lov om register for frivillig virksomhet har bl.a. som formål å bedre og forenkle samhandlingen mellom frivillig virksomhet og offentlige myndigheter. Dette gjøres ved å opprette et eget register som knyttes opp mot enhetsregisteret. Utvalget stiller seg positiv til alle forenklinger som kommer frivillig virksomhet til gode, og antar i tråd med intensjonene at registeret i framtiden vil spare både organisasjonene og det offentlige for unødvendig byråkrati og dobbeltarbeid. I tillegg må det

antas at registeret vil sikre informasjon som forenkler det offentliges politikk overfor frivillig virksomhet. Det er bl.a. rimelig å anta at registrert informasjon over slik virksomhet ville ført til en forenkling av dette utvalgets arbeid med kartlegging av frivillig sektor.

Registrering i frivillighetsregisteret forutsetter at aktiviteten ikke er fortjenestebasert. Dessuten må virksomheten være organisert i ikke-økonomisk (ideell) forening, stiftelser eller aksjeselskap. For de sistnevnte organisasjonsformene er det imidlertid en forutsetning at det enten ikke blir foretatt utdelinger eller at utdelinger utelukkende blir foretatt til frivillig virksomhet. Aktiviteter organisert av det offentlige, aktiviteter basert på samvirkeprinsipper, samt virksomhet som ikke anses som allmenntilgjengelig blir derimot ikke ansett som frivillig virksomhet. Ved utformingen av hovedmodellene, jf. kapitlene 10, 11 og 12, er utvalget imidlertid blitt stående ved den definisjonen som etter gjeldende rett benyttes i merverdiavgiftsloven, nærmere bestemt en avgrensning på bakgrunn av hvem som anses som veldedig eller allmenntilgjengelig organisasjon. Det må antas at denne avgrensningen av frivillig virksomhet er snevrere enn avgrensningen gjort i frivillighetsregisteret.

Begrunnelsen for at utvalget har valgt å videreføre gjeldende avgrensning av frivillig virke i merverdiavgiftsloven er flerdelt. I fravær av andre klare avgrensningskriterier synes for det første dagens begrep i merverdiavgiftsretten å treffe formålet med skjermingsreglene godt. For det andre er begrepet benyttet i merverdiavgiftslovgivningen i lang tid og er derfor godt innarbeidet. Tidligere velfungerende praksis og fortolkninger vil dermed kunne benyttes også ved fremtidig anvendelse av særregler for frivillig virksomhet. Utvalget vil også tilføye at en egen avgrensning av frivillig virksomhet i merverdiavgiftsloven heller ikke vil stride mot intensjonene bak opprettelsen av frivillighetsregisteret. Utvalget viser til NOU 2006: 15 *Frivillighetsregisteret* kapittel 2 hvor det heter:

«Arbeidsgruppen legger med dette (naturligvis) ikke opp til noen mer direkte føringer for det offentliges politikk i forhold til frivillig virksomhet. Det vil til enhver tid være opp til det offentlige å vurdere om registrering bør tjene som virkemiddel ved fastsettelsen av politikken. Det vil også være mulig for det offentlige å differensiere politikken dels ved å basere tiltak og støtteordninger på registeret og dels ved å la dette være avhengig av skjønn, med grunnlag i andre kriterier enn aktivitetsområder.

På denne bakgrunn ser arbeidsgruppen for seg at registeret kan bli et fleksibelt instrument

ved utformingen av politikken på området for frivillig virksomhet. I denne forbindelse skal det bemerkes at det ikke inngår i arbeidsgruppens mandat – og det har ikke vært noen målsetting for arbeidsgruppen – å utforme og tilpasse registeret til spesielle tiltak og støtteordninger, som f.eks. ordningen med merverdiavgiftskompensasjon.»

Selv om utvalget ved utformingen av hovedmodellene har lagt til grunn eksisterende avgrensninger av frivillig virksomhet i merverdiavgiftsloven, er det interessant å diskutere om frivillighetsregisteret på sikt, med nødvendige tilpasninger og justeringer, kan benyttes som et avgrensningskriterium. Utvalget utelukker ikke at en slik avgrensning kan gjøres med utgangspunkt i frivillighetsregisteret, men da etter en grundig analyse av hvilke forenklingsgevinster som kan oppnås veid opp mot ulempene. Et slikt skifte er en forholdsvis omfattende omlegging ved at avgrensninger i merverdiavgiftsloven knyttes til et særskilt register. Manglende erfaringer med å knytte virksomheters merverdiavgiftsrettslige posisjon til et særskilt register gjør det da også vanskelig å overskue alle forhold ved å velge denne løsningen. Utvalget ser imidlertid at det på sikt vil kunne være praktisk mulig å anvende frivillighetsregisteret som et avgrensningskriterium da registeret vil dele frivilligheten opp i ulike kategorier og underkategorier. Utvalget vil i det følgende peke på mulige problemstillinger knyttet til å skifte ut dagens avgrensning i merverdiavgiftsloven med de sett av kriterier som er nedfelt i frivillighetsregisteret.

Et betydelig usikkerhetsmoment ligger i at frivillighetsregisteret vil omfatte flere virksomheter enn dagens avgrensning. Utvalget viser her spesielt til at aksjeselskaper som foretar utdelinger utelukkende til frivillig virksomhet vil ha registreringsrett i frivillighetsregisteret. I merverdiavgiftslovgivningen regnes vanligvis ikke denne type aksjeselskaper som allmenntilgjengelig eller veldedig, noe som har sammenheng med at organisasjonsformen har et økonomisk og fortjenestebasert utgangspunkt. Denne vide avgrensningen av frivillig virksomhet kan medføre særskilte omgåelses- og tilpasningsmuligheter ved at enkelte kommersielle aktører tilpasser deler av virksomheten for å kunne nyte godt av ulike skjermingsregler for frivillige aktiviteter. Omgåelsesproblematikken er velkjent innenfor skatte- og avgiftsretten, og det er et mål å utforme reglene slik at omgåelsesmulighetene blir minst mulige.

En avgrensning av frivillig virksomhet i merverdiavgiftsloven som bygger på frivillighetsregisterets kriterier kan medføre at denne type aksjesel-

skaper kan ha en betydelig vare- og tjenesteomsetning og likevel kunne påberope seg skjermingsreglene. En virkning kan være at disse da får konkurransemessige fordeler sammenlignet med konkurrerende virksomheter som er underlagt merverdiavgiftslovens alminnelige regler. For å oppnå så stor grad av nøytralitet som mulig bør varer og tjenester som er nært beslektet og som oppfattes av etterspøreren som likeverdig ilegges samme merverdiavgiftsplikt.

Av forannevnte diskusjon kan utledes at det i utgangspunktet ikke er ønskelig at virksomheter som er opprettet som aksjeselskaper eller annen sammenslutning med økonomisk formål skal omfattes av merverdiavgiftsloven særregler for frivillig virksomhet.

Motforestillingene forsterkes av at en kobling til frivillighetsregisteret kan medføre at skatteetaten, som har ansvaret for forvaltningen av merverdiavgiften, helt eller delvis mister mulighet til å avgjøre og kontrollere hvilke subjekter som skal nyte godt av skjermingsreglene for frivillig virksomhet.

13.3 Vurdering av dagens lempningsregler for frivillige virksomheter

Både i merverdiavgiftsloven og ved dispensasjonsvedtak gitt i medhold av merverdiavgiftsloven § 70 er veldedige og allmenntilgitt organisasjoner i gjeldende rett gitt en rekke lempningsregler ved omsetning av varer og tjenester. Dette gjelder f.eks. 140 000 kroners grensen ved registrering, særskilte unntak for omsetning av varer og tjenester fra frivillig sektor, fritak for uttaksberegning for tjenester som ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag, samt særregler for kortvarige arrangement.

De særskilte unntakene for omsetning av varer og tjenester er hovedsakelig nedfelt i merverdiavgiftsloven § 5 samt i vedtak gitt i medhold av § 70. Dette gjelder bl.a. unntak for varer av utbetydelig verdi, varer til betydelig overpris, varer fra bruk-butikker, medlemskontingenter, omsetning av tjenester til ledd innenfor samme organisasjon, omsetning av annonser i medlemsblad og lignende, samt kioskarer og serveringstjenester under trening eller på arrangementer.

Disse lempningsreglene er hovedsakelig begrunnet i ønske om å frita denne sektoren fra de administrative byrdene en registrering i merverdiavgiftsmanntallet ville medføre. I avsnitt 5.4 er

disse særlige merverdiavgiftsregler for frivillig virksomheter nærmere beskrevet.

I dette avsnittet knytter utvalget kommentarer til enkelte av disse særskilte reglene for frivillig virksomhet, bl.a. med sikte på om reglene bør videreføres. Denne gjennomgangen er for øvrig i utgangspunktet løsrevet fra vurderingene i kapitlene 10, 11 og 12, hvor utvalget vurderer hovedmodeller for utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Gjennomgangen her tar kun sikte på en vurdering av om særreglene fungerer etter sin legislative begrunnelse og om de i så tilfelle bør videreføres, uavhengig av om eventuelle hovedmodeller gjennomføres.

I forbindelse med den forestående tekniske revisjonen av merverdiavgiftsloven, er lempningsreglene foreslått videreført. I tillegg er gjeldende fritak gitt som fortolkningsuttalelser og i medhold av merverdiavgiftsloven § 70, vurdert inntatt i en samleforskrift til merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet har for øvrig gitt ut en veiledning, «Mva for veldedige og allmenntilgitt organisasjoner og institusjoner», hvor særreglene for frivillige virksomheter er gjennomgått og utdypet.

Utvalget stiller seg positiv til bestemmelser med formål å gjennomføre forenklinger og redusere administrative kostnader knyttet til merverdiavgiften. Utvalget kan ikke se at det er behov for å foreslå endringer eller opphevinger av allerede eksisterende lempningsregler. Det synes som om reglene er forholdsvis enkle å praktisere, samt at de i stor grad praktiseres og fungerer etter sin hensikt.

Dette gjelder f.eks. registreringsgrensen på 140 000 kroner som er enkel å praktisere og medfører at en del mindre frivillige organisasjoner med lav omsetning slipper å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet med den følge at utgående merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester ikke skal beregnes. Motsatsen til dette er at inngående merverdiavgift på anskaffelser ikke kan fradregges. Ved innføring av en breddemodell går utvalget inn for at denne grensen økes til 300 000 kroner, uten at dette har betydning for vurderingen her. Generelt sett er erfaringen med en særskilt registreringsgrense for frivillige virksomheter positiv. Grensen er som nevnt enkel å praktisere og det har heller ikke vært knyttet nevneverdige problemer til avgrensningen av subjektkretsen som omfattes av den.

Et annet eksempel på at disse særreglene fungerer i praksis er den særlige fortolkningen av næringsbegrepet for kortvarige salgsaksjoner. Enkeltstående og kortvarige salgsaksjoner som arrangeres av allmenntilgitt og veldedige organi-

sasjoner og som ikke varer mer enn tre dager, anses ikke som næringsvirksomhet dersom virksomheten ikke har et profesjonelt preg med f.eks. bruk av leiet hjelp. Eksempler på slike arrangementer er loppemarkeder og julemesser. Slike arrangementer kan generere en ikke ubetydelig inntekt for frivillig sektor. Mange organisasjoner ville derfor kommet over registreringsgrensen uten denne fortolkningen av næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven. Utvalget finner det heller ikke for fremtiden hensiktsmessig eller ønskelig at slike enkeltstående og kortvarige salg fra organisasjonene skal medføre en plikt til registrering i merverdiavgiftsmanntallet.

Også det nylig vedtatte unntaket for frivillige organisasjoners omsetning av tjenester til ledd innenfor samme organisasjon medfører forenklinger for sektoren. I utgangspunktet er det her tale om omsetning mellom selvstendige rettssubjekter som utløste plikt til å beregne avgift på vederlaget som ble oppkrevd. Unntaket vil imidlertid medføre at det juridiske subjektet som yter tjenesten slipper å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet dersom det ikke har annen type omsetning over registreringsgrensen. Dette medfører at en enhet innad i organisasjonen kan spesialisere seg på oppgaver som er nødvendige for de øvrige leddene, f.eks. regnskapsføring, uten at dette arbeidet vil medføre plikt til registrering i merverdiavgiftsmanntallet.

Den forhøyede registreringsgrensen, samt de særskilte unntakene for omsetning av enkelte varer og tjenester i merverdiavgiftsloven §§ 5, fortolkningsuttalelser om næringsbegrepet, og 70 medfører at allmenntilgjengelige og veldedige organisasjoner kan ha en forholdsvis omfattende omsetning av i utgangspunktet avgiftspliktige varer og tjenester uten at dette utløser plikt til å beregne utgående merverdiavgift. I tillegg vil bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 medføre at næringsdrivende kan yte tjenester vederlagsfritt på veldedig grunnlag uten å måtte beregne uttaksmerverdiavgift. Samlet sett vil dermed frivillig virksomhet nyte godt av en rekke lempningsregler sammenlignet med alminnelige næringsdrivende. Disse bestemmelsene synes som tidligere nevnt å fungere etter sitt formål. Utvalget finner det derfor ikke hensiktsmessig å foreslå endringer på dette området.

13.4 Forbedring av dagens kompensasjonsordning for frivillige virksomheter

Gjeldende kompensasjonsordning ble innført for å kompensere for merutgifter for frivillige organisasjoner som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001, da det ble innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Ordningen med merverdiavgiftskompensasjon til frivillige organisasjoner har vært endret flere ganger. Dagens ordning ble utformet av Regjeringen Bondevik II i 2005 og innebærer en modell med to spor. Den enkelte organisasjon må velge å søke på grunnlag av dokumenterte utgifter eller en sjablongordning. Det er en forutsetning at ordningen skulle være bevilgningsstyrt. Det vil si at dersom bevilgningen ikke rekker til full kompensasjon, vil den prosentvise avkortningen være lik for alle organisasjoner, uavhengig av hvilket spor de har valgt. Ordningen er nærmere beskrevet i avsnitt 6.3.

Med sikte på forenklinger er det innenfor rammene av utvalgets mandat å se nærmere på innretning av dagens kompensasjonsordning. Et alternativ er å utvide dagens ordning med merverdiavgiftskompensasjon slik at den i prinsippet omfatter samtlige utgifter til merverdiavgift for frivillige organisasjoner og ikke være begrenset til merverdiavgift på tjenester, men med den begrensning at det skjer en prosentvis avkortning dersom den økonomiske ramme kun rekker til en delvis kompensasjon. I den forbindelse vil utvalget for orden skyld presisere at spørsmålet om full eller delvis kompensasjon av de frivillige organisasjonenes utgifter til merverdiavgift er et spørsmål om støttenivå som ikke tas opp her, se avsnittene 1.3 og 9.2 om avgrensninger av mandatet.

En slik modell vil være en utvidelse og videreutvikling av dagens kompensasjonsordning. Dagens ordning er ikke uten videre enkel å forstå for brukerne. Den blir også oppfattet som rigid, i den forstand at den er knyttet opp mot status for merverdiavgift på tjenester per 1. juli 2001, uavhengig av senere endringer. Det er viktig at en ny modell utformes slik at den blir enkel og effektiv. Den skal ikke medføre unødig administrativ belastning for organisasjonene og bør være enkel å forvalte for staten.

Som nevnt i avsnitt 13.2, skal det opprettes et statlig frivillighetsregister fra 1. januar 2009. Registeret vil gi foreninger, stiftelser og aksjeselskap som er selvstendige rettssubjekter en rett til å registrere seg under forutsetning av at de driver frivillig virksomhet og at virksomheten ikke er tjenestebasert. Det vil være et eget frittstående

register, men noe basisinformasjon vil hentes fra enhetsregisteret, foretaksregisteret og stiftelsesregisteret. Det vil ikke være en registreringsplikt, men registreringsrett. Frivillige foreninger og lag som lar seg registre skal gi opplysninger om aktivitetsområde, vedtekter og regnskap. Registreringen av regnskapsopplysninger er frivillig, og regnskapet skal sendes regnskapsregisteret. I Ot.prp.nr. 55 (2006–2007) *Om lov om register for frivillig virksomhet* er det vist til at det er ønskelig at registreringen i frivillighetsregisteret er lett tilgjengelig, gjennom elektronisk blankett på en egen internettportal og for tradisjonell registrering ved hjelp av blankett per ordinær postgang. Frivillighetsregisteret skal fungere som en inngangsport til flere offentlige registre. De frivillige organisasjonene trekkes inn i arbeidet med forskriftene til loven og i den praktiske utformingen av registeret, se omtalen i avsnitt 13.2.

Etter utvalgets mening bør etableringen av frivillighetsregisteret gi mulighet for administrative forenklinger for en ny og utvidet ordning for merverdiavgiftskompensasjon. Det bør legges opp til at de regnskapsopplysninger som registreres i frivillighetsregisteret kan gjenbrukes under behandlingen av søknader om merverdiavgiftskompensasjon. Det er ikke fullt sammenfall av definisjonene av målgrupper i loven om frivillighetsregister og

dagens ordning for merverdiavgiftskompensasjon. Det er derfor behov for å gjennomgå begrepsbruken og foreta nødvendige avgrensninger. Målet bør være i størst mulig grad finne fram til felles begrepsapparat.

En slik løsning vil innebære at søknaden skjer ut fra dokumenterte utgifter til merverdiavgift. Det vil være organisasjoner som er selvstendige rettssubjekter som er registrert i frivillighetsregisteret. Det må vurderes om det fortsatt kan være hensiktsmessig og/eller praktisk mulig at moderorganisasjonene kan søke for sine underledd, slik ordningen er i dagens kompensasjonsordning.

Det må i en slik sammenheng også vurderes om det likevel fortsatt vil være behov for en ordning med sjablongløsning, særlig med sikte på de minste organisasjonene.

Arbeidet med utvikling av frivillighetsregisteret skal slutføres i løpet av 2008, og det er en rekke problemstillinger som ennå ikke er avklart, f.eks. bruk av regnskapsstandard. Slik utvalget ser det, er det derfor ikke mulig nå å foreslå en konkret utforming av en ny og utvidet ordning for merverdiavgiftskompensasjon. I det videre arbeidet med utforming av frivillighetsregisteret bør det legges til rette for at registeret i størst mulig grad kan bidra til å forenkle og effektivisere en slik ny ordning for merverdiavgiftskompensasjon.

Kapittel 14

Andre spørsmål

14.1 Innledning

I dette kapitlet tar utvalget opp enkelte temaer som ikke er behandlet tidligere i utredningen.

I avsnitt 9.2 er det uttalt at en gjennomgang av unntakene i merverdiavgiftsloven som gjelder utøvende kunstnere ligger i ytterkant av mandatet og utvalgets arbeid. Ut fra sammenhengen i regelverket og tidligere annonsert gjennomgang av bestemmelsene, gjør utvalget i avsnitt 14.2 rede for hovedproblemstillinger og mulige løsningsalternativer, men uten at det gis noen anbefalinger.

I utvalgets arbeid med hovedmodellene for utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget er det lagt til at det ikke foretas endringer av dagens merverdiavgiftsregelverk knyttet til offentlige tilskudd. Merverdiavgift og offentlige tilskudd er et kompleks tema, som gjelder generelt utover kultur- og idrettssektoren. Det er utenfor rammene for utvalgets arbeid å foreta en gjennomgang av dette temaet. Utvalget har derfor nøyd seg med å peke på noen spørsmålsstillinger, se avsnitt 14.3.

Avslutningsvis knytter utvalget enkelte kommentarer til ordningen med kompensasjon av merverdiavgift for kommunesektoren, se avsnitt 14.4.

14.2 Utøvende kunstnere

14.2.1 Kunstverk og opphavsrett

Etter gjeldende rett er omsetning fra opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk unntatt fra merverdiavgiftsplikten, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Unntaket omfatter eksempelvis en kunstners salg av et maleri og en forfatters omsetning av retten til eget arbeid. For en nærmere beskrivelse av unntakets rekkevidde vises det til avsnitt 5.2.2.

Det knytter seg enkelte problemstillinger til dette unntaket. For det første kan unntaksbestemmelsen medføre konkurransevriddinger mellom aktørene. Unntaket åpner også for uheldige tilpasninger. Dette henger sammen med at unntaket kun gjelder opphavsmannens egen omsetning. Dette betyr at omsetning fra eksempelvis et aksjeselskap

av kunstverk eller opphavsrett til åndsverk vil måtte beregnes med merverdiavgift. Omsetning fra kunstnerens enkeltmannsforetak vil derimot komme innenfor unntaket og kan beregnes uten merverdiavgift. Omsetning av verk fra opphavsmannen eller opphavsmannens enkeltpersonforetak vil dermed få en konkurransemessig fordel sammenlignet med omsetning av samme verk fra eksempelvis kunstnerens aksjeselskap. Merverdiavgiftsregelverket kan dermed virke styrende for valg av organisasjonsform.

En annen problemstilling knytter seg til kunstbegrepet. Hvilke gjenstander som er kunstverk etter unntaket er etter gjeldende rett definert i egen forskrift (forskrift nr. 108 til merverdiavgiftsloven). Ved håndhevelsen av forskriften har det i praksis oppstått vanskelig avgrensningsspørsmål, noe som har sammenheng med at enkelte kunstneriske verk vanskelig vil la seg kategorisere innenfor bestemte avgrensningskriterier. I tillegg er definisjonen av kunstverk i forskriften forholdsvis snever, eksempelvis ved at kunsthåndverk og nyere form for kunst vil være avgiftspliktig etter de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven.

Utvalget viser også til Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) *Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer* avsnitt 9.2 hvor behovet for en nærmere gjennomgang av de vedtatte unntakene på kulturområdet ble framhevet, bl. a. unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a. I lovproposisjonen ble det vist til at unntaket var mer omfattende enn intensjonen bak merverdiavgiftsreformen tilsa, samtidig som man ønsket en bestemmelse som ikke medførte konkurransevriddinger mellom ulike aktører i markedet.

I tillegg vil utvalget framheve at omfanget av omsetning av kunst og opphavsrettigheter siden innføringen av merverdiavgiften i 1970 har vært underlagt en kraftig økning. Dette gjelder bl. a. manuskripter, både innenfor film, bøker, tegneserier, faglitteratur og artikler til dagspressen, rettigheter til musikk samt retten til å trykke opp eksemplarer av kunstverk. Den omfattende omsetningen medfører at aktørenes merverdiavgiftsrettslige posisjon kan ha stor betydning for prisnivået og

den konkurransemessige situasjonen aktørene i mellom.

På denne bakgrunn ser utvalget på enkelte alternativer til gjeldende rett.

For å hindre eller begrense muligheten for at enkelte aktører får konkurransemessige fordeler, kan det etter utvalgets oppfatning være aktuelt å endre unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Et alternativ kan være å oppheve unntaket i sin helhet slik at all omsetning av kunst og opphavsrett til åndsverk blir merverdiavgiftspliktig. Man vil da få et bredere merverdiavgiftsgrunnlag, samtidig som konkurranseforholdene mellom aktører som omsetter opphavsrettigheter vil utjevnes. Det skal likevel bemerkes at kunst og opphavsrettigheter i noen grad omsettes utenfor næring, og således uten plikt til å beregne merverdiavgift. En viss form for konkurransevidning vil dermed ikke være til å unngå. Utvalget kan for øvrig ikke se at den opprinnelige begrunnelsen for unntaket (hensynet til manglende mulighet til kontroll og avgiftsoppkreving) i like stor grad vil gjøre seg gjeldende i dag. Det må forventes at aktører uavhengig av hvilken vare eller tjeneste som omsettes, forholder seg profesjonelt til merverdiavgiftsregelverket og utfører de oppgaver og plikter som følger med en eventuell merverdiavgiftsregistrering.

En opphevelse av unntaket vil føre til at kunstneren blir merverdiavgiftspliktig og får mulighet til å fradragføre inngående merverdiavgift på sine innkjøp. Avgiftspliktige kjøpere av opphavsrettighetene, f.eks. en TV-kanal, filmprodusent eller et galleri vil kunne fradragføre merverdiavgiften som kunstneren beregner seg ved salget. Det vil dermed ikke oppstå noen kumulativ effekt ved salget.

Ved å oppheve unntaket vil alle kunstnere og opphavsmenn som har en årlig omsetning på over 50 000 kroner bli merverdiavgiftspliktige, forutsatt at virksomheten drives i næring. For å hindre at kunstnere som har en omsetning over 50 000 kroner i året, men som likevel ikke kan sies å ha en nevneverdig høy inntekt fra slikt salg, kan det etter utvalgets oppfatning være aktuelt å innføre en forhøyet registreringsgrense for slik virksomhet. En slik framgangsmåte er valgt i svensk merverdiavgiftsrett ved at det er innført en bestemmelse i merverdskattelagen som fastslår at omsetningen ikke er avgiftspliktig for kunstneren dersom kunstverket eies av opphavsmannen eller denne dødsbo ved salget og det samlede beregningsgrunnlag for årets salg er under 300 000 kroner, se avsnitt 7.3.2.1. Kunstverket kan da selges uten merverdiavgift. Denne høye beløpsgrensen må antas å være

begrunnet i kulturpolitiske hensyn. Kunstneren kan likevel velge å registrere seg før omsetningen har fått et slikt omfang.

Ved å utforme bestemmelsen på denne måten, vil man hindre at kunstnere som har en omsetning i grenseland eller under en vanlig norsk årsinntekt vil måtte registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet, med de administrative konsekvenser dette medfører.

På den annen side vil omsetning fra andre enn kunstneren selv måtte beregnes med merverdiavgift, slik at det, som i dag, vil være konkurransemessig forskjeller mellom f.eks. omsetning fra kunstneren selv og fra et galleri. Dersom en slik forhøyet registreringsgrense innføres, må det uansett vurderes om dette skal gjelde alle opphavsmenn, ikke bare ved omsetning av kunstverk, men også ved omsetning av andre opphavsrettigheter. Det skal for øvrig nevnes at det ikke gjøres unntak for slik omsetning etter EUs merverdiavgiftsdirektiv. For Sveriges del er det imidlertid gitt overgangsordninger, slik at man kan fortsette å unnta tjenester omsatt av forfattere, kunstnere, samt utøvende kunstnere.

Et annet spørsmål er om kunstbegrepet i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a uansett bør endres. Som nevnt, er fortolkningen av hva som anses som kunst i merverdiavgiftslovens forstand gjort i forskrift med henvisning til tolltariffen. Grensen mellom kunstneriske og ikke-kunstneriske varer etter merverdiavgiftsloven vil i noen grad stride mot hva som vanligvis og etter dagligtales regnes som kunst. Det er i denne forbindelse ytret misnøye med at det i henhold til merverdiavgiftsloven skilles mellom ulike typer kunst og at den såkalte «høyverdige» kunsten har fått en fordel. Tolltariffens definisjoner er dessuten i liten grad gjenstand for endringer, slik at kunstbegrepet i merverdiavgiftsloven framstår som statisk og vil ikke fange opp nye fremtidige kunstarter. En endring av innholdet av kunstbegrepet i merverdiavgiftsloven synes derfor å være aktuelt.

Det er imidlertid usikkert om en annen avgrensning vil være et godt alternativ til dagens unntak. Det finnes så vidt utvalget bekjent ingen andre allmenngyldige klare avgrensninger av kunstbegrepet. Ved utformingen av en eventuell ny og mer vidtrekkende definisjon ville det sannsynligvis oppstå nye grensetilfeller for hvilke typer produksjoner som skulle omfattes av unntaket. I tillegg ville det oppstå vanskeligheter med å utforme en definisjon som tar opp i seg nye fremtidige kunstarter. Ved å opprettholde dagens fortolkning har man en i utgangspunktet klar avgrensning, som er grundig innarbeidet gjennom praksis i

mange år. Samme fortolkning av kunstbegrepet er dessuten gjort i svensk merverdiavgiftsrett. Ulempen er, som tidligere nevnt, at denne i mange sammenhenger framstår som tilfeldig, urettferdig og med muligheter for å skape konkurransevriddninger mellom aktører innenfor samme marked som omsetter produkter som har mange fellestrekk.

14.2.2 Kunstnerisk fremføring av åndsverk og tilknyttede tjenester

Etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 14 første punktum er omsetning av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Unntaket omfatter typisk omsetning fra skuespillere eller musikere ved fremføring. Unntaket gjelder også for formidling av slike tjenester, samt tjenester som er en integrert og nødvendig del av fremføringen. En nærmere beskrivelse av bestemmelsen er gjort i avsnitt 5.2.3.

Unntaksbestemmelsen har i enkelte tilfeller vist seg komplisert å praktisere. Dette gjelder f.eks. ved vurderingen av om verket som framføres er et opphavsrettslig verk, og om tilknyttede tjenester kan anses som integrerte og nødvendige. Nedenfor ser utvalget på enkelte spørsmål knyttet til diskusjonen om unntaket bør oppheves.

I NOU 1990: 11 avsnitt 7.16.5.3.3 ble unntaket delvis begrunnet med at det ikke var vanlig med næringsvirksomhet innenfor dette tjenesteområdet:

«(...) For de utøvende kunstnernes vedkommende er det med unntak for musikere med kostbar utrustning, ikke særlig vanlig at deres virksomhet regnes som næring. Dette gjelder også free-lancere. Hertil kommer at den enkelte kunstner kan være engasjert på forskjellig måte av ulike arbeids- eller oppdragsgivere. Det antas å kunne medføre en viss usikkerhet dersom enkelte skuespillere i et ensemble skulle beregne avgift mens andre ikke skulle beregne avgift.»

Utvalget antar at det her har skjedd en utvikling, og at det trolig er mange utøvere som har en omsetning over 50 000 kroner i året og som driver i næring, eksempelvis selvstendig næringsdrivende skuespillere, stand-up komikere, diskjockeyer, musikere, dirigenter og profesjonelle som driver med tilknyttede lys- og lydtenester. Om man er ansatt eller selvstendig næringsdrivende er for øvrig en ofte forekommende problemstilling innenfor merverdiavgiften. Vurderingen er meget skjønnsmessig, hvor det bl. a. legges vekt på om

oppgjøret er basert på timelønn i stedet for fast pris, hvem som har ansvar for arbeidsresultatet og om det foreligger mer enn en oppdragsgiver. Selv om honorar til utøvende kunstnere skulle bli merverdiavgiftspliktig vil derfor en utøver som hovedsakelig kun har én oppdragsgiver og får timelønn, f.eks. skuespillere ved teater, ikke bli ansett for å drive i næring i merverdiavgiftslovens forstand. Her vil det imidlertid kunne oppstå vanskelige grensdragninger.

I NOU 1990:11 ble det videre hevdet at det ville ha minimal kumulativ effekt å unnta omsetning ved kunstnerisk fremføring fra merverdiavgiftsloven, samtidig som det ble anført at verken hensynene til konkurranseforholdene eller provenyvirkinger tilsa at slik omsetning burde være avgiftspliktig.

Vurderingene som ble gjort i forkant av merverdiavgiftsreformen i 2001 bygger i stor grad på at kjøper av de utøvende kunstnernes tjenester også selv var utenfor avgiftsområdet, slik at det ikke ville oppstå noen kumulativ effekt. Unntakene for teatre, konsertarrangører, balletter og operaer som alle kjøper inn tjenester fra musikere, dirigenter, skuespillere, dansere mv. ville dermed medføre at det var ingen avgiftspliktige kjøpere i rekken, slik at det ikke blir beregnet avgift på avgift.

En breddemodell på kulturområdet innebærer at unntaket for rett til å overvære diverse kulturelle arrangement i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 oppheves. Ved at kjøper av tjenestene fra de utøvende kunstnerne blir merverdiavgiftspliktig, vil ikke forutsetningene om at det ikke vil oppstå kumulasjon slå til. Endringen av den merverdiavgiftsrettslige posisjon for arrangørene vil derfor resultere i skjult avgift dersom unntakene for kunstnerisk fremføring består. Dette vil medføre at f.eks. en musikers betaling av merverdiavgift ved kjøp av musikkinstrumenter, klær, reiser mv. vil måtte inngå som en del av honoraret som faktureres arrangøren, men uten at denne vil kunne fradragføre denne avgiften.

Problemene med skjult merverdiavgift og kumulasjon gir høyere kostnader, og kan skape konkurransevriddninger. I den forbindelse viser utvalget til at en hovedintensjon bak merverdiavgiftsreformen i 2001 var nettopp å unngå slike uheldige utslag av regelverket.

Dersom arrangøren i framtiden blir merverdiavgiftspliktig samtidig som den utøvende kunstneren forblir unntatt, antar utvalget likevel at muligheten for kumulasjon er av begrenset størrelse. Dette har sammenheng med at innkjøpene til de fleste utøvende kunstnere ofte er noe perifere i forhold til den senere omsetningen. Dette har igjen

sammenheng med at størrelsen på vederlaget kunstneren beregner seg ikke i vesentlig grad vil referere seg til tidligere innkjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester, men i all hovedsak til kunstnerens til enhver tid gjeldende popularitet. Siden det også vil være en del utøvende kunstnere som ikke vil anses som næringsdrivende, vil det uansett til en viss grad oppstå avgiftskumulasjon på området uavhengig av om honorar til utøvende kunstnere blir merverdiavgiftspliktig.

14.3 Offentlige tilskudd

14.3.1 Innledning

Når det gjelder merverdiavgiftsregelverket, er det særlig to problemstillinger som kan oppstå knyttet til offentlige tilskudd. For det første i hvilken grad offentlige tilskudd i merverdiavgiftsrettslig forstand kan anses å være et vederlag for en vare eller tjeneste og dermed bli ilagt utgående merverdiavgift. For det annet er spørsmålet om offentlige tilskudd kan påvirke omfanget av fradragsretten. Disse spørsmålene omtales nærmere nedenfor.

14.3.2 Utgående merverdiavgift

Utvalget er i mandatet bedt om å trekke på erfaringer fra andre land, herunder GST-systemet i New Zealand. Som vist i avsnitt 7.5 har New Zealand et bredt avgiftsgrunnlag i sitt GST-system, som omfatter tilnærmet alle varer og tjenester og hvor offentlig sektor er omfattet av avgiftsplikten. Siden man i New Zealand har innført et GST-system med et bredt grunnlag og en enhetlig sats, er det mange land som ser hen til dette systemet ved utformingen av sine merverdiavgiftsregelverk.

Et interessant trekk ved GST-systemet i New Zealand er at offentlige tilskudd er underlagt avgiftsplikt forutsatt at den som mottar tilskuddet er GST-registrert og at beløpet er gitt i tilknytning til dennes avgiftspliktige virksomhet, se avsnitt 7.5.1. I motsetning til det norske merverdiavgifts-systemet unngår man dermed problemer med konkurransevridninger og indirekte støtte som følge av at virksomheter som i stor grad finansierer sine aktiviteter gjennom offentlige tilskudd er avgiftspliktige.

Spørsmål om merverdiavgift og offentlig sektor, herunder behandlingen av tilskudd, er et omfattende og komplekst tema som er lite berørt i norske utredninger og skatteteori. I NOU 2003:3 ble en utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter diskutert, mens det i Ot.prp. nr. 2

(2000–2001) ble gitt en kort omtale av behandlingen av offentlige overføringer. I internasjonal skattelitteratur er dette temaet i større grad berørt, og da særlig i tilknytning til EUs merverdiavgiftsregelverk, se f.eks. Jensen (2004) som bl. a. tar opp den merverdiavgiftsrettlige behandlingen av tilskuddstransaksjoner innen EU.

Som nevnt, har utvalget i valg av hovedmodeller lagt til grunn at det ikke foretas endringer av den merverdiavgiftsrettlige behandling av offentlige tilskudd. En løsning som innebærer utvidet merverdiavgiftsplikt for offentlig sektor, herunder offentlige tilskudd, er et merverdiavgiftsrettslig kompleks tema som gjelder generelt også utover den sektoren dette utvalget er bedt om å vurdere. Utvalget har derfor vurdert det slik at utvalget i liten grad er sammensatt med tanke på å gå gjennom dette temaet. Det faller dessuten på siden av utvalgets mandat.

Når det gjelder spørsmål om det i større utstrekning skal ilegges merverdiavgiftsplikt på offentlige tilskudd, viser utvalget til at det særlig må foretas en gjennomgang av de ulike offentlige tilskuddsordningene med sikte på å etablere større grad av prising av subsidierte kultur- og idrettsaktiviteter.

14.3.3 Inngående merverdiavgift

Når det gjelder spørsmålet om fradragsretten, viser utvalget til at det etter svensk merverdiavgiftsrett tidligere gjaldt en fradragsbegrensning knyttet opp mot offentlige tilskudd. Som vist i avsnitt 7.3.2.4, omfattet fradragsbegrensningen virksomheter som arrangerte konserter, sirkus, teater-, opera- og ballettforestillinger mv. og som mottok offentlig tilskudd. Regelen hadde likhetstrekk med den begrensning i fradragsretten som gjelder for virksomheter med delt merverdiavgiftsplikt. Regelen innebar at fradragsretten ble begrenset dersom tilskudd var mottatt fra det offentlige. Mottatte tilskudd ble medregnet ved beregningen av fradragsrettens størrelse. Fradragsrettens omfang ble dermed bestemt ut fra hvor stor del den avgiftspliktige omsetningen utgjorde av den totale omsetningen inklusive tilskudd fra det offentlige. Begrunnelsen for regelen var å hindre en ytterligere subsidiering ved utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kulturområdet som fant sted i 1997. Begrensningen i fradragsretten ble opphevet med virkning fra 1. januar 2008 fordi den ikke var i samsvar med EUs merverdiavgiftsregelverk.

Ved en slik fradragsbegrensning i merverdiavgiftsloven vil den enkelte virksomhet måtte redu-

sere fradraget tilsvarende den prosentmessige andel det offentlige tilskuddet utgjør av samlet omsetning og tilskudd. Dette medfører at virksomheten kun vil føre til fradrag anskaffelser som kan henføres til ordinære inntekter, og vil således føre til en begrenset mulighet til støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Det unngås dermed at støtte gis både gjennom mulighet til å levere negative omsetningsoppgaver og ved offentlige støtteordninger.

Ut fra hensynet til at merverdiavgiften er en viktig inntektskilde for staten og skal finansiere offentlige utgifter, kan det argumenteres med at en slik regel framstår som hensiktsmessig. Den framstår også som konkurransenøytral og rettfærdig ettersom den enkelte næringsdrivende som konkurrerer i samme marked må foreta en individuell reduksjon av inngående merverdiavgift ut fra hvor stor støtte som mottas. Størrelsen på fradragsretten vil derfor variere fra aktør til aktør innenfor samme tjenesteområdet, avhengig av hvor mye tilskuddene utgjør av samlede inntekter.

Utvalget viser til at offentlig tilskudd i utgangspunktet er overføringer uten noe krav om gjenyttelse. Eksempelvis vil tilskudd fra staten til operaen ikke medføre et krav om at operaen yter noen konkret gjenyttelse til staten i egentlig forstand. Der som det derimot foreligger en avtale mellom tilskuddsyter og tilskuddsmottaker, vil det kunne foreligge en gjensidig bebyrdende transaksjon mellom partene. Dette vil f.eks. være tilfelle hvor en kommune betaler en konsertarrangør for å arrangere en konsert for den lokale skolen. Overføringen fra kommunen vil i denne sammenheng i utgangspunktet være betaling for en tjeneste og må, dersom konsertarrangøren anses som avgiftspliktig, behandles som ordinær avgiftspliktig omsetning. Dette betyr at konsertarrangøren må beregne utgående merverdiavgift på utbetalingen fra kommunen.

I Sverige viste det seg ved praktiseringen av bestemmelsen at det var vanskelig å bedømme om tilskuddet skulle anses som ordinær omsetning uten at fradraget skulle begrenses, eller om tilskuddet var overføring uten krav på gjenyttelse slik at det oppstod plikt til å begrense fradraget på det området tilskuddet ble gitt.

Utvalget legger til grunn at det i de fleste tilfeller ikke byr på problemer å vurdere om overføringen skal betegnes som tilskudd eller som omsetningen. Utgangspunktet er at den som utøver en virksomhet basert på offentlige bidrag ikke anses for å omsette tjenester til det offentlige. Tjenesteyter skal derfor ikke kreve merverdiavgift av de offentlige tilskuddene. I forvaltningspraksis er det

uttalt at det er en forutsetning for omsetning at det må foreligge en direkte kobling mellom tjenesten som ytes og vederlaget/tilskuddet som mottas. I tilfeller hvor det offentlige yter tilskudd til nedskrivning av priser på avgiftspliktige tjenester har det imidlertid oppstått spørsmål om tilskuddet kan anses som vederlag for omsetningen eller om det skal anses som en ordinær offentlig overføring uten plikt for mottaker til å beregne merverdiavgift. I praksis er det for disse tilfellene uttalt at det som alminnelig regel bør kunne legges til grunn at offentlige tilskudd som utbetales direkte til avgiftspliktig tjenesteyter til nedskrivning av dennes priser på tjenesten, ikke skal behandles som vederlag for omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Selv om det legges til grunn at i de fleste tilfellene ikke byr på problemer å bestemme tilskuddets merverdiavgiftsrettslige status, ser ikke utvalget bort fra at det kan oppstå uavklarte definisjonsspørsmål og avgrensingsproblemer ved en slik regel, noe som kan medføre en økt administrativ belastning både for næringsdrivende og skatteetaten.

En bestemmelse som begrenser fradragsretten, vil bare gjelde virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Etter merverdiavgiftskompensasjonsloven for kommunesektoren, se avsnittene 6.2 og 14.4, gis kommuner kompensasjon for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende som ikke kan fradragsføres i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Ved å legge oppføring av bygg eller andre anskaffelser til kommunen, vil man kunne omgå en fradragsbegrensingsregel. Kommunen vil innenfor kompensasjonsordningen få refundert alle utgifter uten at fradraget begrenses for mottatt offentlig støtte. Det kan derfor etter utvalgets vurderinger oppstå særskilte omgåelses- og tilpasningsmuligheter.

Av det forannevnte, framgår at en fradragsbegrensning i merverdiavgiftsloven synes å være effektiv i den forstand at den virker konkurransenøytral, samtidig som den kan hindre dobbeltstøtte. Fradragsbegrensningen kan imidlertid innebære nye avgrensingsproblemer, økte administrative kostnader ved håndhevelsen av regelen og omgåelsesmuligheter gjennom å benytte merverdiavgiftskompensasjonsordning for kommunesektoren. I tillegg kan det hevdes at det er uheldig at en slik begrensning i fradragsretten vil stride mot EUs merverdiavgiftsdirektiv.

Utvalget går imidlertid ikke nærmere inn på om en slik fradragsbegrensning bør innføres i merverdiavgiftsloven. I den forbindelse viser utvalget til at drøftelsen av en slik regel bør ses i sammenheng

med det mer generelle spørsmålet om merverdiavgift og offentlige tilskudd.

14.4 Merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren

14.4.1 Problemstilling

Bakgrunnen og hovedtrekkene i merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren er beskrevet i avsnitt 6.2. Som vist i avsnitt 6.2.2 gjelder kompensasjonsordningen også for private og ideelle virksomheter, men kun i den utstrekning de produserer kommunens lovpålagte tjenester på helse-, sosial- og undervisningsområdene. Om den nærmere begrunnelse for denne avgrensningen er det i forarbeidene til kompensasjonsloven uttalt (Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) avsnitt 20.8.2.2):

«Utvalget foreslo å motvirke de nye konkurransevidningene ved å la private produsenter av oppgaver som kommunene har et lovpålagt ansvar for omfattes av ordningen. En generell kompensasjonsordning som skal omfatte alle private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver kan bli meget omfattende. Departementet ser det derfor nødvendig, ut i fra hensynet til finansiering og administrasjon av ordningen samt usikkerhet knyttet til omfanget av de nye konkurransevidningene, å begrense ytterligere hvilke private virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver som skal være kompensasjonsberettiget.

Departementet foreslår at de nye konkurransevidningene motvirkes ved å la private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte helse-, undervisnings- eller sosialtjenester omfattes av kompensasjonsordningen. Det er på disse områdene, foruten fast eiendom, at det må antas at kommunene i størst grad vil kunne komme i en konkurranse situasjon med ikke-avgiftspliktige private virksomheter. En begrensning til helsetjenester, undervisningstjenester og sosiale tjenester gjør at kultur, idrett og samferdsel, på samme måte som etter dagens begrensede kompensasjonsordning, ikke vil omfattes av kompensasjonsordningen.

Med lovpålagte oppgaver menes ytelser som den enkelte har et rettskrav på å motta. Lovpålagte oppgaver vil dermed stå i motsetning til oppgaver som utføres på frivillig basis. Lovpålagte oppgaver vil også være forskjellig fra oppgaver som kun pålegger kommunen eller fylkeskommunen ansvaret for «å sørge for» for at en ytelse eller tjeneste finnes i en viss utstrekning. I slike tilfeller er det gjerne ikke i særlig grad konkretisert hvilke ytelser det er

tale om. Det vises her til at utenfor kjerneområdet for kommunal tjenesteyting finnes det mange felt det kan tenkes kommunal aktivitet på. Dersom kompensasjonsordningen skulle omfatte all disse, ville den bli svært omfattende. Det er også vanskelig å avgrense alle de områder hvor det kan tenkes kommunal aktivitet på. Dessuten er det usikkert hvilket omfang konkurransevidningsproblemet har på de utenforliggende områdene.»

Stortinget sluttet seg disse vurderingene, jf. Innst. O. nr. 20 (2003–2004).

Kravet om at det må dreie seg om lovpålagte oppgaver på områdene helse, sosial og undervisning begrenser i stor grad omfanget av hvilke private og ideelle virksomheter som kommer innenfor den generelle kompensasjonsordningen. Dette betyr bl.a. at private og ideelle virksomheter som driver tjenesteyting innenfor områdene kultur og idrett ikke vil være omfattet av kompensasjonsordningen. Eksempelvis vil et idrettslag ikke være omfattet av ordningen. Et privat museum vil på tilsvarende måte ikke være kompensasjonsberettiget etter denne ordningen. Kommunal virksomhet innen kultur og idrett som er utskilt i egne rettssubjekter, f.eks. i aksjeselskaper eller stiftelser, vil etter kompensasjonsordningen stå i samme stilling som private virksomheter, se avsnitt 6.2.2.

Siden kommunesektoren etter kompensasjonsordningen i utgangspunktet får kompensert betalt merverdiavgift for alle sine aktiviteter og virksomheter, vil en kulturinstitusjon som eies og drives av kommunen eller fylkeskommunen få kompensert for merverdiavgiften på sine anskaffelser. En slik kommunal institusjon, eksempelvis et kommunalt museum, vil oppnå full kostnadsdekning for betalt merverdiavgift og kan derfor arrangere utstillinger mv. til reduserte billettpriser. Et privat eid museum som ikke er omfattet av kompensasjonsordningen, vil derimot betrakte merverdiavgiftsinnbetalingene som en ordinær kostnad. En slik privat kulturinstitusjon må derfor overvelte deler av merverdiavgiften i sine billettpriser. Et kommunalt museum organisert f.eks. som en stiftelse vil etter kompensasjonsordningen stå i samme stilling som en privat virksomhet.

På idrettsområdet vil en kommune ved oppføring av en idrettshall få refundert merverdiavgiften på byggekostnadene såfremt kommunen selv skal eie og drive idrettsanlegget eller ikke tar vederlag for utlån av anlegget. En privat eller ideell virksomhet, eksempelvis idrettslag eller aksjeselskap, som oppfører et idrettsanlegg vil derimot ikke være kompensasjonsberettiget. Et kommunal eid aksjeselskap eller stiftelse vil stå i samme stilling.

Kostnadmessig kan det derfor gi store utslag om investeringer på kultur- og idrettsområdet foretas av kommunen selv på den ene siden, eller fristilte kommunale virksomheter organisert i egne rettssubjekter eller privat virksomheter på den andre siden. Beslutningstakerne i kommunene har et incentiv til å innrette seg slik at det er kommunene selv som påtar seg utbygging og drift av kostbare anlegg innen kultur og idrett. Av samme grunn er det rimelig å anta at ideelle virksomheter er interessert i at det er kommunene som påtar seg utbygging av anlegg mv. Det er da også erkjent at en generell kompensasjonsordning kan gi enkelte konkurransevidninger for ikke-avgiftspliktige tjenester i disfavør av produsenter som ikke omfattes av ordningen, se bl.a. NOU 2003:3 avsnitt 14.4.

Bakgrunnen for avgrensningen med hensyn til private og ideelle virksomheter er, slik det framgår av den forannevnte lovproposisjonen, at en generell kompensasjonsordning som omfattet flere tjenesteområder for private og ideelle virksomheter ville blitt meget omfattende. Ut fra bl.a. hensynet til finansiering og administrering av ordningen ble det fra lovgivers side ansett som viktig å foreta en slik avgrensning.

14.4.2 Utvalgets vurdering

Formålet med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevidninger som kan oppstå som følge av merverdiavgiften mellom kommunal egenproduksjon og eksterntproduksjon. Gjennom kompensasjon av merverdiavgift ved kjøp av alle varer og tjenester blir merverdiavgiften nøytralisert. Ordningen er finansiert av kommunesektoren, slik at det ikke tale om noen støtteordning. Det følger av forannevnte sammenholdt med rammene for mandatet at det er utenfor utvalgets oppgave å foreta en generell vurdering av kompensasjonsordningen for kommunesektoren.

Utvalget konstaterer imidlertid at kompensasjonsordningen kan gi opphav til enkelte konkurransevidninger og i en viss grad virke styrende for

hvordan kommunene organiserer sin virksomhet på kultur og idrettsområdet, se avsnitt 14.4.1. I vurdering av de ulike hovedmodellene er det derfor en interessert diskusjon å se på hvordan modellene kan bidra til å redusere de påpekte problemene knyttet til kompensasjonsordningen.

En breddemodell innebærer at merverdiavgiftsgrunnlaget innen kultur- og idrettsområdet i utgangspunktet blir svært bredt. Etter breddemodellen vil f.eks. museer bli merverdiavgiftspliktige for sin omsetning av inngangsbilletter, uavhengig av eierform og organisering. Disse virksomhetene vil da få nøytralisert merverdiavgiften ved sine innkjøp gjennom de alminnelige reglene om fradrag for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven. På tilsvarende måte vil idrettslag mv. i større grad bli merverdiavgiftspliktige ved innføring av en slik breddemodell. Et idrettslag som påtar seg bygging av et større, kostnadskrevenende anlegg vil derfor kunne få fradragsført inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Breddemodellen vil derfor redusere omfanget av konkurransevidninger som følge av kompensasjonsordningen. Siden kommunale virksomheter som er skilt ut som egne rettssubjekter og private og ideelle virksomheter etter breddemodellen vil kunne få nøytralisert merverdiavgiften, vil kompensasjonsordningen i mindre grad kunne gi opphav til uheldige tilpasninger knyttet til valg av organisering.

Subjektmodellen og aktivitetsmodellen vil også redusere uheldige konsekvenser av kompensasjonsordningen, men i mindre utstrekning enn breddemodellen. Etter subjektmodellen skal eksempelvis museer som i vesentlig grad er støttet gjennom offentlige tilskudd fremdeles være unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Tilsvarende vil idrettslag fortsatt i hovedsak være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Et kommunalt eller privat eid aksjeselskap vil derimot bli merverdiavgiftspliktige ved omsetning av idrettstjenester etter subjektmodellen, og vil således oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift ved oppføring av idrettsanlegg mv.

Kapittel 15

Utvalgets konklusjoner

15.1 Innledning

Utvalget har under kapitlene 10, 11 og 12 vurdert tre ulike modeller for en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. De tre modellene inneholder ulik avgrensning av merverdiavgiftsplikten, dvs. en ulik avgrensning av hvem eller hva som skal være avgiftspliktig. Utvalgets anbefaling av modell framgår av avsnitt 15.2. I dagens merverdiavgiftssystem benyttes både en ordinær sats på 25 pst. og dessuten reduserte satser på 8 og 14 pst. I avsnitt 15.3 framgår utvalgets anbefaling av hvilken sats som skal gjelde for de deler av kultur- og idrettsområdet som blir avgiftspliktige i og med valg av modell i avsnitt 15.2. Utvalgets mandat understreker at utvalget som følge av et eventuelt provenytap ved den løsningen som velges, må peke på mulige måter for å jevne ut dette. Utvalgets påpekninger på dette punktet er det redegjort for under avsnitt 15.4. I avsnitt 15.5 gis en kortfattet oppsummering av utvalgets anbefalinger og påpekninger.

15.2 Utvalgets anbefaling av hovedmodell for utvidet merverdiavgiftsplikt

15.2.1 Generelt

Utvalget har på bakgrunn av mandatet vurdert ulike løsninger som kan bidra til å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Utvalget er i mandatet bedt om å:

«(...) foreslå en grense for hvor stor del av kultur- og idrettsområdet som bør innlemmes i merverdiavgiftsområdet. Grensen som foreslås må være administrativt håndterbar og ikke skape konkurransevridninger eller uheldige økonomiske tilpasninger.»

En slik utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget som mandatet gir anvisning på, kan i praksis gjøres på to forskjellige måter, enten ved å oppheve eller ved å begrense de unntakene som i dag finnes på området. Utvalget har på denne bakgrunn lagt fram tre alternative modeller. Breddemodellen

innebærer at man opphever unntaket for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet, mens både subjekt- og aktivitetsmodellen innebærer at de samme unntakene begrenses, men i noe ulik grad.

Et samlet utvalg anbefaler breddemodellen. Modellen innebærer som nevnt at man utvider merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet ved å oppheve unntaket for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet. Dette er etter utvalgets oppfatning den modellen som gir den systemmessige beste løsningen av de tre modellene. Breddemodellen gir det bredeste avgiftsgrunnlaget av de tre modellene. Modellen innebærer at de tjenestearter som er nevnt over og som tidligere var unntatt fra merverdiavgift, nå blir merverdiavgiftspliktige, og dermed følger hovedregelen i merverdiavgiftsloven om generell avgiftsplikt på tjenester.

Ved valg av modell har utvalget lagt vekt på at breddemodellen vil innebære større og viktigere forenklinger i dagens regelverk enn de to alternative modellene. Utvalget viser særlig til forenklingene knyttet til fordelingen av inngående merverdiavgift. Ved en breddemodell vil en rekke virksomheter gå fra å drive delvis merverdiavgiftspliktig virksomhet til å drive utelukkende merverdiavgiftspliktig virksomhet. Dette vil etter utvalgets mening i stor grad kunne fjerne fordelingsproblematikken for inngående avgift som mange virksomheter står overfor etter gjeldende regelverk. Alle anskaffelser vil etter utvalgets anbefalte modell i utgangspunktet kunne henføres til en avgiftspliktig virksomhet, og man vil dermed få fullt fradrag for all inngående avgift. Et merverdiavgiftsregistrert teater eller en merverdiavgiftsregistrert fotballklubb vil eksempelvis som hovedregel kunne trekke fra hele den inngående avgiften på anskaffelser til bygging, vedlikehold og drift av teaterbygninger eller stadionanlegg. En subjekt- eller aktivitetsmodell vil etter utvalgets mening i større grad innebære at en rekke virksomheter fremdeles både vil ha avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning, og vil dermed ikke ha de samme effekter når det gjelder forenklinger på dette området.

Utvalget peker imidlertid på at man med en breddemodell ikke eliminerer alle problemer vedrørende delte virksomheter på kultur- og idrettsområdet. Som beskrevet under avsnitt 9.2, har utvalget eksempelvis valgt ikke å fokusere sitt arbeid på å foreslå endringer med tanke på å fjerne eller begrense unntaket for medlemskontingenter til ideelle organisasjoner og foreninger. 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 framstår 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 forutsetning en slik begrensning i fradragsretten oppstå. Det vises i denne sammenheng til forarbeidene til merverdiavgiftsreformen i 2001, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001), se side 136. Ved en teknisk oppfølging av utvalgets arbeid må denne forutsetningen ivaretas.

Utvalget er av den oppfatning at breddemodellen vil gi opphav til færre avgrensingsproblemer enn de alternative modellene. Mens en subjekt- eller aktivitetsmodell skiller mellom hvilke subjekter eller hvilke aktiviteter som skal være avgiftspliktig ved omsetning av de aktuelle kultur- og idrettstjenestene, slår breddemodellen fast en generell avgiftsplikt for alle subjekter og aktiviteter. Det må således ikke foretas noen avgrensning mot unntatte subjekter eller aktiviteter og dette vil etter utvalgets oppfatning føre til et enklere og mer forutsigbart regelverk for alle aktører på området, både virksomheter og skattetaten.

I forlengelse av ovennevnte er det utvalgets oppfatning at en breddemodell med få avgrensingsproblemer også vil være den modellen som er mest robust over tid. Et avgiftssystem på kultur- og idrettsområdet som i utgangspunktet likebehandler alle virksomheter vil trolig ikke utsettes for et like stort press for endringer som en modell som forskjellsbehandler ulike virksomheter. Videre legger utvalget til grunn at en breddemodell i mindre grad enn de alternative modellene vil åpne for uheldige og uønskede tilpasninger fra virksomhetene som ser seg tjent med den ene eller andre avgiftsrettslige status.

Blant annet på bakgrunn av tilbakemeldinger fra Skattedirektoratet legger utvalget til grunn at en breddemodell vil være noe enklere å administrere og praktisere enn de alternative modellene. Også dette har særlig sammenheng med de få avgrensingsproblemer som modellen vil gi.

Som nevnt ovenfor, har utvalget valgt å ikke fokusere arbeidet i utvalget på å foreslå endringer av unntaket som i dag gjelder for medlemskontingenter til ideelle organisasjoner og foreninger. Utvalget påpeker imidlertid at dette unntaket i kombinasjon med en avgiftsplikt på retten til å utøve idrettsaktivitet som utvalget nå anbefaler, vil kunne skape avgrensningsspørsmål og dessuten gi opphav til uheldige og uønskede tilpasninger. Her vil det uten klare regler gi virksomhetene et incentiv og en mulighet til å kategorisere betalinger til virksomhetene som det ene eller det andre, ut i fra hva de ser seg best tjent med. Utvalget nevner som et eksempel en golfklubb som etter innføringen av en breddemodell, ser seg tjent med å innføre en høy medlemskontingent som ikke skal ilegges merverdiavgift, i stedet for en høy pris på å benytte banen som skal ilegges merverdiavgift.

En slik tilpasning der man søker å kamuflere en avgiftspliktig omsetning som en kontingent, er etter utvalgets oppfatning ikke ønskelig. Utvalget ser derfor behov for klare regler for hva som skal anses som et merverdiavgiftspliktig vederlag for en avgiftspliktig rett til å utøve idrettsaktivitet og hva som skal anses som et unntatt vederlag for et medlemskap. Utvalget har imidlertid ikke nærmere vurdert hvordan en slik grense bør trekkes.

Som vist i kapittel 17, vil en breddemodell i utgangspunktet medføre et større provenytab for staten enn de alternative modellene. Dette er et direkte resultat av at også virksomheter som mottar store offentlige overføringer blir avgiftspliktige under breddemodellen. Slike virksomheter vil gjennom en avgiftsplikt gjennomgående kunne levere negative omsetningsoppgaver ved at inngående merverdiavgift på virksomhetens anskaffelser gjennomgående er høyere enn utgående merverdiavgift på omsetningen av eksempelvis adgangsbilletter. Dette innebærer at slike virksomheter vil motta overføringer fra staten gjennom merverdiavgiftssystemet. En avgiftsplikt vil altså føre til et negativt proveny for staten og dessuten en potensiell forskjellsbehandling i favør av disse virksomhetene i forhold til virksomheter som ikke eller i mindre grad er mottakere av offentlige overføringer. En slik forskjellsbehandling oppstår som et direkte resultat av hvordan offentlige overføringer behandles i merverdiavgiftssystemet. Utvalget har til tross for slike innvendinger anbefalt en breddemodell. Utvalget har vurdert det slik at modellens øvrige kvaliteter som vist til ovenfor må veie tyngre enn de nevnte innvendingene.

Når det gjelder innvendingen om provenytab, viser utvalget til mandatet der det framgår at dersom den løsningen som utvalget foreslår medfører

provenytap, skal dette tapet anslås og utvalget skal peke på muligheter for å jevne ut provenytapet. Det vises her til de muligheter som bl.a. ligger i å foreta trekk i de direkte overføringene til disse virksomhetene. Se nærmere om dette i avsnitt 15.4.

Når det gjelder innvendingen om forskjellsbehandling, viser utvalget også til at direkte offentlige overføringer er bevisste tiltak fra det offentlige for å støtte bestemte kultur- eller idrettstjenester. De utslag som vil følge av en avgiftsplikt, kan relativt sett hevdes å være av mindre betydning enn de fortrinn som allerede direkte følger av tilskuddsordningene. Utvalget er på denne bakgrunn av den oppfatning at det kan være grunn til å lempe noe på de vanlige strenge krav som stilles til avgiftens konkurransenøytralitet, særlig fordi disse utslagene er en direkte følge av hvordan offentlige overføringer behandles i merverdiavgiftssystemet.

15.2.2 Særlig om en skjermingsløsning for frivillig virksomhet

Som beskrevet under avsnitt 10.4, er utvalget av den oppfatning at det under en breddemodell er behov for skjermingsregler for frivillige virksomheter. Bakgrunnen for dette er at det er en rekke mindre aktører på kultur- og idrettsområdet som i stor grad baserer sin virksomhet på frivillig ulønnet arbeid, og som ikke bør pålegges de plikter som følger av å bli merverdiavgiftspliktig. Utvalget har på denne bakgrunn skissert tre ulike skjermingsløsninger, og har under avsnitt 10.6 konkludert med at en skjermingsløsning i form av en forhøyet registreringsgrense for veldedige og allmennyttige organisasjoner er den beste løsningen. Utvalget anbefaler på denne bakgrunn at man forhøyer den særskilte registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner fra dagens 140 000 kroner til 300 000 kroner.

Utvalget har ved valg av skjermingsmodell særlig lagt vekt på at en løsning med forhøyet registreringsgrense gir en enkel modell både for organisasjonene og for skatteetaten. Videre har det vært viktig å utforme en modell som i rimelig utstrekning skjermer de organisasjonene som blir berørt av den utvidelsen av avgiftsgrunnlaget som utvalget anbefaler. Utvalget ser også en klar verdi i å beholde den type skjermingsmodell som man har erfaring med, og som har vist seg å fungere etter sin hensikt. Begrunnelsen for at utvalget har forkastet skjermingsmodellen som innebærer etablering av et fribeløp for omsetning av kultur- og idrettstjenester, er i hovedsak at denne modellen vil være for komplisert både for virksomhetene og skatteetaten i forhold til hva man greier å oppnå ved

den. Begrunnelsen for at utvalget har forkastet skjermingsmodellen som innebærer et generelt unntak for veldedige og allmennyttige organisasjoner, er i hovedsak at denne modellen vil unnta en mye større del av frivillig sektor enn den anbefalte utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget gir grunnlag for.

Utvalgets anbefaling av en forhøyet registreringsgrense for veldedig og allmennyttige organisasjoner foreslås å gjelde generelt. Det vil si at registreringsgrensen vil gjelde alle veldedige og allmennyttige organisasjoner, ikke bare de organisasjonene som berøres av den utvidelsen av avgiftsgrunnlaget som en breddemodell innebærer. I praksis vil dette kunne bety at organisasjoner som ikke har omsetning av adgangsbilletter til kultur- eller idrettarrangementer eller omsetning av rett til å utøve idrettsaktivitet, vil kunne øke sin omsetning av andre varer eller tjenester med 160 000 kroner i forhold til i dag uten at registreringsplikt inntreffer. Det er altså tale om over en dobling av dagens beløp, og utvalget antar at en rekke veldedige og allmennyttige organisasjoner vil benytte seg av en slik mulighet til økt omsetning som den nye registreringsgrensen åpner for. Utvalget understreker også i denne sammenheng at dagens særskilte lempingsregler for veldedige og allmennyttige organisasjoner vil videreføres i den form de har i dag ved siden av den forhøyete registreringsgrensen. Dette betyr f.eks. at det fortsatt ikke skal legges merverdiavgift på salg fra loppemarked eller på salg av varer til betydelig overpris. Inntektene fra slik virksomhet vil som nå ikke inngå i vurderingen av om registreringsgrensen er nådd. Det vises for øvrig til utvalgets omtale av disse særskilte lempingsreglene under avsnitt 5.4.

Utvalget anbefaler en registreringsgrense på 300 000 kroner. Beløpet er fastsatt ut fra en forutsetning om at et slik beløp må være høyt nok til i tilstrekkelig grad å skjerme veldedige og allmennyttige organisasjoner fra den utvidelsen av avgiftsgrunnlaget som nå anbefales på kultur og idrettsområdet, men samtidig ikke så høyt at det vil gi store konkurransevridninger i favør av disse organisasjonene. Beløpet 300 000 kroner er ut fra utvalgets vurderinger et rimelig kompromiss mellom disse betraktningene. Utvalget vil dessuten påpeke at grensen som ble fastsatt til 140 000 kroner 1. januar 1998, ikke er prisjustert i etterkant.

Utvalget har under avsnitt 10.4.2.1 vurdert hvorvidt en slik registreringsgrense som her anbefales bør kunne justeres regelmessig i samsvar med konsumprisindeksen eller i samsvar med en annen valgt målestokk. Utvalget peker her på at det finnes gode argumenter for en slik justerings-

mulighet, og legger særlig vekt på at en slik justeringsmulighet vil kunne sikre at beløpsgrensen holder tritt med den generelle prisutviklingen. Utvalget har imidlertid ikke tatt stilling til hva som kan være den mest hensiktsmessige målestokken for en slik justering.

En forhøyet registreringsgrense for veldedige og allmenntjenlige organisasjoner vil, slik utvalget har redegjort for tidligere, i noen grad kunne føre til vridninger i konkurranseforholdene mellom slike organisasjoner og registrerte næringsdrivende. Dette skyldes at disse organisasjonene innenfor grensen på 300 000 kroner vil kunne tilby sine varer og tjenester til en lavere pris enn en registrert næringsdrivende. Idrettsklubbens brytegruppe vil f.eks. i konkurranse med det lokale og merverdiavgiftsregistrerte flyttebyrået kunne tilby sine flyttetjenester uten merverdiavgift. Utvalget peker imidlertid på at brytegruppas konkurransefordel forutsetter at kunden selv ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Utvalget antar at en registreringsgrense på 300 000 kroner ikke vil gi betydelige konkurransevridninger. Utvalget anbefaler likevel at det i kombinasjon med en forhøyet registreringsgrense for veldedige og allmenntjenlige organisasjoner også etableres en slik konkurransebegrensningsregel som utvalget har skissert under avsnitt 10.4.2. En slik konkurransebegrensningsregelen åpner for at avgiftsmyndighetene i det enkelte tilfellet likevel kan pålegge en avgiftsplikt dersom det viser seg at registreringsgrensen fører til en nærmere bestemt kvalifisert grad av konkurransevridning. Utvalget har ikke vurdert en nærmere utforming av en slik regel, men viser til at det finnes en tilsvarende regel om konkurransevridninger knyttet unntaket for medlemskontingent i merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd.

Under avsnitt 10.4.2 har utvalget vurdert behovet for en frivillig registreringsordning i kombinasjon med den anbefalte forhøyelsen av registreringsgrensen for veldedige og allmenntjenlige organisasjoner. En slik frivillig ordning vil innebære at organisasjoner som etter de alminnelige reglene ikke har registreringsrett i merverdiavgiftsmantallet, fordi de har en avgiftspliktig omsetning lavere enn registreringsgrensen, likevel skal kunne få registrere seg frivillig dersom nærmere angitte vilkår er oppfylt. Utvalget ser et behov for en slik frivillig ordning, særlig for de organisasjonene som i dag er registrert med en avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 og 300 000 kroner. Dette er organisasjoner som har innrettet seg med et administrativt apparat for å håndtere en merverdiavgiftsplikt etter dagens regelverk. At disse orga-

nisasjonene skal skyves ut av merverdiavgiftssystemet på grunn av en forhøyelse av registreringsgrensen finner utvalget uheldig. Utvalget understreker at en eventuell frivillig registreringsordning kun bør gjelde organisasjoner med en avgiftspliktig omsetning over 140 000 kroner, dvs. at man ikke utvidere registreringsretten i forhold til i dag. Utvalget har imidlertid ikke vurdert en nærmere utforming av en slik frivillig registreringsordning.

15.3 Utvalgets anbefaling av løsning for merverdiavgiftssats

Utvalget har ved anbefalingen av en breddemodell tatt stilling til hvor stor del av kultur- og idrettsområdet som bør innlemmes i merverdiavgiftssystemet. Et annet spørsmål er hvilken avgiftssats som skal gjelde for de deler av området som nå anbefales avgiftspliktig. Om avgiftssats går det fram av utvalgets mandat at:

«Utvalget skal utrede et enklere og mer forutsigbart merverdiavgiftsregelverk på kultur- og idrettsområdet. Arbeidet må ta utgangspunkt i prinsippene for merverdiavgiften og den generelle merverdiavgiftsplikten.

Merverdiavgiftssystemet har tre avgiftssatser: En ordinær sats på 25 pst., en sats på 13 pst. på næringsmidler og en lav sats på 8 pst. på kringkastingstjenester, persontransport, kino, en del transport av kjøretøy og romutleie, samt formidling av de to sistnevnte tjenestene.»

Utvalget har som redegjort for under avsnitt 9.2 tolket disse uttalelsene slik at en eventuell utvidelse av avgiftsplikten må basere seg på allerede eksisterende satser i merverdiavgiftssystemet. Det ligger altså utenfor utvalgets mandat å foreslå bruk av nye satser i merverdiavgiftssystemet.

Siden den reduserte satsen på 14 pst. i utgangspunktet kun er ment som en særlig sats for næringsmidler, har spørsmål om sats for utvalget i praksis vært et spørsmål om de foreslåtte avgiftspliktige tjenestene skal innlemmes i merverdiavgiftsområdet med en ordinær sats på 25 pst., eller om det er grunnlag for å innlemme disse tjenestene i merverdiavgiftsområdet med en redusert sats på 8 pst.

Et enstemmig utvalg har kommet til at man som utgangspunkt vil anbefale at de kultur- og idrettstjenestene som gjøres avgiftspliktig som følge av innføringen av en breddemodell, innlemmes i merverdiavgiftsområdet med en redusert sats på 8 pst.

En avgiftssats på 8 pst. innebærer at alle som omsetter de nå foreslåtte avgiftspliktige tjenestene må legge 8 pst. utgående merverdiavgift på denne omsetningen. Fotballklubben eller teatret må altså f.eks. legge 8 pst. utgående merverdiavgift på adgangsbillettene til sine arrangementer. På den annen side vil disse virksomhetene som et utgangspunkt få fullt fradrag for inngående avgift knyttet til anskaffelser til bruk i virksomheten. For fordelingen av den inngående avgiften er det altså ikke av betydning om virksomhetene må fakturere med 8 eller 25 pst. på sin omsetning. Disse vil uansett få fullt fradrag, og det er altså ikke tale om noen delt virksomhet. Utvalget legger til grunn at de administrative og økonomiske kostnadene forbundet med å måtte fakturere med ulike satser på forskjellige varer og tjenester er små.

Bakgrunnen for utvalgets anbefaling om en redusert sats på 8 pst. har først og fremst vært behovet for å imøtekomme mandatets primære krav om en utvidelse av avgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Tidlig i utvalgets arbeid gjorde enkelte av medlemmer det klart at dersom man skulle kunne enes om en bred modell for utvidelse av avgiftsplikten, måtte dette i så fall skje med en lav sats for de områder som blir avgiftspliktige. Disse medlemmene viste særlig til det de anser som uholdbare økonomiske konsekvenser av en ordinær sats på området, og dessuten til likheten med andre områder som i dag er omfattet av merverdiavgiftsområdet med lav sats, f.eks. kino-forestillinger.

Særmerknad:

Medlemmene Tor Lande, Grete Ness og Ann Lisbet Brathaug støtter utvalgets tilråding om at en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur og idrettsområdet bør skje på bakgrunn av bredde-modellen. Når det gjelder hvilken merverdiavgiftssats som skal anvendes, mener disse medlemmene at dette primært går på nivået på støtten og således ikke bør stå sentralt i utvalgets vurderinger. På vanlig måte vil satsen bli bestemt og inngå i de vurderinger som foretas i forbindelse med framleggelsen av de årlige statsbudsjetter.

Disse medlemmenes prinsipielle standpunkt er at merverdiavgiften bør utformes slik at merverdiavgiftsgrunnlaget er bredest mulig og at det benyttes en felles sats. Skatteutvalget uttalte om dette (NOU 2003:9 avsnitt 14.3):

«Formålet med merverdiavgiften bør etter utvalgets vurdering utelukkende være å gi staten inntekter. Dette gjøres mest effektivt ved å

ha en mest mulig generell merverdiavgift, hvor alle varer og tjenester skattlegges med samme sats. Dette er også i tråd med anbefalingene i NOU 1993:8 Bør merverdiavgiften differensieres? I den grad en skal ha en differensiering av forbruksavgifter, bør dette etter utvalgets vurdering skje ved at en har særavgifter i tillegg til en generell merverdiavgift.»

Disse medlemmene kan slutte seg til denne uttalelsen. Prinsippet om at merverdiavgiften bør være mest mulig generell hvor alle varer og tjenester skattlegges med samme sats er også i tråd med anbefalingene i en nyere svenske utredning – Mervärdesskattesatsutredningen, som består av de to delutredningene SOU 2005:57 *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?* og SOU 2006: 90 *På väg mot en enhetlig mervärdesskatt*.

Fordi det i det norske merverdiavgiftssystemet i dag ikke anvendes en enhetlig sats, er imidlertid disse medlemmene av den oppfatning at det er en bedre løsning å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget med bruk av en lavere sats enn at området fortsatt unntas.

Disse medlemmene kan derfor også støtte utvalgets anbefaling om bruk av bredde-modellen, og at dette gjøres med å benytte den reduserte satsen på 8 pst. som en hovedregel.

15.4 Utvalgets påpekninger hva gjelder mulige inndekningsmåter

En breddemodell vil som nevnt foran medføre et større provenytab for staten enn de alternative modellene for utvidelse av avgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Dette er et direkte resultat av at også virksomheter som mottar store offentlige overføringer blir avgiftspliktige under bredde-modellen. Utvalgets anbefaling av en hovedregel om 8 pst. sats framfor en ordinær sats på 25 pst. vil dessuten bidra til å gjøre dette provenytabet større.

Som det framgår av kapittel 17, gir en breddemodell med en redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. et provenytab for staten på om lag 635 mill. kroner. Av dette står kultursektoren som får støtte av Kultur- og kirkedepartementet (KKD) for 230 mill. kroner, kultursektoren som ikke får støtte fra KKD for 295 mill. kroner, og den delen av idretten med høyest omsetning for 110 mill. kroner. Dersom modellen kombineres med en økning i registreringsgrensen for veldedige og allmenntilrette organisasjoner til 300 000 kroner, og frivillig registrering ved omsetning mellom 140 000 og 300 000 kroner, kommer i tillegg et provenytab på om lag 5

mill. kroner. Dette innebærer at statens samlede proveny tap blir på om lag 640 mill. kroner som følge av utvalgets anbefalinger.

Om proveny og inndekningsmåter heter det i mandatet at:

«(...) I tillegg må hensynet til proveny ivaretas.
(...)

Utvalget må se på hvilke eksisterende tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og budsjettmessige konsekvenser av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget.»

På bakgrunn av disse formuleringene i mandatet er det altså utvalget oppdrag å peke på hvilke ordninger som kan egne seg for å jevne ut statens provenybortfall fra merverdiavgift som følge av den utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget, som utvalget her anbefaler. Mandatet gjør det klart at dersom den modellen for utvidelse av avgiftsgrunnlaget som foreslås, i seg selv gir et provenybortfall for staten, skal utvalget peke på hvilke inndekningsmåter man har for hånden, og særlig hvilke eksisterende tilskuddsordninger som kan være aktuelt å redusere for å jevne ut provenybortfallet. I avsnitt 17.9 peker utvalget på alternative måter for å jevne ut et proveny tap.

Utvalget har under avsnitt 17.9 vist til at det i hovedsak finnes to mulige måter å jevne ut det proveny tap som oppstår som følge av en breddemodell med en avgiftssats på 8 pst. For de deler av kultur- og idrettsområdet som mottar direkte statlige overføringer fra KKD eller fra spilleoverskuddet til Norsk Tipping, vil det ikke være uproblematisk, men likevel teknisk og administrativt gjennomførbart å foreta trekk i disse overføringene for å jevne ut provenyvirkningene av en breddemodell. For de deler av kultur- og idrettsområdet som ikke mottar slike overføringer, vil det selvfølgelig heller ikke være mulighet å jevne ut et proveny tap gjennom trekk i disse. For denne delen av kultur- og idrettsområdet har utvalget derfor pekt på en mulig inndekningsmåte som baserer seg på en differensiering av sats. Differensieringen innebærer at de deler av området som bidrar til det største proveny tapet for staten ved en sats på 8 pst., ilegges den ordinære satsen på 25 pst.

Utvalget har under avsnitt 17.9.3 skissert en mulig nærmere avgrensning av området for en ordinær sats på 25 pst. Denne avgrensningen vil i praksis innebære at opplevelsessentra og fornøyelsesparker, og dessuten deler av idretten med særlig høy omsetning fra adgangsbilletter vil måtte legge 25 pst. merverdiavgift på salg av sine adgangsbilletter. Avgrensningen vil videre innebære at treningssentre vil måtte legge 25 pst. mer-

verdiavgift på sin omsetning av retten til å trene i disse sentrene.

Utvalget vil her ikke komme med noen anbefaling når det gjelder inndekning eller inndekningsmåter. Dette er slik utvalget ser det et spørsmål om politiske prioriteringer og dessuten et spørsmål om støttenivå til ulike deler av kultur- og idrettsområdet som utvalget ikke skal ta stilling til. Utvalget har her pekt på to mulige inndekningsmåter og nøyer seg med å konstatere at de, selv om de ikke er uproblematiske, begge vil være teknisk og administrativt håndterbare. En justering av direkte overføringer synes imidlertid som den minst problematiske måten på de områdene der dette er en praktisk mulighet. På de områdene som ikke er mottaker av offentlige støtteordninger som kan justeres, er imidlertid eneste mulige måte å redusere et proveny tap på å innføre en satsdifferensiering.

Særmerknad:

Medlemmene Børre Rognlien og Birgitte Brekke er inneforstått med at utvalget ikke har anbefalt, men har pekt på mulige inndekningsmåter av det proveny tap som regneeksemplene viser at staten kan få. Disse medlemmene vil likevel påpeke at det tar prinsipiell avstand fra et eventuelt senere forslag basert på beskrivelsen om at det kan innføres en avvikende sats på 25 pst. på kulturarrangementer i regi av lag og foreninger og lagidretter som har høy omsetning av adgangsbilletter. De idrettslag som oppfyller betingelsene for medlemskap etter Norges idrettsforbunds lover er alle tuftet på frivillighet og ikke-fortjenestebasert virksomhet. NIF kan ikke delta i noe som kan innebære prinsipiell forskjellsbehandling av våre idrettslag basert på størrelse eller omsetning.

Disse medlemmene vil også peke på at et lag i seriespill innenfor et fleridrettslag eller et sær-idrettslag ikke er en egen juridisk eller økonomisk person. Barn, ungdom og seniorlag vil derfor befinne seg innenfor samme juridiske og økonomiske person. Det ville derfor bli det stikk motsatte av forenkling om det skulle pålegges ulik merverdiavgiftssats for ulike lag innenfor samme idrettslag.

Disse medlemmene vil påpeke at når utvalget har samlet seg om en felles modell og en felles avgiftssats og lagt stor vekt på å finne fram til løsninger som kan innebære forenklinger, er det å beklage at man her beskriver en mulig løsning som vil innebære en sammenblanding av to modeller, nemlig breddemodellen og subjektmodellen. Det proveny tap som en slik konstruksjon skulle kunne

dekke inn for staten, beregnet til om lag 35 mill. kroner, er etter disse medlemmenes mening et meget beskjedent beløp i forhold til det merarbeide, byråkrati og uoversiktighet som en slik ordning ville medføre. Derne vil kostnader på merverdiavgift for frivillige lag som ikke når opp i registreringspliktig omsetning være langt større enn et eventuelt proveny tap for staten. Det har sammenheng med at slike mindre lag og foreninger normalt ikke har noe apparat til å søke om å få kompensert merverdiavgiften etter den gjeldende kompensasjonsordningen for veldelige og allmennyttige organisasjoner.

15.5 Oppsummering

Et enstemmig utvalg anbefaler en breddemodell, dvs. en løsning for utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet ved å oppheve unntaket for adgangsbilletter til kultur- og idrettsarrangementer og unntaket for rett til å utøve idrettsaktivitet.

Behovet for å skjerme frivillig virksomhet som følge av denne utvidelsen ivaretas gjennom en forhøyelse av den særskilte registreringsgrensen for veldelige og allmennyttige organisasjoner fra dagens 140 000 kroner til 300 000 kroner. En forhøyet registreringsgrense kan i noen grad føre til vridninger i konkurranseforholdene mellom slike organisasjoner og registrerte næringsdrivende. Som følge av dette anbefaler utvalget at det etableres en konkurransebegrensningsregel som gir myndighetene adgang til likevel å pålegge avgiftsplikt i det konkrete tilfelle, dersom det skulle vise seg at den forhøyede registreringsgrensen fører til

en nærmere angitt kvalifisert konkurransevridning i favør av den veldedige eller allmennyttige organisasjonen. Utvalget anbefaler videre at det utarbeides en frivillig registreringsordning for de organisasjoner som etter forhøyelsen av grensen har en avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 og 300 000 kroner. Utvalget er av den oppfatning at registreringsgrensen regelmessig bør justeres i tråd med en indeks eller annen målestokk.

Et enstemmig utvalg anbefaler videre at de deler av kultur- og idrettsområdet som blir avgiftspliktig i og med en breddemodell, innlemmes i merverdiavgiftssystemet som hovedregel med en sats på 8 pst. Det vises imidlertid til særmerknad under avsnitt 15.3. Dette innebærer at omsetning av disse tjenestene skal avgiftslegges med 8 pst. utgående merverdiavgift, og at virksomheten som omsetter tjenestene samtidig får fullt fradrag for inngående merverdiavgift som knyttet seg til anskaffelser til denne avgiftspliktige delen av virksomheten.

Som følge av proveny tapet som oppstår ved en breddemodell med en sats på 8 pst., peker utvalget i samsvar med utvalgets mandat på to mulige måter å jevne ut dette proveny tapet på. For de deler av kultur- og idrettsområdet som mottar direkte statlige overføringer peker utvalget på muligheten for å foreta trekk i disse overføringene. For de deler av kultur- og idrettsområdet som ikke mottar slike overføringer peker utvalget på en mulighet for en satsdifferensiering. En slik differensiering kan skje ved at de deler av kultur- og idrettsområdet som bidrar til det største proveny tapet for staten ved en sats på 8 pst., i stedet ilegges den ordinære satsen på 25 pst. Det vises imidlertid til særmerknad under avsnitt 15.4.

Kapittel 16

Enkelte sider av breddemodellen hva angår EØS-avtalens regler om offentlig støtte

16.1 Innledning

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

I mandatet heter det spesifikt at utvalget må sørge for at forslagene som blir presentert, er i tråd med statsstøtteregelverket.

Nedenfor gir utvalget en kort omtale av statsstøtteregelverket, se avsnitt 16.2. Utvalget ser deretter kort på spørsmålet om offentlige tilskudd på kultur- og idrettsområdet, se avsnitt 16.3, før utvalget angir hvordan statsstøtteregelverket kan virke inn ved utformingen av merverdiavgiftsregelverket basert på en breddemodell, se avsnitt 16.4. Utvalget har nøydt seg med å påpeke enkelte spørsmål om statsstøtte uten å ha kartlagt dette i detalj.

16.2 Generelt om forbudet mot offentlig støtte

Forbudet mot offentlig støtte er regulert i EØS-avtalen artikkel 61(1).¹ Forbudet er ikke absolutt, se artikkel 61(2) og (3) som inneholder bestemmelser om lovlig statsstøtte på bestemte vilkår. Artikkel 61 som tilsvare EF-traktatens artikkel 87, er en del av konkurransereguleringen i EØS-avtalen. Reglene har bl.a. som formål å sikre like konkurransevilkår innen EØS-området.

Artikkel 61(1) lyder:

1. EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett gjennom lov av 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde.

«Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene.»

Av bestemmelsens ordlyd kan utledes at seks vilkår må være oppfylt for at et tiltak skal anses å være omfattet av forbudet:

1. Støtten må innebære en økonomisk fordel for mottakeren.
2. Støtten må være gitt av staten eller av statsmidler i enhver form.
3. Mottaker av støtte må drive økonomisk aktivitet.
4. Støtten må begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer eller tjenester.
5. Støtten må vri konkurransen eller true med å vri konkurransen.
6. Støtten må være egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene.

Når det gjelder støttebegrepet, tolkes dette vidt og omfatter i utgangspunktet alle økonomiske fordeler som tildeles et foretak. Ved støttevurderingen vil det avgjørende være om tiltaket faktisk innebærer en økonomisk fordel for mottaker. Både direkte støtte i form av tilskudd og indirekte støtte eksempelvis i form av unntak fra generelle avgifter for enkelte foretak eller sektorer omfattes av støttebegrepet.

Foretaksbegrepet innebærer et krav om økonomisk aktivitet. Generelt vil tilbud av varer og tjenester i et marked være økonomisk aktivitet. Aktiviteten kan likevel ha en slik funksjon at økonomisk aktivitet ikke foreligger. Organisasjoner, foreninger mv. som ivaretar sosiale eller kulturelle funksjoner, vil som regel ikke anses for å drive økonomisk aktivitet. Eksempelvis vil et idrettslag som organiserer amatøriddrett i utgangspunktet ikke drive økonomisk aktivitet. På den annen side vil

f.eks. fotball i toppserien kunne anses som økonomisk virksomhet. Selv om en idrettsforening eller kulturinstitusjon ikke har økonomisk virksomhet som sitt kjerneområde, kan det likevel tenkes at de i enkelte tilfeller vil utøve økonomisk aktivitet. En idrettsforening som leier ut næringslokaler for å finansiere sine aktiviteter, vil fort anses å utøve økonomisk aktivitet. Økonomiske fordeler fra det offentlige til et foretak som driver både økonomiske og ikke-økonomiske aktiviteter som kommer de konkurransutsatte aktivitetene i foretaket til gode, vil kunne være ulovlig kryssubsidiering fra offentlige midler og dermed kunne komme i konflikt med reglene om offentlig støtte.

Vilkåret om at støtten må begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer eller tjenester kalles gjerne for selektivitetskrav. Innen skatte- og avgiftsretten har det særlig vært spørsmål om unntaksbestemmelser utgjør en selektiv fordel for de unntatte sektorer eller foretak. I enkelte tilfeller kan imidlertid en differensiering eller unntak fra en generell regel ikke anses for å være selektiv. Differensieringer eller unntak må i så fall være begrunnet som en naturlig og logisk del av skattesystemet.

Selektivitetskravet henger ofte sammen med vilkåret om konkurransevidning, som kan oppstå ved at støttetildelingen er selektiv. Med tanke på konkurransevidning, er det ikke nødvendig å påvise en faktisk konkurransevidning. Det er tilstrekkelig å påvise at støttetiltaket gir en finansiell fordel som potensielt kan vri konkurransen.

Når det gjelder vilkåret om påvirkning av samhandel, er muligheten for at støtten kan påvirke konkurransen mellom potensielle konkurrenter innen EØS-området tilstrekkelig. Det skal lite til før slik påvirkning anses å foreligge når først konkurransevidning er konstatert. Det går imidlertid en grense ved tiltak som kun har lokal virkning.

Foreligger det først offentlig støtte etter artikkel 61(1) EØS gjelder et iverksettelsesforbud fram til EFTAs overvåkingsorgan (ESA) har godkjent tiltaket. Det finnes noen unntak fra iverksettelsesforbudet (bagatellmessig støtte, gruppeunntak for støtte til små og mellomstore bedrifter mv.). I tillegg har ESA mulighet til å tillate støtte som i utgangspunktet er i strid med artikkel 61(1) EØS. Mulige unntakshjemler fra forbudet i artikkel 61(1) EØS finnes i artikkel 61(2) og (3) EØS som blir nærmere tolket av tilhørende retningslinjer.

16.3 Offentlig tilskudd til kultur- og idrettsformål

Statlige tilskuddsordninger til kultur- og idrettsformål er rettet mot et bredt spekter av aktiviteter. Målet med en tilskuddsordning kan i noen tilfeller være avgrenset til å styrke aktivitetene hos tilskuddsmottakeren. Dette er ofte tilfelle med grunntilskudd til frivillige organisasjoner der støtte til virksomheten blir et mål i seg selv. I andre tilfelle kan tilskuddet være et rent virkemiddel for å nå bestemte sektorpolitiske mål.

De statlige kulturtilskuddene er i første rekke rettet mot det profesjonelle kunst- og kulturlivet. De kulturformålene som mottar årlig støtte gjennom statsbudsjettet omfatter bl. a. billedkunst, kunsthåndverk, arkitektur, design, musikk- og scenekunst, språk-, litteratur- og bibliotekformål, museumsformål, kulturvern, arkivformål, kulturbygg og andre mer allmenne kulturtiltak. Det legges også vekt på den rollen som de frivillige organisasjonene spiller på kultursektoren. Samlet sett blir det over statsbudsjettet for 2008 tildelt nærmere 5 mrd. kroner til slike formål.

I tillegg til den direkte og indirekte støtten det frivillige kulturlivet får over statsbudsjettet og gjennom Kulturrådet, ytes det også betydelig støtte til kulturelt arbeid på fylkeskommunalt og kommunalt nivå. En del aktiviteter får dessuten bidrag fra privat næringsliv og kan ses i nær sammenheng med en bærekraftig lokal og regional utvikling.

Når det gjelder idretten, er det offentliges oppgave i Norge først og fremst å sørge for gode rammevilkår for den frivillige medlemsbaserte idretten og å legge til rette for egenorganisert fysisk aktivitet og trening. Målsettingen er å bidra til at idretten kan bestå og utvikles videre til beste for individ og samfunn. Dette gjøres først og fremst gjennom tilskudd til bygging og rehabilitering av idrettsanlegg, som er det mest sentrale virkemiddelet i den statlige idrettspolitikken. Tilgjengelighet til anlegg er viktig, ikke bare for organisert aktivitet, men også for å stimulere til egenorganisert aktivitet. Det ble gitt totalt 636 mill. kroner til idrettsanlegg i kommunene fra spillemidlene til idrettsformål i 2007.

I tillegg gis det betydelig økonomisk støtte til organisert idrett. NIF ble tildelt 352 mill. kroner fra spillemidlene i 2007. De overordnede målene med dette tilskuddet er å:

- Bidra til å opprettholde og utvikle NIF som en frivillig, medlemsbasert organisasjon
- Bidra til å opprettholde og utvikle et godt aktivitetstilbud gjennom den organiserte idretten

- Bidra til å bevare og sikre NIF som en åpen og inkluderende organisasjon og til at idrettslagene framstår som arenaer for meningsdannelse og verdifulle rammer for sosialt fellesskap

I tillegg har Kultur- og kirkedepartementet en tilskuddsordning med støtte til lokale lag og foreninger som har idrett eller fysisk aktivitet som sitt hovedformål. Målsettingen med tilskuddsordningen er å bidra til aktivitet og deltakelse i medlemsbaserte foreninger som driver idrett og fysisk aktivitet for barn og ungdom. Det er lagenes primæraktiviteter som skal støttes. Det er et videre mål at ordningen skal understøtte den frivillige innsatsen i lagene.

Selv om forbudet mot offentlig støtte i utgangspunktet kan komme til anvendelse også i forhold til kultur og idrettsorganisasjonene, er mulighetene til å gi såkalt bagatellmessig støtte et praktisk unntak fra de regler som er beskrevet i avsnitt 16.2. Reglene om bagatellmessig støtte innebærer at myndighetene kan tildele mindre beløp til foretak uten å komme i strid med forbudet. Hver organisasjon, selskap, forening mv. som driver økonomisk aktivitet kan motta opp til 200 000 euro i en periode på tre regnskapsår. Det gjelder imidlertid flere prosedyrekrav som må respekteres ved tildeling av slik bagatellmessig støtte.

16.4 Breddemodellen og forbudet mot offentlig støtte

16.4.1 EUs sekundærlovgivning på merverdiavgiftsområdet

En interessant diskusjon for utvalgets formål er å se nærmere på hvilke rammer EUs sekundærlovgivning på merverdiavgiftsområdet setter for medlemsstatene. Utvalget antar at denne sekundærlovgivningen er i samsvar med de fire friheter og EUs statsstøtteregulering. Siden statsstøttereguleringen er identisk innen EU og EØS, vil EUs merverdiavgiftsdirektiv kunne gi en pekepinn på hvilke rammer norske myndigheter må holde seg innenfor ved utformingen av det norske merverdiavgiftssystemet for ikke å komme i konflikt med forbudet mot ulovlig offentlig støtte.

EF-traktatens kapittel 2 inneholder særskilte bestemmelser om skatter og avgifter, se artiklene 90 – 93. Etter artikkel 93 skal indirekte skatter harmoniseres i det omfang som er nødvendig for å sikre det indre markedes opprettelse og funksjon. Dette betyr bl.a. at medlemslandenes skatteregimer ikke må være til hinder for fri bevegelse av varer

og tjenester over landenes grenser og ikke virke konkurranseskadede. Innen EØS-området foreligger det imidlertid ingen tilsvarende harmonisering av de indirekte skattene.

Innen EU er merverdiavgiften langt på vei harmonisert gjennom et stort omfang av sekundærlovgivning, hvorav det klart viktigste regelverket er merverdiavgiftsdirektivet (Rådskonklusjon 2006/112/EØF). Merverdiavgiftsdirektivet gir bindende anvisninger til medlemslandene om hvordan deres nasjonale lovgivning skal være utformet. Direktivet gir imidlertid ingen uttømmende beskrivelse av et helhetlig merverdiavgiftssystem. Direktivet gir bl. a. valgmuligheter både med hensyn til merverdiavgiftsgrunnlaget og satser, og det er dessuten gitt flere overgangsordninger. Det foreligger derfor flere nasjonale særordninger, både knyttet til merverdiavgiftsplikten og bruk av differensierte satser. I avsnitt 7.2.3 er det gitt en nærmere omtale av hvilke rammer merverdiavgiftsdirektivet setter på kultur- og idrettsområdet. Når det gjelder bruk av differensierte satser på dette området, vises det til avsnittene 4.2.3 og 7.2.2.

Breddemodellen, slik den er skissert i kapittel 10, medfører i prinsippet en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget sammenlignet med EUs merverdiavgiftsdirektiv ved at alle virksomheter, også offentlige og frivillige, i utgangspunktet blir omfattet av merverdiavgiftsplikten. Breddemodellen har imidlertid omfattende skjermingsregler for frivillig virksomhet, noe som medfører at store deler av frivillig sektor vil være unntatt fra merverdiavgiftsplikten.

I denne sammenheng viser utvalget videre til at EUs merverdiavgiftsdirektiv gir medlemsstatene relativ stor valgfrihet både med hensyn til merverdiavgiftsplikten og satsdifferensiering innen kultur- og idrettsområdet. Dette er da også klart illustrert i tabell 4.2 om bruk av differensierte satser i deler av kultur- og idrettssektoren, inntatt i avsnitt 4.2.3.

Siden det ikke er noen enhetlig behandling og fordi direktivet innen visse rammer gir anvisning på mulighetene til forskjellige valg, er det ikke uten videre enkelt å foreta en sammenligning av breddemodell med EU-statenes merverdiavgiftslovgivning på dette området. Utvalget kan likevel generelt sett konstatere at det ikke synes å være vesentlige forskjeller mellom breddemodellen på kultur- og idrettsområdet og utformingen av merverdiavgiftslovgivningen i flere av EU-landene på dette området. Som et generelt utgangspunkt burde derfor en breddemodell ikke komme i konflikt med statsstøttereguleringen.

16.4.2 En nærmere vurdering av breddemodellen opp mot statsstøtteregelverket i EØS-avtalen

Selv om det legges til grunn at en breddemodell i hovedsak ikke synes å avvike i vesentlig grad fra den harmoniserte merverdiavgiftslovgivning innen EU, krever dette temaet en mer omfattende analyse. Uten å gå inn i en detaljert diskusjon om dette, påpeker utvalget nedenfor enkelte problemstillinger som bør kartlegges nærmere.

Ved en nærmere analyse av breddemodellen hva angår EØS-regelverket om offentlig støtte kan det være nyttig å dele aktørene på kultur- og idrettssektoren inn i følgende grupper:

- Aktører som utelukkende driver økonomisk aktivitet
- Aktører som alene ivaretar sosiale eller kulturelle funksjoner
- Aktører som både bedriver ikke-økonomiske aktiviteter og økonomiske aktiviteter

Når det gjelder virksomheter som utelukkende utøver økonomisk aktivitet, vil statsstøtteregelverket kunne få aktualitet. Generelt sett vil avgiftsreduksjoner som kommer enkelte foretak eller sektorer av næringslivet til gode, utgjøre en fordel som kan rammes av støtteforbudet i artikkel 61(1) EØS. Eventuelle endringer i merverdiavgiftsregelverket som favoriserer økonomiske aktører i kultur- og idrettssektoren framfor økonomiske aktører i andre deler av næringslivet, vil kunne komme i konflikt med regelverket.

Aktører som alene ivaretar sosiale eller kulturelle funksjoner, vil som hovedregel ikke anses å utøve økonomisk aktivitet. Disse aktørene vil gjerne være avhengig av offentlig støtte eller andre bidrag for å bedrive sitt virke. Ikke-økonomiske aktiviteter kommer utenfor forbudet mot offentlig støtte i EØS-avtalen art. 61(1), og disse aktørene kan derfor motta ytterligere fordeler uhindret av regelverket om offentlig støtte.

Den tredje gruppen innenfor kultur- og idrettssektoren er aktører som bedriver både ikke-økonomiske (f.eks. en fotballklubbs barneidrett) og økonomiske aktiviteter (f.eks. utleie av idrettsklubbens lokaler). Av de foregående avsnitt framgår det at som utgangspunkt bare de ikke-økonomiske aktivitetene kan motta offentlig støtte uten å komme i konflikt med EØS-avtalen artikkel 61 (1). Regelverket krever likevel at aktørene sikrer at økonomiske fordeler fra offentlige myndigheter til ikke-økonomiske aktiviteter ikke kommer de konkurranseutsatte aktivitetene til gode, siden dette ville vært ulovlig kryssubsidiering fra offentlige

midler. Dette innebærer at alle kostnader og økonomiske fordeler som er knyttet til å produsere de konkurranseutsatte produkter eller tjenester, må belastes forretningsdelen av foretaket til markedspris. ESA vil kreve at foretak i denne tredje gruppen med både økonomiske og ikke-økonomiske aktiviteter innfører et organisatorisk eller regnskapsmessig skille mellom de ulike aktivitetene.

Reglene om offentlig støtte kan vanskeliggjøre en generell ordning som kommer aktørene i alle tre gruppene til gode uavhengig av typen aktiviteter de bedriver. Dette vil etter omstendighetene kunne innebære offentlig støtte til den første og tredje gruppen aktører som nevnt ovenfor.

I avsnitt 10.5.2 er det nærmere gjort rede for at en kombinasjon av merverdiavgiftsplikt og offentlige tilskudd i noen grad kan virke inn på konkurransesituasjonen hvor det bare er noen aktører som mottar slike tilskudd. En slik forskjellsbehandling oppstår imidlertid som et direkte resultat av hvordan offentlige overføringer behandles merverdiavgiftsrettslig både i sekundærlovgivningen i EU og etter norsk rett.

Utvalget viser for øvrig til at skattemessig forskjellsbehandling kan begrunnes som en naturlig og logisk del av skattesystemet (systemlogikkargumentet). I så fall faller den skattemessige forskjellsbehandlingen utenfor forbudet mot offentlig støtte i EØS-avtalen art. 61(1) fordi det fjerde vilkåret, vilkåret om selektivitet, ikke vil være oppfylt i disse tilfellene. Det kan hevdes at bruk av differensierte satser er berettiget innenfor merverdiavgiftssystemets logikk. Som nevnt, gir sekundærlovgivningen medlemsstatene en ganske vid skjønnsadgang til å benytte flere satser, og et stort antall av statene benytter seg også av denne muligheten.

I den pågående saken om hvorvidt nullsatsordningen for aviser er forenlig med statsstøtteregelverket er systemlogikkargumentet framført fra norsk side, se avsnitt 5.2.8. I Finansdepartementets brev av 18. september 2007 til ESA er det anført:²

«To constitute state aid within the meaning of Article 61 (1) EEA the aid measure must be selective in that it favours «certain undertakings or the production of certain goods». In its preliminary assessment CSA has stated that the Norwegian VAT legislation would appear to fulfil this condition to the extent that the favourable rate only applies to certain publications.

2. Finansdepartementets brev er tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin.html?id=216>

CSA has however not assessed whether the measure in question can be justified by the internal logic of the VAT system. The Ministry submits that a system of reduced rates and zero-rates is within the nature and logic of the Norwegian VAT system as well the VAT systems of the EU Member States. Different VAT rates on different goods and services cannot therefore constitute state aid according to Article 61(1) EEA.

VAT is an indirect tax on the consumption of goods and services. As a rule, VAT is calculated at all stages of the supply chain and on the import of goods and services from abroad. The ultimate consumer pays VAT as a part of the purchase price without the right to deduct the tax.

Although all sales of goods and services may in principle be liable to VAT, some transactions may be exempt (and as a consequence without a credit for input tax) which means that such supplies are not taxable. Furthermore, some supplies may be exempted with credit for input tax (the supply is zero-rated). As accounted for in the Ministry's letter of 29 January 2007 a zero-rated supply falls within the scope of the VAT Act, but no output VAT is charged since the rate is zero. The zero-rated goods and services are indicated in sections 16 and 17 of the Norwegian VAT Act. Reference is further made to the second part of this letter where the EU legislation concerning reduced rates and zero rates is outlined.

When assessing the nature and logic of the VAT scheme one must appreciate several integrated aspects of the scheme. A primary objective – or perhaps rather the primary rule – is to tax certain supplies of goods and services. If the logic of the system would be based on this objective – or rule – alone, however, none of the other objectives or aspects of the VAT system would be within its logic. That, the Ministry submits, cannot be correct. On the contrary, the different objectives must be regarded as a whole. In particular, a system of reduced rates and zero-rates is within the nature and logic of the Norwegian VAT system as well the VAT systems of the EU Member States.

Another approach would, as the Ministry sees it, question the legality of large parts of the EU VAT legislation. As outlined above, the Member States have, with the Commission's approval, adopted numerous modifications from the standard VAT rates. Several of these situations do clearly imply that products that directly or indirectly are competing on the

same market are treated differently as regards VAT. As an example, reference is made to the United Kingdom where the supply of food products as such is zero-rated, whilst the supply of pre-cooked dishes is not. The Ministry finds that such a different approach is within the logic of the system. If that would not be the case, this and numerous other examples would very easily constitute incompatible state aid. Thus, a wide assessment of the nature and logic of the system is necessary in order to avoid that the state aid provisions set aside the comprehensive EU VAT legislation. As presented in section two above, a system with reduced VAT rates, including zero rates, is an integral part of the Norwegian VAT Act as well as of the VAT systems of the EU Member States.

As long as the system of zero-rates is within the logic of the system, the same must apply to its adoption to newspapers. It is recalled that media sector and newspapers in particular are treated differently from most other products as regards VAT both in Norway, in the VAT Directive and in nearly all EU Member States. Thus, such a different treatment must be within the internal logic of the VAT system.»

Systemlogikkargumentet bør etter utvalgets mening også kunne anføres knyttet til spørsmålet om den merverdiavgiftsrettslige behandling av offentlige overføringer. En eventuell forskjellsbehandling ved å innføre merverdiavgiftsplikt også for virksomheter som mottar offentlige tilskudd, er som nevnt en direkte følge av at hvordan tilskudd behandles i merverdiavgiftsregelverket både i sekundærlovgivningen innen EU og etter norsk rett.

Av det som er sagt foran, framgår 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.

Avslutningsvis viser utvalget til at man ikke er sammensatt med tanke på å foreta en detaljert analyse av EØS-regelverket om statsstøtte, og vil derfor anbefale at man ser nærmere på dette ved oppfølgingen av utvalgets utredning.

Kapittel 17

Provenyeffekten av utvalgets anbefaling

17.1 Innledning

I mandatet står det at utvalget skal utrede effektive omlegginger av merverdiavgiftssystemet på kultur- og idrettsområdet samt i frivillig sektor og beregne provenyvirkninger av dette. Det står videre at det per i dag finnes lite tallmateriale som kan danne grunnlag for beregninger av inntekter til staten eller virkninger for næringer som følge av en utvidelse av merverdiavgiften til også å omfatte kultur- og idrettsområdet. Utvalget må kartlegge kultur- og idrettsområdet, herunder antall aktører fordelt på sektorer, tall for omsetning og anskaffelser med mer.

Utvalget satte i gang tre prosjekter for å kartlegge kultur- og idrettsområdet og for å beregne proveny slik det er bedt om i mandatet. I det første prosjektet kartla utvalget virksomheter i kultursektoren som får tilskudd av Kultur- og kirkedepartementet (KKD). Kultursektoren består av mange virksomheter i tillegg til dette. Telemarksforskning-Bø fikk i oppdrag å lage et register over aktører som opererer i kultursektoren (ut over virksomhetene som får støtte av KKD) samt å gjennomføre en utvalgsundersøkelse. Utvalgsundersøkelsen skulle danne grunnlag for beregninger av statens inntekter og økonomisk virkning for virksomhetene. På idrettsområdet fikk Østlandsforskning et liknende oppdrag, men kartleggingen ble begrenset til delen av idrettsområdet der det kommersielle innslaget er størst. De tre prosjektene er nærmere beskrevet i avsnittene 17.4, 17.5 og 17.6. Foruten en oversikt over økonomiske virkninger ved å utvide merverdiavgiftsplikten, har utvalget gjort beregninger knyttet til en økning i registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige organisasjoner. Dette er beskrevet i avsnitt 17.7. Utvalget gjør oppmerksom på at tallgrunnlaget gjennomgående er basert på regnskapstall fra 2006, og at alle provenyvirkninger er i 2006-kroner.

17.2 Generelt om merverdiavgiftsberegninger

Det kan by på utfordringer å beregne økonomiske virkninger av å ta en sektor inn i merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften er en generell avgift som skal oppkreves i alle ledd (utgående merverdiavgift), samtidig som det er fradragsrett for inngående merverdiavgift for registrerte virksomheter. Utgående merverdiavgift ilegges avgiftspliktig omsetning fra en virksomhet. For eksempel er det i utgangspunktet merverdiavgift på salg av varer i en kiosk. Inngående merverdiavgift er avgift som betales på anskaffelser til bruk i virksomheten, og er helt eller delvis fradragsberettiget i virksomhetens oppgave til avgiftsmyndighetene hvis anskaffelsen helt eller delvis brukes i avgiftspliktig virksomhet. For eksempel kan eieren av kiosken trekke fra det han betalte i merverdiavgift på vareinnkjøp til kiosken. Prinsippet med fradragsrett for inngående avgift medfører at inntekter til staten først opptjenes ved omsetning til ikke-avgiftspliktige virksomheter og private personer. Omsetning mellom registrerte næringsdrivende kan trekkes fra og gir ikke inntekter til staten. I beregninger er en avhengig av å ha tallmateriale for både omsetning og anskaffelser i den aktuelle sektoren. Samtidig må en ha informasjon om omsetning til ikke-avgiftspliktige.

Kultur- og idrettsektoren har i dag inntekter både fra avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning. Billettinntekter og medlemskontingenter er eksempler på omsetning som ikke er avgiftspliktig. Gaver og tilskudd er heller ikke gjenstand for avgift fordi slike overføringer ikke er omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Eksempler på omsetning som i dag er avgiftspliktig, er reklame og kiosksalg. Ved opphevelse av dagens unntak for kultur- og idrettssektoren vil inngangspenger til kultur- og idrettsarrangementer bli avgiftspliktig. Samtidig vil inngangspenger for rett til å utøve idrettsaktiviteter bli avgiftspliktig, f.eks. inngang til svømmehall eller treningsstudio.

På grunn av dagens unntak har aktører innen denne sektoren ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til den unntatte

delen av virksomheten. Dette gjelder f.eks. vare- og tjenesteinnsats og investeringer. Ved en eventuell avgiftsplikt på kultur- og idrettssektoren vil inngående avgift betalt på slike utgifter bli fradragsberettiget i aktørenes merverdiavgiftsoppgave.

17.3 Forutsetninger i beregningene

17.3.1 Prinsipielle forutsetninger

Graden av overveltning dreier seg om i hvilken grad virksomheter som kommer inn i merverdiavgiftssystemet, venter gevinsten eller tapet de får ved avgiftsplikt over på kunden. Det er vanlig å legge full overveltning til grunn, og dette ble gjort i beregninger i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001. De fleste virksomhetene fikk økt avgiftsbelastning som følge av omleggingen, og det ble lagt til grunn at kostnadsøkningen ble veltet over i økte priser til kundene. Selv ved full overveltning ble imidlertid prisøkningen på tjenestene gjennomgående lavere enn 25 pst. fordi virksomhetene også fikk lavere kostnader gjennom fradragsretten. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen ble netto provenyanslag for staten positivt. Provenyøkningen motsvares av høyere priser for kundene under forutsetningen om full overveltning.

Generelt vil prisøkningen ved full overveltning være avhengig av forholdet mellom størrelse på fradraget som oppnås og merverdiavgift som ilegges omsetningen. I kultur- og idrettssektoren har flere virksomheter store inntekter fra tilskudd. Omsetningen som skal ilegges merverdiavgift, blir dermed gjennomgående mindre enn kostnadene som er ilagt merverdiavgift og kan fradragsføres. Netto vil dermed virksomhetene få en overføring gjennom merverdiavgiftssystemet ved innføring av merverdiavgift. Dette innebærer at virksomhetene ofte vil ha negative merverdiavgiftsoppgaver og dermed få utbetalt merverdiavgift fra staten. Under forutsetningen om full overveltning vil dette medføre at prisene til publikum reduseres.

Utvalget mener det er realistisk at prisene til publikum ikke vil endre seg hvis det innføres avgiftsplikt med redusert sats (8 pst.), i det minste på kort sikt. Det kan ha sammenheng med konkurranseforholdene i markedet, bl.a. det at nyetableringer skjer relativt tregt i disse markedene. Uendrede konsumentpriser betyr at virksomhetene som berøres, sitter igjen med en lavere pris (inntekt per enhet) enn i utgangspunktet. Siden de samtidig får fradrag for merverdiavgift på kjøp av varer og tjenester, og disse normalt er høyere enn inntektene, får virksomhetene et økt overskudd, og staten et tilsvarende provenytap. Ved uendrede

priser vil publikum også etterspørre samme kvantum som før.

Ved innføring av avgiftsplikt med generell sats (25 pst.) mener utvalget at det er naturlig å anta en viss økning av konsumentprisene, samtidig som overskuddet i virksomhetene øker noe mindre enn ved bruk av den reduserte satsen. Hvor mye prisene øker, er avhengig av hvor mye overskudd virksomhetene kan sitte igjen med. Utvalget har som en teknisk forutsetning lagt til grunn en prisøkning på 10 pst. Etterspørselen forutsettes å være relativt ufølsom ved små prisendringer, og det er som en praktisk tilnærming sett bort fra virkninger på omsatt kvantum. Det er også sett bort fra endringer i virksomhetenes kjøp av varer og tjenester.

I mandatet er utvalget bedt om gi en vurdering av hvilke tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og budsjettmessige konsekvenser av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget. Utvalget understreker at hvordan virksomhetene reagerer på en avgiftsutvidelse vil være avhengig av om tilskudd trekkes inn eller ikke. I sine beregninger har utvalget i forutsetningene om hvordan

Boks 17.1 Eksempel som illustrerer beregninger

Festivalene som får tilskudd fra KKD, har samlet om lag 107 mill. kroner i billettinntekter som blir avgiftspliktige ved utvidelse av avgiftsplikten. De har om lag 193 mill. kroner i investeringer, driftsutgifter og kjøp av varer og tjenester (inkludert merverdiavgift) som vil bli fradragsberettiget ved innføring av avgiftsplikt. Den utvidede fradragsretten tilsvarer en kostnadsbesparelse for virksomhetene i sektoren på 20 pst. av disse utgiftene (39 mill. kroner).

Utvalget har som nevnt lagt til grunn at ved bruk av den reduserte satsen på 8 pst. skal publikum stå overfor den sammen prisen også etter endringen i merverdiavgift. Da vil publikum kjøpe samme kvantum, og de vil bruke 107 mill. kroner på billetter også etter endringen. Ettersom det er innført merverdiavgift på billetter, må dette bety at prisen til virksomhetene reduseres. Virksomhetene får fortsatt 107 mill. kroner, men 8 mill. kroner går til staten i merverdiavgift. Totalt taper staten om lag 31 mill. kroner. Publikum verken tjener eller taper på dette, så provenytapet for staten motsvares av økte inntekter for virksomhetene som berøres.

virksomhetene vil reagere ikke tatt hensyn til at eventuelt tilskudd skal trekkes inn.

Utvalget har dessuten lagt til grunn at tjenestene som avgiftslegges, i sin helhet selges til sluttbrukere uten fradragsrett.

17.3.2 Tekniske forutsetninger

Utvalgets forslag til endringer er utførlig beskrevet i kapittel 10, 11 og 12. Opphevelsen av unntakene på idretts- og kulturområdet innebærer at billettinntekter og inntekter knyttet til utøvelse av trening blir avgiftspliktig. Tilskudd, medlemskontingenter, honorarer og gaver vil ikke bli påvirket av utvalgets endringsforslag. Andre inntekter som i dag ikke er avgiftspliktige, f.eks. inntekter fra loppemarked, vil for registrerte virksomheter heller ikke påvirkes. For ikke-registrerte virksomheter kan en utvidelse av avgiftsplikten imidlertid føre til at virksomheter som tidligere ikke var registrerte, vil komme over registreringsgrensen. I så tilfelle må de avgiftsberegne både billettinntekter og andre inntekter fra avgiftspliktig omsetning. Når utvalget har gjort beregninger, har en sett på virksomheter som er registrerte i dag, samt de ikke-registrerte som med utvalgets forslag antas å få omsetning over registreringsgrensen.¹ Utvalget har regnet på to eksempler, ett der den generelle satsen på 25 pst. innføres, og ett der den reduserte satsen på 8 pst. innføres.

På utgiftssiden vil fradragsretten utvides. Virksomhetene vil få fradrag for utgifter til kjøp av varer, tjenester og investeringer som er knyttet opp mot omsetningen som avgiftslegges. Utvalget har lagt til grunn at slike utgifter vil bli fullt ut fradragsberettiget ved opphevelse av unntaket for salg av billetter. Dette kan innebære en overestimering av fradragsberettiget beløp, ettersom noen av disse

utgiftene, selv etter utvidelsen av avgiftsgrunnlaget, kan være knyttet til omsetning av ikke-avgiftspliktige varer og tjenester som ikke kan fradragsføres.² Full fradragsføring betyr en kostnadsbesparelse på 20 pst. av disse utgiftene. Som vist i tabellene over sammensetning av inntekter og utgifter i avsnittene 17.4, 17.5 og 17.6 utgjør fradragsberettigede varer, tjenester og driftskostnader etter dagens regelverk en relativt liten andel av de totale kostnadene til virksomhetene.

I tillegg til kjøp av varer og tjenester slik de framgår av virksomhetenes driftsregnskap, har utvalget også valgt å ta med investeringskostnader. Investeringer vil i mange tilfeller ha stor betydning for merverdiavgiften fordi fradragsberettigede investeringer fradragsføres umiddelbart i merverdiavgiftsregnskapet. Investeringsnivået vil imidlertid variere betydelig fra år til år. Utvalget har kun informasjon om investeringer som er foretatt i 2006, og i tabellene over sammensetning av inntekter og utgifter i avsnittene 17.4, 17.5 og 17.6 framgår det at de er relativt lave dette året.³

Husleie kan inngå i virksomhetenes regnskap både på utgiftssiden (virksomheter som betaler husleie) og inntektssiden (virksomheter som leier ut eget lokale). I utgangspunktet er ikke husleie avgiftspliktig, men dersom det leies ut til registrert virksomhet, kan utleier velge å fakturere med merverdiavgift ved å benytte en adgang til frivillig registrering som følger av forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven. Fordelen for utleier er at han eller hun da kan trekke fra merverdiavgift på utgifter til oppføring, vedlikehold og drift av utleieobjektet. For leietaker er det pris eksklusiv merverdiavgift som er interessant siden virksomheten kan trekke fra merverdiavgiften på husleien. Dersom merverdiavgiftsgrunnlaget blir utvidet i tråd med utvalgets forslag, vil flere virksomheter i kultur- og idrettssektoren bli merverdiavgiftspliktige. Det må forventes at flere utleiere som leier ut til virksomheter i kultur- og idrettssektoren, går over til å fakturere husleie med merverdiavgift slik at de får fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til byggekostnader, vedlikehold mv. Dersom dette fører til lavere leiepriser, kan det komme virksomhetene i kultur- og idrettssektoren til gode. En slik eventuell effekt har en sett bort fra her. En har også sett

1. Dette er praktisert litt ulikt i de ulike beregningene. For virksomhetene som får tilskudd fra KKD, har en data på virksomhetsnivå og informasjon om hvilken registreringsgrense virksomheten forholder seg til. En har derfor tatt med de som får avgiftspliktige inntekter over grensen etter endringen. For disse har en lagt til grunn at andelen andre inntekter som ikke er merverdiavgiftspliktig, er like stor som for de registrerte. Resten av posten andre inntekter er ilagt merverdiavgift. I tallmaterialet fra Telemarksforskning-Bø (TF) har en ikke informasjon på virksomhetsnivå fordi TF har et lite utvalg som de blåser opp. De endelige beregningene er basert på et trekk fra det opprinnelige utvalget. TF har trukket ut virksomheter som etter endringen har avgiftspliktig omsetning over 50 000 kroner, og så har de blåst opp dette utvalget. Det opprinnelige utvalget ble redusert med 35 virksomheter etter dette trekket. Østlandsforskning (ØF) kartlegger den delen av idretten med størst omsetning, og utvalget legger til grunn at alle virksomhetene i ØFs tallmateriale er registrert i merverdiavgiftsmantallet i dag.

2. Ettersom utvalget ikke har detaljert informasjon om dette, men antar at utgifter som henføres til den ikke-avgiftspliktige delen vil være en liten andel, antar en at slike utgifter fradragsføres fullt ut.

3. Utvalget har ikke tatt hensyn til de nye justeringsreglene på kapitalvarer som trådte i kraft fra 1. januar 2008. I de tilfeller der utvalget har fått klar informasjon om at investeringene vil avta i kommende år, har en også justert nivået på investeringene noe ned.

Tabell 17.1 Antall utsendte skjemaer fordelt på ulike grupper, antall besvarte fordelt på registrerte og ikke-registerte og svarprosent. Ordinært driftstilskudd fra staten i 1000 kroner og hvor stor del av disse virksomhetene som har besvart skjemaet, mottar

Kultur og underholdning fordelt på følgende undergrupper	Antall utsendte skjemaer	Antall besvarte		Svarprosent	Totalt tilskudd* til sektoren	Tilskudd* til virksomheter som har besvart	Pst. tilskudd**
		Mva-reg.	Ikke mva-reg.				
Museum	117	76	28	89 %	823 153	782 235	95 %
Festivaler	69	27	26	77 %	74 701	59 130	79 %
Kunst	31	8	17	81 %	97 241	68 410	70 %
Musikk	26	8	13	81 %	515 059	458 065	89 %
Scenekunst	56	13	39	93 %	983 212	947 972	96 %
Sum	299	132	123	85 %	2 493 366	2 315 812	93 %

* Med tilskudd menes her ordinært, statlig driftstilskudd.

** Dvs. hvor stor prosentandel av det ordinære, statlige driftstilskuddet som kommer fra virksomheter som har besvart skjemaet.

bort fra virkninger av den eventuelle utvidede fradragsretten utleier får som følge av registrering, men den vil isolert sett bety et proveny tap for staten.⁴ For de kultur- og idrettsvirksomhetene som leier ut, vil merverdiavgift på husleien ikke ha betydning for statens totale merverdiavgiftsinntekter. Dette skyldes at leietaker kan trekke fra husleien som inngående avgift.

Beregningene i avsnittene 17.4, 17.5 og 17.6 er basert på breddemodellen beskrevet i kapittel 10. Subjektmodellen og aktivitetsmodellen er beskrevet i henholdsvis kapittel 11 og 12. Provenykonsekvensene for subjekt- og aktivitetsmodellen er basert på de samme beregningene som for bredde-modellen, men ettersom både subjekt- og aktivitetsmodellen er snevrere enn breddemodellen, er enkelte sektorer holdt utenfor beregningene. Dette er beskrevet nærmere i avsnitt 17.8.

17.4 Virksomheter som får tilskudd fra KKD – beregninger av proveny og økonomiske konsekvenser

En har i disse beregningene tatt utgangspunkt i alle virksomheter som får støtte fra KKD, med unntak av virksomheter innenfor biblioteksektoren og arkiv. En har også inkludert virksomheter som får mest støtte gjennom Kulturrådet. I tråd med innde-

lingen i KKD's budsjett har en delt virksomhetene inn i fem sektorer: museer, festivaler, kunst, musikk og scenekunst (scene, teater, opera). For mer informasjon om de ulike sektorene vises det til avsnitt 3.2.

Alle virksomhetene mottok brev med vedlagt spørreskjema der de ble bedt om å fylle ut inntekter og utgifter fra regnskapet for 2006 fordelt på avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning og fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede utgifter. Totalt ble det sendt ut brev til 299 støttemottakere. Etter den ordinære utsendelsesrunden og to runder med purringer kom det svar fra 255 virksomheter, herav 132 registrerte og 123 ikke-registerte. Svarprosenten var altså 85 pst. Tabell 17.1 viser antall utsendte skjemaer fordelt på ulike sektorer, antall besvarte skjemaer fordelt på registrerte og ikke-registrerte og svarprosenten. Tabellen viser også hvor mye hver sektor har mottatt i ordinært driftstilskudd fra staten, og hvor stor andel av dette virksomhetene som har besvart skjemaet, mottar. En kan se at totalt får virksomhetene som har besvart skjemaet, 93 pst. av det ordinære, statlige driftstilskuddet.

Tabell 17.2 viser sammensetning av inntekts- og utgiftssiden i de ulike sektorene. Tabellen viser bl.a. at sektorene i gjennomsnitt mottar store tilskudd, og at lønnskostnader er en viktig post på utgiftssiden. Utvalget har korrigert for virksomheter som ikke har besvart spørreskjemaene, ved å bruke informasjonen om tilskuddene. Tallene i tabell 17.2 representerer derfor hele populasjonen av virksomheter som får tilskudd fra KKD.

4. For å kunne si noe om dette provenyet må en ha kunnskap om utleiers drifts- og vedlikeholdskostnader. Utvalget har kun informasjon om leietakers husleiekostnader. Det er ingen klar sammenheng mellom husleie som leietaker betaler og utleiers vedlikeholdskostnader.

Tabell 17.2 Inntekter, utgifter og investeringer i de ulike sektorene. Oppblåste tall. Mill. kroner og pst. av total

	Museer*		Festivaler		Kunst		Musikk		Scenekunst	
Tilskudd	1 342	74 %	145	40 %	146	70 %	642	88 %	1 203	79 %
Billettinntekter	120	7 %	107	30 %	8	4 %	50	7 %	217	14 %
Sponsorinntekter og gaver	99	5 %	71	20 %	4	2 %	23	3 %	45	3 %
Utleie av lokale	56	3 %	2	1 %	7	3 %	1	0 %	5	0 %
Andre inntekter ikke avgiftspliktig	88	5 %	14	4 %	24	12 %	14	2 %	43	3 %
Andre inntekter avgiftspliktig	109	6 %	18	5 %	16	8 %	0	0 %	17	1 %
Medlemskontingenter og honorarer	6	0 %	3	1 %	4	2 %	1	0 %	1	0 %
Totale inntekter	1 820		360		209		733		1 531	
Lønnskostnader	901	50 %	68	19 %	70	33 %	427	54 %	961	63 %
Avskrivninger	26	3 %	2	1 %	4	2 %	4	1 %	31	2 %
Fradragsberettigede varer og driftskostnader	94	5 %	52	14 %	1	0 %	37	5 %	36	2 %
Ikke fradragsberettigede varer og driftskostnader	597	33 %	187	51 %	113	54 %	192	24 %	399	26 %
Husleie	139	8 %	12	3 %	17	8 %	65	8 %	60	4 %
Annet	11	1 %	0	0 %	1	1 %	22	3 %	6	0 %
Honorarer	0	0 %	39	11 %	3	1 %	31	4 %	2	0 %
Fradragsberettigede investeringer	2	0 %	0	0 %	0	0 %	5	1 %	0	0 %
Ikke fradragsberettigede investeringer	24	1 %	8	2 %	1	0 %	7	1 %	30	2 %
Totale utgifter og investeringer	1 793		368		209		791		1 526	

* Ifølge tallgrunnlaget i ABM-utvikling for museene 2006 hadde museene totale inntekter på 2 816 mill. kroner i 2006, mens totale utgifter utgjorde 2 763 mill. kroner. Skillet mellom museer som får støtte av KKD, og de øvrige museene kan virke kunstig, men utvalget har valgt denne framstillingen av hensyn til helheten. De øvrige museene er omtalt i avsnitt 17.5 og tabell 17.5.

Resultater av beregningene

Utvalget understreker at det er stor usikkerhet knyttet til beregningene. Usikkerheten er knyttet både til nøyaktigheten i de utfylte skjemaene og forutsetningene som er benyttet. I tabell 17.3 viser utvalget anslag på endring i statens inntekter som følge av utvidet avgiftsplikt. Anslagene er foretatt med merverdiavgiftssatser på både 8 pst. og 25 pst. En kan se at staten taper proveny i alle sektorene og i begge scenariene. Tabellen indikerer en total nedgang i statens inntekter på om lag 170 mill. kroner ved bruk av den generelle satsen på 25 pst. og om lag 230 mill. kroner ved bruk av lav

sats på 8 pst. Fradragsretten knyttet til inngående avgift er like stor i de to scenariene.

Utvalgets forutsetninger ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst. medfører at publikum vil bli upåvirket av endringene i merverdiavgiftssystemet. Statens proveny tap har sitt motstykke i økte inntekter (reduserte kostnader) for virksomhetene i sektorene. Ved innføring av den generelle satsen på 25 pst. medfører utvalgets forutsetninger at virksomhetenes overskudd øker noe mindre enn ved 8 pst. samt at publikum vil møte noe høyere priser. Ved innføring av 25 pst. avgiftssats, og en antakelse om en prisøkning på 10 pst., vil publikum totalt få økte kostnader på om lag 45 mill. kro-

Tabell 17.3 Anslått endring i statens inntekter ved innføring av avgiftsplikt for virksomheter som får tilskudd fra KKD. Mill. kroner

	Scenario 1: 25 pst.			Scenario 2: 8 pst.		
	Utgående	Inngående	Totalt	Utgående	Inngående	Totalt
Museer	25	-120	-95	10	-120	-110
Festivaler	25	-40	-15	10	-40	-30
Kunstheltet	0	-20	-20	0	-20	-20
Musikk	10	-40	-30	5	-40	-35
Scenekunst	40	-50	-10	15	-50	-35
Totalt	100	-270	-170	40	-270	-230

ner, mens virksomhetene vil få et økt overskudd på om lag 215 mill. kroner. Nettoen svarer til statens proveny tap på 170 mill. kroner. Dersom prisøkningen blir mer enn 10 pst. vil publikum bli møtt med høyere priser og dermed få økte kostnader.

17.5 Kultur, idrett og trening som ikke får tilskudd fra KKD – beregning av proveny og økonomiske konsekvenser

Telemarksforskning-Bø (TF) ble i et oppdrag fra utvalget bedt om å lage et register over virksomheter innenfor nærmere avgrensede sektorer på kulturområdet. Utvalget ønsket at arrangører av større konsertarrangementer, herunder festivaler, større dansetilstelninger med levende musikk, teater-, danse- og operaforestillinger, samt sirkus, fornøylesparker, opplevelsessentra, idrett og sport, trening og gallerier skulle omfattes av registeret. Basert på registeret skulle TF gjennomføre en utvalgsundersøkelse og levere et tallmateriale av et slikt format at utvalget senere kunne bruke det for beregninger av statens inntektsendringer og økonomiske virkninger for sektorene som følge av endringer i merverdiavgiftsregelverket.

Metode for å definere utvalget

Metoden TF valgte er basert på kombinasjoner av datamaterialet fra bedrifts- og foretaksregisteret, regnskapsregisteret og merverdiavgiftsregisteret innenfor nærmere angitte bransjekoder. De tre databasene bruker organisasjonsnummer som entydig identifiserer virksomhetene, og informasjon fra de ulike databasene kan kobles. Nedenfor følger en beskrivelse av metoden TF har brukt for å definere utvalget. For nærmere detaljer vises det til vedlegg 3.

I merverdiavgiftsregisteret oppgir virksomhetene både samlet omsetning og omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet. Virksomheter som har en differanse mellom disse størrelsene, har omsetning utenfor merverdiavgiftsområdet. Denne omsetningen kan være kulturtenester, men den kan også være omsetning knyttet til andre områder som er utenfor merverdiavgiftsregelverket i dag, f.eks. fast eiendom. Innenfor relevante bransjekoder trakk TF ut virksomheter som har en differanse mellom samlet omsetning og merverdiavgiftspliktig omsetning over 20 000 kroner. For også å få tak i de som kun har ikke-avgiftspliktig omsetning, og dermed ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret, ble virksomheter med omsetning over 50 000 kroner i regnskapsregisteret, men som ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret, også trukket ut.

Kvaliteten på dataene for total omsetning i merverdiavgiftsregisteret er varierende. Ifølge TF fører virksomhetene opp for lave tall. Ettersom tallene for total omsetning er brukt for å identifisere virksomheter med omsetning utenfor merverdiavgiftsområdet, kan for lave tall føre til at en mister virksomheter som egentlig burde være med. For å korrigere for dette har TF tatt med foretak der samlet omsetning ifølge regnskapene er minst 20 000 kroner høyere enn samlet omsetning ifølge merverdiavgiftsoppgavene.

Totalt fikk TF et utvalg på 3 907 virksomheter og sendte brev og spørreskjema til alle.⁵ Utvalget representerer virksomheter som ikke har avgiftspliktig omsetning, men en visste ikke om dette var omsetning innen kultur- eller idrettsområdet eller annen omsetning utenfor merverdiavgiftsområdet. Spørreskjemaet som ble sendt ut til virksomhe-

5. Utvalget var opprinnelig større, 4 144 enheter, men for å unngå dobbelttelling har en silt ut virksomheter som har støtte fra KKD eller er dekket av ØFs oppdrag.

Tabell 17.4 Godkjente skjema, alle skjema, alle i utvalg og estimert antall virksomheter i landet innenfor de ulike kategoriene

Kategori	Annen kultur	Dans	Gallerier ¹	Idrett og sport	Konserter	Museer
Godkjente skjema	5	12	30	58	65	37
Alle skjema	11	21	38	102	88	54
Alle i utvalg	22	42	80	215	184	88
Alle i landet	31	58	131	271	222	99
Verdimultiplikator	3,36	2,78	2,40	2,86	2,31	1,95

Kategori	Opplevelser	Sirkus	Teater	Trening	Totalt
Godkjente skjema	14	3	16	9	249
Alle skjema	24	3	19	31	391
Alle i utvalg	50	6	40	66	794
Alle i landet	67	7	46	83	1 015
Verdimultiplikator	2,82	1,81	2,07	5,04	27

¹ Gallerier har ikke billettinntekter og er dermed ikke påvirket av utvalgets forslag. Gallerier er likevel med i bestillingen til TF og er derfor også tatt med her.

tene, åpnet derfor med spørsmål om virksomheten hadde billettinntekter fra kultur- eller idrettsarrangement i 2006. Av alle besvarte skjema var det om lag 20 pst., totalt 391 virksomheter, som oppga at de hadde billettinntekter. På bakgrunn av innsendte skjema antas det at i underkant av 800 virksomheter av det totale utvalget på 3 907 har billettinntekter. Av disse skjemaene var 249 av en slik kvalitet at de ble godkjent.

Tabell 17.4 nedenfor viser hvordan disse tallene fordeler seg på de ulike kategoriene. Godkjente skjema er skjema som er fullstendig utfylt. Alle skjema er de som har svart, og oppgitt at de har billettinntekter, og alle i utvalg er de av det totale utvalget som en har antatt at har billettinntekter. Tabellen viser også en kolonne for estimert antall virksomheter i totalpopulasjonen (alle i landet) og en verdimultiplikator.⁶

Et viktig moment er at tallmaterialet fra TF kun representerer virksomheter som, innen visse bransjekoder, enten er registrert i merverdiavgiftsregisteret eller i regnskapsregisteret. Regnskapspliktige foretak er de som har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1–2, og det gjelder bl.a. foreninger, aksjeselskap, stiftelser, statsforetak og enkeltpersonforetak.

Utvalget vil peke på at en totalpopulasjon på 271 virksomheter innen idrett og sport synes lite. En mulig forklaring på det lave tallet er at det kun er regnskapspliktige virksomheter som inngår i utvalget. Ifølge Norges Idrettsforbunds lover er alle organisasjonsledd innenfor Norges Idrettsforbund regnskaps- og revisjonspliktige. Det er imidlertid kun organisasjoner med omsetning over 5 mill. kroner som er pliktige til å følge regnskapsloven, og dermed er registrert i regnskapsregisteret. Denne bestemmelsen medfører at flere idrettslag ikke er registrert i regnskapsregisteret, og dermed ikke er med i utvalget fra TF. En velger likevel å legge til grunn det beregnede tallet for idrett og sport. Dette begrunnes dels med at en ikke har konkrete anslag som gir et annet resultat, og dels med at metoden for å framskaffe tallet er konsistent med hvordan tallene for de andre virksomhetene er framskaffet. Det er også grunn til å understreke at det bare er idrettslag som har billettinntekter av en viss størrelse, som er interessant for utvalgets arbeid. Mindre lag og klubber med lave eller ingen billettinntekter blir uansett ikke påvirket av utvalgets forslag.

Utvalget vil også peke på at tallgrunnlaget for gruppen trening kan synes tynt ettersom det kun er ni godkjente skjema i denne kategorien. Verdimitiplikatoren for denne gruppen er stor, og TF påpeker at tallene for gruppen trening er mest usikre, se vedlegg 3. Utvalget har sjekket tallene fra TF opp mot tall fra Statistisk sentralbyrås statistikk for den aggregerte næringsgruppen treningsstu-

6. Verdimitiplikatoren er den størrelsen TF bruker for å blåse opp datamaterialet slik at det representerer totalpopulasjonene i hele landet. For informasjon om verdimitiplikatoren vises det til vedlegg 3.

Tabell 17.5 Inntekter, utgifter og investeringer i de ulike sektorene. Oppblåste tall. Mill. kroner og i pst. av total

	Annen kultur		Dans		Idrett og sport		Konsserter		Museer*	
Billettinntekter	8	44 %	34	31 %	175	11 %	353	39 %	538	54 %
Tilskudd	2	14 %	2	2 %	83	5 %	83	9 %	85	9 %
Sponsor, gaver, donasjoner	1	4 %	0	0 %	284	19 %	68	8 %	31	3 %
Medlemskontingenter og honorarer	1	5 %	13	12 %	31	2 %	4	0 %	8	1 %
Utleie av lokale	2	10 %	1	1 %	101	7 %	31	3 %	74	7 %
Andre inntekter ikke avgiftspliktig	0	3 %	30	27 %	707	46 %	94	10 %	116	12 %
Andre inntekter avgiftspliktig	4	21 %	30	27 %	152	10 %	268	30 %	144	14 %
Total inntekt	17		111		1 532		900		996	
Lønnskostnader	3	20 %	29	35 %	469	28 %	716	51 %	474	46 %
Honorarer	0	0 %	19	23 %	3	0 %	155	11 %	0	0 %
Avskrivninger	1	6 %	2	2 %	99	6 %	22	2 %	18	2 %
Fradragsberettigede varer, tjenester og driftskostnader	3	18 %	10	13 %	245	15 %	159	11 %	38	4 %
Ikke fradragsberettigede varer, tjenester og driftskostnader	9	52 %	12	14 %	662	39 %	267	19 %	312	30 %
Husleie	0	2 %	9	11 %	34	2 %	76	5 %	179	17 %
Fradragsberettigede investeringer	0	2 %	0	0 %	38	2 %	3	0 %	2	0 %
Ikke fradragsberettigede investeringer	0	0 %	1	2 %	136	8 %	4	0 %	16	2 %
Totale kostnader og investeringer	17		82		1 687		1 404		1 039	
	Opplevelser		Sirkus		Teater		Trening			
Billettinntekter	206	72 %	41	91 %	107	35 %	300	12 %		
Tilskudd	10	4 %	0	0 %	171	56 %	0	0 %		
Sponsor, gaver, donasjoner	4	2 %	0	0 %	9	3 %	4	0 %		
Medlemskontingenter og honorarer	0	0 %	0	0 %	0	0 %	5	0 %		
Utleie av lokale	7	2 %	0	0 %	2	1 %	4	0 %		
Andre inntekter ikke avgiftspliktig	20	7 %	3	6 %	14	4 %	2 152	86 %		
Andre inntekter avgiftspliktig	39	14 %	1	3 %	2	1 %	30	1 %		
Total inntekt	286		45		305		2 495			
Lønnskostnader	98	32 %	8	19 %	153	50 %	990	43 %		
Honorarer	5	2 %	10	25 %	37	12 %	0	0 %		
Avskrivninger	41	13 %	2	5 %	7	2 %	273	12 %		
Fradragsberettigede varer, tjenester og driftskostnader	40	13 %	3	7 %	2	1 %	37	2 %		
Ikke fradragsberettigede varer, tjenester og driftskostnader	83	27 %	17	43 %	82	27 %	916	40 %		
Husleie	12	4 %	0	0 %	22	7 %	58	3 %		
Fradragsberettigede investeringer	2	1 %	0	0 %	0	0 %	2	0 %		
Ikke fradragsberettigede investeringer	26	8 %	0	0 %	1	0 %	1	0 %		
Totale kostnader og investeringer	307		39		304		2 277			

* Utvalget har blåst opp tallgrunnlaget for museene ved å se på ABM-utvikling for museene 2006 og ikke ved hjelp av TFs metode. Ifølge ABM-utvikling hadde museene totale inntekter på 2 816 mill. kroner i 2006, mens totale utgifter utgjorde 2 763 mill. kroner. Tallene fra ABM-utvikling tilsvarer summen av de museene som får støtte av KKD (jf. omtale i avsnitt 17.4 og tabell 17.2), og de som ikke får slik støtte (tabell 17.5). ABM-utvikling er tilgjengelig på www.abm-utvikling.no. Totale kostnader og investeringer avviker fra ABM fordi investeringer er inkludert i tabell 17.5. Avskrivninger er brukt som uttrykk for gjennomsnittlige investeringer i mangel på eksakte tall for investeringsnivået.

dio, solstudio og massasjelinstitutt. Denne gruppen er ikke helt overlappende med gruppen trening hos TF, men en ser at tall for omsetning, lønnskostnader og kjøp av varer og tjenester i rimelig grad er sammenfallende. Utvalget legger derfor tallene fra TF til grunn i beregningene.

Om utvalget og estimert total populasjon

TF har korrigert for ikke-besvarte skjema, ikke-godkjente skjema og eventuelle feilkilder ved metoden og presenterer tall for hele populasjonen innenfor hver kategori. Tabell 17.5 viser sammensetning av inntekts- og utgiftssiden i de ulike sektorene. Tabellen viser bl.a. at sektorene i gjennomsnitt mottar langt lavere tilskudd enn virksomhetene som får støtte av KKD, selv innenfor sektorene museum og teater som her mottar størst tilskudd. Billettinntekter utgjør også en større del av inntektene.

Resultater av beregningene

Utvalget understreker at det er stor usikkerhet knyttet til beregningene. Usikkerheten er knyttet til nøyaktigheten i de utfylte skjemaene og forutsetningene i beregningene. I tabell 17.6 viser utvalget anslått endring i statens inntekter som følge av utvidet avgiftsplikt. Tabellen indikerer en total økning i statens inntekter på om lag 90 mill. kroner ved bruk av den generelle satsen på 25 pst. og et provenytap på om lag 295 mill. kroner ved bruk av redusert sats på 8 pst. Fradragsretten knyttet til inngående avgift er like stor i de to scenariene.

Utvalgets forutsetninger ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst. medfører at publikum vil bli upåvirket av endringene i merverdiavgiftssystemet. Statens provenytap har sitt motstykke i økte inntekter (reduserte kostnader) for virksomhetene i sektorene. Ved innføring av den generelle satsen på 25 pst. medfører utvalgets forutsetninger at virksomhetenes overskudd øker noe mindre enn ved bruk av den reduserte satsen på 8 pst. samt at publikum vil møte noe høyere priser. Ved innføring av 25 pst. avgiftssats, og en antakelse om en prisøkning på 10 pst., vil publikum totalt få økte kostnader med 265 mill. kroner, mens virksomhetene vil få et økt overskudd på om lag 175 mill. kroner. Netto svarer dette til statens provenyøkning på 90 mill. kroner. Dersom prisøkningen blir mer enn 10 pst. vil publikum bli møtt med høyere priser og dermed økte kostnader.

17.6 Den delen av idretten med størst omsetning – beregning av proveny og økonomiske konsekvenser

Østlandsforskning (ØF) ble i et oppdrag fra utvalget bedt om å innhente tallmateriale for idretten og levere tallmaterialet på et slikt format at utvalget kan bruke det for beregninger av statens inntektsendringer og økonomiske virkninger for sektorene som følge av endringer i merverdiavgiftsregelverket. Det er mange aktører på idrettsområdet, og for å begrense oppdraget ble kartleggingen begrenset til den delen av idretten med størst omsetning, som også er egnet for avgiftsplikt. Masseidretten, f.eks. mindre klubber og lag, er ikke egnet for avgifts-

Tabell 17.6 Anslått endring i statens inntekter ved innføring av avgiftsplikt for virksomheter dekket av TFs forskningsoppdrag. Mill. kroner

	Scenario 1: 25 pst.			Scenario 2: 8 pst.		
	Utgående	Inngående	Totalt	Utgående	Inngående	Totalt
Annen kultur	0	0	0	0	0	0
Dans	5	0	5	0	0	0
Idrett og sport	110	-160	-50	40	-160	-120
Konsserter	75	-50	25	25	-50	-25
Museer	15	-60	-45	5	-60	-55
Opplevelser	45	-20	25	15	-20	-5
Sirkus	10	-5	5	5	-5	0
Teater	20	-15	5	5	-15	-10
Trening	305	-185	120	105	-185	-80
Totalt	585	-495	90	200	-495	-295

Tabell 17.7 Inntekter, utgifter og investeringer i særforbund og kretser og regioner. Mill. kroner og pst. av total*

	Sum særforbund		Sum kretser og regioner	
Tilskudd	101	10 %	42	25 %
Billettinntekter	28	3 %	1	1 %
Idrettsaktiviteter (treningsavgift, deltakeravgift mv.)	60	6 %	37	22 %
Forbunds- og kretskontingent	43	4 %	57	34 %
Sponsorinntekter og gaver	345	35 %	8	5 %
Utleie av lokaler	1	0 %	1	1 %
Automatinntekter	89	9 %	5	3 %
Salg av tjenester	3	0 %	3	2 %
Salg av varer	19	2 %	3	2 %
TV-inntekter	265	27 %	-	-
Andre inntekter	39	4 %	12	7 %
Totale inntekter	992		169	
Lønnskostnader	182	19 %	65	40 %
Avskrivninger	4	0 %	1	0 %
Fradragsberettigede varer, tjenester og driftskostnader	314	33 %	2	1 %
Ikke fradragsberettigede varer, tjenester og driftskostnader	151	16 %	86	54 %
Husleiekostnader	12	1 %	6	4 %
Sponsor og reklame	9	1 %	-	-
Tilskudd	184	19 %	-	-
Reisekostnader og bilgodtgjørelse	108	11 %	-	-
Fradragsberettigede investeringer	1	0 %	0	0 %
Ikke fradragsberettigede investeringer	1	0 %	1	1 %
Totale utgifter og investeringer	967		160	

* «-» betyr ikke oppgitt.

plikt. ØF ble også bedt om å kartlegge større arrangementer som f.eks. friidrettsstevner for profesjonelle utøvere og skirenn med bred deltakelse.

Metode for å definere utvalget

Utvalget foreslo i kravspesifikasjonen til ØF at en del av oppdraget kan løses gjennom kontakt med de store særforbundene for lagidrett og individuell idrett. For lagidrettene er det gjerne klubbene som får de store inntektsstrømmene, mens det for de individuelle idrettene er særforbundene. Særforbundene har gjennom søknader om profflisens detaljerte regnskap for den profesjonelle delen av klubbene. Gjennom utsending av skjema og utstrakt møtevirksomhet har ØF hentet inn det øvrige tallgrunnlaget

Om utvalget

Utvalget har fått tall for åtte særforbund: ishockeyforbundet, skiforbundet, håndballforbundet, golf- forbundet, friidrettsforbundet, fotballforbundet, basketballforbundet og volleyballforbundet. ØF fant at det også på regionalt nivå er relativt stor omsetning i fotball, håndball og basketball. Utvalget har derfor fått tall for alle kretser i fotball (18 stykker) og håndball (7 stykker) og de 3 største kretsene innen basketball. For lagidrettene har utvalget fått tall for håndball (toppserie kvinner og menn), basket (toppserie menn), ishockey (toppserie), fotball (Tippeligaen og deler av Adeccodoligaen).⁷ I tillegg er det hentet inn tall for golf.⁸ Utvalget har også fått tall for store arrangementer. Tallgrunnlaget fra ØF dekker en stor andel av de største breddearrangementene og arrangementer for den profesjonelle

delen av idretten. For nærmere beskrivelse av ØFs oppdrag vises det til vedlegg 2.

7. For alle lagidrettene med unntak av Adeccoligaen har utvalget fått tall som representerer hele elitedelen (enten tall basert på regnskapet til alle klubbene, eller tall basert på et utvalg av klubber, men som senere er korrigert for dette). Tallene for Adeccoligaen er basert på et utvalg av 9 anonymiserte klubber. I etterkant har utvalget fått tall for samlet omsetning og utgifter for totalt 13 klubber i Adeccoligaen. Tallene er ikke korrigert for at utvalget er begrenset.
8. For golf var utvalget klubber med 18-hullsbaner, organisert som driftsselskap eller eiendomsselskap. ØF fikk inn godkjent svar fra kun 8 klubber. Ifølge Norges Golfforbund var det totalt 55 18-hullsbaner og 74 9-hullsbaner i Norge i 2006. I provenyanslagene er tallene fra ØF blåst opp for å representere alle 18-hullsbanene.

For særforbundene varierer omsetningen fra i underkant av 12 mill. kroner til om lag 600 mill. kroner. De fleste særforbund har lave inntekter fra billetter, og også lave inntekter fra treningsavgift og deltakeravgift. Trenings- og deltakeravgiften utgjør i stor grad serieavgifter og forsikringspremie eller lisens. Noen særforbund, f.eks. hockeyforbundet, arrangerer imidlertid idrettsskoler og treningsleire der de får inn relativt store inntekter. Dette er også klassifisert under idrettsaktiviteter. De fleste særforbund, kanskje med unntak av basket og volleyball, har relativt store inntekter fra sponsorer og gaver. For kretser og regioner ser en at inntektene fra treningsavgift og deltakeravgift er

Tabell 17.8 Inntekter, utgifter og investeringer for toppklubbene i basketball, ishockey og håndball, samt golf. Mill. kroner og pst. av total

	Basketball		Ishockey		Håndball		Golf*	
Tilskudd	1	7 %	4	4 %	5	4 %	1	1 %
Billettinntekter	1	4 %	16	14 %	11	10 %	2	2 %
Idrettsaktiviteter (treningsavgift mv.)	1	9 %	3	3 %	0	0 %	3	4 %
Medlemskontingenter	1	8 %	1	0 %	0	0 %	40	50 %
Sponsorinntekter, gaver og mediainntekter	5	33 %	45	40 %	62	55 %	17	21 %
Utleie av lokaler, bane, anlegg	0	0 %	3	2 %	0	0 %	1	1 %
Automatinntekter	3	19 %	7	6 %	0	0 %	0	0 %
Salg av varer	0	2 %	15	13 %	12	10 %	0	0 %
Salg av tjenester	0	1 %	2	2 %	0	0 %	0	0 %
Dugnader, bingo mv.	2	11 %	0	0 %	0	0 %	0	0 %
Andre inntekter, avgiftspliktig	1	5 %	18	16 %	24	21 %	15	20 %
Totale inntekter	16		115		114		78	
Lønnskostnader, inkl. pensjonskostnader	5	38 %	54	48 %	55	47 %	25	30 %
Avskrivninger	0	0 %	1	1 %	0	0 %	6	7 %
Varer og tjenester, fradragsberettiget	0	0 %	11	10 %	4	3 %	2	2 %
Varer og tjenester, ikke fradragsberettiget	0	2 %	5	5 %	2	2 %	3	3 %
Husleiekostnader	1	4 %	7	6 %	6	5 %	3	4 %
Reiser og bilgodtgjørelse, fradragsberettiget	0	2 %	2	2 %	0	0 %	0	0 %
Reiser og bilgodtgjørelse, ikke fradragsberettiget	2	13 %	7	6 %	16	13 %	8	9 %
Lisenser og kontingenter	1	7 %	5	4 %	6	5 %	4	5 %
Sponsorkostnader og provisjon	1	6 %	0	0 %	6	5 %	0	0 %
Administrasjon, utstyr mv., fradragsberettiget	0	2 %	0	0 %	2	1 %	0	0 %
Administrasjon, utstyr mv., ikke fradragsberettiget	1	9 %	5	5 %	8	6 %	5	6 %
Øvrige kostnader, fradragsberettiget	0	2 %	7	7 %	2	2 %	8	10 %
Øvrige kostnader, ikke fradragsberettiget	2	14 %	8	7 %	11	10 %	8	9 %
Investeringer, fradragsberettiget	0	0 %	0	0 %	0	0 %	2	2 %
Investeringer, ikke fradragsberettiget	0	0 %	0	0 %	0	0 %	9	11 %
Totale utgifter og investeringer	14		113		118		83	

* Tall for 8 golfbaner.

høyere enn hos særforbundene. Her utgjør trenings- og deltakeravgiften, f.eks. spillerutviklings tiltak og egenandeler ved dommersamlinger, en stor del. Kretskontingenten utgjør også en større andel av de samlede inntektene sammenliknet med særforbundenes forbundskontingent. Totalt sett har de fleste særforbund, med unntak av fotball og basket, mest avgiftsfrie inntekter. De avgiftspliktige inntektene er i stor grad sponsorinntekter. Slik er det også på regionalt nivå, men i enda større grad. Mellom 97 og 100 pst. av inntektene er avgiftsfrie. Tilsvarende er dermed en liten andel av utgiftene fradragsberettiget, både på regionalt nivå og i særforbundene. Tabell 17.7 viser en fordeling av inntekts- og utgiftssiden for særforbundene og regionene.

Tabell 17.8 viser sammensetningen av inntekts- og utgiftssiden for basketball, ishockey, håndball

og golf. For disse organisasjonene er sponsorinntekter, gaver og mediainntekter de største inntektspostene, mens for golf utgjør medlemskontingentene hele 50 pst. av totale inntekter. Denne medlemskontingenten er dels betaling for bruk av anleggene. På utgiftssiden er lønnsinntekter den største posten. Generelt kan en også se at toppklubbene etter dagens regelverk i hovedsak har lavere fradragsberettigede utgifter enn ikke-fradragsberettigede utgifter.

Tabell 17.9 viser inntekts- og utgiftssiden for fotballagene i Tippeligaen og 13 av 16 lag i Adeccoligaen. En kan se at i disse ligaene utgjør billettinntekter en forholdsvis stor andel av de samlede inntektene. I tillegg er reklame-, media- og sponsorinntekter samt salg og utleie av spillere også store inntektsposter. Den største utgiftsposten er knyttet til lønnskostnader. Tallene viser også

Tabell 17.9 Inntekter, utgifter og investeringer for Tippeligaen og Adeccoligaen. Mill. kroner og pst. av total*

	Tippeligaen og Adeccoligaen	
Medlemsinntekter	14	1 %
Tilskudd	26	2 %
Kampbillettinntekter	228	17 %
Medie-, reklame-, og sponsorinntekter	649	48 %
Salg, utleie spillere	186	14 %
Salgs-, leie- og andre inntekter, avgiftspliktig	153	11 %
Salgs-, leie- og andre inntekter, avgiftsfritt	102	7 %
Totale inntekter	1357	
Trening, materiell, kurs, fradragsberettiget	27	1 %
Trening, materiell, kurs, ikke fradragsberettiget	35	2 %
Lønnskostnader	704	37 %
Avskrivning	121	6 %
Egne arrangement, bane og anlegg, fradragsberettiget	45	2 %
Egne arrangement, bane og anlegg, ikke fradragsberettiget	89	5 %
Reise og opphold bortekamper, fradragsberettiget.	19	1 %
Reise og opphold bortekamper, ikke fradragsberettiget	21	1 %
Reklame/sponsorer	81	4 %
Kjøp, leie av spillere	57	3 %
Adm.-, salgs- og andre kostnader, fradragsberettiget	130	7 %
Adm.-, salgs- og andre kostnader, ikke fradragsberettiget	85	4 %
Investering spillere	102	5 %
Investering varige driftsmidler, fradragsberettiget	229	12 %
Investering varige driftsmidler, ikke fradragsberettiget	137	7 %
Totale utgifter og investeringer	1882	

* Regnskapstall for Tippeligaen og 13 av 16 Adeccoligalag.

Tabell 17.10 Inntekter, utgifter og investeringer for breddearrangement og arrangement for profesjonelle. Mill. kroner og pst. av total

	Arrangementer for profesjonelle		Breddearrangement	
Tilskudd	2	6 %	3	4 %
Billettinntekter	11	31 %	0	0 %
Idrettsaktiviteter (treningsavgift, deltarkeravgift mv.)	2	5 %	50	58 %
Sponsorinntekter og gaver	16	43 %	11	13 %
Utleie av lokaler	1	2 %	0	0 %
Salg av tjenester	0	1 %	8	9 %
Salg av varer	1	2 %	8	9 %
Andre inntekter	4	10 %	7	8 %
Totale inntekter	36		87	
Lønnskostnader	4	12 %	14	19 %
Avskrivinger	0	1 %	0	0 %
Varer, tjenester og driftskostnader, fradragsberettiget	3	9 %	2	3 %
Varer, tjenester og driftskostnader, ikke fradragsberettiget	3	9 %	28	39 %
Arrangementskostnader	22	61 %	22	31 %
Administrasjonskostnader	2	6 %	2	2 %
Husleiekostnader	1	3 %	4	6 %
Totale utgifter og investeringer	36		72	

at det har vært gjennomført betydelige investeringer i 2006.

Tabell 17.10 viser inntekter og utgifter for breddearrangementene og arrangementene for profesjonelle. Av tabellen ser en at idrettsaktiviteter utgjør en stor post for breddearrangementer, mens for arrangementene for de profesjonelle er billettinntekter viktigere. Sistnevnte får også en langt større andel inntektene fra sponsorinntekter og gaver. Dette motsvares på utgiftssiden av at breddearrangementene har mindre fradrag. En viktig

kostnadspost for begge typer arrangement er arrangementkostnader.

Resultater av beregningene

Utvalget understreker igjen at det er stor usikkerhet knyttet til beregningene. Usikkerheten er knyttet både til nøyaktigheten i tallmaterialet som ØF har samlet inn, og forutsetningene i beregningene. I tabell 17.11 viser utvalget anslått endring i statens inntekter som følge av utvidet avgiftsplikt. Tabel-

Tabell 17.11 Anslått endring i statens inntekter ved innføring av avgiftsplikt for den delen av idretten med størst omsetning. Mill. kroner

	Scenario 1: 25 pst.			Scenario 2: 8 pst.		
	Utgående	Inngående	Totalt	Utgående	Inngående	Totalt
Særforbund	10	-30	-20	5	-30	-25
Kretser og regioner	0	0	0	0	0	0
Store arrangement	15	-15	0	5	-15	-10
Toppklubber og golf*	90	-105	-15	30	-105	-75
Totalt	115	-150	-35	40	-150	-110

* Tallmaterialet for golf er blåst opp for å representere 55 18-hulls golfbaner.

len viser at kretsene og regionene i liten grad blir påvirket av utvalgets forslag. Det er fordi kretsene har lite inntekter som blir avgiftspliktige, og utvalget har dermed lagt til grunn at fradragsretten heller ikke vil økes vesentlig. Sett under ett har særforbundene også lave inntekter som vil bli avgiftspliktige. Ved innføring av avgiftsplikt vil likevel fradragsretten utvides noe, og staten får et provenytap, både ved innføring av avgiftsplikt med generell og redusert sats. Staten vil også få et provenytap knyttet til toppklubbene og golfen. Totalt taper staten 35 mill. kroner med avgiftssats på 25 pst. og 110 mill. med en avgiftssats på 8 pst.

Utvalgets forutsetninger ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst. medfører at publikum vil bli upåvirket av endringene i merverdiavgiftssystemet. Statens provenytap har sitt motstykke i økte inntekter (reduserte kostnader) for sektorene. Ved innføring av den generelle satsen på 25 pst. medfører utvalgets forutsetninger at virksomhetenes overskudd øker noe mindre enn ved 8 pst. samt at publikum vil møte noe høyere priser. I beregningen legges det til grunn at prisene vil øke med 10 pst. Ved innføring av merverdiavgiftsplikt med 25 pst., og en prisøkning på 10 pst., vil publikum tape totalt 50 mill. kroner, mens virksomhetene vil få et økt overskudd på om lag 85 mill. kroner. Nettoen svarer til statens provenytap på 35 mill. kroner. Dersom prisøkningen blir mer enn 10 pst. vil publikum bli møtt med høyere priser og dermed få økte kostnader.

17.7 Endringer i registreringsgrensen

I tillegg til å vurdere kostnadene knyttet til utvidelse av merverdiavgiftsplikten, har utvalget sett på effekten av å øke merverdiavgiftsgrensen for allmennytige og veldedige organisasjoner fra 140 000 kroner til enten 300 000 eller 500 000 kroner. I den sammenheng ønsker en også å få en oversikt over kostnaden ved å gi mulighet til frivillig registrering for organisasjoner med avgiftspliktig

omsetning mellom 140 000 kroner og den nye øvre grensen.

Det har vist seg vanskelig å identifisere de allmennytige og veldedige organisasjonene. Som en tilnærming er Skattedirektoratet (SKD) bedt om å gjøre et uttrekk fra merverdiavgiftsregisteret. SKDs trekk er avgrenset til aktive enheter registrert i næringskode 91 eller 92 (interesseorganisasjoner, fritidsvirksomhet, kulturell tjenesteyting og sport). En ytterligere avgrensning er at kun virksomheter med avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 og 500 000 kroner er tatt med i utvalget. Videre er enheter registrert som enkeltmannsforetak, ansvarlig selskap, selskaper med begrenset eller delt ansvar, norskregistrerte utenlandske foretak og aksjeselskap holdt utenfor utvalget. Dette skyldes at allmennytige og veldedige organisasjoner antagelig i liten grad er registreres som slike enheter. Etter disse avgrensningene sitter en igjen med et utvalg på 471 organisasjoner.

Ifølge SKD er det flere mulige feilkilder i dette utvalget. For det første har ikke registrering av næringskode direkte betydning for merverdiavgiftsbehandlingen, og er følgelig ikke gjenstand for kontroller og oppfølging. Det er derfor mulig at allmennytige og veldedige organisasjoner er registrert under andre næringskoder enn 91 eller 92, og således er utelatt fra utvalget. For det andre utelates organisasjoner med avgiftspliktig omsetning under 140 000 kroner i 2006. Det er mulig enkelte organisasjoner tilfeldigvis har lav omsetning dette året, og derfor burde vært med i tallene. I tillegg kan utvidelse av merverdiavgiftsplikten, slik utvalget foreslår, medføre at enkelte aktører passerer grensen for 140 000 kroner i avgiftspliktig omsetning, og dermed burde vært inkludert i beregningene. Med bakgrunn i disse mulige feilkilde vil utvalget poengtere at provenyberegningene i dette avsnittet er svært usikre.

Av de 471 organisasjonene som framkommer etter SKDs trekk, hadde 263 avgiftspliktig omsetning under 300 000 kroner. Disse oppkrevde samlet sett en utgående avgift på 12 mill. kroner, og hadde i tillegg fradragsberettiget inngående avgift

Tabell 17.12 Anslått endring i statens inntekt som følge av heving av merverdiavgiftspliktig grense og frivillige registrering. Mill. kroner

Ny grense (kroner)	Utgående	Inngående	Effekten av å heve grensen	Kostnad for frivillig registrering	Total effekt for staten
300 000	-12	15	3	-8	-5
500 000	-29	34	5	-18	-13

på 15 mill. kroner. Staten fikk dermed et tap på 3 mill. kroner på denne gruppen. Hvis registreringsgrensen økes til 300 000 kroner, vil ingen av de 263 organisasjonene være pliktige til å registrere seg. Utgående og inngående avgift ville i så fall vært null, og staten ville spart et provenytap på 3 mill. kroner. Effekten for staten av å øke registreringsgrensen til 300 000 kroner er vist i første rad, fjerde kolonne i tabell 17.12. Som det framgår av tabellen vil en øking av grensen til 500 000 kroner gi en provenygevinst for staten på om lag 5 mill. kroner. Provenyvirkningene av å heve grensen til opp mot 500 000 kroner ser dermed ut til å være små.

En del organisasjoner vil tape på at grensen for merverdiavgiftspliktig omsetning økes til 300 000 eller 500 000 kroner. Dette kan kompenseres for ved å gi de som faller ut av systemet som følge av ny grense, mulighet til en frivillig registrering i merverdiavgiftsregisteret. Isolert sett kan statens kostnader knyttet til frivillig registrering for organisasjoner med avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 og 300 000 kroner anslås til om lag 8 mill. kroner. Dette er vist i nest siste kolonne i tabell 17.12. Kombinerer man økt registreringsgrense til 300 000 kroner (provenygevinst for staten på 3 mill.) med frivillig registrering (provenytap 8. mill. kroner) kan totalt tap for staten anslås til 5 mill. kroner. Totaleffekten for staten er vist i siste kolonne i tabellen.

Hvis en i stedet velger å øke grensen for merverdiavgiftspliktig omsetning til 500 000 kroner, vil staten som nevnt over i første omgang spare om lag 5 mill. kroner. En frivillig registrering for alle organisasjoner med avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 og 500 000 kroner kan isolert sett gi et provenytap på om lag 18 mill. kroner. En kombinasjon av økt grense til 500 000 og frivillig registrering vil dermed gi staten et anslått tap på om lag 13 mill. kroner.

17.8 Totale provenyanslag

Breddemodellen

I beregningene av provenyeffekten ved å innføre en breddemodell har utvalget vurdert effekten både ved innføring av den generelle satsen på 25 pst. og den reduserte satsen på 8 pst. Det er gjennomført separate provenyberegninger for kulturinstitusjoner som får støtte av KKD, kulturinstitusjoner, idrett og trening som *ikke* får støtte av KKD og for den delen av idretten med størst omsetning. Ved 8 pst. merverdiavgiftssats er det i beregningene lagt til grunn at prisene til publikum ikke vil endre seg. Ved 25 pst. merverdiavgiftssats er det lagt til grunn at billettprisene vil øke med 10 pst. Det er videre lagt til grunn at publikums etterspørsel ikke vil reduseres som følge av økte priser. Resultatene av beregningene er vist i tabell 17.13. Som det framgår av tabellen vil bruk av den reduserte satsen på 8 pst. gi staten et provenytap anslått til om lag 635 mill. kroner, mens bruk av den generelle satsen på 25 pst. vil redusere provenytapet til om lag 115 mill. kroner. Utvalget vil igjen påpeke at beregningene er usikre. Usikkerheten er bl.a. knyttet til datakvaliteten og forutsetningene som legges til grunn i beregningene.

I forbindelse med innføringen av breddemodellen kan det være aktuelt å øke grensen for avgiftspliktig omsetning fra 140 000 til enten 300 000 eller 500 000 kroner. Samtidig åpnes det for frivillig registrering for organisasjoner med avgiftspliktig omsetning mellom 140 000 og den nye, øvre grensen. Kombinasjonen av økt avgiftspliktig grense på 300 000 kroner og frivillig registrering gir staten et anslått provenytap på om lag 5 mill. kroner. Økes grensen til 500 000 kan provenytapet anslås til om lag 13 mill. kroner.

Tabell 17.13 Total provenyeffekt for staten ved breddemodellen. Mill. kroner

	Scenario 1: 25 pst.			Scenario 2: 8 pst.		
	Utgående	Inngående	Totalt	Utgående	Inngående	Totalt
Kultur som får tilskudd av KKD	100	-270	-170	40	-270	-230
Kultur, idrett og trening som ikke får tilskudd av KKD	585	-495	90	200	-495	-295
Den delen av idretten med størst omsetning	115	-150	-35	40	-150	-110
Sum	800	-915	-115	280	-915	-635

Subjekt- og aktivitetsmodellen

Subjekt- og aktivitetsmodellen er beskrevet i kapitlene 11 og 12. Disse modellene unntar virksomheter som ikke driver på forretningsmessig grunnlag, fra avgiftsplikt. Tilnærmingen i de to modellene er ulik, og avgiftsgrunnlaget vil bli forskjellig i de to modellene. Ettersom subjekt- og aktivitetsmodellen er snevrere enn breddemodellen, kan en anslå provenykonsekvensene av disse modellene ved å se bort fra beregningene for virksomheter som holdes utenfor avgiftsgrunnlaget i de to modellene. Utvalgets tallgrunnlag er ikke tilstrekkelig detaljert, og en må gjøre enkle tilnærminger for å anslå hvilke virksomheter som skal holdes utenfor.

Utvalget legger til grunn av virksomheter som får støtte av KKD, ikke vil bli avgiftspliktige verken under subjekt- eller aktivitetsmodellen. En kan derfor se bort fra provenytapet fra kulturvirksomheter som får tilskudd fra KKD (avsnitt 17.4), under de to modellene. Videre vil det være enkelte virksomheter i tallgrunnlaget fra TF (avsnitt 17.5) som mottar store tilskudd, og som derfor ikke vil bli avgiftspliktig under subjektmodellen. Dette gjelder særlig virksomheter innenfor sektorene museum og teater. Ettersom tallgrunnlaget fra TF ikke er tilgjengelig på virksomhetsnivå, har en valgt å se bort fra dette. Under aktivitetsmodellen kan en legge til grunn at konserter og museer uansett ikke vil bli avgiftspliktige, og en kan derfor se bort fra beregningene for disse.

Når det gjelder den delen av idretten med størst omsetning (avsnitt 17.6), antar utvalget at denne gruppen vil bli avgiftspliktig under både subjekt- og aktivitetsmodellen. Provenykonsekvensene for disse virksomhetene vil dermed være like som under breddemodellen. Også når det gjelder gruppen sport og idrett under avsnitt 17.5 antar utvalget at disse vil bli avgiftspliktig under subjekt- og aktivitetsmodellen. Dette henger sammen med at en har plukket ut de største enhetene.

Verken subjekt- eller aktivitetsmodellen forslår lempninger for frivillig sektor. En kan derfor også se bort fra beregningene om økt registreringsgrense for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner (avsnitt 17.7).

Totalt vil innføring av subjektmodellen bidra til en provenyøkning på om lag 55 mill. kroner ved innføring av den generelle satsen på 25 pst. Ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst. blir provenytapet om lag 405 mill. kroner. Aktivitetsmodellen vil bidra til en provenyøkning på om lag 75 mill. kroner ved innføring av den generelle satsen på 25 pst., mens provenytapet anslås til om lag 325 mill. kroner ved innføring av den reduserte satsen på 8 pst.

17.9 Tiltak for å kompensere for statens provenytap

17.9.1 Innledning

Mandatet gjør det klart at utvalget i sine forslag skal se hen til provenyet. Nedenfor går utvalget derfor gjennom ulike virkemidler som kan tenkes gjennomført for å dekke inn det anslåtte provenytapet for staten ved innføring av breddemodellen (provenynøytralitet). Utvalget understreker at hvordan virksomhetene reagerer på en avgiftsutvidelse vil være avhengig av om tilskudd trekkes inn eller ikke. I sine beregninger har utvalget ikke tatt hensyn til at eventuelt tilskudd skal trekkes inn.

Utvalget er i mandatet eksplisitt bedt om å se på hvilke eksisterende tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og budsjettmessige konsekvenser av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget. Utvalget presiserer at det er utenfor utvalgets oppgave å ta stilling til støttenivået til kultur- og idrettssektoren. Av denne grunn nøyer utvalget seg med å gi en overordnet beskrivelse av offentlige tilskuddsordninger på kultur- og idrettsområdet og mulighetene for å gjennomføre trekk i disse ordningene, se avsnitt 17.9.2.

Valg av merverdiavgiftssats påvirker provenyanslaget ved innføring av breddemodellen. Et mulig virkemiddel for i større grad å sikre provenynøytralitet er derfor å benytte den ordinære satsen på 25 pst. på flere områder. Dette er diskutert i avsnitt 17.9.3. Provenynøytralitet kan alternativt sikres ved å innføre en fradragsbegrensning for inngående merverdiavgift. Dette alternativet er kort omtalt i avsnitt 17.9.4.

17.9.2 Dagens tilskuddsordninger

17.9.2.1 Spilleoverskuddet til Norsk Tipping AS

Spilleoverskuddet til Norsk Tipping AS et enkelt år fordeles påfølgende år til kultur- og idrettsformål, iht. pengespilloven § 10. Før fordelingen av spilleoverskuddet skjer, avsettes inntil 0,5 pst. av overskuddet til tiltak mot pengespillproblemer. Det samlede spilleoverskuddet fra 2006 som var til fordeling i 2007, utgjorde 2,5 mrd. kroner. Med gjeldende tippeskjema fordeles overskuddet slik at en halvpart går til kulturformål og en halvpart til idrettsformål. Alle midlene som går til idrettsformål fordeles ved kongelig resolusjon. Fra 2004 til 2007 har disse midlene blitt delt mellom bl.a. idrettsanlegg i kommunene, antidopingarbeid, Norges Idrettsforbund og Olympiske Komité, forsknings- og utviklingsarbeid, samt nasjonale og spesielle anlegg.

I forbindelse med forbudet mot spilleautomater som inntrådte 1. juli 2007, og innføring av monopol for spilleautomater i regi av Norsk Tipping AS f.o.m. 1. januar 2008, har Stortinget ved behandlingen av Ot.prp. nr. 44 (2002–2003) Om lov om endringer i pengespill- og lotterilovgivningen vedtatt en ny fordeling av tippemidlene fra 1. januar 2009. Den nye fordelingen innebærer at også samfunnsnyttige og humanitære organisasjoner vil få en del av overskuddet til Norsk Tipping som kompensasjon for noe av bortfallet av automatinntekter. Med den nye tippenøkkelen vil 45,5 pst. av spilleoverskuddet fra året før gå til idrettsformål, 36,5 pst. til kulturformål og 18 pst. til samfunnsnyttige og humanitære organisasjoner. I årene 2008 og 2009 vil de samfunnsnyttige og humanitære organisasjonene i tillegg tilføres samlet 1 mrd. kroner fra Norsk Tippings investeringsfond som kompensasjon for tapte inntekter fra spilleautomater fram til den nye tippenøkkelen trer i kraft.

Hvis det er ønskelig å å jevne ut provenytabet forbundet med innføring av avgiftsplikt for idretten, kan idrettssektorens andel av Norsk Tippings overskudd reduseres og statens andel økes tilsvarende. Fordelingen av Norsk Tippings overskudd er fastsatt i lov, se lov om pengespill mv. av 28. august 1992 § 10. En endring i fordelingsprosenten mellom formålene, slik at idrettssektorens andel reduseres og statens andel økes, krever således lovendring.

17.9.2.2 Tilskuddsposter på Kultur- og kirkedepartementets budsjett

Kultur- og kirkedepartementet (KKD) har for 2008 et samlet budsjett på om lag 7,7 mrd. kroner. Fordelingen av de forskjellige kostnadsartene er vist i tabell 17.14.

Som det framgår av tabellen, utgjør bevilgninger til tilskuddsmottakere (f.eks. akjeselskaper, stiftelser, faste tiltak, kulturbygg etc.) om lag 4,6 mrd. kroner. Dette utgjør nærmere 60 pst. av KKD's samlede budsjett for 2008. De viktigste tilskuddspostene til kulturformål på KKD's budsjett er gjengitt i vedlegg 4.

KKD's tilskuddsposter til kulturformål er de postene som først og fremst vil bli berørt av en motregning og som teknisk sett kan reduseres for å kompensere et forventet provenytabet for statskassen ved innføring av merverdiavgiftsplikt på kulturområdet. Post 01 (driftsutgifter) til statlige virksomheter, vil i mindre grad bli berørt.

Regionale tilskudd til kultur

Det gis omfattende støtte til kultur på kommunalt og fylkeskommunalt nivå. Det er imidlertid ikke

Tabell 17.14 Kultur og Kirkedepartementets budsjett for 2008. Mill. kroner

Driftsutgifter	2 241
Spesielle driftsutgifter	79
Nybygg, anlegg mv.	28
Overføringer til andre statsregnskap	757
Overføringer til private (tilskudd, 70 poster)	4 581
Sum	7 687

Kilde: Kultur- og kirkedepartementet.

uten videre enkelt å gi en noenlunde presis beskrivelse av hvilke regionale tilskudd som bevilges. På grunn av tidsbegrensning ser derfor ikke utvalget seg i stand til å gi en uttømmende oversikt over totale tilskudd som bevilges over kommunale og fylkeskommunale budsjetter. Tallmateriale på dette området må eventuelt kunne hentes fra Kostra (Kommune-Stat-Rapportering). Generelt vil det være mulig å jevne ut statens provenytabet som følge av avgiftsomleggingen ved å gjennomføre et trekk i kommunenes frie inntekter.

For å peke på noen muligheter til å dekke inn et provenytabet for staten, gir utvalget i vedlegg 5 en beskrivelse av tiltak som får tilskudd over KKD's budsjett, men hvor forutsetningen er at også regionene selv må bidra med tilskudd.

17.9.3 Differensierte merverdiavgiftssatser

Som det framgår av avsnitt 17.8, gir en breddemodell med lav merverdiavgiftssats på 8 pst. et provenytabet for staten på om lag 635 mill. kroner. Av dette står kultursektoren som får støtte av KKD for 230 mill. kroner, kultur, idrett og trening som *ikke* får støtte fra KKD for 295 mill. kroner, og den delen av idretten med størst omsetning for 110 mill. kroner.

For den delen av kultursektoren som får støtte fra KKD vil det være mulig å kompensere statens provenytabet ved å redusere tilskuddene. Det samme vil være mulig for de deler av kultur- og idrettsområdet som mottar støtte fra spilleoverskuddet til Norsk Tipping, jf. avsnitt 17.9.2 For andre deler av kultur- og idrettsområdet som ikke mottar noen slik form for støtte, må en eventuelt finne andre måter for å jevne ut et provenytabet. En mulig løsning kan være å ilegge den delen av sektoren med særlig høy omsetning den generelle merverdiavgiftssatsen på 25 pst. i stedet for den reduserte satsen på 8 pst.

Utvalget understreker at det ikke er utvalgets oppgave å angi støttenivået til kultur- og idrettssek-

toeren. I hvilken utstrekning en skal dekke inn provenytapet som følge av innføring av en breddemodell, vil bli bestemt som ledd i behandlingen av de årlige budsjetter. Bruk av satsdifferensiering for denne sektoren innebærer isolert sett en forvanskning av merverdiavgiftssystemet og kan skape et lite forutsigbart regelverk. Fordi en slik satsdifferensiering likevel er en alternativ måte å dekke inn provenytapet på, har utvalget valgt å gi en beskrivelse av en mulig avgrensning, men understreker at det gjenstår en rekke uavklarte spørsmål. Dette gjelder særlig når en skal skille ut deler av idretten.

På kulturområdet kan det på denne bakgrunn vurderes om adgangsbilletter til reiselivsbaserte næringer som opplevelsessentra og fornøylesparker skal avgiftslegges med ordinær sats. Dette vil i så fall endre statens proveny fra et tap på 5 mill. kroner med redusert sats, til en provenygevinst på om lag 25 mill. kroner med generell sats.

For øvrig er det særlig den profesjonelle idretten og treningssentrene som gir det største provenybortfallet for staten ved bruk av redusert sats, hhv. et tap på 50 og 80 mill. kroner. På denne bakgrunn, og for å oppfylle mandatet, er en mulig løsning at den profesjonelle idretten og treningssentrene ilegges den generelle satsen.

Innad i den profesjonelle idretten er det de store ballidrettene som bidrar til størstedelen av tapet. Det kan derfor være aktuelt at kun de øverste divisjonene i de største lagidrettene samt de største arrangementene for profesjonelle ilegges den generelle satsen.

En mulig metode for å avgrense området for full sats kan være å benytte en gjennomsnittsberegning av omsetningstall hos idrettslag som hvert år spiller i den samme divisjonen/ligaen/serien e.l. Det er kun omsetningstall knyttet til billetteinntekter som skal regnes med i denne vurderingen, og utvalget peker på at en mulig beløpsgrense kan være 1 mill. kroner i året. Det vil innebære at dersom man ut fra en gjennomsnittsberegning f.eks. finner at lagene i tippeligaen for herrer har en omsetning fra billetteinntekter som overstiger 1 mill. kroner, skal alle lagene i denne divisjonen legge 25 pst. merverdiavgift på adgangsbillettene til alle sine kamper. Dette vil gjelde uavhengig av om lagets motstander er et annet toppserielag, en Champions League motstander eller et lite idrettslag i en tidlig cupkamp. Så lenge dette laget står som arrangør, og billetteinntektene tilfaller laget/klubben skal billettene avgiftsberegnes med full sats. Utvalget påpeker at avgiftplikten knyttes til laget og ikke til klubben. Dette vil innebære at dersom den samme

idrettsklubben også har et juniorlag, rekrutteringslag, eller lignende skal adgangsbilletter til disse lagenes kamper faktureres med 8 pst. sats med mindre de ut i fra en selvstendig vurdering i forhold den divisjon de spiller også skal legge full sats på sine billetter. Utvalget legger til grunn at den samme beløpsgrensen og framgangsmåten for å avgrense området for generell sats skal benyttes i alle idretter. I praksis antar utvalget at en slik avgrensingen av området for generell sats som skissert her vil innebære at lag i de to øverste divisjonene i fotball for herrer og toppdivisjon i ishockey samt store arrangementer for profesjonelle skal avgiftslegges sine kampbilletter med 25 pst. merverdiavgiftssats. Totalt vil en slik avgrensning med generell merverdiavgiftssats redusere statens provenytap med om lag 35 mill. kroner.

Provenytapet fra gruppen *trening* oppstår i all hovedsak som følge av at det foreslås 8 pst. sats. Virksomhetene i denne gruppen, i hovedsak treningssentre, har i praksis ingen omsetning av adgangsbilletter. Som det framgår i tabell 17.6 står gruppen alene for et provenytap for staten på om lag 80 mill. kroner med en sats på 8 pst. Ved en ordinær sats viser utvalgets beregninger at provenyet forbedres med om lag 200 mill. kroner, til en provenygevinst på om lag 120 mill. kroner. Utvalget har av provenyhensyn valgt å peke på at det er mulig å innføre den generelle satsen for denne gruppen.

17.9.4 Begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift

Et alternativ virkemiddel for å dekke inn provenytap ved gjennomføring av en breddemodell kan være å innføre en begrensning i fradragsretten for inngående merverdiavgift. En slik løsning innebærer at det foretas en prosentmessig fradragsbegrensning ut fra omfanget av mottatt støtte fra det offentlige. På denne måten begrenses den indirekte støtte som skjer gjennom merverdiavgiftssystemet ved å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte virksomheter som i stor grad baserer sine aktiviteter på offentlige tilskudd. Denne tilnærmingen bygger på den løsning som tidligere gjaldt i svensk merverdiavgiftsrett, se avsnitt 7.3.2.4.

Utvalget har imidlertid valgt ikke å vurdere en slik fradragsbegrensning nærmere. Begrunnelsen for dette er først og fremst at en slik regel bør ses i sammenheng med den mer generelle diskusjonen om merverdiavgift og offentlige overføringer, se omtalen i avsnitt 14.3.3.

Litteraturliste

- B. innst. S. nr. 1 (2004–2005) Innstilling fra finanskomiteen om Nasjonalbudsjettet for 2005 og forslaget til statsbudsjett medregnet folketrygden for 2005
- Ernst & Young og Svenska Golförbundet (2004): En handledning för golfklubben vid utredning om delar av klubbens verksamhet skall bolagiseras, <http://sgf2.golf.se/pdf/Service/Bolagisering2004.pdf>
- Frivillighet Norge (2006): Forslag til en varig merverdiavgiftsordning for frivillig virksomhet. En utredning fra Frivillighet Norge, <http://www.frivillighetnorge.no>
- Haraldsen, T., Flygind, S.K., Overvåg, K. og Power, D. (2004): Kartlegging av kulturnæringene i Norge – økonomisk betydning, vekst- og utviklingspotensial. Rapport fra Østlandsforskning, ØF rapport nr. 10/2004
- Inland Revenue Department, New Zealand (1999): GST: A review. A tax policy discussion
- Inland Revenue Department, New Zealand (2001): Tax and charities. A government discussion document on taxation issues relating to charities and non-profit bodies
- Innst. O. nr. 12 (1999–2000) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer
- Innst. O. nr. 24 (2000–2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) m.v. (Merverdiavgiftsreformen 2001)
- Innst. O. nr. 20 (2003–2004) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer
- Innst. O. nr. 93 (2006–2007) Innstilling fra familie- og kulturkomiteen om lov om register for frivillig virksomhet
- Innst. O. nr. 94 (2006–2007) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Innst. S. nr. 190 (1971–72) Innstilling fra finanskomiteen om gjennomføringen av merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven
- Innst. S. nr. 228 (2003–2004) Innstilling fra familie-, kultur – og administrasjonskomiteen om økonomiske rammebetingelser for filmproduksjon
- Innst. S. nr. 277 (2006–2007) Innstilling fra familie- og kulturkomiteen om Veiviseren. For det norske filmfløtet
- Jensen, Dennis Ramsdahl (2004): Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomforbundets forlag, Danmark 2004
- NOU 1988: 17 Frivillige organisasjoner
- NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester
- NOU 1993: 8 Bør merverdiavgiften differensieres?
- NOU 2002: 8 Etter alle kunstens regler
- NOU 2003: 3 Merverdiavgift og kommunene – Konkurranserevidninger mellom kommuner og private
- NOU 2003: 9 Skatteutvalget – Forslag til endringer i skattesystemet
- NOU 2006: 8 Kunnskap for fellesskapet Universitetsmuseenes utfordringer
- NOU 2006: 15 Frivillighetsregisteret
- Ot.prp. nr. 17 (1968–69) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)
- Ot.prp. nr. 24 (1991–92) Om lov om endringer i lov om skatt av skatt og formue og lov om merverdiavgift
- Ot.prp. nr. 1 (1997–98) Skatteopplegget 1998 – Lovendringer
- Ot. prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer
- Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001)
- Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen
- Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer
- Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) Skatte- og avgiftsopplegget 2003 – lovendringer
- Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer
- Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
- Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer
- Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.
- Ot.prp. nr. 55 (2006–2007) Om lov om register for frivillig register
- Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga mv.

- Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer
- Prop. 1996/97: 10 Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet
- Prop. 2005/06: 7 Vissa kommunalekonomiska frågor
- Prop. 2007/08: 25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andre mervärdesskattefrågor
- Rambøll Norge (2004): Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode. Rapport utarbeidet etter oppdrag fra Nærings- og handelsdepartementet. Rambøll Norge AS, Oslo
- Rambøll Management (2005): Kartlegging og vurdering av utviklingen i den norske filmbransjen. Rapport utarbeidet etter oppdrag fra Kultur- og kirke departementet. Rambøll Management, Oslo
- Ringstad, V. (2002): Kulturøkonomi – Perspektiver, problemstillinger, modeller og analysemetoder. Rapport fra Telemarksforskning-Bø, TF rapport nr. 191 (2002)
- Sivesind, K.H. (2007): Frivillig sektor i Norge 1997 – 2004. Frivillig arbeid, medlemskap, sysselsetting og økonomi. Rapport nr. 10. Oslo: Institutt for samfunnsforskning
- Skattedirektoratet (2007): Merverdiavgiftshåndboken, 5. utgave, Fagbokforlaget 2007
- Soria Moria-erklæringen. Plattform for regjeringssamarbeidet mellom Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet 2005–9, Soria Moria 13. oktober 2005, <http://www.regjeringen.no/upload/kilde/smk/rap/2005/0001/ddd/pdfv/260512-regjeringsplattform.pdf>
- SOU 2002: 74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv
- SOU 2005: 57 Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?
- SOU 2006: 90 På väg mot en enhetlig mervärdesskatt
- St.meld. nr. 17 (1971–72) Om gjennomføring av merverdiavgiftsloven og investeringsloven
- St.meld. nr. 27 (1996–1997) Om statens forhold til frivillige organisasjoner
- St.meld. nr. 22 (1999–2000) Kjelder til kunnskap og oppleving.
- St.meld. nr. 48 (2002–2003) Kulturpolitikk fram mot 2014
- St.meld. nr. 25 (2003–2004) Økonomiske rammebetingelser for filmproduksjon
- St.meld. nr. 16 (2004–2005) Leve med kulturminner
- St.meld. nr. 22 (2006–2007) Veiviseren. For det norske filmløftet
- St.meld. nr. 39 (2006–2007) Frivillighet for alle
- St.prp. nr. 1 (1990–91) Skatter og avgifter til statskassen
- St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak
- St.prp. nr. 1 (2004–2005) Kultur- og kirke departementet
- St.prp. nr. 65 (2004–2005) Tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet medregnet folketrygden 2005
- St.prp. nr. 1 (2006–2007) Kultur- og kirke departementet
- St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak
- St.prp. nr. 1 (2007–2008) Kultur- og kirke departementet

Vedlegg 1

Differensiert MVA på kinobilletter – en gjennomgang av følgene ved innføringen av kultur moms på kinobilletter 1. januar 2005

Av Arild Kalkvik, PricewaterhouseCoopers

1 Innledning

1.1 Bakgrunn og formål med notatet

PricewaterhouseCoopers, ved seniorrådgiver Arild Kalkvik, er av Finansdepartementet blitt engasjert for å foreta en gjennomgang av følgene ved innføringen av differensiert MVA på kinobilletter 1. januar 2005.

Merverdiavgiftsreformen i 2001 innførte en generell avgiftsplikt ved omsetning av tjenester. Det er imidlertid omfattende unntak fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet, og de mange unntakene har gjort regelverket komplisert. Dette var bakgrunnen for at Regjeringen ved kongelig resolusjon av 1. desember 2006 oppnevnte et utvalg (Kultur momsutvalget) som skal vurdere merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet, samt for frivillig sektor. I samsvar med mandatet er et hovedformål med denne utredningen å legge til rette for et mer oversiktlig og helhetlig regelverk som gir mindre byråkrati og lavere administrative kostnader. Som ledd i dette arbeidet er Kultur momsutvalget særlig bedt om å vurdere en utvidelse av merverdiavgiftsplikten innen kultur og idrett. Kultur momsutvalget skal beregne endringer i statens inntekter og økonomiske virkninger for aktører som blir berørt av en eventuell utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget. Utredningen skal foreligge innen utgangen av 2007.

Fram til 2005 var kino- og filmbransjen utenfor merverdiavgiftssystemet på lik linje med flere andre tjenester på kultur- og idrettsområdet. Unntaket var, som for annen kulturvirksomhet, krevende for de delene av bransjen som hadde både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet (delte virksomheter). For slike virksomheter måtte inngående merverdiavgift fordeles mellom avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Etter at den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren ble innført 1. januar 2004

bidro også unntaket til en forskjellsbehandling mellom ulike kinoer ettersom kommunale kinoer fikk refundert sine merverdiavgiftsutgifter, mens privateide og kommunale AS kun fikk fradrag for den delen av driften som var knyttet til avgiftspliktig virksomhet.

Fra 1. januar 2005 ble kinoframvisning innlemmet i merverdiavgiftssystemet med redusert sats. Samtidig ble det innført avgiftsplikt med full sats for produsenter og distributører.

Som ledd i Kultur momsutvalgets arbeid ønsker oppdragsgiver en evaluering av hvordan kino- og filmbransjens innlemmelse i merverdiavgiftssystemet har slått ut. Det bes om at oppdragstaker ser på de ulike delene av bransjen, det vil si kinoene, distributørene og filmprodusentene, og forsøker å tallfeste betydningen av endringen, samt beskrive erfaringer med den nye ordningen. Det ønskes også at oppdragstaker kartlegger fordelingsvirkningene av endringen – har den slått ulikt ut for ulike virksomheter? Dessuten ønsker oppdragsgiver at en ser på virkninger for publikum, herunder utvikling i billettpriser, besøkstall mv. Det bes i tillegg om at det foretas en kartlegging av hvilke administrative lettelser omleggingen har medført for de ulike delene av bransjen.

1.2 Arbeidsmetode

Notatet er basert på tilbakemelding fra kinoer, distributører og filmprodusenter, som gjennom en spørreundersøkelse, utført i perioden medio september til utgangen av oktober, hvor de aktuelle problemstillinger ble forsøkt belyst. Undersøkelsene er gjennomført i samarbeid med FILM&KINO for kinoene, Norske Filmbyråers Forening for kinofilm distributorne og Norske Film og TV Produsenters Forening for produsentene.

Da responsen var relativt lav blant produsentene og distributørene, har PricewaterhouseCoo-

pers også hentet inn data og tilbakemeldinger gjennom offentlige regnskapsdata og intervjuer med representanter for utvalgte selskaper i hver gruppe i utvalget.

Blant kinoene var tilbakemeldingen meget god, hvor hele 90 kinoer (inkludert kinokjeder, som dekker flere geografisk spredte kinoer) svarte på undersøkelsen. Dette utgjør rundt en tredjedel av kinoene i Norge.

Blant distributørene svarte 7 selskap helt eller delvis på undersøkelsen. Dette tilsvarer like over 40 % av distributørene som mottok undersøkelsen.

Blant de 50 produsentene som fikk undersøkelsen tilsendt kom det mange tilbakemeldinger fra medlemmer som kun produserer oppdragsfilm, reklamefilm og produksjoner for fjernsyn. 15 selskaper har helt eller delvis svart på spørsmålene. Trekker en fra de som har gitt tilbakemelding om at de ikke opererer innenfor de aktuelle segmentene var svarprosentene på rundt 30 %.

Gjennomgangen starter med en gjennomgang av de estimat som ble gjort i 2003 og 2004, i forkant av reformen. Enkelte av tallene er forsøkt oppdatert, da enkelte av rammevilkårene har endret seg. Eksempelvis har MVA-satsen økt fra 7 % til 8 %.

Deretter ser en på de økonomiske følgene for produsenter, distributører, kinoer, publikum og Staten. Videre ser en på administrative følger av reformen, for til slutt å se på aktørenes samlede vurdering av lovendringen. Til slutt kommenteres de samlede funn.

Det understrekes at på samme måte som i 2003 og 2004 er tallmaterieell i stor grad estimat basert på kjente historiske tall. For enkelte aktører vises det til endringer i atferd som følge nye muligheter reformen medfører. Slike faktorer er vanskelig å beregne med sikkerhet og er derfor her utelatt.

1.3 Forbehold

PwC ønsker å understreke at i mangel på sikre data er det gjort en rekke estimat og beregninger i denne gjennomgangen, basert på innspill fra bransjen, bransjeorganisasjonene og egne erfaringstall.

Det blir videre gjort en rekke forbehold i forhold til elementer som ikke er inkludert i gjennomgangen. Eksempelvis vet en ikke følgene av at husiere kan frivillig registrere seg og nå fakturere husleie med MVA til filmprodusenter, distributører og kinoer. Mens enkelte aktører klarer å forhandle ned nettoppris, som følge av de besparelser utleier har med fratrukk for utgående MVA på kostnader ved forvaltning og drift, opprettholder andre samme leienivå.

I tillegg vil det være rom for at de ulike aktørene forhandler frem bedre eller dårligere avtaler seg imellom som følge av hvem en vurderer å ha fordeler eller ulemper med lovendringen. Dette er vanskelig å dokumentere og er derfor ikke inkludert i denne gjennomgangen. PwC kan på grunnlag av utilfredsstillende datagrunnlag ikke stå til rette for eventuell bruk av denne analysen, uten at henvisning til de over nevnte forbehold er gjort.

2 Oppsummering

Følgende gjennomgang viser nettoeffekten innføring av differensiert MVA har hatt for aktørene i bransjen. En ser da bort fra at introduksjonen av MVA på tjenester som rettigheter og filmleie «ulles ut».

I følge gjennomgangen har norske produsenter en fordel av reformen. Denne fordelene reduseres imidlertid om en legger til grunn at Staten reduserte sine overføringer til Norsk filmfond med 15 MNOK i 2005. Trekker en fra reduksjonen i bevilgninger er nettoeffekten for produsentene like over 9 MNOK. Blant produsentene er det et noe blandet syn på om reformen har vært av positiv eller negativ karakter, men et stort flertall er positive.

Distributørene er estimert til å ha en gevinst på rundt 22,5 MNOK. Distributørene synes å være den gruppen som kom best ut av reformen, men i holdninger er de relativt indifferent til reformen.

Kinoenes fordel ved reformen er estimert til 29,5 MNOK i reduserte kostnader. Samtidig har kinoene tatt en del av kostnaden ved å innføre MVA på kinobilletter. Kinoenes andel av utgående MVA (fratrasket beløpt veltet over på kundene gjennom prisøkning), er årlig estimert til 32,6 MNOK (justert for inflasjon), hvilket medfører en nettoeffekt for kinoene på -3,1 MNOK. Holdningen blant kinoene er meget spredt, hvor en rekke småkinoer ser på ordningen som byråkratisk. Enkelte kommunale kinoer viser til at de kommer dårligere ut enn før reformen (da de alt hadde kompensasjon for MVA fra 2004).

Flere kinoer kommenterer imidlertid at de vil komme meget godt ut av ordningen den dagen de skal foreta større investeringer. Blant annet står digitaliseringen av norske kinoer snart for tur. Dette vil innebære store investeringer for de fleste kinoer i Norge.

Publikum har måtte ta deler av ulempen ved økningen i kinobillettprisene. Til sammen blir det betalt inn 62,7 MNOK i utgående MVA, men kinoene har senket sine inntekter med til sammen 32,6

Tabell 1.1

Inngående	MNOK
Produsenter	24,1
Distributører	22,5
Kinoer	29,5
<i>Sum inngående</i>	<i>76,1</i>
Utgående	MNOK
Kinoer	32,6
Publikum	30,1
<i>Sum utgående</i>	<i>62,7</i>
<i>Staten</i>	<i>-13,4</i>

MNOK. Samlet effekt er derfor -30,1 MNOK for publikum.

Følgene for statens samlede proveny er på -13,4 MNOK, men om en legger til grunn reduksjonen i overføringene til Norsk filmfond i 2005 vil effekten være positiv (1,6 MNOK).

Samlet effekt for inngående og utgående MVA illustreres i tabell 1.1 (uten at reduksjonen i overføring til Norsk filmfond på 15 MNOK er tatt med).

3 Bakgrunnsdata ved introduksjon av MVA

3.1 Introduksjon

I 2004 laget PricewaterhouseCoopers på oppdrag av Samråd for MVA på kinobilletter (FILM&KINO, Norske filmbyråers Forening og Norske Film og TV Produsenters Forening) en oversikt over hvilke følger en introduksjon av en differensiert MVA på 6 % ville ha for norske kinoer, distributører og filmprodusenter. Analysen la videre til grunn en generell MVA-sats på 24 %.

Analysen ble laget med bakgrunn i data fra de tre bransjeorganisasjonene, og etter hvert som datagrunnlaget ble stadig bedre, ble analysen oppdatert. Grunnlagsmaterialet var ferdig sensommeren 2004 og var i stor grad basert på tall for driftsårene 2002 og 2003. Den siste oppdateringen ble gjort høsten 2004, da det var kjent at Statsbudsjettet la til grunn en økning av MVA-satsen til 7 % og den generelle MVA-satsen til 25 %. Videre ble MVA-satsen økt til 8 % fra 1. januar 2006.

Analysen legger til grunn at det blir innført differensiert MVA på alle ledd i verdikjeden. Nå ble det endelige vedtaket at det kun er kinobilletter

som har differensiert MVA-sats. Både filmleie og salg av rettigheter har en sats på 25 %.

For å ha et reelt sammenligningsgrunnlag har vi her valgt å oppdatere de opprinnelige tallene med en differensiert MVA-sats på 8 %.

Utgangspunktet for tallene for hver enkelt aktør er oppsummert under.

3.2 Kinoer

I en omfattende gjennomgang av kinoene i Norge, hvor det blant annet ble tatt hensyn til at de integrerte kommunale kinoene (ikke kommunale aksjeselskap) fra 1. januar 2004 kunne nyte godt av kompensasjonsordningen kommunene fikk på inngående MVA, kom PricewaterhouseCoopers frem til at kinoene samlet ville ha et refusjonsgrunnlag på 25,9 MNOK.

Det er ikke tatt rom for den effekten en del eiere av kinobygg vil ha ved en innføring av differensiert MVA, da det muliggjør frivillig MVA-registrering av bygget og dermed lavere husleie for kinoselskapet. Samtidig medførte Hunsbedt-dommen at mulighetene for forholdsmessig fradrag ble økt betydelig for kinoene. Dette er heller ikke tatt hensyn til i her.

3.3 Distributører

Basert på det beste kinobesøket siden 1983 og den høyeste markedsandelen for norsk film siden 1975 ble samlet endring i inngående MVA fra distribusjon av kinofilm estimert til 24 MNOK.

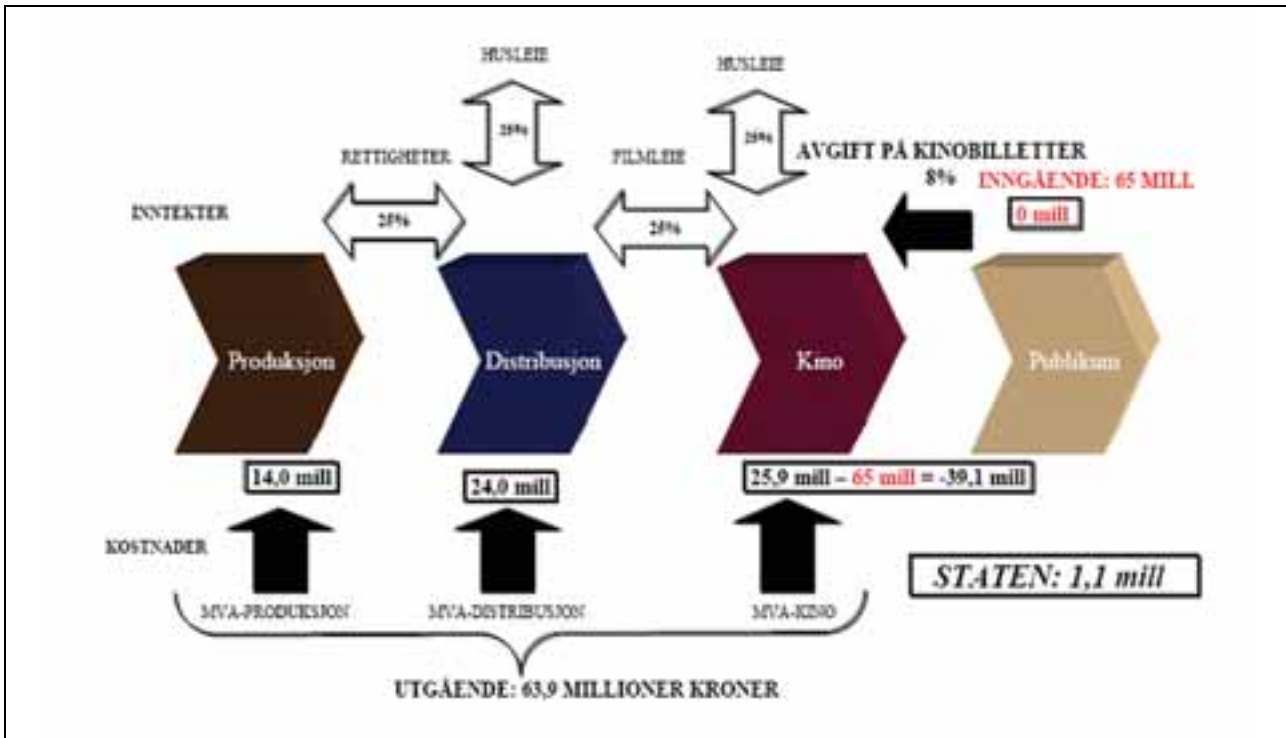
3.4 Filmprodusenter

Norske Film & TV Produsenters Forening gjorde sammen med PricewaterhouseCoopers flere forsøk på å estimere følgene for norske produsenter ved innføringen av en differensiert MVA på 6 %. Den siste beregningen la til grunn økt inngående MVA på 14 MNOK.

3.5 Publikum

Utgangspunktet for beregningene for MVA på kinobilletter ble gjort på basis av at det i 2003 ble omsatt kinobilletter for 813,3 MNOK. Justert for trender i markedet per juni 2004 ble omsetningstallet satt til 772 MNOK. Med en differensiert MVA på 6 % ble den utgående MVA på kinobilletter estimert til 48,8 MNOK.

Det må understrekes at politikerne la stor vekt på under innføringen av differensiert MVA på kinobilletter at publikum i minst mulig grad skulle bli



Figur 1.1

skadelidende som følge av introduksjonen av MVA.

Det ble derfor laget parallelle modeller for hvordan utfallet ville være om kinoene bakte inn MVA-utgiften i prisen og dermed *ikke medførte en økonomisk belastning for publikum*. I et slikt tilfelle ville utgående MVA være 45,5 MNOK.

En slik modell legger da til grunn at kinobransjen ville få et samlet tap på 19,6 MNOK.

3.6 Staten

Samlet var statens proveny beregnet til å være -15,1 MNOK eller -18,4 MNOK, avhengig av hvilken modell som ble lagt til grunn.

Justert til 7 % ble utgående MVA økt og statens samlede proveny var på -7 MNOK (alternativt -10,7 MNOK, om kinoene tar tapet ved prisøkningen).

3.7 Endringer i forutsetningene

At MVA-satsen for filmleie og rettighetssalg ble 25 %, i stedet for differensiert MVA har i utgangspunktet ingen betydning for beregningen, da disse «nulles» mot hverandre for inngående og utgående MVA.

Heller ikke en økning i den generelle MVA-satsen fra 24 % til 25 % vil ha innvirkning, da denne

kun vil gi en likviditetsmessig endring for aktørene i bransjen, da de nå nyter godt av fullt fratrekk av inngående MVA.

Økningen i differensiert MVA på kinobilletter til 8 % vil imidlertid få følger for kalkylen. Utgående MVA vil da bli 65 MNOK og 60,2 MNOK (om kinoene tar tapet). Statens proveny i et slikt tilfelle henholdsvis vil være 1,1 MNOK og -3,7 MNOK.

Basert på de beregninger som ble gjort i 2003 og 2004, justert for økningen i utgående MVA, balanserer staten rundt en nøytral proveny i forhold til reformen (se illustrasjon neste side), basert på de opprinnelige beregningene.

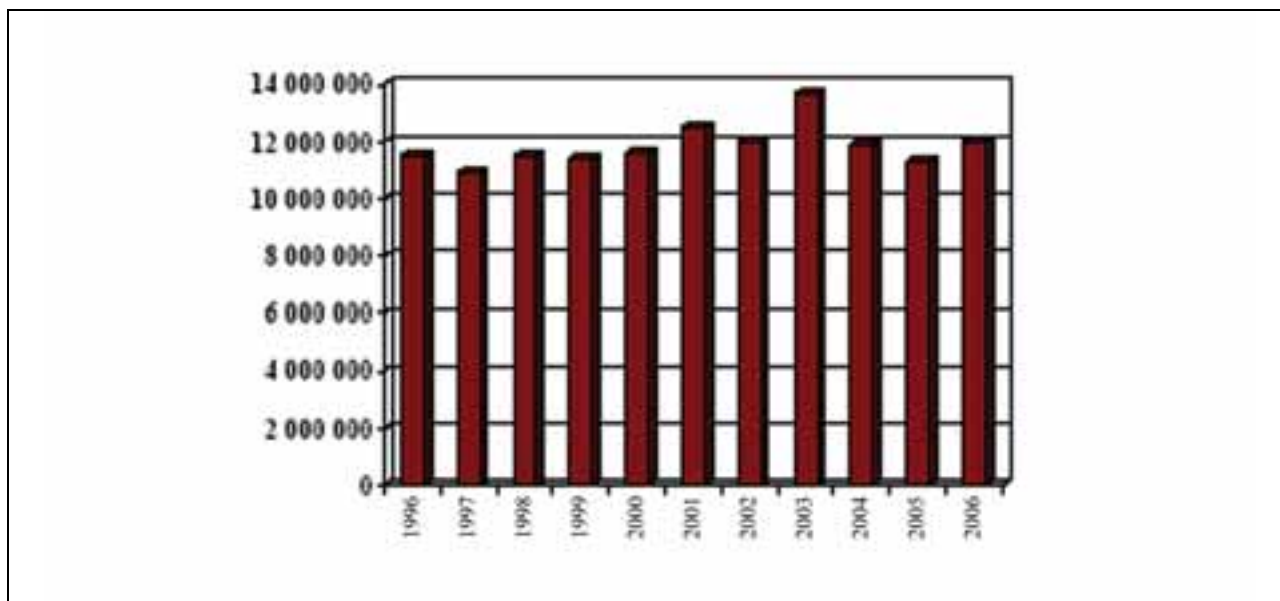
Modellen i figur 1.1 illustrerer det som opprinnelig var vurdert som følgende for de ulike partene, hvor MVA-satsen er korrigert til 8 %.

4 De økonomiske følgene av differensiert MVA på kinobilletter

4.1 Introduksjon

En rekke av de forutsetninger som ble lagt til grunn i 2003 og 2004 har vist seg ikke å stemme, da kino- og filmmarkedet er et marked preget av store svingninger i tilbud og etterspørsel.

Etter det historiske toppåret 2003, har norske kinoer slitt med lønnsomheten. Økt tilgjengelig



Figur 1.2

Kilde: FILM&KINO

het, kortere «hold back vinduer» i forhold til kinopremiere og de stadig synkende prisene på kjøpefilm (DVD) har bidratt til en etter 2003 har hatt en mer stabil utvikling i kinomarkedet.

Kinobesøket etter 2003 har vært langt lavere enn i 2003 (se illustrasjon i figur 1.2). Bruttoomsætningen har gått opp med 4,8 % fra 2004 til 2006, men om en tar hensyn til at det er lagt til en differensiert MVA-sats på 8 %, utgjør dette en nedgang i nettoomsætning (eks MVA) på 3 % for kinoene.

Norske filmer har klart å holde en relativt høy markedsandel fra 2003. Samtidig legger Stortingsmeldingen om fremtidig filmpolitikk (St.meld. Nr. 22 (2006–2007) – Veiviseren for det norske filmfløtet) opp til en økning i antallet årlige filmproduksjoner fra 20 til 25.

Da det ikke foreligger offisielle tall for hvor mye kinobransjen, kinofilm distributorer og filmprodusenter i Norge har hatt av inngående og utgående MVA i 2006, legges det her til grunn overordnede forutsetninger av samme karakter som det som ble gjort i 2003 og 2004. Samtidig har en gjennom nettbaserte spørreundersøkelser fått tilbakemeldinger om følgen for enkeltselskaper.

Den videre gjennomgang legger til grunn følgende aktører:

- Filmprodusenter
- Kinofilm distributorer
- Kinoer
- Publikum
- Staten

– Norsk filmfond

Sistnevnte er tatt med av hensyn til at overføringene til Norsk filmfond ble redusert som følge av innføringen av differensiert MVA på kinobilletter i 2005. Samtidig hadde Norsk filmfond noen utfordringer relatert til forvaltningen av støtteordningene og bruken av nettobudsjetter (bruttobudsjett eksklusiv fratrukk av forholdsmessig fradrag).

Det er i liten grad tatt hensyn til at de ulike partene kan ha endret atferd som følge av lovendringen. Heller ikke følger av endringer som følge av innføring av differensiert MVA på transport og hotellovernattinger er inkludert.

4.2 Filmprodusentene

For kortfilmproduksjon var det før reformen vanlig å utgiftsføre all inngående avgift, mens det i TV-produksjon var vanlig å trekke fra all inngående avgift 100 %. Derfor så en bort fra TV-produksjoner i de opprinnelige prognoser, idet lovendring ikke medførte endret praksis.

Omsetningen som ble rammet av lovendringen var derfor i første omgang omsetning fra kinofilm og kortfilm.

I 2006 hadde 21 filmer premiere på kino. Av disse var én novellefilm, fem dokumentarfilmer og femten spillefilmer. Samlet hadde de 21 filmene et nettobudsjett på 290 MNOK (eks. MVA). Slipp Jimmy Fri er en animasjonsfilm som i stor grad ble

laget i utlandet, og derfor er kun lanseringsbudsjettet til denne filmen inkludert.

Norsk filmfond har ytt rundt 136 MNOK i forhåndsstøtte til norske produsenter av kinofilmer som hadde premiere i 2006. I tillegg utbetales det betydelig billettstøtte i etterkant av at en ser hvordan filmene har gjort det på kino, samtidig som støtte tilbakebetales om filmene gjør det veldig bra.

I tillegg produseres det kortfilmer for rundt 40 MNOK i Norge. Dette er produksjoner som i stor grad henter sine inntekter gjennom ulike støtteordninger, som Norsk filmfond, Norsk kulturråd og de regionale filmsentrene og filmfondene.

En gjennomgang av Norsk filmfonds årsrapporter og statistikk viser at filmene med kinopremiere i 2006 i gjennomsnitt hadde produksjonsbudsjett på rundt 12 MNOK (eks MVA). Lanseringsbudsjett var i gjennomsnitt på 2,6 MNOK (eks. MVA).

Gjennomsnittlig er rundt 37 % av en films produksjonskostnader merverdiavgiftspliktig (kilde: eksempler fra Norsk filmfond). Den lave andelen skyldes delvis at en leier inn mange fagfunksjoner hvis tjenester ikke er MVA-belagt, at enkelte tjenester kjøpes i utlandet (for eksempel etterarbeid), samt at noen av kostnadene har differensiert MVA (mat, hotellovernattinger og reiser).

Når det gjelder lansering er nærmest alle kostnader MVA-pliktige med full MVA-sats.

Samlet utgjør dette en prosentandel utgående MVA på 48 % av totalbudsjettet på 14,6 MNOK. Dette er noe høyere enn det som ble lagt til grunn i 2004, hvor samlet prosentandel var satt til 37 %. I utvalget som ble brukt av filmer da var det imidlertid 2 filmer som ble produsert i utlandet av norske produsenter, noe som kan forklare avviket, samt at det er innført MVA på tjenester som overnatting.

Dette kan illustreres tallmessig på følgende måte (tabell 1.2).

Med 1,76 MNOK i gjennomsnitt for hver film, blir samlet utgående MVA 37 MNOK.

Tabell 1.2

Utgifter	MNOK	MVA	INKL MVA
Produksjon	12	1,11	13,11
Lansering	2,6	0,65	3,25
Totalt	14,6	1,76	16,36

For produksjon av kortfilm og andre filmer som ikke er laget for fjernsynsvisning estimeres årlige produksjonskostnader på 40 MNOK (inkludert mva). I mangel på andre referanser legges samme forholdstall som i 2004 til grunn – 40 % av kostnadene er MVA-belagt.

Samlet utgående MVA for kortfilm og annen film som ikke er laget for fjernsynsvisning er da på 3,2 MNOK.

Spørreundersøkelsen som ble sendt ut til medlemmer i Norske Film & TV Produsenters Forening viser at produsentene opererte med forholds- messig fradrag på rundt 40 % (variasjonen er oppgitt til mellom 30 % til 70 %) i gjennomsnitt legger til grunn at deler av disse kostnadene også tidligere ble refundert.

Tabell 1.3 kan derfor oppsummere følgene av introduksjonen av full refusjon av utgående MVA for filmprodusentene.

Dette er rundt 10 MNOK høyere enn estimert i 2004. Forskjellen skyldes primært følgende forhold:

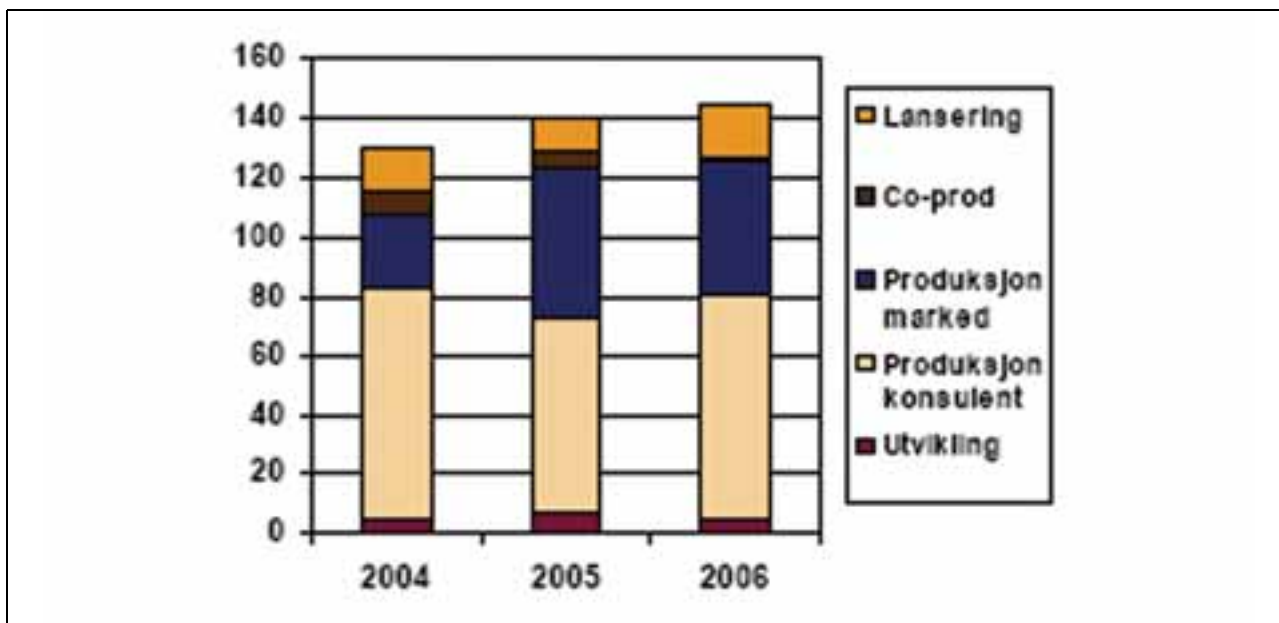
- Det produseres mer film
- Andelen MVA-belagte kostnader er høyere

Enkelte kortfilmprodusenter PwC har vært i kontakt med uttrykker at de for enkelte produksjoner sliter med å passere 50.000 NOK i omsetning, da markedet for slike produksjoner er begrenset. Disse vil i så fall ikke nyte godt av MVA-fradraget.

Som følge av innføringen av differensiert MVA på kinobilletter i 2005 ble overføringene fra Kultur- og kirke departementet til Norsk filmfond redusert med MNOK 15 for driftsåret 2005. Samtidig har imidlertid den samlede forhåndsstøtten til norsk film blitt økt betydelig. Det er derfor vanskelig å si om reduksjonen i bevilgningene har hatt reelle følger for produsentene.

Tabell 1.3

	MNOK
Spillefilm	37
Kortfilm	3,2
Sum MVA	40,2
Fratrekk før	16,1
Endring	24,1



Figur 1.3

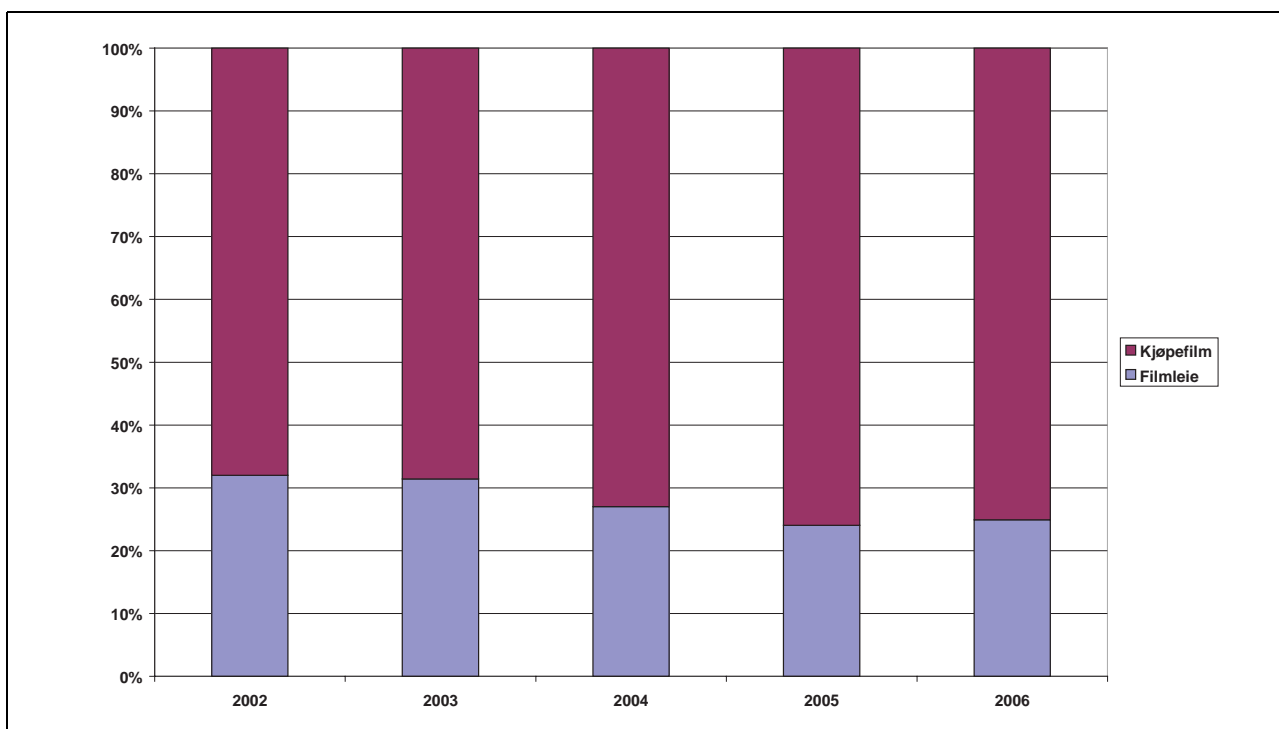
Kilde: Norsk filmfond

4.3 Distributørene

De fleste distributører av kinofilm eier også rettighetene til andre vinduer av verdikjeden. Det vil si at balanseforholdet mellom inntekter fra kino og andre vinduer (som kjøpefilm, leiefilm, Video on Demand, Electronic Sell Through og visningsret-

tigheter til TV) har hatt mye å si for hvor stor andel det forholdsmessige fradraget har utgjort før 2005.

Det er en kjensgjerning at mens kinomarkedet har vært relativt stabilt, har inntektene fra andre vindu økt betydelig. Dette skyldes primært den store suksessen DVD som format har hatt på kjøpefilm. Det er derfor naturlig å tro at distributøre-



Figur 1.4

Kilde: FILM&KINO & Norsk Videogramforening

nes forholdsmessige fradragmuligheter hadde vært høyere i dag enn tilfellet var da forrige estimat ble lagt til grunn.

Da det er umulig å tolke fordelingen av inntekter fra distributørens regnskap (og enkelte selskap har ikke regnskap offentliggjort, da de er avdeling av utenlandske virksomheter), legges her til grunn de 24 MNOK som distributørene estimerte i 2003.

Tar en hensyn til at distributørens felleskostnader og kostnader knyttet til kinodistribusjon har økt med økningen i konsumprisindeksen, vil de 24 MNOK være 4,3 % høyere i 2006. Dette utgjør 25 MNOK.

Det forholdsmessige fratrukket distributørene la til grunn for 2005 var basert på fordelingen av inntekter med og uten MVA. Mens kino- og leiemarkedet for DVD har vært relativt stabilt i perioden, har kjøpefilmmarkedet eksplodert. I tillegg har inntekter fra Video on Demand og Electronic Sell Through (streaming og nedlasting av film fra internett) kommet til.

Gitt at den beregning som ble lagt til grunn i 2004 gir en lavere grad av forholdsmessig fradrag, ville sannsynligvis distributørens grunnlag for fradrag av kostnader ha økt med rundt 10 %.

Dette innebærer at følgene for distributørene av lovendringen sannsynligvis har hatt mindre betydning enn forventet i 2004. Samlet effekt for distributørene estimeres til 22,5 MNOK for 2006.

Spørreundersøkelsen som ble sendt ut til distributørene stilte spørsmål ved om endringen av loven har medført endringer i atferd. En av kommentarene til en av respondentene er som følger:

«Vi bruker rett og slett mer penger på lanseringen når den har blitt 25 % «billigere»

Slike følger av endringen er av naturlige årsaker ikke inkludert i estimatet.

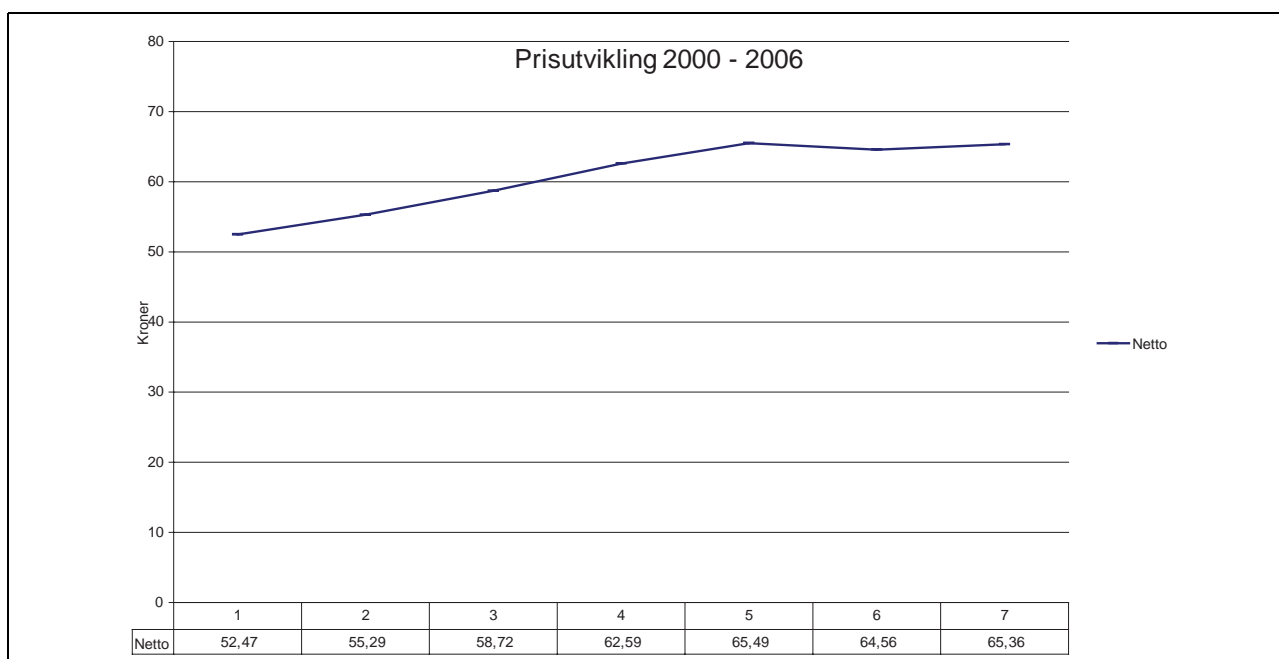
Det er 10 av 16 distributører som har hatt norske filmer i sin portefølje de siste to årene.

4.4 Kinoene

Ved innføringen av differensiert MVA på kinobilletter, var det knyttet forventninger til om kinoene ville fortsette økningen i billettprisene eller om de ville ta hele eller deler av økningen lovpålagt differensiert MVA ville medføre.

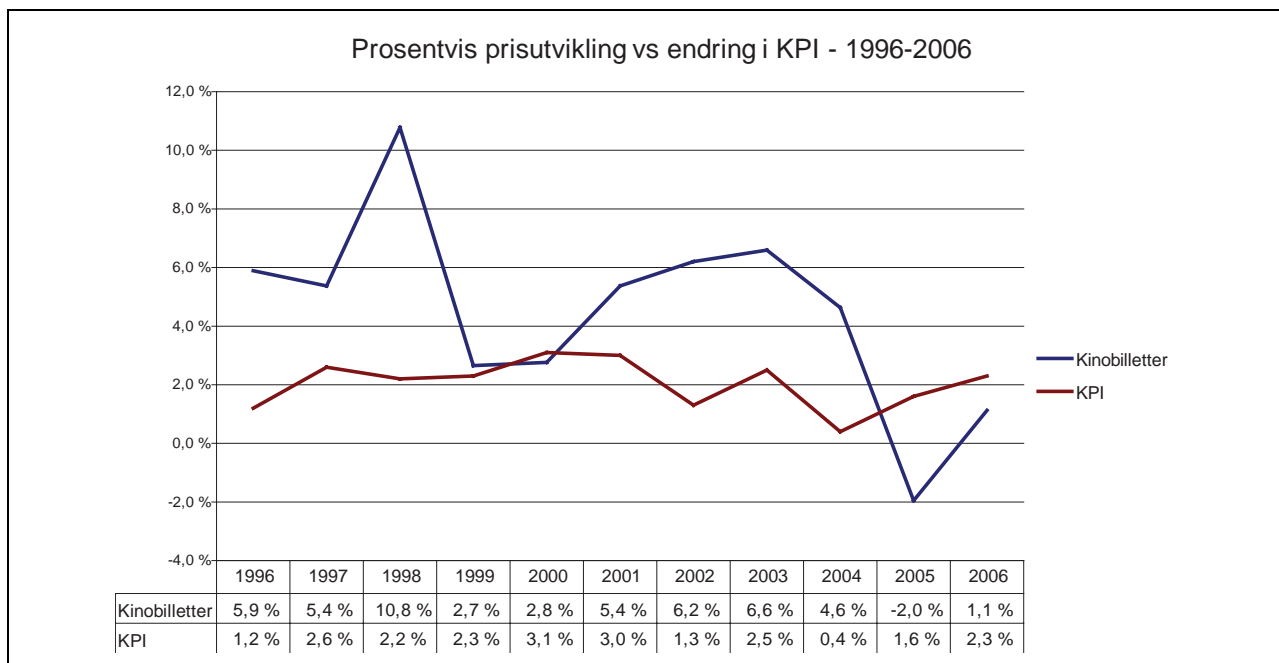
Figur 1.5 dokumenterer at kinoene hadde en reell nedgang i gjennomsnittlige billettinntekter. Samme figur fra FILM&KINO viser at kinoen selv ikke i 2006 hadde kommet opp på samme nivå som i 2004.

Historisk har gjennomsnittlig billettpris økt langt mer enn konsumprisindeksen. Dette illustreres i figur 1.6, hvor en før innføringen av MVA i 2005 kun et år siden 1996 hadde hatt en lavere økning i billettpriser enn konsumprisindeksen – KPI (2000).



Figur 1.5

Kilde: FILM&KINO



Figur 1.6

Kilde: FILM&KINO & Statistisk Sentralbyrå

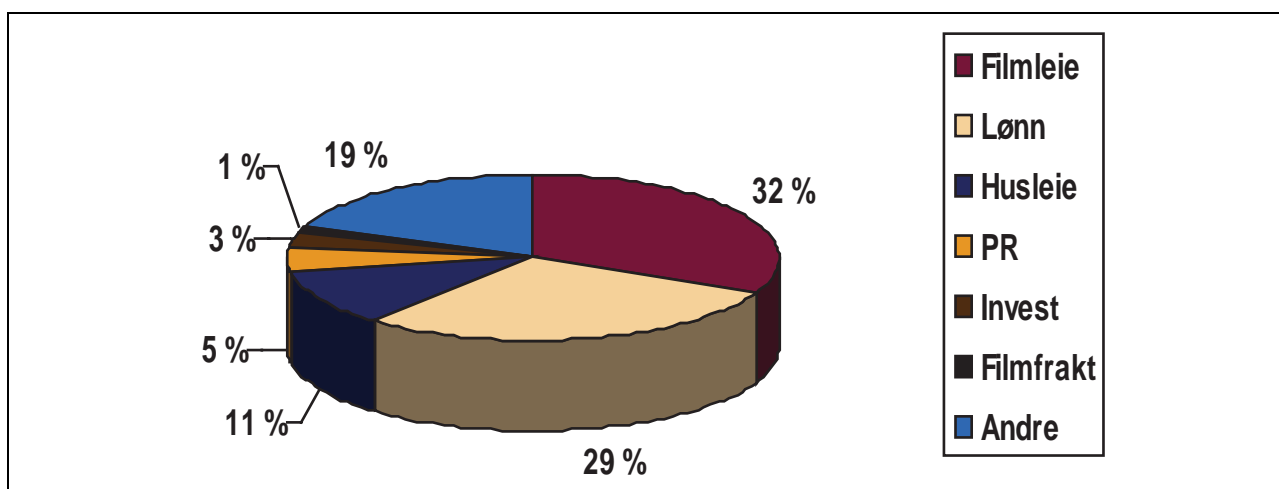
Figur 1.6 viser videre at i 2005 og 2006 har kinoene hatt en lavere økning i sine inntekter per solgte billett enn økningen i KPI.

Utfordringen med estimatene i 2003 og 2004 var at de kommunale kinoene som var integrert del av kommunen (ikke skilt ut i egne aksjeselskap eller interkommunale selskap) i realiteten hadde full fradrag av utgående MVA som følge av kompensasjonsordningen som ble introdusert 1. januar 2004. Dette var imidlertid mer et gode for eierne/kommunene, da de færreste kinoer fikk refundert pengene fra kommunen.

Hadde en fortsatt med det lovverket som var i 2004 ville derfor en rekke kinoer i praksis operert med fullt fradrag på inngående MVA, mens de andre kinoene hadde operert med forholdsmessig fradrag.

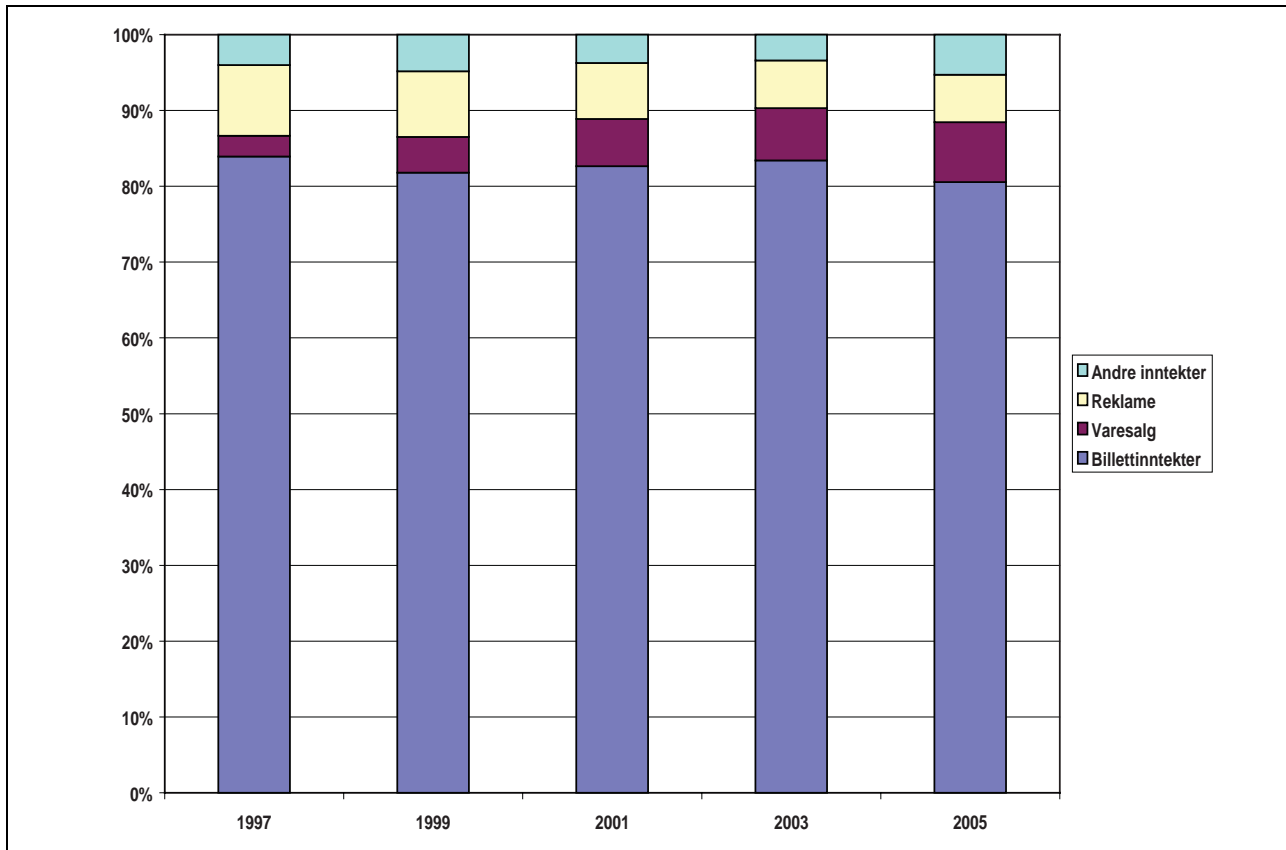
Norske kinoer går i stor grad med underskudd. Det vil si at de fleste kinoene er avhengig av å motta kommunal støtte direkte eller indirekte (gunstige leieavtaler, kommunen betaler for strøm etc). De samlede kostnader er derfor høyere enn inntektene i bransjen.

Figur 1.7 viser fordelingen av kostnader for norske kinoer for driftsårene 2003–2005. For



Figur 1.7

Kilde: FILM&KINO



Figur 1.8

Kilde: FILM&KINO

mange kinoer er kostnadene høyere enn inntektene, og i 2005 var kommunenes nettotilskudd på 31 MNOK (mot 30 MNOK i 2004).

Da det ikke forelå MVA på filmleie i 2004, medfører ikke innføringen av MVA på filmleie endringer i kinoenes økonomi. For en rekke mindre kinoer og filmklubber har imidlertid innføringen av MVA på filmleie medført høyere kostnader da de ikke omsetter nok til å være MVA pliktig.

De fleste kinoer har operert med forholdsmessig fradrag av MVA. Figur 1.8 viser at grunnlaget for forholdsmessig fradrag har økt i takt med at en stadig større andel av kinoen inntekter stammer fra andre kilder enn billettsalg.

I tillegg har en rekke kinoer gjennom Hunsbedt-dommen fått godkjent en høyere andel fradragsberettiget kostnader. Følgene av denne dommen er vanskelig å estimere og er derfor ikke inkludert i de videre beregninger.

Da FILM&KINO ikke har fått systematisert de innrapporterte regnskapene for driftsåret 2006 må en bruke tallmaterieell fra 2004 og 2005, samt kjente tall fra 2006 og 2007.

Basert på omsetningen i markedet står kinoene som fikk kompensert for mva i 2004 for rundt 23 %

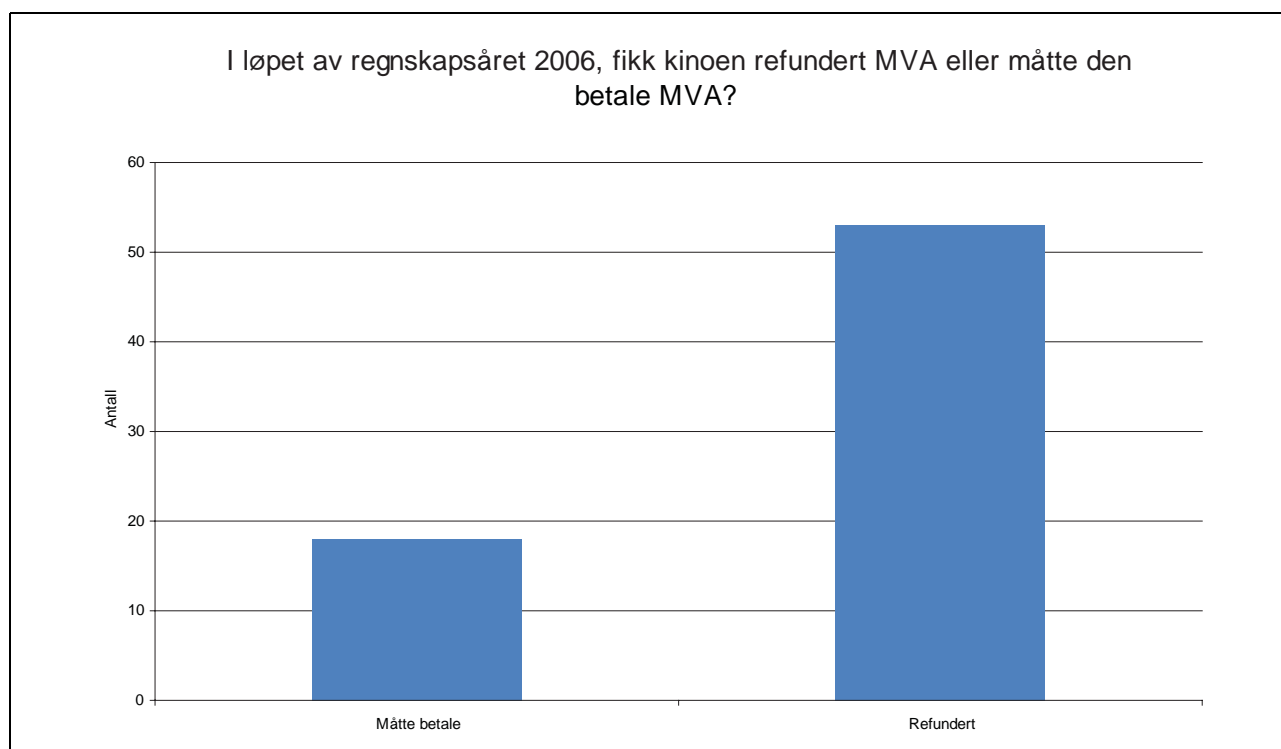
av omsetningen, mens private kinoer og kommunale AS står for 77 % av markedet.

I 2005 er det registrert utgifter på 872,7 MNOK. Rundt 75 % av disse er knyttet til kinoer som i 2004 ikke hadde kompensert for MVA gjennom kommunen.

Blant de samlede utgiftene er rundt 28 % momspålagt (ser da bort fra husleie, som det kan ha blitt innført MVA på som følge av frivillig registrering i etterkant av lovendringen). Rundt 3 % vil imidlertid være utgifter kinoen uansett ville hatt full refusjon for (kioskvarer og utgifter relatert til kinoreklame).

Dette legger grunnlag for at kinoene i 2005 ville hatt utgifter på 32,7 MNOK. Enkelte av de største kinoene opererte med forholdsmessig fradrag på rundt 30 % i 2004 (kilde: spørreundersøkelse i samarbeid med FILM&KINO). Undersøkelsen viser imidlertid også at kinoer som til sammen stod for 25 % av kostnadene i 2005 benyttet seg av forholdsmessig fradrag.

Basert på et forholdsmessig fradrag på 30 % vil kinoene i 2005 kunne kreve 3,3 MNOK under den gamle loven. Det reelle fratrekke er imidlertid høyere etter Hunsbedt-dommen.



Figur 1.9

Kilde: Spørreundersøkelse med FILM&KINO

Samlet blir fordelingen for kinoene da estimert til *29,5 MNOK*.

Beregningen legger til grunn relativt begrensede investeringer. For kinoselskap som skal foreta betydelige investeringer, vil disse bli langt billigere med den nye ordningen. Eksempelvis estimerer FILM&KINO at digitaliseringen av norske kinoer vil ha en kostnadsramme på rundt 315 MNOK (kilde: FILM&KINO). Gitt at dette er nettoppris, ville investeringen blitt 79 MNOK dyrere. Trekker en fra forholdmessig fradrag på 24 MNOK vil differansen være på 55 MNOK i favør av bransjen.

Når investeringene i digitalt utstyr kommer, og hvilke forretningsmodeller de vil basere seg på, er ennå ikke avgjort.

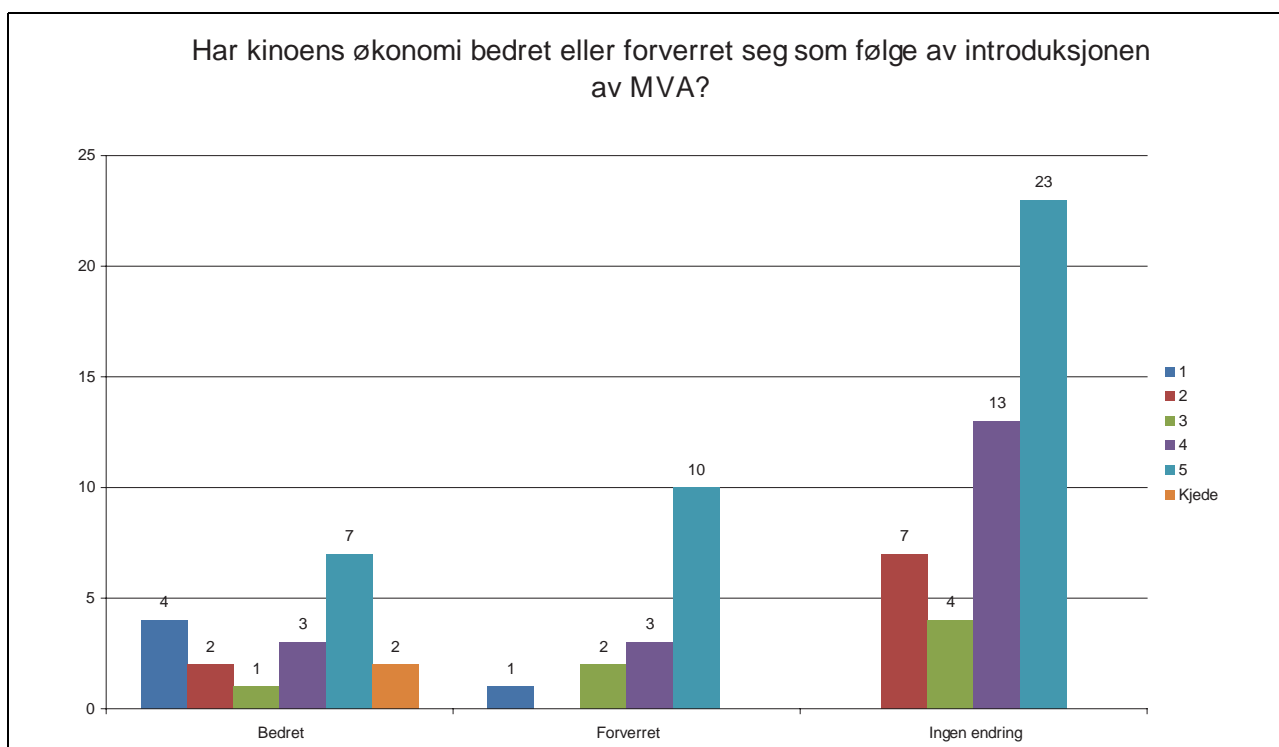
For flere kinoer har imidlertid lovendringen medført økte kostnader. De kinoene som omsetter

for under 50.000 NOK årlig får ikke MVA-registrere seg og dermed vil økningen i filmleien med 25 % representere en økonomisk belastning.

Blant Bygdekinoens 229 samarbeidspartnere, finner en mange lag og organisasjoner som ikke får refusjon på MVA.

Norsk filmklubbforbund har klaget på følgene av lovendringen til Oslo fylkesskattekontor og Skattedirektoratet (via Finansdepartementet). De har regnet ut at deres medlemmer samlet har en årlig ekstrakostnad på 100.000 NOK som følge av økt filmleie.

Tar en utgangspunkt i spørreundersøkelsen, får flertallet av kinoene refundert midler fra staten. Dette er illustrert i figur 1.9.



Figur 1.10

Kategori: Årlig besøk:

- 1 > 200.000
- 2 100.000–199.999
- 3 35.000–99.000
- 4 10.000–34.999
- 5 < 10.000

Kilde: Spørreundersøkelse med FILM&KINO

Figur 1.10 viser hvilke kinoer som mener at de kommer bedre eller dårligere ut av reformen.

Ikke uventet er det i stor grad blant de minste kinoene en finner oppfatningen av at de har kommet dårligere ut økonomisk.

4.5 Publikum

Da det ble lagt på 7 % MVA på kinobilletter, var flertallet i Kulturkomiteen på Stortinget opptatt av at publikum ikke skulle være de som måtte betale «regningen», ved at kinoene dekket MVA-satsen gjennom redusert inntjening.

I utgangspunktet hadde Samrådet for MVA på kinobilletter lagt til grunn en differensiert MVA på 6 %, men i statsbudsjettet for 2005 ble satsen satt til 7 %, og videre ble satsen økt til 8 % i statsbudsjettet for 2006.

I følge FILM&KINO sin oversikt over utviklingen i gjennomsnittlig billettpris på kino i perioden 2000 til 2006 (se figur 1.11), ser en at kinoene til

tross for nedgangen i sine inntekter per billett ikke har tatt rom for hele økningen i pris til forbruker som følge av innføringen av differensiert MVA.

Historisk har gjennomsnittlig billettpris økt langt mer enn konsumprisindeksen (KPI). I følge figur 1.12 har økningen i prisen på kinobilletter økt i takt med

Mens KPI økten med 24,9 % fra 1996 til 2006 (tilsier en pris på 50,28 NOK), har snittprisen for forbruker økt til 70,58 NOK i 2006.

Samlet utgjør utgående MVA på omsetningen av kinobilletter:

- 2005: 51 MNOK
- 2006: 62,7 MNOK

Fordelingen av belastningen dette medfører er fordelt som vist i figur 1.13 (justert for inflasjon).

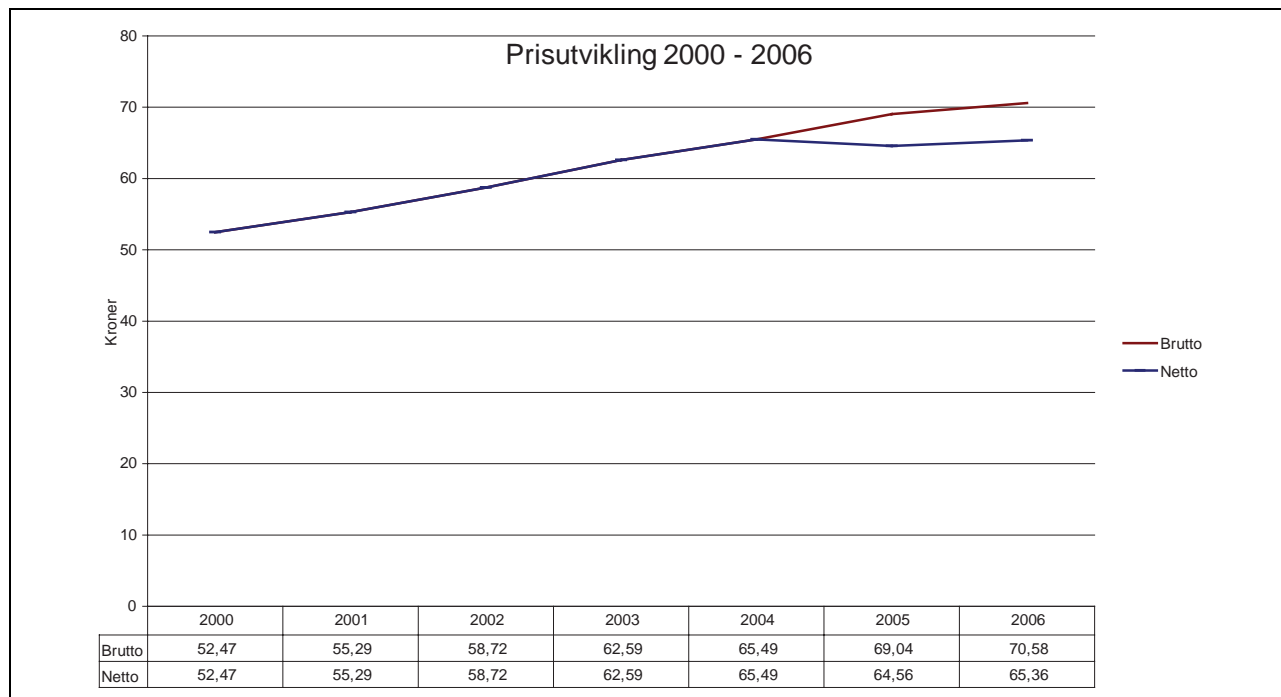
Figuren viser at fordelingen av belastningen er relativt jevnt fordelt mellom kinoene og publikum.

Målt i absolutte tall er fordelingen som vist i figur 1.14.

Samlet effekt for kinoene blir korrigert for utgående MVA på *minus 3,1 MNOK* i 2006.

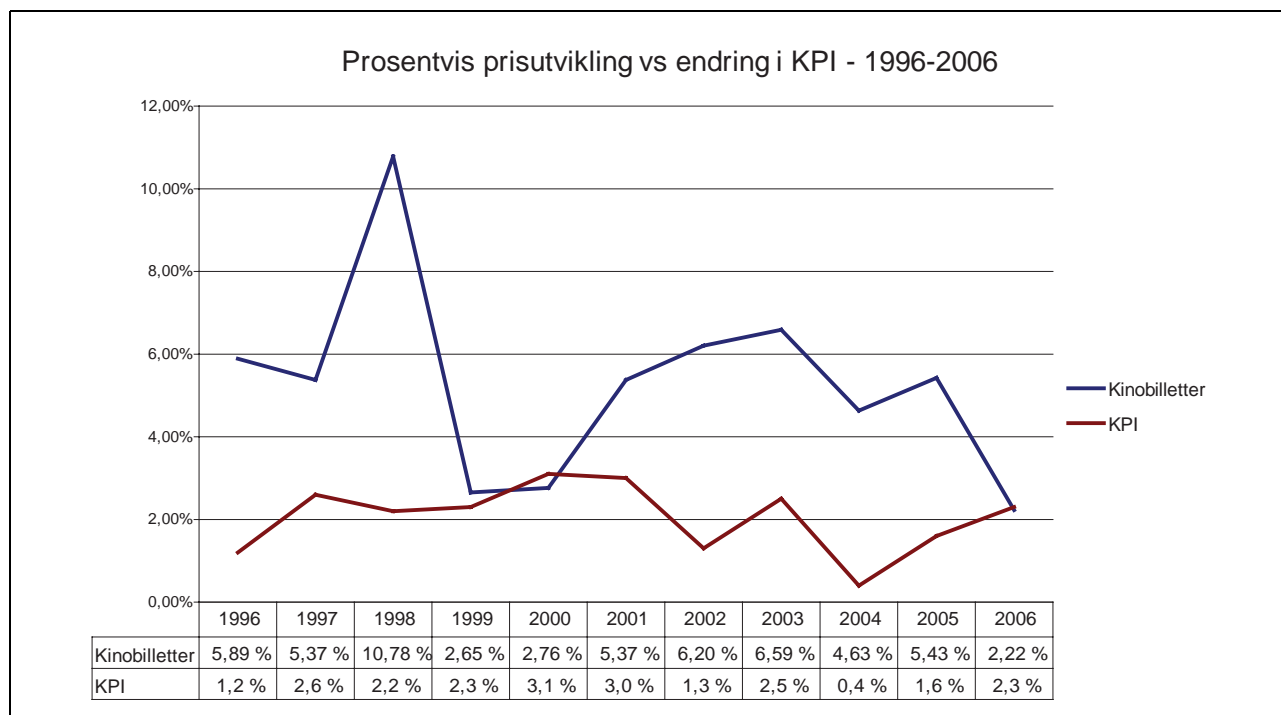
For publikum utgjør den ekstra belastningen *30,1 MNOK*.

Enkelte kinoer, distributører og produsenter har oppgitt at de tror at den økte prisen på kinobilletter har medført en nedgang i kinobesøket. Særlig vises det til at konkurransen med kjøpefilm har



Figur 1.11

Kilde: FILM&KINO



Figur 1.12

Kilde: FILM&KINO & Statistisk Sentralbyrå

hardnet til, både med tanke på pris og lansering kortere tid etter kinopremieren.

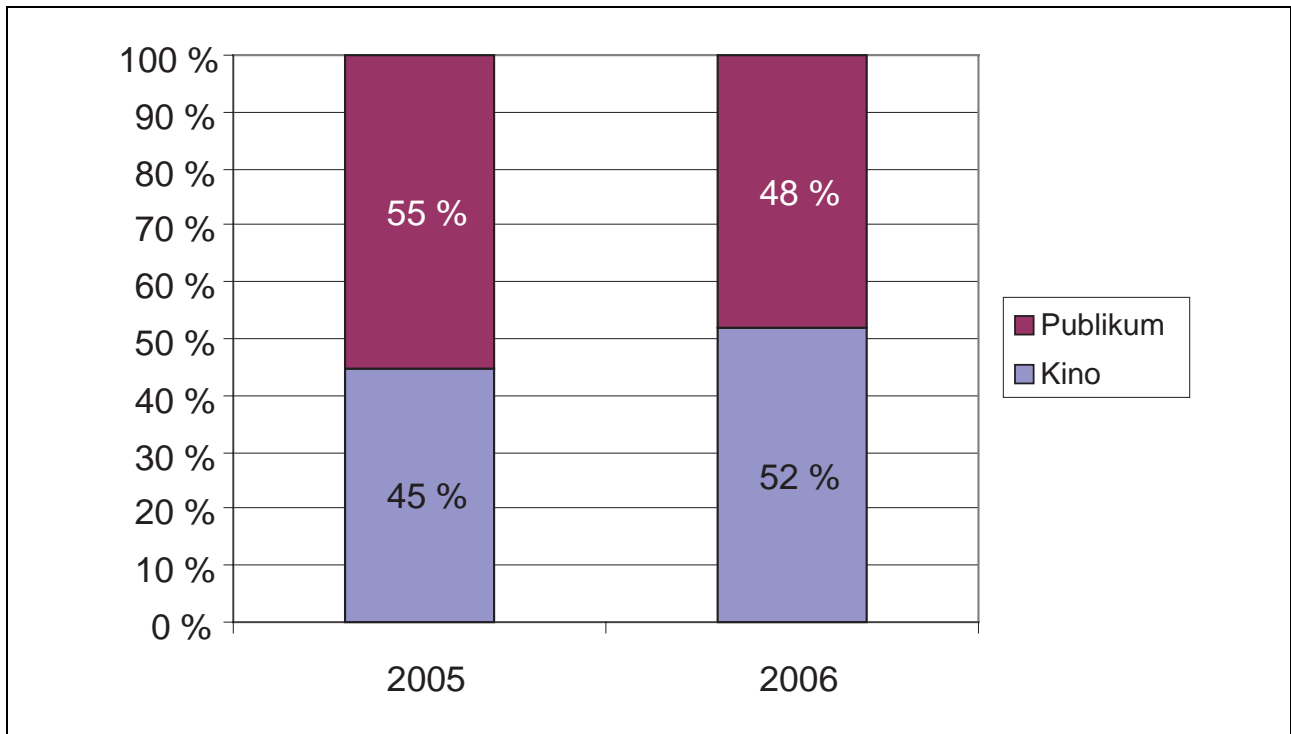
Antallet som har bekreftet dette i undersøkelsen varierer mye:

- 9 % av kinoene

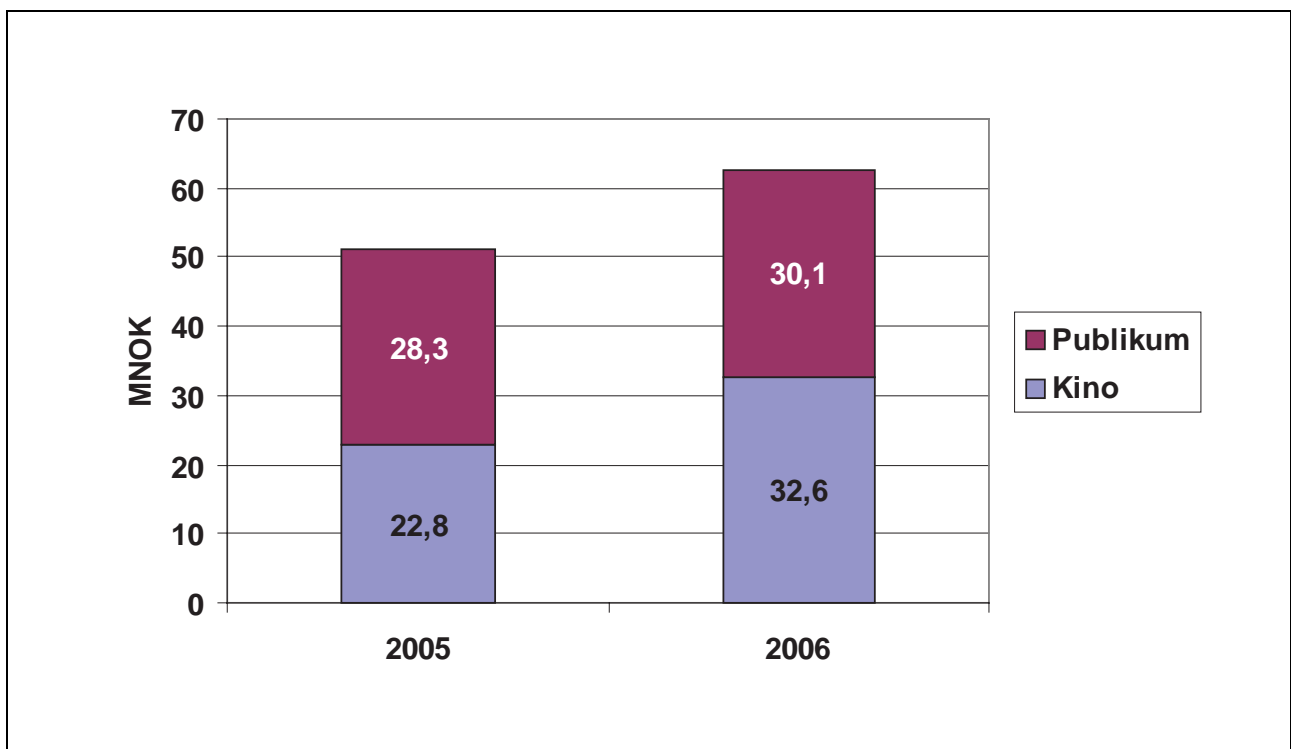
- 43 % av distributørene

- 33 % av produsentene

Samlet kinobesøk har imidlertid samlet gått opp fra 2004 til 2006.



Figur 1.13



Figur 1.14

4.6 Staten og Norsk filmfond

4.6.1 Reduksjon i de statlige overføringene

Som følge av innføringen av differensiert MVA på kinobilletter, som gav produsenter mulighet for fullt fratrukk av inngående avgift, ble overføringene fra Kultur- og kirkedepartementet til Norsk filmfond redusert med MNOK15 for driftsåret 2005.

4.6.2 Endring i regelverket i Norsk filmfond

Etter at muligheten for fratrukk av inngående MVA ble introdusert fra 1. januar 2005 endret Norsk filmfond regelverket mht hva som er budsjettgrunnlaget for enhver søknad til fondet.

Fra å operere med budsjetter med forholds- messig fratrukk (prosentvis andel trukket fra, basert på hvor stor andel av inntekten en forventet ville stamme fra avgiftspliktig omsetning), som produsenten gjerne ikke visste om ville bli godkjent av det lokale fylkesskattekontoret, ble grunnlaget for støtten endret til nettobudsjett (budsjett, eksklusiv MVA).

4.6.3 Følger for Staten

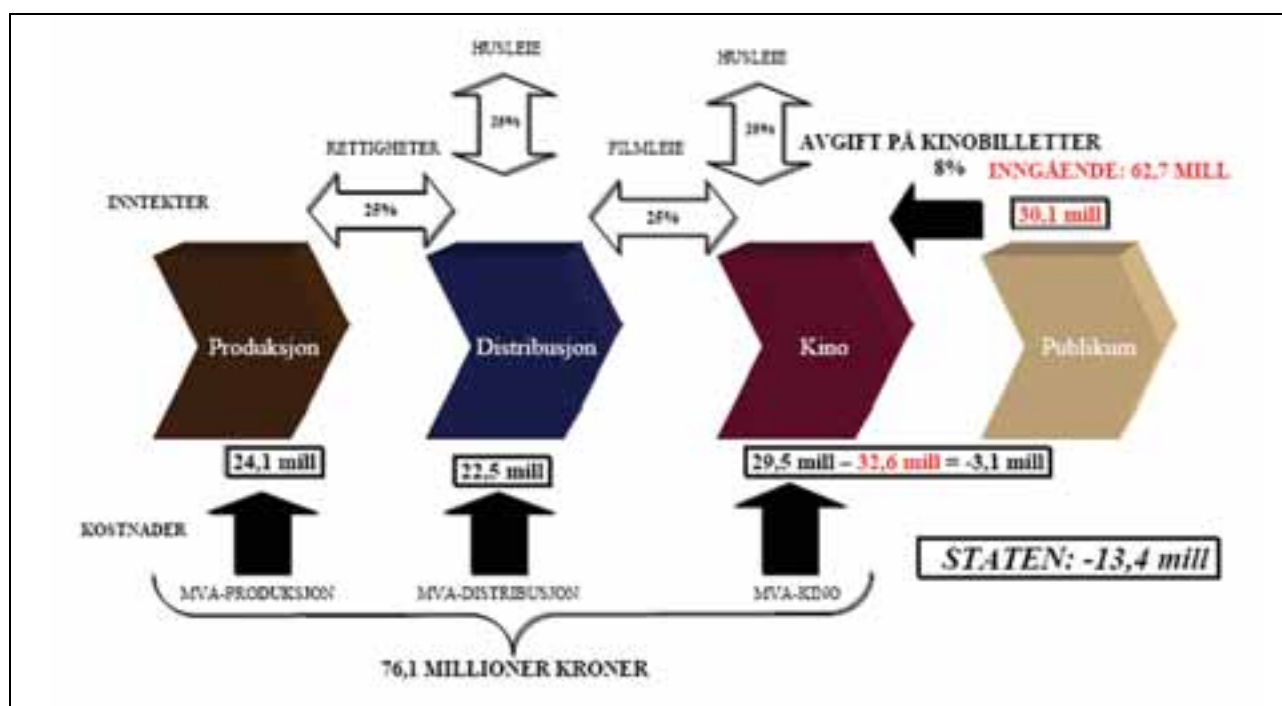
Endringen i statens proveny utgjør summen av endringer for produsenter, distributører, kinoer og publikum (tabell 1.4).

Tabell 1.4

Inngående:	MNOK
Produsenter	24,1
Distributører	22,5
Kinoer	29,5
Sum inngående:	76,1
Utgående:	MNOK
Kinoer	32,6
Publikum	30,1
Sum utgående:	62,7
Staten	-13,4

Legger en til grunn at staten reduserte overføringene til Norsk filmfond med 15 MNOK i 2005, kommer staten positivt ut av reformen.

Samlet effekt og følgene for hver enkelt aktør er illustrert i figur 1.15.



Figur 1.15

5 Administrative følger

De administrative følgene for produsenter, distributører, kinoer og Norsk filmfond er hentet inn gjennom spørreundersøkelser og direkte kontakt med utvalgte aktører.

5.1 Filmprodusentene

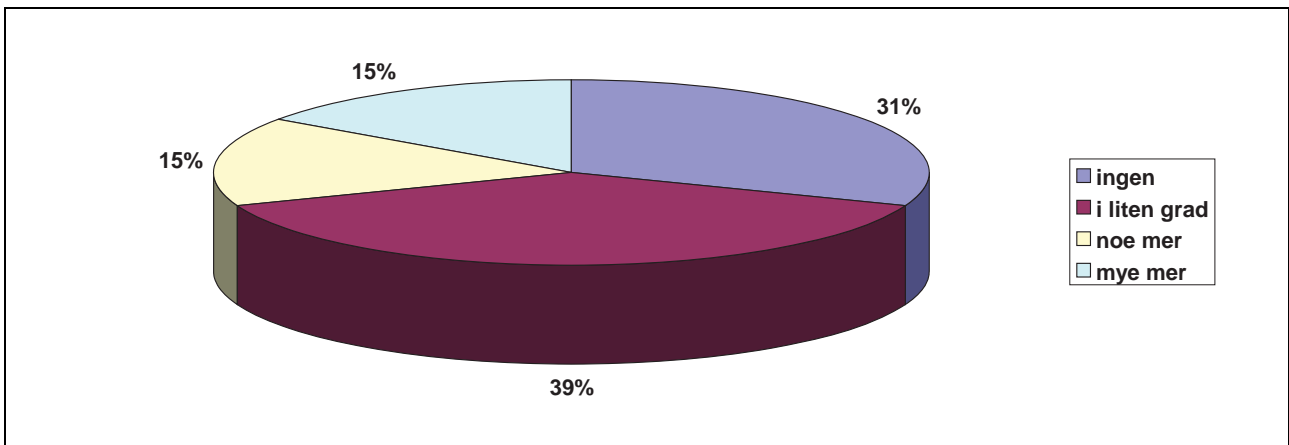
Blant de 15 produsentene som svarte på spørreundersøkelsen sier flertallet (70 %) at endringen ikke

eller i liten grad har medført administrativt merarbeid (se figur 1.16).

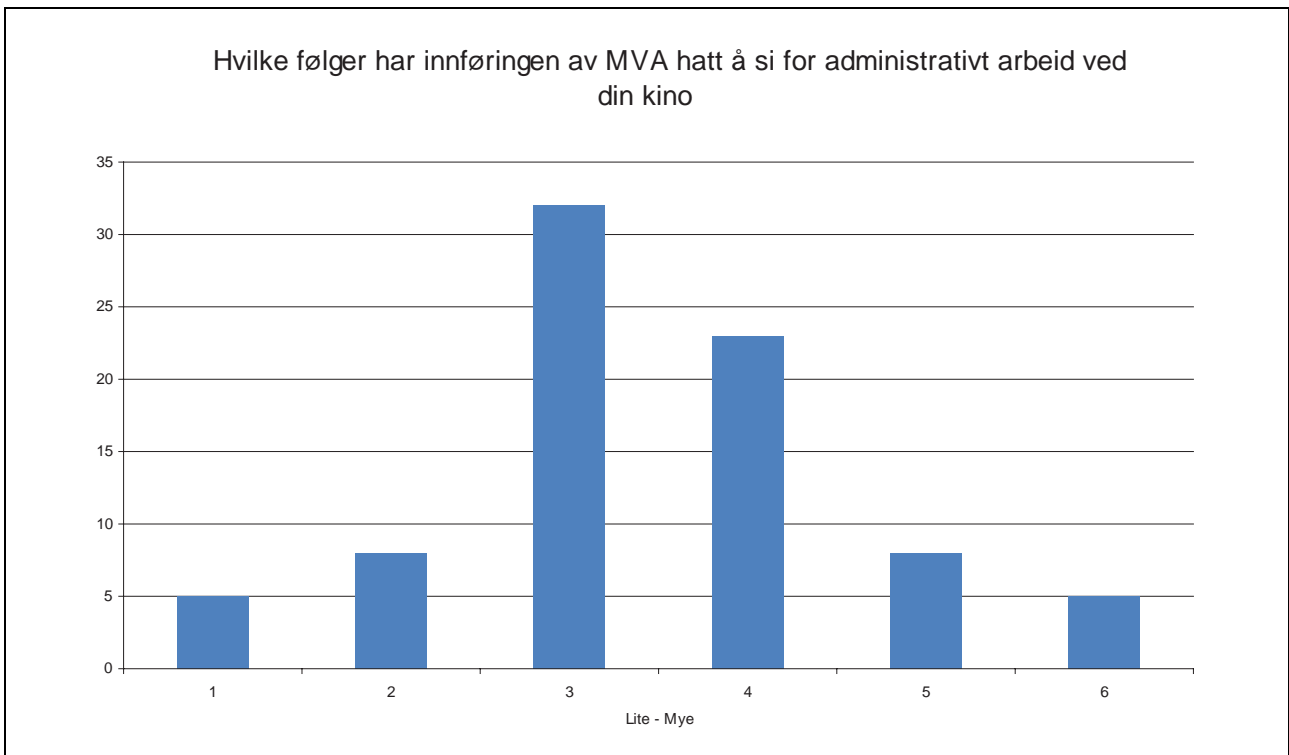
15 % av utvalget mener at det nå er mye mer administrativt arbeid for produsentene.

Kommentarene i fritekst spriker på samme måte som i svarene over:

«Innføringen har faktisk ført til mye mindre administrativt arbeid. Det var mye arbeid knyttet til å forholde seg til det forholdsmessige fradragene. Det ble mye brevskrivning til offentlige myndigheter (søke om godkjenning av for-



Figur 1.16



Figur 1.17

Kilde: Spørreundersøkelse med FILM&KINO

holdsmessig fradrag, svare på avgrensede kontroller, avklaringer til Filmfondet). I tillegg var det en utfordring for regnskapskontoret å holde orden på de forskjellige forholdstallene på de forskjellige prosjektene. Når man i tillegg måtte etterjustere noen prosjekter basert på faktisk omsetning (som ble klart 1–2 år etter at prosjektregnskapet var avsluttet), gjorde det kaoset komplett. I tillegg løp alltid produsenten en økonomisk risiko for at fylkesskattekontoret skulle skifte mening på hva de godkjente og ikke godkjente ift. beregningsnøkkelen. Takk og pris for at vi er ferdige med dette!»

«Tatt i betraktning at Norsk Filmfond har redusert tilskuddet sitt og at innføring av moms betydd ekstremt mye ekstraarbeid, er det ikke så positivt som vi hadde forestilt oss. Fylkeskattesjefen kjører begrenset bokettersyn flere ganger i året og vi har nettopp blitt nektet momsfradrag for kostnader ført i for sen momsperiode og fått tilleggsskatt.»

5.2 Distributørene

Blant de 7 distributørene som har svart helt eller delvis på undersøkelsen, svarer samtlige at det har blitt *noe mer arbeid* etter lovendringen.

5.3 Kinoene

Blant de 90 kinoene som svarte på undersøkelsen fordeler antallet seg som følger over en skala fra 1 til 6, hvor 1 er lite og 6 er mye, se figur 1.17.

5.4 Norsk filmfond

Norsk filmfond har gjort seg en rekke erfaringer med utfordringene bruken av forholdsmessig fra-

drag representerte. For mange produsenter var det forskjell på hvor mye fylkesskattekontoret tillot av forholdsmessig fradrag før produksjonen (som er budsjettet Norsk filmfond tok utgangspunkt i) og den endelige fordelingsnøkkelen.

Den endelige prosenten visste en gjerne ikke om før etter 2 år, og praksis varierte veldig fra fylkesskattekontor til fylkesskattekontor.

Spillefilmkoordinator Arve Figenschou og tidligere controller, Ragnhild Skaale, er begge av den oppfatning at de administrative utfordringene med den gamle ordningen var langt større for Norsk filmfond.

Flere klagesaker krevde vesentlig oppfølging fra fondet og i det forekom mange transaksjoner mellom fondet og produsenter som følge av at det forholdsmessige fradraget ble justert i etterkant av produksjonen.

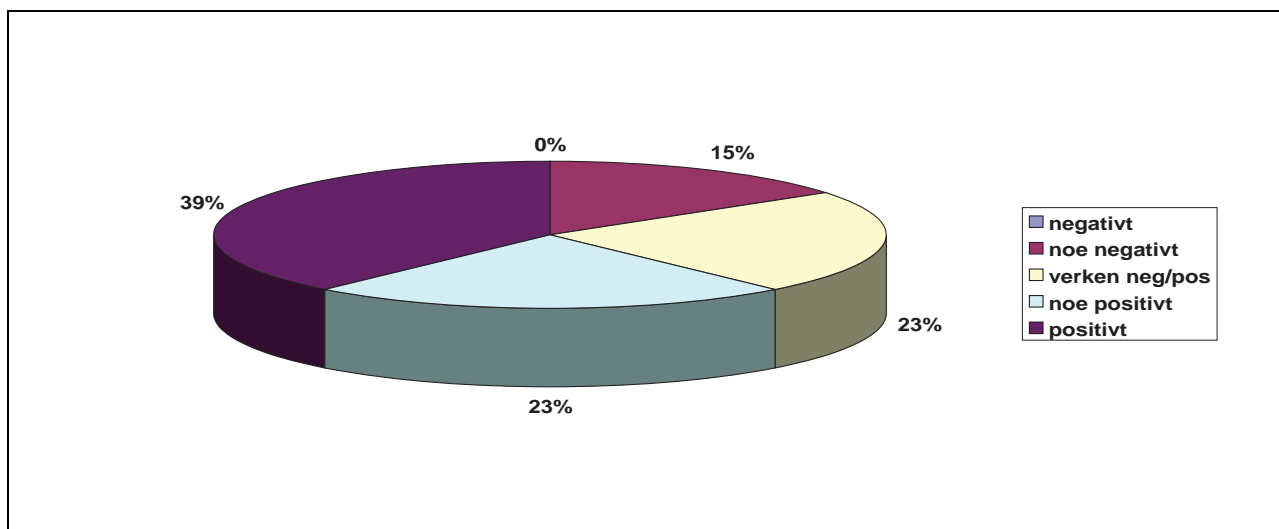
For Norsk filmfond var det derfor en lettelse å slippe å forholde seg til den gamle ordningen, da den har representert betydelige administrativt merarbeid.

6 Holdninger til endringene

Gjennom spørreundersøkelsene har produsenter, distributører og kinoer blitt bedt om å vurdere den samlede erfaringen med innføringen av differensiert MVA på kinobilletter.

6.1 Filmprodusentene

Blant de 15 produsentene som svarte på spørreundersøkelsen sier flertallet (62 %) at endringen samlet sett er positiv eller noe positiv (se figur 1.18).



Figur 1.18

15 % av utvalget er noe negativ, mens 23 % er indifferent i forhold til følgene av lovendringen.

6.2 Distributørene

Blant de 7 distributørene som har svart helt eller delvis på undersøkelsen er samlet holdning til endringen som illustrert i figur 1.19.

20 % i utvalget er noe positive, 40 % indifferent og 40 % noe negativ.

6.3 Kinoene

Blant de 90 kinoene som svarte på undersøkelsen fordeler antallet seg som illustrert i figur 1.20 over en skala fra 1 til 6, hvor 1 illustrerer negativ holdning og 6 positiv holdning.

Fordelingen er i utgangspunktet meget jevnt fordelt, med en liten overvekt på den negative delen av skalaen.

Videre har FILM&KINO analysert fordelingen av besvarelsene etter størrelsen på kinoene. Denne er illustrert i figur 1.21.

Ulike fargekoder viser fordelingen mellom store og små kinoer, hvor kategori 1 kinoer er de største og kategori 5 kinoer med besøk under 10.000. Også kinokjeder, som Norsk kinodrift og SF Kino, har fått sin egen fargekode.

Av figur 1.21 kan en konkludere med at det i første rekke er kjedene og de største kinoene som er fornøyd med ordningen. En finner ikke kinoer som er absolutt negativ til endringen før en kommer til kinoer i kategori 3. Dette samsvarer med det som er registrert tidligere i denne gjennomgangen.

Blant de minste kinoene finner en likevel en stor spredning i den samlede holdningen til lovendringen.

Her følger en del kommentarer ført opp som fritekst i kommentarfeltet på undersøkelsen.

Av positive kommentarer til endringen finner en blant annet:

«Innføringen av mva på kinobilletter har gjort det mye mer attraktivt for både kommunale og private utbyggere å investere i kinoinfrastruktur. Mva-innføringen har vært tidenes mest effektive politiske grep for økt kinobruk og økt kvalitet i kinotilbudene over hele landet, da den har direkte utløst bygging av kinoanlegg, hvor det ellers ikke ville vært økonomisk mulig for byggherre eller leietaker.» (Kinokjede)

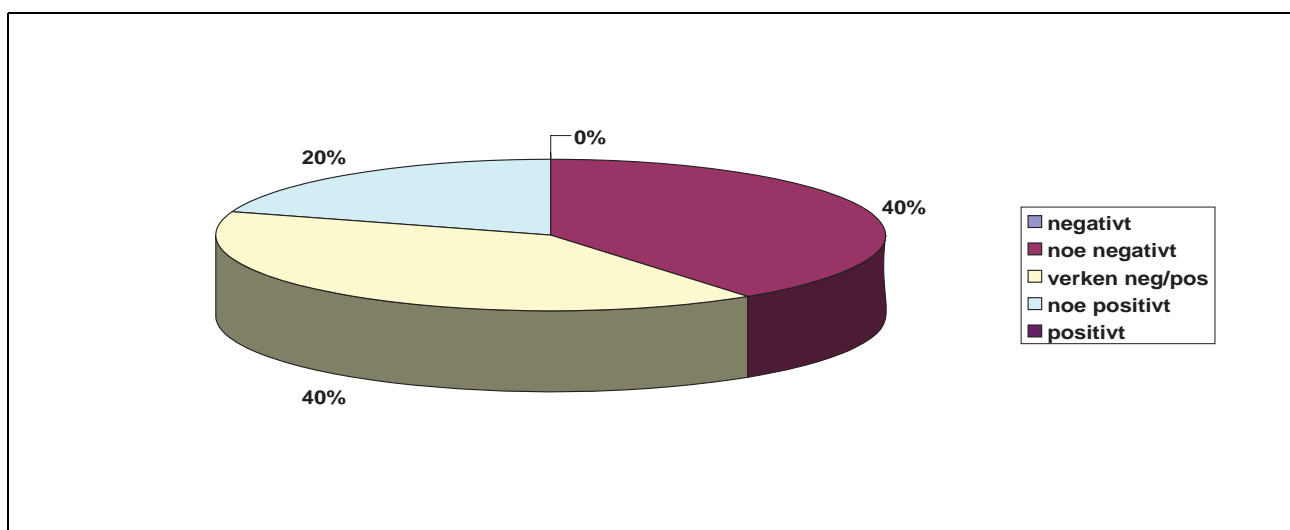
Etter hva vi har kunnet erfare slår MVA-endringen ut negativt i «normalår» med lite investeringer – særlig etter at mva-satsen økte til 8 % og Hundsbedtdommen ga oss høyere forholdsmessige fradrag i «gammel modell». For nyetableringer eller vesentlige reinvesteringer vil den initiale mva-fradraget på investeringer bidra til en positiv effekt.» (Kategori 1)

«Etter innføringa av MVA har vi sett vekk føringa av rekneskapen. Før gjorde kasserar det sjølv. Mykje enklare for kasserar, men utgifter på ca. 10.000 pr år. Men vi har jo fått att 3 ganger så mykje, så det har lønt seg for oss.» (Kategori 5)

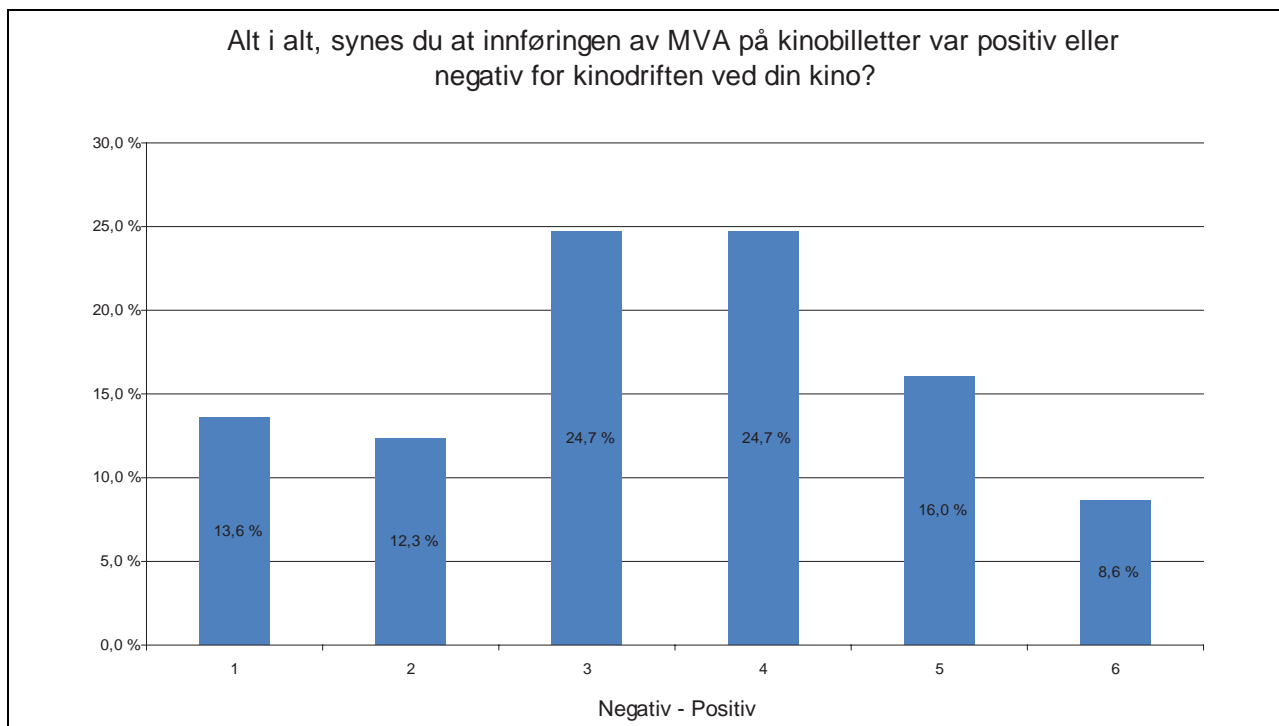
«Den nye ordningen stiller alle kinoer på likt, noe en i det store og hele kan se på som positivt.» (Kategori 5)

Enkelte kinoer uttrykker at endringen har representert små endringer:

«Merker liten forskjell nå fra tidligere.»

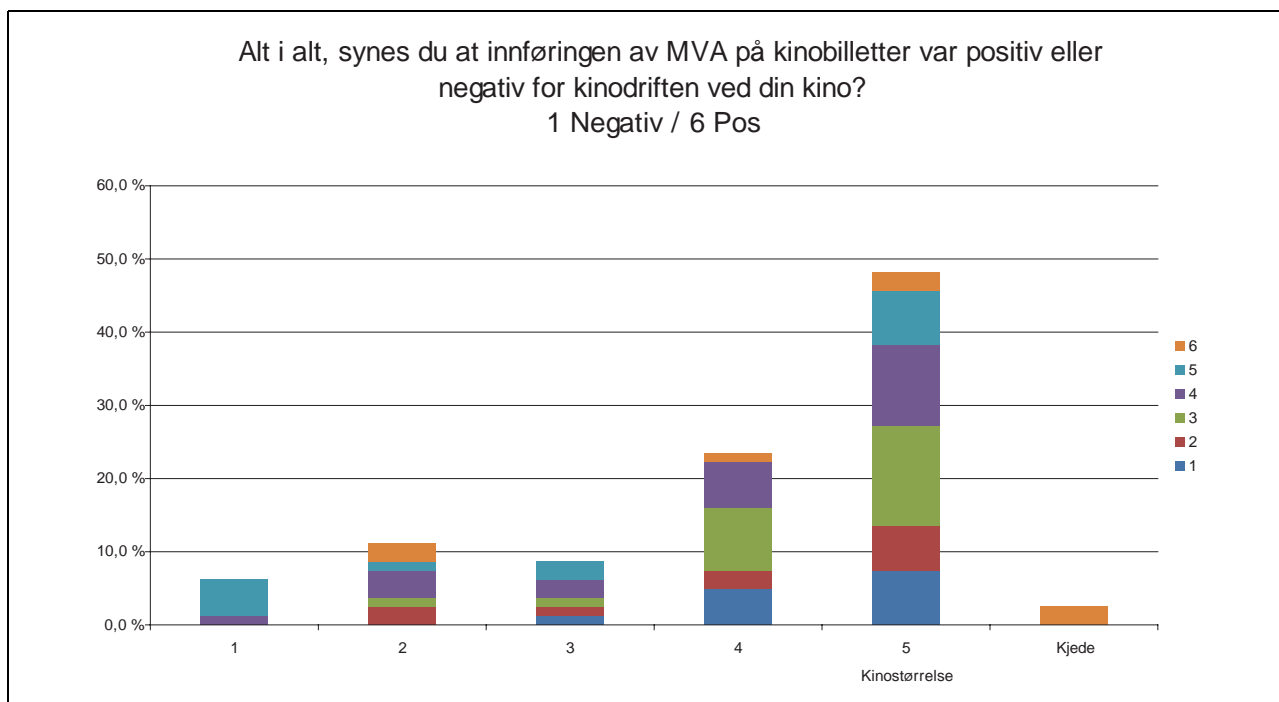


Figur 1.19



Figur 1.20

Kilde: Spørreundersøkelse med FILM&KINO



Figur 1.21

Kategori: Årlig besøk:

- 1 > 200.000
- 2 100.000–199.999
- 3 35.000–99.000
- 4 10.000–34.999
- 5 < 10.000

Kilde: Spørreundersøkelse med FILM&KINO

«Innføring av mva har hatt forsvinnende liten betydning i positiv eller negativ retning for xxxxx kino.» (Kategori 3)

Noen kommenterer negative sider ved endringen:

«Kulturbilletter uten moms og kinobilletter med moms i samme hus, virker ikke bra. Det bør være enten eller med moms på kultur.» (Kategori 3)

«Det beløpet vi får refundert går inn i kommunens store kasse, og kommer ikke selve kinoen til gode.» (Kategori 5)

«Netto billettinntekter har blitt lavere og det administrative arbeidet har økt. Ser ikke noe positivt med innføringen av moms på kinobilletter. Det bør fjernes.» (Kategori 5)

«25 % mva på gebyr til brukere av Bygdekinoen slår negativ ut for små private lag og foreninger som ikke har mva-regnskap. Disse har fått en prisøkning på 25 % samtidig som inntektene har gått ned med 8 % (vi har ikke øket billettprisen).» (Bygdekinoen)

«Innføring av MVA på kinobilletter har medvirket til at kinoens underskudd har økt. Momsrefusjonen kommer ikke kinoen direkte til gode, men kommunens regnskap totalt. Billettprisen øker i et marked der kinoen er kraftig konkurranseutsatt av privat storskjerm i de tusen hjem.» (Kategori 5)

7 Samlet vurdering

Avslutningsvis oppsummeres erfaringene for de aktuelle aktørene.

7.1 Filmprodusentene

Filmprodusentene har fått klare fordeler med lovendringen. De fleste oppgir at de finner dagens ordning langt enklere å administrere og holdningene blant produsentene er i stor grad at lovendringen har vært til det beste for bransjen.

Den samlede økonomiske effekten av lovendringen avhenger av om en inkluderer reduksjonen i bevilgningene til Norsk filmfond i 2005 som en permanent reduksjon i støtten til norske produsenter. Den samlede støtten til Norsk filmfond har både i 2006 og 2007 fått økte bevilgninger fra staten.

Enkelte produsenter av kortfilm sliter med å ha en årlig omsetning på over 50.000 NOK, og vil derfor heller ikke få fradrag for inngående MVA.

7.2 Distributørene

Distributørene kommer godt ut av lovendringen, men den sterke økningen i inntekter fra andre vindu i verdikjeden enn kino har bidratt til at distributørene synes å være indifferent til endringene.

7.3 Kinoene

Kinoene er den aktøren som i minst grad har kommet godt ut av lovendringen økonomisk. På lengre sikt vil imidlertid store investeringer bidra til at lovendringen eksempelvis vil gjøre overgangen til digital visning og distribusjon langt rimeligere enn tilfellet hadde vært med forholdsmessige fradrag.

For enkelte kinoer har imidlertid lovendringen medført en betydelig økning i kostnadene. For de kinoene som omsetter for under 50.000 NOK utgjør lovendringen en betydelig merkostnad i form av at filmleien har blitt 25 % dyrere (MVA er lagt på).

Blant Bygdekinoens 229 samarbeidspartnere finner en mange lag og organisasjoner som i dag ikke får refusjon på MVA. En av deres mest betydelige kostnader, filmleie, har blitt 25 % dyrere.

Norsk filmklubbforbund har klaget på følgene av lovendringen. De har regnet ut at deres medlemmer samlet har en årlig ekstrakostnad på 100.000 NOK som følge av økt filmleie.

Flertallet av kinoene har håndtert de administrative følgene av lovendringen på en god måte, men også her føler enkelte av de mindre kinoene at den nye ordningen har medført merarbeid.

Generelt er den samlede holdningen til lovendringen balansert, hvor de store kinoene roser endringene og de minste kinoene er negative.

7.4 Publikum

Publikum har måtte ta deler av kostnadene ved innføringen av differensiert MVA på kinobilletter. Mens kinoene har tatt halve belastningen ved differensiert MVA, betaler publikum nå mer for kinobillettene enn en normal prisøkning ville tilsi.

Belastningen både på publikum og kinoene har økt ved innføringen av økt MVA til lav sats 1. januar 2006, da satsen ble økt til 8 %.

Det er vanskelig å konkludere med at de økte kostnadene for publikum har bidratt til en nedgang i kinobesøket. Kinobesøket i 2006 var på høyde med besøket i 2004, til tross for økt konkurranse fra kjøpefilm og nye digitale formidlingskanaler.

7.5 Staten

Avhengig om en legger til grunn at staten reduserte overføringene til Norsk filmfond på 15 MNOK eller ikke, utgjør lovendringen en liten reduksjon i statens proveny (-13,4 MNOK) eller et lite samlet overskudd for staten (1,6 MNOK).

I tillegg vil det være naturlig å tro at forvaltningen av differensiert MVA er langt enklere enn ordningen med forholdsmessig fradrag. Eksempelvis ble det operert med ulike praksis ved ulike fylkes-skattekontor både for kinoer og filmprodusenter.

En kan også regne med at staten ville ha måtte legge ressurser ned i en klage på forskjellsbehandlingen av kinoer som ble en realitet etter at enkelte kommunale kinoer fra 1. januar 2004 kunne nyte godt av kompensasjonsordningen kommunene fikk på inngående MVA. En klage til Konkurransetilsynet og ESA var til vurdering av en rekke kinoer.

7.6 Norsk filmfond

Norsk filmfond fikk i utgangspunktet redusert sine overføringer fra Kultur- og kirkedepartementet med 15 MNOK, men de samlede bevilgninger er økt betydelig de siste årene som følge av en mer offensiv filmpolitikk, hvor en ønsker at det skal produseres flere filmer for kino enn tidligere.

For Norsk filmfond var det en lettelse å slippe å forholde seg til den gamle ordningen, da budsjetter med forholdsmessig fradrag har representert betydelige administrativt merarbeid.

7.7 Oppsummert

Innføringen av differensiert MVA på kinobilletter og full MVA på filmleie og filmrettigheter for kino har i det store og hele gått bra, men fremdeles sliter en del virksomheter med å etablere gode rutiner.

Lovendringen har hatt enkelte uforutsette for filmprodusenter og mindre kinoer, da de ikke omsetter for over 50.000 NOK årlig.

Med den nye ordningen er det større rom for å samarbeide mellom aktørene (eksempelvis kjededrift for kinoer), investeringer blir billigere og det vil forekomme langt færre utfordringer mht å forvalte ordningen.

Undervedlegg 1

Spørreundersøkelse kinoer

1. *Navn på kino:*
2. *Besøk 2006:*
3. *Selskapsform:* Valg (privat AS, kommunalt AS, KF/IKF, kommunal, lag/organisasjon)
4. *Min kino er berørt av innføringen av merverdiavgift på kinobilletter* Valg (ja/nei) (Hvis nei – undersøkelse avsluttes) *Kommentar:* Kinoer med en omsetning på under 50 000 kr er rapporterer ikke merverdiavgift.
5. *Har kinoens økonomi bedret eller forverret seg som følge av introduksjonen av MVA?* Valg (3 alternativer: forverret, ingen endring, bedret)
6. *Hadde kinoen forholdsmessig fradrag for MVA før reformen i 2005?* Valg (ja/nei)
7. *Hvis ja, hvor stor prosentandel:* Fritekst
8. *I løpet av regnskapsåret 2006, fikk kinoen refundert eller måtte en betale MVA?* Valg (refundert/betalte)
9. *Hvor mye utgjorde dette?* Fritekst
10. *Medførte MVA på kinobilletter at kinoen økte billettprisen 1. januar 2005?* Valg (ja/nei)
11. *Hvor mye endret billettprisen seg?* Valg (<mva, =mva, >mva)
12. *Hvis ja, tror du at denne økningen i prisen fikk følger for kinobesøket?* Valg (ja/nei)
13. *Har kinoen gjort investeringer over 100.000,- kroner i løpet av 2006?* Valg (ja/nei)
14. *Hvis ja, hvor mye?* Fritekst
15. *Har muligheten for fratrekk av MVA gjort det enklere for kinoen å foreta investeringer?* Valg (ja/nei)
16. *Har din kino endret atferd i forhold til kjøp av tjenester som renhold, regnskapstjenester osv som følge av muligheten av fratrekk av MVA på kjøp av tjenester?* Valg (ja/nei)
17. *Hvis ja, hvordan?* Fritekst
18. *Hvilke følger har innføringen av MVA hatt å si for administrativt arbeid ved din kino?* Skala (4: Ingen, i liten grad, noe mer, mye mer)
19. *Alt i alt, synes du at innføringen av MVA på kinobilletter var positiv eller negativ for kinodriften ved din kino?* Skala (5: 1 positiv-5 negativ).
20. *Om du har kommentarer til undersøkelsen eller MVA på kinobilletter kan du skrive det her:*

Spørreundersøkelse distributører

1. *Navn på selskapet:*
2. *Omsetning fra kino i 2006:*

3. *Har selskapets økonomi bedret eller forverret seg som følge av introduksjonen av MVA?* Valg (3 alternativer: forverret, ingen endring, bedret)
4. *Hadde selskapet forholdsmessig fradrag for MVA før reformen i 2005?* Valg (ja/nei)
5. *Hvis ja, hvor stor prosentandel?* Fritekst
6. *I løpet av regnskapsåret 2006, fikk selskapet refundert eller måtte en betale MVA?* Valg (refundert/betalte)
7. *Hvor mye utgjorde dette?* Fritekst
8. *Tror du at innføringen av MVA på kinobilletter fikk følger for kinobesøket?* Valg (ja/nei)
9. *Har muligheten for fratrukk av MVA ved lansering og distribusjon av norske filmer medført fordeler for distributørene?* Valg (ja/nei)
10. *Hvis ja, hvilke?* Fritekst
11. *Hvilke følger har innføringen av MVA hatt å si for administrativt arbeid i selskapet?* Skala (4: Ingen, i liten grad, noe mer, mye mer)
12. *Alt i alt, synes du at innføringen av MVA på kinobilletter var positiv eller negativ for ditt selskap?* Skala (5: 1 positiv-5 negativ).
13. *Om du har kommentarer til undersøkelsen eller MVA på kinobilletter kan du skrive det her:* Fritekst
5. *Har introduksjonen av MVA i 2005 påvirket selskapets økonomi, og i så fall på hvilken måte?* Nei/Ja (3 alternativer: forverret, ingen endring, bedret)
6. *Opererte selskapet med delt omsetning/forholdsmessig fradrag for MVA før lovendringen i 2005?* Valg (ja/nei)
7. *Hvis ja, hvor stor prosentandel i gjennomsnitt for perioden 2000–2004 (alternativt for driftsåret 2004):* Fritekst
8. *I løpet av regnskapsåret 2006, fikk selskapet samlet sett refundert eller måtte en betale MVA?* Valg (refundert/betalte)
9. *Hvor mye utgjorde dette?* Fritekst
10. *Tror du at økningen i billettprisen som følge av MVA på kinobilletter har medført redusert besøk på kino?* Valg (ja/nei)
11. *I hvor stor grad har muligheten for fratrukk av MVA ved lansering og distribusjon av norske filmer medført økt ressursbruk i lanseringen av norske filmer?* 3 alternativer (i liten grad, noe, i stor grad)
12. *Ved at produsentene i 2005 fikk refusjon av merverdiavgift på filmproduksjon, har dette medført at NRK har kjøpt inn mer produksjoner utenifra?* 3 alternativer (nei/ja/ja, men dette skyldes andre forhold)
13. *Hvilke følger har innføringen av MVA hatt å si for administrativt arbeid i selskapet?* Skala (4: Ingen, i liten grad, noe mer, mye mer)
14. *Sett under ett, har innføringen av MVA på film- og kinosektoren hatt en positiv eller negativ følge for din virksomhet?* Skala (5: 1 positiv-5 negativ).
15. *Andre kommentarer til undersøkelsen/om MVA inne film- og kinosektoren;* Fritekst

Spørreundersøkelse filmprodusenter

1. *Navn på selskapet:*
2. *Samlet omsetning i 2006:* Fritekst
3. *Samlet avgiftspliktig omsetning i 2006:* Fritekst
4. *Har i 2006 produsert:* Klikk av en eller flere (kortfilm, novellefilm, dokumentarfilm for fjernsyn, kinodokumentar, spillefilm, fjernsynsdrama)

Vedlegg 2

Dokumentasjon – Tallinnhenting for kulturkommisjonen

Av Kristian Lein, Per Kristian Alnes og Terje Onshus, Østlandsforskning

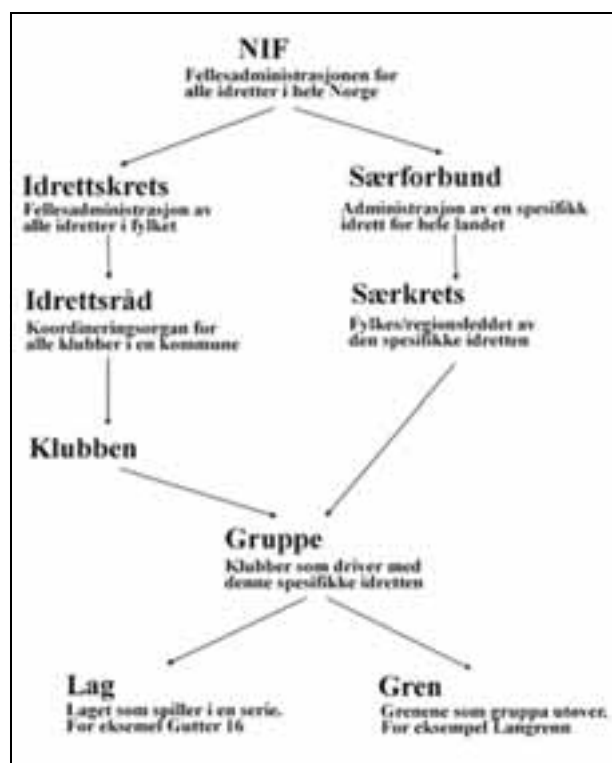
1 Organisering av idretten

Norges Idrettsforbund og Olympiske Komité (NIF) er det øverste organ i idrettsbevegelsen i Norge, og dekker all organisert idrett, både elite og bredde. Under NIF ligger idrettskretsene og særforbundene. Idrettskretsene er fellesadministrasjoner for alle idrettene i fylket, mens særforbund er administrasjon av en spesifikk idrett for hele landet (som f.eks. Norges Fotballforbund, Norges Skiforbund etc.) Under idrettskretsene ligger idrettsrådene, som er koordineringsorgan for alle klubbene i en kommune. Deres hovedoppgave er å styrke idrettens rolle og rammevilkår i lokalsamfunnet/kommunen. De fleste særforbund har et fylkes-/regionledd under seg (særkretser). Under idrettsrådene ligger klubb/idrettslag. Hver klubb/idrettslag kan ha flere grupper som driver ulike idretter. De ulike gruppene er underlagt hver sin særkrets. Idrettens organisering er vist i figur 2.1.

Den videre omtalen tar for seg organisering av idretten innenfor vårt utvalg, som består av: ishockey, basketball, fotball, skiidrett, friidrett, golf, håndball og volleyball. Vi har for disse innhentet regnskapsopplysninger fra særforbund, enkelte særkretser, eliteserielag/1. divisjonslag, golfklubber og fra store idrettsarrangement (nærmere omtale av utvalg i kapittel 2).

Innen fotball består de to øverste divisjonene for menn av henholdsvis 14 og 16 klubber. I flere av klubbene finnes det samarbeidende selskaper/stiftelser. Det finnes også klubber som er organisert som rene idrettslag. Blant klubbene er det både lag som leier og som eier anlegg. Modellen med samarbeidende selskaper kan inneholde følgende eierstrukturer:

- klubb har eierinteresser helt eller delvis i driftsselskap,
- klubb har eierinteresser i eiendomsselskap,
- stiftelser eier anlegg som klubb leier (klubb har eierinteresser i stiftelse).
- klubb har store investorer i sitt driftsselskap, som har stor innflytelse over klubbens pengestrømmer.



Figur 2.1 Idrettens organisering.

Kilde: Norges Idrettsforbund og Olympiske komité (NIF)

I mange tilfeller kan inntekter fra kommersielle rettigheter overføres fra klubb til samarbeidende selskap. F.eks. at spillere eies av klubben, mens de kommersielle rettigheter av spilleren overføres til samarbeidende selskap.

Der det er samarbeidende selskaper ba vi om konsoliderte regnskap. For klubber som kun er idrettslag har vi regnskap for elitedelen av klubben, dvs. seniorlag.

Eliteserien i ishockey består av 10 klubber, hvorav 6 er organisert som idrettslag, mens 4 klubber har et samarbeidende selskap i form av et driftsselskap som er organisert som et AS. Klubben eier driftsselskapet helt eller delvis. Ingen av klubbene er eier av hall eller anlegg, disse leies av kommunen. Vi har fått konsolidert regnskap der det er samarbeidende driftsselskap. For klubber

som kun er idrettslag har vi som i fotball mottatt regnskap for elitedelen av klubben, dvs. seniorlag i de to øverste divisjoner.

Med unntak av én basketballklubb, er det ingen av eliteklubbene i de øvrige hallidrettene (basketball, håndball og volleyball) i vårt utvalg som eier hall eller anlegg. De er organisert som klubber/lag som i de fleste tilfeller leier hall av kommunen. Riktignok er det to dameklubber og en herreklubb innen håndball som disponerer egne haller. Disse eies imidlertid ikke av håndballklubbene, men av en egen stiftelse. Eliteserien i basketball for herrer (BLNO) består av 9 klubber, eliteserien i håndball for damer og herrer består av totalt 24 lag, mens det i eliteseriene for damer og herrer i volleyball samlet er 16 lag.

Golf er den individuelle idretten i vårt utvalg med mest kompleks eierstruktur i forhold til anlegg og drift. Enkelte anlegg har både driftsselskap og eiendomsselskap som selvstendige juridiske enheter i tillegg til klubb, mens det i andre tilfeller er den lokale golfklubben som eier anlegget. For de øvrige individuelle idrettene (ski og friidrett) er det vanligvis slik at kommunen eier anlegget og at klubb og/eller et eget driftsselskap (AS) står for de større arrangementene.

2 Innhenting av data

2.1 Utvalg av aktører

Utgangspunktet for arbeidet var at en skulle konsentrere seg om «den delen av idretten der det kommersielle innslaget er størst» og at dette i stor grad innenfor lagidretter blir knyttet opp mot profflisenser (jf kap 2 i oppdragsbeskrivelsen).

Utgangspunkt for utvalg av aktører var møter med de respektive særforbund (i alt 8 inkl volleyball). I møtene ble det for lagidrettene valgt ut klubber som skulle kontaktes:

- Fotball; alle klubbene i eliteserien og i 1. divisjon herrer (tippeligaen og Adeccoligaen).
- Håndball; alle klubbene i eliteserien.
- Basketball; alle klubbene i eliteserien.
- Ishockey; alle klubbene i eliteserien og fra 1. divisjon.
- Volleyball; særforbundet. Innenfor volleyball er omsetningen per klubb så lav, selv på elite-nivå, at vi valgte å holde klubbene utenfor. Det er et stort sandvolleyball- arrangement som vi besluttet å sende ut skjema til.

I tillegg til klubber og særforbund ble det bestemt at det skulle innhentes skjemaopplysninger for alle

fotballkretsene, alle håndballregionene og de tre største basketballkretsene.

For ski og friidrett ble det valgt å ta utgangspunkt i respektive særforbund og større arrangementer da dette ville omfatte størstedelen av det kommersielle innslaget. Utvalget av større arrangementer ble foretatt sammen med særforbundene. Større arrangementer innen friidrett og skisport ble bedt om å sende inn prosjektrengsrapport. Arrangementene omfatter både elite- og breddearrangementer, jf. kapittel 3.

For golf ble det sendt ut til skjema til alle klubber med 18-hullsbaner og 4 med 9 hullsbaner, til sammen 60 skjemaer. Vi valgte å gå ut å be om konsoliderte regnskapsopplysninger fra golfklubber.

For lagidrettene ble det gjort en avgrensning i forhold til lag med elitelisens (i 2007), mens regnskapene gjelder for 2006. Dette innebærer at det for noen klubber kan være at regnskapstallene ikke viser til den divisjon klubben spilte i for 2007.

2.2 Framgangsmåte ved innhenting

I den innledende kontakten og møtene med særforbundene for lagidrettene ble det avtalt at disse skulle ta ansvaret for utsending av skjemaer til klubbene. For de store arrangementene som ikke ligger under noe særforbund ble skjema sendt ut direkte til de respektive arrangementer. Skjemaene innholdt poster for inntekter og kostnader (herunder også investeringer), hvor det skulle skilles på avgiftspliktige/ikke-avgiftspliktige inntekter og fradragsberettigete/ikke-fradragsberettigete kostnader.

Dessverre viste det seg å komme inn svært få svar. Det ble derfor nødvendig å følge opp størstedelen av klubber og arrangører gjennom gjentatte purringer pr e-post og telefon. I et par tilfeller var det nødvendig å avholde møter for å komme videre i arbeidet.

3 Kvalitet og generalisering

Innsamlede data fra særforbund og kretser var generelt av god kvalitet. I prosessens gang viste det seg imidlertid at kvaliteten på de innsendte data fra klubber innen lagidrettene og store arrangementer i flere tilfeller var slik at de ikke kunne brukes uten videre bearbeiding og analyse. Et stort problem var at flere av respondentene ikke hadde gjort forholdsmessige fradrag for inngående merverdiavgift. Det viste seg derfor nødvendig i flere tilfeller å hente inn mer detaljert regnskapsinformasjon og opplysninger om hvor stor

andel av inngående mva. som er fradragsberettiget. I tillegg ble det for enkelte idretter beregnet forholdstall for mva. til fradrag med utgangspunkt i hvor stor del av omsetningen som er innenfor mva-området. Beregninger ble så langt det var mulig kontrollert ved bruk av mva-registeret.

For å være mest mulig presis finner vi det riktig å knytte kommentarer angående kvaliteten på datamaterialet til hver enkelt av de aktuelle idretter og store arrangementer. I den sammenheng omtales også hvor representativt tallmaterialet er for den kommersielle idretten, herunder i hvor stor grad det er mulig/forsvarlig å «blåse opp» fra det utvalget vi sitter med til å representere et totalbilde for respektive idrett (evt store arrangementer).

Fotball

Vi fikk fra Norges Fotballforbund skjemaopplysninger for særforbundet og samlet for alle 18 fotballkretsene. Vi fikk også oversendt anonymiserte, konsoliderte regnskaper for samtlige tippeligaer (eliteserien) og for 9 av 16 adeccolag (1. divisjon). Disse konsoliderte regnskapene viste imidlertid ikke fordelingen av inntekter innenfor og utenfor mva-området og heller ikke fordelingen av kostnader med og uten fradrag, og dette var krevende å få innhentet. Det ble derfor i samråd med Norges Fotballforbund gjort et utvalg på 5 klubber, som var forutsatt å skulle representere mangfoldet i eliteserien. Fra disse mottok vi konsoliderte regnskapsopplysninger hvor inntekstpostene var fordelt på avgiftspliktig/ikke-avgiftspliktig og kostnadene på fradragsberettiget/ikke-fradragsberettiget og regnskap for hver enkelt enhet/selskap. I de tilfeller hvor det ikke var ført forholdsmessig fradrag, gjorde vi beregninger etter drøftinger med klubbene og ved å se på forholdet mellom avgiftspliktig/ikke-avgiftspliktig omsetning og ved bruk av mva-registeret. Fordelingen innenfor/utenfor mva-området for de 5 klubbene ble så brukt for å beregne totaltall for tippeligaen. Dette var mulig siden vi satt med detaljerte regnskapsopplysninger for samtlige klubber. De oppblåste tallene skal da være rimelig dekkende, gitt at de 5 klubbene gir et representativt bilde av strukturen på inntekts- og kostnadssiden. Investeringer for hver klubb, både i varige driftsmidler og i spillere, ble hentet ut fra balanseendringer og avskrivninger/ nedskrivninger.

For Adeccoligaen mottok vi ingen skjemaopplysninger, kun detaljerte regnskaper for 9 klubber. Det ble gjort en fordeling innenfor/utenfor mva-området ut fra resultatene for tippeligaen. Siden alle regnskapsopplysninger var anonymiserte og vi

ikke har informasjon om totalomsetning eller totale kostnader i Adeccoligaen, har det ikke vært mulig for denne divisjonen å blåse opp til totaltall.

Håndball

Fra Norges Håndballforbund fikk vi inn tall for særforbundets egen aktivitet, fra alle 7 håndballregionene og for alle lagene i øverste divisjon for herrer og damer.

For klubbene var det ikke gjort noen fordeling av inntekter innenfor/utenfor mva-området og heller ingen oppsplitting i fradragsberettigete/ikke-fradragsberettigete kostnader. Gjennom drøftinger med håndballforbundet og ved hjelp av mva-regelverket har vi beregnet fordeling innenfor/utenfor mva-området for de enkelte poster på inntektssiden og fradrag for mva for de enkelte poster på utgiftssiden. En noe mangelfull detaljeringsgrad på både inntekts- og kostnadssiden i det innkomne tallmaterialet for klubbene har sannsynligvis svekket presisjonsgraden noe i beregningene. Videre har det for enkelte av klubbene ikke vært mulig å skille ut regnskap for elitedelen fra klubbens øvrige aktivitet. Dette gjelder for 3 av 12 lag i eliteserien for herrer og for 4 av 12 lag i eliteserien for damer. Dette kan ha bidratt til at omsetning utenfor avgiftsområdet samlet sett har blitt noe høyere, og de fradragsberettigete kostnadene noe lavere, enn hvis vi kun hadde mottatt regnskapsopplysninger fra elitedelen av klubbene.

Basket

Innenfor basketball mottok vi skjemaopplysninger fra særforbundet, de tre største kretsene og fra 7 av 9 klubber i øverste divisjon for herrer (BLNO). For å lage en komplett statistikk for BLNO ble tall for de to manglende klubbene beregnet ut fra opplysninger i mva-registeret og ved å benytte den gjennomsnittlige fordelingen av regnskapspostene innenfor og utenfor mva-området for de øvrige klubbene.

For 4 av klubbene var det ikke mulig å skille ut regnskapsopplysninger for kun elitedelen av klubben, og vi har der mottatt opplysninger for hele klubbens aktivitet. Inntekts- og kostnadsstrukturen avviker noe hvis en ser kun på elitedelen i forhold til hele klubben. Nå er basketball en relativt liten idrett bredtemessig sammenlignet med mange andre idretter, og mottatt materiale viser en relativt liten forskjell mellom elitedel og hele klubben i samlet omsetning innenfor og utenfor avgiftsområdet.

Ishockey

Det var svært varierende kvalitet på mottatte skjema og regnskap fra eliteserielagene i ishockey. Bare 2 av klubbene hadde fylt ut skjema med ønsket spesifikasjonsgrad, samt en komplett fordeling av inntekter innenfor/utenfor mva-området. Ved å kombinere bruk av klubbens regnskap og regnskapsinformasjon på innsendt skjema fikk vi fram spesifisert inntekt på 9 inntektsposter for ytterligere 4 klubber. Vi har således regnskapstall for inntekter og kostnader spesifisert etter art og fordelt innenfor/utenfor mva-området for 6 klubber. For de øvrige 4 klubbene var innrapportert regnskapsinformasjon såvidt mangelfull at vi ikke kunne bruke verken skjema eller regnskap. For disse klubbene brukte vi mva-registeret. Vi fordelte denne inntekten med samme prosent på de spesifiserte inntektspostene som i vårt 6 klubbs utvalg. For kostnadssiden var det på samme måte mulig å beregne tilfredsstillende data for til sammen 6 klubber, mens vi brukte mva-registeret for de 4 siste klubbene.

For 1. divisjon i ishockey brukte vi mye av den samme metodikken som for eliteserien. Vi har gjennom skjema og regnskap fått tilfredsstillende data for 5 klubber. Vi har mangelfulle data for 3 klubber, men vi har sum inntekter og sum kostnader fra regnskapene.

Vi har blåst opp både inntekts- og kostnadstallene fra utvalget (hhv. 6 i eliteserien og 5 i 1. divisjon) til gjelde alle lagene. Oppblåsningen gjelder både andelen inntekter innenfor og utenfor mva-området, andelen kostnader fradragsberettiget/ikke-fradragsberettiget og prosentvis fordeling av inntektene og kostnadene på ulike poster.

Fríidrett og ski

For fríidrett og skíidrett ble det hentet inn tall fra særforbundene og fra større arrangementer. Vi forsøkte også å innhente data fra noen større kretser/klubber innen fríidrett, men på grunn av liten svarinnngang, kunne vi ikke lage noen egen statistikk for dem.

I møtene med Norges Skiforbund og Norges Fríidrettsforbund ble det valgt ut de store arrangementer som det skulle innsamles tall fra (se omtale nedenfor).

Golf

For golf ble det som nevnt sendt ut skjema til samtlige 18-hullsbaner, hvor vi ba om konsoliderte

regnskapsopplysninger. Her var frafallet stort, både som følge av lav svarprosent og en god del innsendte opplysninger som ikke kunne brukes. Etter analyse og bearbeiding var utvalget redusert til 8 klubber. Respondentene består av 6 klubber som eier anlegget og 2 klubber med tilhørende eiendomsselskap. Svarinnngangen kan ikke betegnes som tilfredsstillende i forhold til å gi et representativt bilde. Vi tror imidlertid at statistikken er god for gruppen 18-hullsbaner som eier anlegget.

Beregnete nøkler (totalfordeling) mht mva-pliktig/ikke-pliktig vil generelt være usikre fordi utvalget er lite. Selv med beregnede nøkler er det vanskelig ut fra dette utvalget å kunne gi et bilde av totaliteten for golf-Norge. Årsaken er at det ikke finnes noen oversikt over samlet økonomisk aktivitet. Det finnes dessuten en lang rekke ulike organisasjonsformer innen golf (jf kap 1), samtidig som den størrelsesmessige fordeling mellom disse ikke er kjent.

Store arrangementer

Innhentingene dekker de fleste store arrangementer. En del årlige arrangementer vi ikke har egne regnskaper for, er dekket av regnskapene til særforbundene.

På basis av materialet er det mulig å analysere hvor stor andel av inntektene som er avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige og hvor store andeler av kostnadene som er fradragsberettigete og ikke fradragsberettigete. Utvalget dekker en stor andel av de største breddearrangementene omsetningsmessig. Disse andelene må i utgangspunktet likevel sies å gjelde for det materialet de bygger på, og ikke representere et totalbilde for hhv. elite- og breddearrangementer. Årsaken er at, i likhet med golf, er det totale omfanget omsetningsmessig ikke kjent. Grunnen er at det ikke i prosjektet ble foretatt noen kartlegging av *det totale omfanget* av arrangementer, både i antall og omsetning. F.eks finnes det en rekke lokale, regionale og nasjonale arrangementer innen barne- ungdomsidrett og bedriftsidrett.

Vårt materiale bekrefter forøvrig at elitearrangementer samlet har en mye større andel av avgiftspliktige inntekter og større andel fradragsberettigete kostnader enn breddearrangementer. Dette resultatet var forventet siden sponsorinntekter vanligvis er den viktigste finansieringskilden av elitearrangementer, mens breddearrangementer i stor grad finansieres ved deltakeravgifter.

Vedlegg 3

Kulturkommisjonen – Innsamling av data for konsekvensvurderinger

Av Knut Løyland og Knut Vareide, Telemarksforskning-Bø

Forord

Denne rapporten er utført på oppdrag fra Finansdepartementet som et deloppdrag for det såkalte Kulturkommisjonen. Bakgrunnen for oppdraget har vært å kartlegge private aktører innen kultur- og opplevelsesnæringene. Med private menes her virksomheter som ikke mottar statlig støtte. De virksomhetene i disse næringene som mottar statlig støtte er omfattet av en egen undersøkelse gjennomført av Kultur- og kirkedepartementet. Metodene som er lagt til grunn for denne kartleggingen er også benyttet for å kartlegge sports- og idrettsarrangementer. Dette har dels overlappet med en egen undersøkelse av idretten utført av Østlandsforskning. De virksomhetene som er tatt med i Østlandsforskning undersøkelse er derfor fjernet fra den undersøkelsen av sports- og idrettsarrangementer som er dokumentert i den foreliggende rapporten. Knut Vareide og Knut Løyland har gjennomført analyser og skrevet rapporten, mens Vidar Ringstad har hatt en konsulentrolle i prosjektet. Vi takker Inger Lande og utvalget for øvrig for innspill og kommentarer til arbeidet. Videre ønsker vi å takke Juridisk avd., Finansdepartementet, for god og effektiv støtte i forbindelse med innhenting av nødvendige tillatelser for tilgang til registerdata. Til slutt en takk til Skattedirektoratet for effektiv formidling av momsdata.

Bø, den 24.01.2008
Knut Løyland
Prosjektleder

1 Bakgrunn

Kulturkommisjonen nedsatt ved kongelig resolusjon 1. desember 2006 har i sitt mandat bl.a. fått i oppdrag å vurdere en utvidelse av merverdiavgiftsplikten til de delene av kultur- og idrettsområdet som i dag er unntatt. Utvalget er i den forbindelse blitt bedt om å anslå endringer i statens inntekter og økonomiske virkninger for virksomheter som

involveres. Dette innebærer et ikke ubetydelig kartleggingsarbeid av et samfunnsområde som per i dag er nokså lite oversiktlig. Spesielt gjelder det den delen av kultur- og idrettsområdet som ikke har direkte budsjettrelasjon med Kultur- og kirkedepartementet (KKD). For de som har slik relasjon kan imidlertid utvalget og sekretariatet nokså enkelt skaffe seg oversikt over aktører via KKD's arkiver. For å få en oversikt over andre berørte virksomheter ble Telemarksforskning-Bø bedt om å beskrive og gjennomføre et opplegg for kartlegging.

Innenfor nærmere avgrensede sektorer ønsket utvalget et register over aktører som opererer i kultur- og idrettssektoren. Med bakgrunn i dette ønsket man videre at det gjennomføres en utvalgsundersøkelse om inntekts- og utgiftssiden i sektorene, som i sin tur skal resultere i et tallmateriale av et slikt format at utvalget senere kan bruke det som grunnlag for beregninger av økonomiske virkninger for staten og de berørte sektorene.

Det er bare aktører som har omsetning over et visst minimum som vil bli berørt av en eventuell merverdiavgiftsplikt og som derfor er av interesse for utvalgets arbeid. Utgangspunktet er at det bare er næringsdrivende som har avgiftspliktig omsetning som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder, som skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet og beregne merverdiavgift av sin omsetning (utgående avgift). Dessuten må veldedige og allmenntilleggsorganisasjoner registrere seg når avgiftspliktig omsetning overstiger 140 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder. Et annet vilkår for merverdiavgiftsplikt er at omsetningen skjer i næring, noe som blant annet innebærer at virksomheten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eierens egen regning og risiko.

Sektorer som ønskes undersøkt av utvalget er:

- Arrangører av større konsertarrangementer, herunder festivaler, og større dansetilstelninger med levende musikk
- Arrangører av teater-, danse- og operaforestillinger

- Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra
- Større galleri

En nærmere definisjon av de ulike sektorene er gitt i utvalgets beskrivelse av gjeldene rett på kulturområdet, jf. NOU (2008: 7).

I sin utredning skal Kultur momsutvalget beskrive kultursektoren med vekt på økonomiske bakgrunnsdata og andre faktaopplysninger. Man ønsker også å beskrive kultur som næringsvirksomhet og spesielt rette oppmerksomheten mot kartlegging av kulturområder som driver på kommersiell basis. Som ledd i dette arbeidet ønsker man derfor også å samle inn informasjon om:

- Samlet sysselsetting
- Samlet produksjon målt i publikumsopplutning (både betalende og ikke-betalende)

Det ønskes at denne tallinformasjon innhentes for 2006 for private aktører, fordelt på følgende seks undergrupper:

1. Scenekunst, teater, dans
2. Musikk
3. Festivaler
4. Museum og samlinger
5. Større gallerier
6. Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra
7. Sports- og idrettsarrangementer

Undersøkelsen rettet mot arrangører av sportsarrangementer er et tillegg som kommer utover dette oppdraget. Sports- og idrettsarrangementer blir ivaretatt av en egen undersøkelse, jf. NOU (2008: 7) og vedlegg 2 i samme NOU. Denne utvidelsen innebærer en nokså betydelig utvidelse av populasjonen. Inndelingen i sju kultur- og idrettssektorer følger i hovedsak den inndelingen i sektorer som ble beskrevet i det opprinnelige oppdraget, jf. ovenfor, men er mer konkretisert og dessuten utvidet med museer, og altså sportsarrangementer.

2 Avgrensning av utvalget

2.1 Innledning

Vi har vurdert flere alternative metoder for en best mulig avgrensning og kartlegging av bedrifter som omfattes av de sektordefinisjoner som er beskrevet i kapittel 0. Det er som nevnt på disse områder at man spesielt ønsker etablering av register for kartlegging av konsekvenser av moms på aktuelle

varer og tjenester. Arrangører som mottar statlig støtte, enten direkte fra KKD eller via Norsk kulturråd, omfattes av en egen undersøkelse i regi av KKD, og skal derfor ikke med i det utvalget som trekkes til denne undersøkelsen. Det samme gjelder de sportsarrangørene som det gjennomføres en egen undersøkelse mot.

Når vi vet at mange av de bedrifter som hører inn under de aktuelle sektordefinisjoner utgjør en stor og heterogen gruppe av arrangører, har vi jobbet ut fra nokså ambisiøse mål om kartlegging av sektorene. En slik ambisiøs strategi lå egentlig ikke til grunn for oppdraget, men hovedbegrunnelsen for at vi likevel valgte denne strategien er at mange små bedrifter totalt sett kan tenkes å være mer betydningsfulle enn noen få og store.

Vi har jobbet med flere ulike kilder for avgrensning av det utvalget vi ønsker å studere. Disse er:

- Reiselivssider på nettet via databasessystemet Tellus
- Billettservice' kundedatabase
- Regnskapsregisteret/Enhetsregisteret, Brønnøysund
- Bedrifts- og foretaksregisteret, Statistisk sentralbyrå
- Momsregisteret

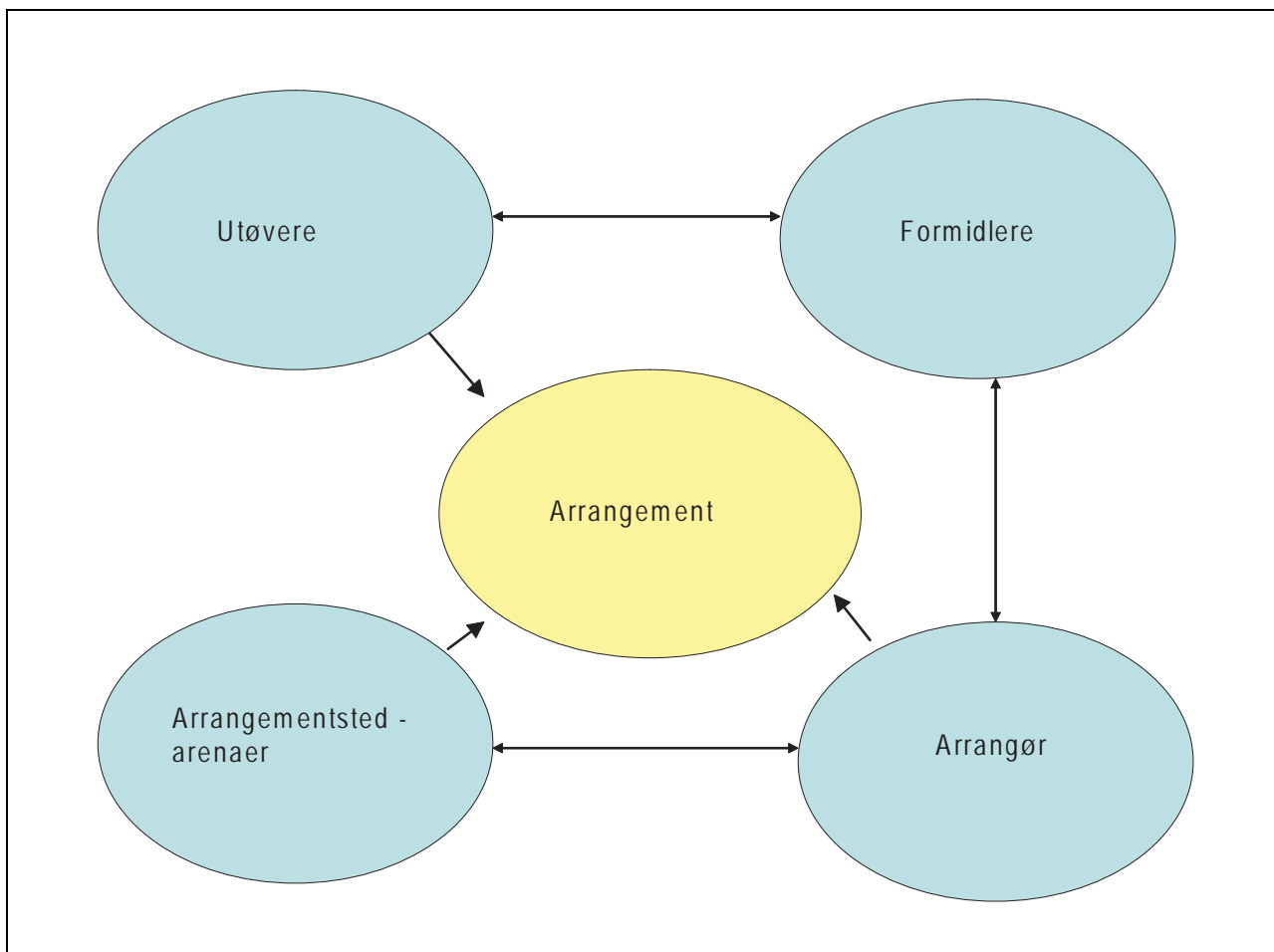
2.2 Noen betraktninger om kulturarrangementer

Kartlegging av kulturarrangement i Norge kompliseres vesentlig på grunn av at mange kulturarrangement arrangeres via mer eller mindre kompliserte forretningsavtaler med flere parter. I kartleggingen som er gjort i forbindelse med vurdering av innføring av moms på kulturgoder, ble fokus rettet mot å identifisere aktører som har billettinntekter fra kulturarrangement. En vesentlig del av virksomheten i forbindelse med kulturarrangement kan imidlertid utføres av aktører som ikke har direkte billettinntekter.

I figur 3.1 har vi illustrert fire typer aktører som ofte er involvert i kulturarrangement.

Utøvere er musikere, skuespillere, etc. Et flertall av disse får oppdrag fra arrangører, ofte via formidlere som artistbyråer og impresarioer, og til avtalte priser. Et fåtall av utøverne får dermed inntekter direkte fra billettsalg.

Formidlere er artistbyråer, impresarioer eller distributører av billetter. De førstnevnte arbeider som oftest mot arrangører som leier inn utøvere til fast eller variabel pris. Variable priser kan avtales, og knyttes ofte opp mot en på forhånd bestemt andel av arrangørens billettinntekter. I Norge har Billettservice AS en dominerende posisjon når deg



Figur 3.1 Ulike aktører på arrangementssiden i forbindelse med kulturarrangement.

gjelder distribusjon og salg av billetter. Disse har avtaler med arrangører om salg av billetter, og beholder en andel av billettinntektene. Artistbyråer kan i enkelte sammenhenger ta rollen som arrangør.

Arrangørens rolle er som regel å ta økonomisk ansvar for det enkelte arrangement. Det er foretak som er rendyrkede arrangører, men det er også svært mange foretak der arrangementene utgjør en liten del av virksomheten. Innenfor næringsgrupper som hoteller og puber er det for eksempel vanlig å ha kulturarrangement, som et ledd i å trekke til seg publikum. Offentlige institusjoner som for eksempel kommunale kulturkontor kan også være arrangører. Det er i tillegg også mange arrangører fra ikke-kommersiell sektor, som lag og foreninger, studentorganisasjoner, festivalstiftelser og liknende.

De fleste arrangementer trenger en arena som konserthus, kulturhus, idrettsarena eller liknende. Kommunale kulturhus har ofte en variert virksomhet der de leier ut lokaler til arrangører, eller i noen sammenhenger er arrangører selv. I noen tilfeller kan arrangører, utøvere og arrangementsteder

være et og samme foretak. Disse enkleste konstruksjonene kan vi finne innen sirkus og teater.

Økonomien i kulturarrangementene kompliseres ytterligere gjennom at det offentlige i mange tilfeller subsidierer kulturaktiviteter. Disse subsidiene rettes noen ganger mot utøvere, og får dermed den effekten at disse kan redusere sine honorarer fra arrangører. I andre tilfeller subsidieres arrangementene direkte, noe som er vanlig i forbindelse med festivalarrangementer. I tillegg vil det også ofte være slik at flere av aktørene er subsidiert samtidig.

Et siste kompliserende element er at kulturarrangement i mange tilfeller gjennomføres for å oppnå sekundære virkninger. Dette er tydelig ved kulturarrangementer i regi reiselivet, der kulturarrangement ofte er et tiltak for å samle publikum, og gevinsten ligger i å få økt omsetning til overnatting og servering. Kulturarrangement er også ofte et ledd i omdømmebygging, og kan ses på som en PR-utgift. Dermed vil verdien av arrangementene ofte være langt større enn betalingen fra publikum i form av billetter, og det må gjøres mange kompli-

serte beregninger og antakelser for å anslå samfunnsøkonomisk verdi.

2.3 Metode 1: Søk på Internett, der arrangementene blir markedsført

Stort sett alle kulturarrangement av den typen som er målet for utvalgets utredning, blir markedsført på Internettet. Vi har derfor i en tidlig fase av arbeidet som dokumenteres her, fått tilgang til en database over kulturarrangement, Tellus, som brukes av ca 80 lokale destinasjonsselskap i Norge. Tellus IT leverer programvare til registrering av slike arrangement, og til distribusjon på Internettet. Et stort problem ved denne databasen som metode for å etablere et register over kulturarrangører, er at det stort sett er arrangementstedet som blir publisert. Slike arrangementsteder utgjør gjerne den fysiske lokaliseringen av arrangementene. Selve arrangøren, det vil si den juridiske enheten som mottar billettinntektene, er i mange tilfeller ikke publisert. Der eier av arrangementslokale og arrangør ikke er samme foretak, er det ofte avvik mellom navnet som blir publisert til markedsføringsformål og det korrekte navnet som er registrert i for eksempel Enhetsregisteret. Det er som oftest et krevende og nitidig arbeid å identifisere den formelle arrangøren i hvert enkelt tilfelle.

Vi har videre også forsøkt å få tilgang til kundelistene til Billettservice. Billettservice selger billetter på vegne av svært mange arrangører av kulturarrangementer i Norge, og må for å kunne overføre billettinntektene, kjenne identiteten til de juridiske arrangørene. Databasen til Billettservice omfatter knappe 800–900 arrangører, som etter Billettservice eget utsagn omfatter 70–80 % av alle arrangører i Norge. Det ville, sammen med Regnskapsregisteret og Bedrifts- og foretaksregisteret, i så fall være et meget godt utgangspunkt for en bred kartlegging av den type bedrifter som utgjør målgruppen. Problemet er imidlertid at Billettservice ikke uten videre gir oss tilgang til deres database. Etter henvendelse og dialog var dessverre Billettservice ikke villig til å gi oss tilgang til databasen.

Når det gjelder galleriene, som vi ikke under noen omstendighet ville fått tilgang til via Billettservice, er disse langt enklere å identifisere via Internettet. De fleste vil vi finne i NACE-kode 92.320: Drift av etablissementer tilknyttet kunstnerisk virksomhet. I tillegg vil vi finne enkelte i 92.510: Drift av biblioteker og arkiver. Det finnes gode oversikter på Internettet som kan brukes til å utfylle de listene som kan framskaffes gjennom bedriftsdatabasene. Enkelte kombinerer kafe- og

galleridrift og vil derfor kunne finnes under NACE-koder for disse bransjene. Ved manuell telling i lister over gallerier på Internettet, finner vi at omtrent ni av ti gallerier har «galleri» i foretaksnavnet, noe som også bidrar til at identifiseringen er enklere.

Det er med andre ord mulig å identifisere de fleste galleriene, gjennom en kombinasjon av oversikter på Internettet og i bedriftsdatabaser. Det er imidlertid ikke praktisk mulig å identifisere arrangører av konserter og lignende gjennom de markedskanaler som finnes på Internettet, og vi har derfor søkt andre metodiske løsninger på de utfordringer vi står overfor i dette kartleggingsarbeidet.

2.4 Metode 2: Bruk av ulike bedriftsdatabaser

Bruk av Momsregisteret, kombinert med Regnskapsregisteret, står fram som det mest åpenbare alternativet som metodisk innfallsvinkel for dette kartleggingsarbeidet. Regnskapsregisteret inneholder informasjon om alle regnskapspliktige foretak, med informasjon om regnskapstall, omsetning etc. Videre får vi gjennom tilgang til Momsregisteret informasjon om momspliktige foretak, med tall fra momsoppgavene. Til slutt kan vi supplere med informasjon fra Bedrifts- og foretaksregisteret som bl.a. har informasjon om alle aktive foretak på bedriftsnivå, herunder opplysninger om antall selskapssette.

Alle disse tre databasene bruker organisasjonsnummer, som entydig identifiserer bedriftene, og kan brukes til å koble data. Det samlede antall bedrifter i disse basene er svært høyt, anslagsvis 500 000. En trenger derfor ulike metoder for å filtrere ut de foretakene vi er interessert i.

Etter å ha gått gjennom ulike lister over arrangement, har vi sett at de aktørene vi er interesserte i oftest er registrert innenfor enkelte bransjer, enten innenfor næringsgruppe 55, hotell og restaurant, eller næringsgruppe 92, kulturell tjenesteyting og sport. Dersom virksomhetens hovedformål er kulturformidling av ett eller annet slag, vil de befinne seg i næringsgruppe 92. I næringsgruppe 55 vil mange virksomheter ha ulike kulturelle arrangement for å trekke til seg kunder til primærvirksomheten som er enten overnatting eller servering. Det er ingen andre bransjer hvor det er naturlig å tenke seg at kulturarrangementer ofte er en del av virksomheten. Det vil imidlertid kunne være enkelte foretak registrert i andre bransjer som driver slik virksomhet, og dermed vil bransjebegrensningen føre til ett visst bortfall av aktuelle foretak. Så langt har vi sett at det er en del foretak innenfor kode 91: Interesseorganisasjoner, som er

Tabell 3.1 Oversikt over næringer som avgrens utvalget.

Bransje	NACE-kode
Drift av restauranter og kaféer	55.301
Drift av barer	55.400
Drift av puber	55.401
Selvstendig kunstnerisk virksomhet	92.310
Drift av etablissementer tilknyttet kunstnerisk virksomhet	92.320
Drift av fornøyelsesetablissementer	92.330
Underholdningsvirksomhet ellers	92.340
Drift av biblioteker og arkiver	92.510
Drift av museer og vern av historiske steder og bygninger	92.520
Drift av museer	92.521
Drift av idrettsanlegg	92.610
Sport og idrett ellers	92.620
Idrettslag og klubber	92.621
Sports- og idrettssentre	92.622
Sport og idrett ellers	92.629
Fritidsvirksomhet ellers	92.720
Aktivitets- og opplevelsesselskaper	92.721
Fritidsetablissementer	92.722
Fritidsvirksomhet ellers	92.729

kjente arrangører, spesielt studentsamskipnader. En del av disse fanger vi likevel opp, ettersom de er registrert med sekundær næringskode innenfor 55 eller 92. En kan også gjøre en avgrensning innenfor disse næringskodene for å fokusere søkene ytterligere. Vi sitter da igjen med bransjene presentert i tabell 3.1, med tilhørende NACE-koder.

Vi vil med denne metodiske innfallsvinkelen i utgangspunktet ha betydelig flere virksomheter enn det som er målgruppen for Kultur Momsutvalget. Men vi vil sannsynligvis ha bedre presisjon på adressene, dvs. at vi har kartlagt juridiske arrangører også for de virksomhetene som er i målgruppen. Vår vurdering trekker i retning av at det er bedre å begynne med et for stort utvalg for så å utelate irrelevante bedrifter, enn å manuelt å registrere bedrifter på de aktuelle områdene basert på opplysninger på Internettet. Det siste innebærer, som sagt, at vi får for dårlig kvalitet på adressene i registeret. Dessuten vil vi gjennom spørreundersøkelsen kunne stille spørsmål som gir grunnlag for å anslå hvor godt vi treffer med dette registeret i forhold til de bedriftene som utgjør målgruppen til

Kultur Momsutvalget. Metoden innebærer åpenbart at vi vil sende ut spørreskjema til virksomheter som ikke er i målgruppen. Andelen av utvalget som svarer at de ikke har billettinntekter, vil således kunne benyttes som anslag på hvor godt vi trefter ved denne tilnæringsmetoden.

Ved kobling av Momsregisteret og Regnskapsregisteret får vi også muligheten for å identifisere de bedriftene som kun har momsfri omsetning. Vi trekker da fra Regnskapsregisteret alle bedrifter under de aktuelle næringskodene, som har omsetning større enn 50 000 kroner og kobler disse mot Momsregisteret. Den mengden av disse som ikke finnes i Momsregisteret, vil da være å betrakte som bedrifter med kun momsfri omsetning. Igjen understreker vi at de virksomhetene som mottar statstilskudd, og i kraft av dette er gjenstand for en egen undersøkelse, ikke tas med. Det samme gjelder de idrettsarrangementene som er trukket ut til å delta i en egen undersøkelse som er utført av Østlandsforskning.

2.5 Momsregisteret

Alle foretak som omsetter momspliktige varer eller tjenester til en samlet verdi over 50 000 kroner, skal sende inn momsoppgaver. Veldedige og allmenntilgjengelige organisasjoner må sende inn momsoppgaver når de omsetter momspliktige varer eller tjenester for mer enn 140 000 kroner. I disse oppgavene skal samlet omsetning i og utenfor momsområdet framkomme. Bedrifter som har omsetning utenfor momsområdet, vil dermed ha en differanse i sum omsetning og sum momspliktig omsetning. Momsregistrerte bedrifter som har inntekter i form av salg av kulturarrangementer, vil dermed ha en slik differanse. Ved å hente ut liste over alle foretak i de aktuelle bransjene med en slik differanse, vil vi dermed fange opp alle som har inntekter fra kulturarrangement. Metoden vil imidlertid også fange opp bedrifter som omsetter andre ikke momspliktige tjenester, som utleie, salg av eiendom, etc. Vi får dermed oversikt over alle momspliktige virksomheter som kan ha, men ikke nødvendigvis har, inntekter fra kulturarrangement. Denne listen vil kunne være grunnlaget for en spørreundersøkelse hvor vi undersøker hvorvidt foretaket har slik virksomhet eller ikke.

I Momsregisteret er det registrert flere næringskoder på det enkelte foretak. Det vil si at selv om et foretak er registrert i en annen hovedbransje, og bare har en mindre del av virksomheten innenfor kulturområdet, vil de bli fanget opp. Dette gjelder for eksempel studentsamskipnader som er registrert som interesseorganisasjoner i

Tabell 3.2 Oversikt over antall virksomheter under de aktuelle næringskodene som hentes fra Momsregisteret.

Bransje	NACE-kode	Antall
Drift av restauranter og kaféer	55.301	578
Drift av barer	55.400	17
Drift av puber	55.401	38
Selvstendig kunstnerisk virksomhet	92.310	398
Drift av etablissementer tilknyttet kunstnerisk virksomhet	92.320	144
Drift av fornøyelsesetablissementer	92.330	31
Underholdningsvirksomhet ellers	92.340	43
Drift av biblioteker og arkiver	92.510	4
Drift av museer og vern av historiske steder og bygninger	92.520	26
Drift av museer	92.521	25
Drift av idrettsanlegg	92.610	171
Sport og idrett ellers	92.620	210
Idrettslag og klubber	92.621	222
Sports- og idrettssentre	92.622	144
Sport og idrett ellers	92.629	315
Fritidsvirksomhet ellers	92.720	44
Aktivitets- og opplevelsesselskaper	92.721	83
Fritidsetablissementer	92.722	10
Fritidsvirksomhet ellers	92.729	44
Sum, brutto		2547
Sum, unike virksomheter		1999

næringsgruppe 91. Mange av disse er arrangører, og driver serveringssteder, og blir dermed fanget opp ved denne metoden.

Dersom vi tar med foretak hvor differansen mellom samlet omsetning og momspliktig omsetning er minst 20 000 kr, og hvor differansen utgjør minst 5 % av totalomsetningen, får vi det antall virksomheter som er gjengitt i tabell 3.2.

Årsaken til at det er forskjell mellom antallet brutto og unike virksomheter, er at noen foretak er registrert to ganger fordi de er registrert med virksomhet i forskjellige næringskoder. Den delen av utvalget som hentes fra Momsregisteret utgjør altså totalt 1999 unike virksomheter.

2.6 Regnskapspliktige foretak som ikke er i Momsregisteret

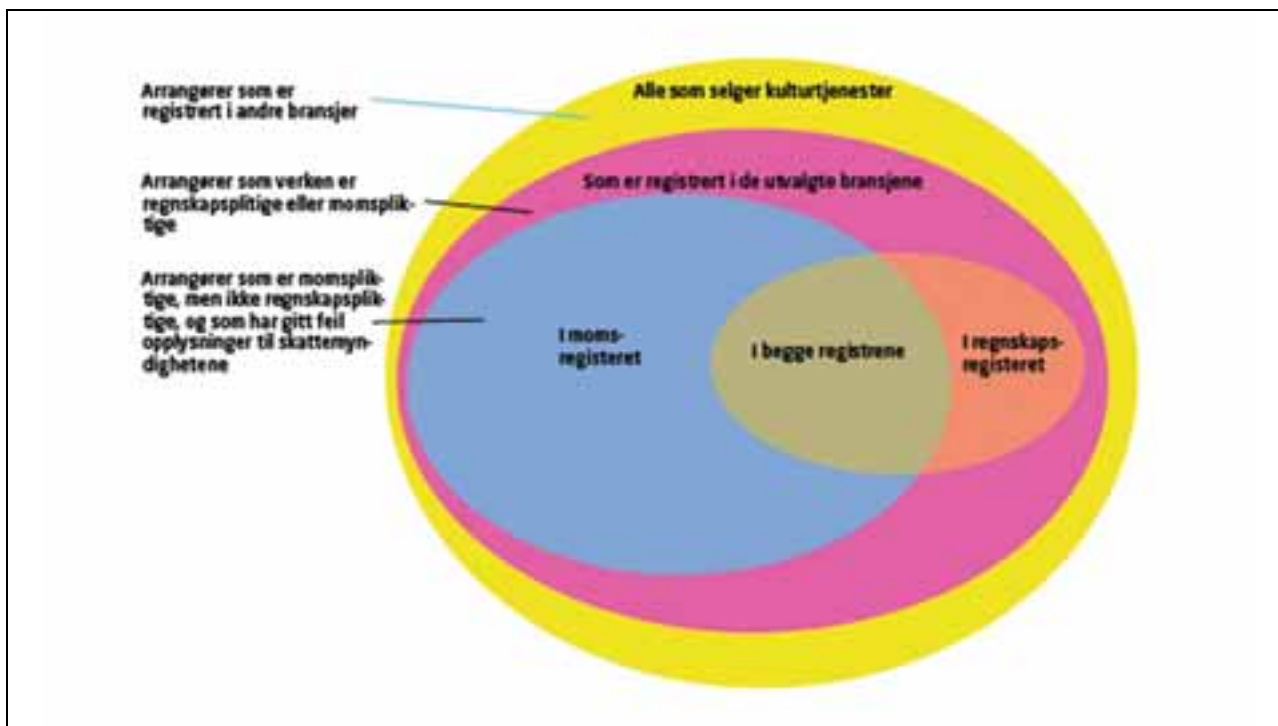
Bedrifter vil, som nevnt, ikke være registrert i Momsregisteret uten at de har momspliktig salg over 50 000 kr. Foretak som er spesialisert mot kulturarrangement kan imidlertid ha hele sin omsetning i tjenester som ikke er momspliktige, og dermed vil de ikke være i Momsregisteret. Vi kan imidlertid ved hjelp av virksomhetenes organisasjonsnummer identifisere alle regnskapspliktige virksomheter som har samlet omsetning for eksempel over 50 000 kr, og som ikke er registrert i Momsregisteret. Slike virksomheter må nødvendigvis ha omsetning som ikke er momspliktig, og dette kan være kulturtjenester. Informasjon om disse henter vi fra Regnskapsregisteret i Brønnøysund.

Gjennom å kombinere informasjon fra Regnskapsregisteret og Momsregisteret fant vi 1412 foretak i de aktuelle NACE-kodene, som hadde omsetning over 50 000 kr, og samtidig ikke var registrert i Momsregisteret.

2.7 Momspliktige foretak som fører opp feil opplysninger om samlet omsetning

Skattemyndighetene fører kontroll med foretakenes momspliktige omsetning. Denne kontrollen er ganske grundig, og sanksjonene mot foretak som oppgir feil opplysninger, er strenge. Derfor vil kvaliteten på data over momspliktig omsetning være god. Skattemyndighetene fører imidlertid ikke kontroll over at opplysningen om samlet omsetning er korrekt. Grunnen er at dette ikke har betydning for foretakenes innbetaling av moms. Dermed vil kvaliteten på slike data være dårligere. Fra samtaler med utøvende revisorer har vi fått bekreftet at det ofte slurves med disse tallene. En vanlig feil er at foretakene fører det samme beløpet i rubrikken for samlet omsetning som for momspliktig omsetning. Det føres dermed ofte opp for lave tall i rubrikken for samlet omsetning. Ettersom vi bruker disse opplysningene for å finne fram til foretak med omsetning utenfor momsområdet, kan dette føre til at vi «mister» foretak som ikke har ført korrekte tall for samlet omsetning.

Denne potensielle feilkilden kan vi til en viss grad korrigere for ved å sammenholde foretakenes opplysninger om samlet omsetning i Momsregisteret med virksomhetenes samlede omsetning fra Regnskapsregisteret. Vi kan dermed søke etter foretak hvor samlet omsetning ifølge regnskapene er minst 20 000 kr høyere enn samlet omsetning i følge momsoppgavene, innenfor de aktuelle



Figur 3.2 Prinsipiell oversikt over utvalgsmengden og tilknytning til ulike informasjonskilder.

næringskodene. Totalt gir dette et tillegg på 733 foretak til utvalget.

2.8 Endelig avgrensning

Gjennom bruk av Momsregisteret og Regnskapsregisteret identifiserer vi i alt 4 144 foretak innenfor de aktuelle NACE-kodene, med omsetning utenfor momsområdet. Dette kan være salg av kulturtjenester, men det kan også være andre tjenester som er unntatt moms, for eksempel utleie av eiendom. Det er sannsynlig at flertallet av disse foretakene ikke tilbyr de kulturtjenestene vi er ute etter. Spørreundersøkelsen vil kunne gi et mer presist svar på dette.

I figur 3.2 er de tre delmengdene i det endelige utvalget illustrert:

A: Foretak som er i Momsregisteret, og hvor det fremgår at det er omsetning utenfor momsområdet i 2006. Dette utgjør i alt 1999 foretak.

B: Foretak som er i begge registrene, og hvor oppgitt omsetning i regnskapet er høyere enn oppgitt omsetning i Momsregisteret. Dette utgjør i alt 733 foretak.

C: Foretak som har levert regnskap i de aktuelle bransjene, og hvor omsetningen har vært over 50 000 kr i 2006, men som ikke er i Momsregisteret. Dette utgjør i alt 1412 foretak.

Metoden vil ikke være helt vanntett. I figur 3.2 har vi også illustrert hvilke virksomheter som ikke

vil bli fanget opp med denne metoden. Den første gruppen, arrangører som er registrert i andre bransjer enn de vi har fokusert på, vil kunne være store arrangører registrert i andre bransjer, for eksempel 91: interesseorganisasjoner eller 70: Eiendom. Den andre gruppen som metoden ikke fanger opp, arrangører som ikke er i de to registrene, vil sannsynligvis i hovedsak bestå av små virksomheter.

3 Regnskapsundersøkelsen

3.1 Innledning

I dette kapitlet skal vi beskrive nærmere spørreundersøkelsen som er gjennomført. Selv om vi i disposisjonen av rapporten skiller mellom en regnskapsundersøkelse og en undersøkelse av produksjon og sysselsetting, er informasjonen hentet fra samme datakilder, dvs. de før omtalte registerene og en spørreundersøkelse som ble gjennomført høsten 2007.

Når vi likevel skiller mellom regnskapsundersøkelsen og undersøkelsen av produksjon og sysselsetting, har det sammenheng med at formålene er noe ulike. Regnskapsundersøkelsen omfatter sammenstillinger av tall som er hentet inn for å vurdere provenyeffekter og effekter for virksomhetene som rammes ved en innføring av moms.

Denne delen er således den viktigste sett i forhold til Kultur momsutvalgets mandat. Undersøkelse av produksjon og sysselsetting er tenkt som et bakteppe og en generell beskrivelse av den sektoren som det vurderes innført moms for.

På bakgrunn av spørsmål om billetinntekter og andre inntekter fra salg av kulturelle tjenester, samt sports- og idrettstjenester, er inndelingen av virksomhetene i fortsettelsen endret i forhold til den inndelingen som bygger på NACE-koder, og som vi så langt har benyttet. Den inndelingen i 11 kategorier som benyttes i det følgende, bygger i større grad på den type tjenester som tilbys av den aktuelle virksomheten enn av hva slags bransje det er snakk om. I så måte tilfredsstillende inndelingen bedre det formål som datagrunnlaget skal benyttes til, nemlig i forbindelse med konsekvensberegninger av innføring av moms på kulturgoder. Følgende inndeling i 11 kulturgodekategorier benyttes:

- Dans
- Gallerier
- Idrett og sport
- Konserter
- Museer
- Opplevelser
- Sirkus
- Stand up
- Teater
- Trening
- Annen kultur

Av i alt 392 som oppgir at de har billetinntekter, hadde 116 krysset av for mer enn en av de 11 kategoriene. Dette utgjør ca 30 prosent av de som hadde billetinntekter. Av disse igjen hadde 39 krysset av for tre eller flere av kategoriene. En del av disse er kulturhus, idrettsarenaer og liknende. Hver av disse ble plassert i den av kategoriene som, ut fra skjønnsmessige vurderinger, mest sannsynlig var hovedaktiviteten. Dette representerer således en potensiell feilkilde. For virksomheter som tilbyr flere kulturgodeaktiviteter, ble opplysninger om tilskuertall og billetinntekter oppgitt samlet. I slike tilfeller kunne man mer presist bestemme hovedaktivitet dersom tallene hadde vært oppgitt etter kulturgodekategori.

To av kategoriene har svært få respondenter, sirkus og «stand up», men her er det også svært få faktiske aktører. Det kan for øvrig se ut til at en del hadde problemer med å tolke «billetinntekter» slik det er brukt i spørreskjemaet. Mange hadde krysset av for en kategori, og i ettertid rettet opp til ikke å sette kryss. Dette kan tolkes som at de i utgangspunktet anså sin virksomhet å ha relevante inntekter i en av de 11 kategoriene, men i ettertid

oppdaget at det var billetinntekter som var fokus for undersøkelsen. Her kan det være ulike tolkninger, ved at for eksempel utøvende kunstnere får sine inntekter fra billetinntekter indirekte via arrangør. I slike tilfeller har ikke kunstnerne billetinntekter, men får honorar fra arrangøren. Andre tilfeller er for eksempel treningssentre eller idrettsklubber hvor publikum kan bruke treningsfasiliteter. Slike finansieres ofte med medlemsavgifter, som i mange tilfelle kan likne på billetinntekter. Dette vil nok respondentene måtte antas å kunne tolke ulikt.

3.2 Resultater: Utvalget og bearbeiding av tallgrunnlaget for oppblåsing

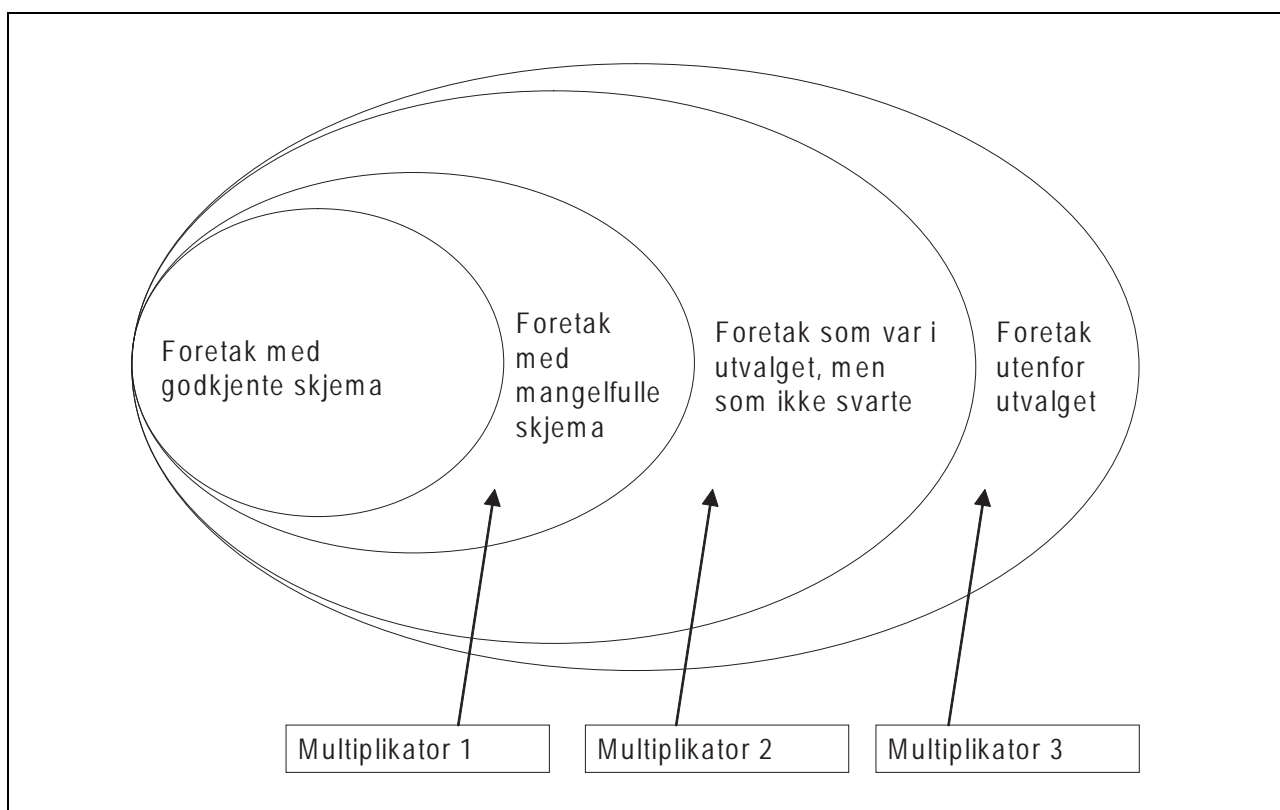
Det ble som nevnt ikke trukket noe utvalg i vanlig forstand på bakgrunn av det utvalget som ble definert og avgrenset i kapittel 2. Vi har sendt ut spørreskjema til hele utvalget, dvs. til 4 144 virksomheter. Det ble gjennomført en purring.

Etter første utsendelse ble et antall på 94 bedrifter, som var omfattet av Østlandsforsknings undersøkelse fjernet, og det kom 143 brev i retur på grunn av feil adresse eller at bedriften var nedlagt. Utvalget ble etter dette i alt på 3 907 virksomheter fordelt på 19 NACE-grupperinger. Vi har fått svar fra 1 922 virksomheter som utgjør en svarprosent på nær 50. Det må betraktes som tilfredsstillende.

Formålet med oppblåsing, som vi dokumenterer i dette kapitlet, er, på bakgrunn av svar på spørreskjema, å beregne et sannsynlig nivå på tallstørrelser for alle bedrifter i hver kategori på landsnivå. Oppblåsing skjer både på antall – dvs. antall bedrifter, og på verdier. I oppblåsing av verdier tar vi utgangspunkt i antall, men korrigerer for forskjeller i størrelse basert dels på innsamlede tall og dels på registeropplysninger.

Oppblåsing skjer i tre trinn:

1. En del skjema ble forkastet pga mangelfull utfylling av regnskapsdata. Dette er skjema fra bedrifter som hadde oppgitt å ha betalende besøkende. Første trinn i oppblåsing er å kompensere for dette. Her vil antallet være kjent, men ettersom de forkastede skjemaene i større grad er fra mindre bedrifter, vil oppblåsing av verdier bli mindre enn antall.
2. Oppblåsing basert på svarprosent i ulike bransjer. Med denne oppblåsing vil vi finne sannsynlig nivå på totalstørrelsen innenfor det utvalget av virksomheter som fikk tilsendt spørreskjema. Her bruker vi frekvenser innenfor de NACE-kodene som ble benyttet til å avgrense utvalget sammen med kulturgodekategoriene



Figur 3.3 Oversikt over de ulike trinn i oppblåsningen av tallgrunnet.

omtalt innledningsvis i dette kapitlet, samt registeropplysninger om størrelse.

- Oppblåsning for å kompensere for at en del bedrifter som har billetinntekter ikke ble fanget opp av metodene vi brukte for å identifisere målgruppen for spørreundersøkelsen. Denne delen er mest usikker.

3.2.1 Trinn 1: Mangelfulle skjema

I Trinn 1 har vi beregnet en multiplikator for oppblåsning av antall bedrifter, og en multiplikator for oppblåsning av regnskapstallene. Regnskapstallene består av flere ulike poster, hvorav billetinntekter er svært sentrale, jf. undervedlegg 1. Det var 249 godkjente skjema, mens 143 skjema ble forkastet.

Tabell 3.3 Oversikt over multiplikatorer brukt til oppblåsning i Trinn 1.

Kulturgodekategori	Godkjente skjema	Forkastede skjema	Multiplikator antall	Multiplikator størrelse
Annen kultur	5	6	2,20	1,80
Dans	12	9	1,75	1,50
Gallerier	30	8	1,27	1,18
Idrett og sport	58	44	1,76	1,51
Konserter	65	23	1,35	1,24
Museer	37	17	1,46	1,31
Opplevelser	14	10	1,71	1,48
Sirkus	3	0	1,00	1,00
Stand up	0	1		
Teater	16	3	1,19	1,13
Trening	9	22	3,44	2,63
Sum	249	143	1,57	1,38

Mange respondenter hadde problemer med å fylle ut regnskapsopplysningene. Det er spesielt oppdelingen mellom avgiftspliktige og ikke avgiftspliktige inntekter, samt refusjonsberettigede og ikke refusjonsberettigede utgifter, som skapte problemer. Mange hadde ikke regnskap som skiller mellom dette. Samtidig hadde mange regnskap som ikke så lett lot seg splitte opp i de inntekts- og utgiftspostene som det ble spurt om. Dette gjorde at en stor andel av skjemaene hadde mangelfullt utfylte regnskapsopplysninger.

Av 392 som oppga at de hadde billettinntekter, var 249 tilsynelatende fullstendig utfylt, mens 149 svar hadde manglende eller ufullstendig utfylte regnskapsopplysninger. Ettersom dette var såpass vanskelig for respondentene, er det også sannsynlig at det ble gitt feil tall fra en del av de som hadde fylt ut regnskapsopplysningene.

Multiplikatoren for antall bedrifter er basert på kjente størrelser, dvs. på forholdet mellom alle skjema og godkjente skjema. Ut fra opplysninger om gjennomsnittlige billettinntekter, ser det ut til

at de virksomhetene som har godkjente skjemaer, i gjennomsnitt er 50 % større enn de som ikke har fått godkjent skjema. Dette kan forklares med at store bedrifter generelt har større administrative ressurser, og kan derfor ha lettere for å fylle ut skjemaet. En multiplikator for størrelse på 1,38 betyr at billettinntektene fra de godkjente skjemaene, skal multipliseres med 1,38 for å få en beregning av billettinntektene fra alle de 392 skjemaene. Vi tar altså på denne måten hensyn til størrelsesforskjellene mellom virksomheter med godkjente og ikke-godkjente svarskjema.

3.2.2 *Trinn 2: Manglende svar*

Vi har en svarprosent på 49,2 for hele utvalget, men denne varierer mht bransjer. Kulturgodekategoriene har også ulik profil mht bransjer, noe som vi bruker her for å anslå denne multiplikatoren.

I tabell 3.4 viser vi hvordan antall svar fra bedriftene fordeler seg på de ulike bransjene og kulturgodekategoriene. Når vi definerte utvalget,

Tabell 3.4 Oversikt over antall virksomheter under 13 ulike NACE-kategorier fordelt etter 11 kulturgodekategorier. N = 3 907.

Kategori	Annen kultur	Dans	Gallerier	Idrett og sport	Konserter	Museer	Opplevelser	Sirkus	Stand up	Teater	Trening
1 Andre	3	5	13	5	9	1	5	0	0	1	4
2 Arkiver, museer etc.	1	1	2	0	2	43	3	0	0	0	0
3 Drift av etableringer tilknyttet kunstnerisk virksomhet	1	0	0	1	10	0	2	0	0	9	0
4 Drift av fornøyelsesetableringer	0	0	0	0	1	0	7	0	0	2	0
5 Drift av idrettsanlegg	0	0	0	21	0	0	0	0	0	0	10
6 Drift av puber	1	1	0	0	6	0	0	0	0	0	0
7 Drift av restauranter og kaféer	2	5	4	3	26	0	1	0	0	0	0
8 Eiendom	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0
9 Fritidsvirksomhet ellers	0	1	0	6	1	0	6	0	0	0	0
10 Selvstendig kunstnerisk virksomhet	1	0	16	0	9	0	0	1	1	1	0
11 Sport og fritid	0	1	0	47	0	1	0	0	0	0	15
12 Ukjent	2	0	2	19	11	9	0	0	0	4	2
13 Underholdningsvirksomhet ellers	0	7	0	0	12	0	0	2	0	1	0
Sum	11	21	38	102	88	54	24	3	1	18	31

brukte vi opplysninger fra Momsregisteret og Regnskapsregisteret som inneholder flere bransjekoder for hvert enkelt foretak. I tabell 3.4 er bedriftenes hovedbransje satt inn. Disse er hentet fra Bedrifts- og foretaksregisteret.

Neste trinn er å bruke svarprosentene i de ulike bransjene, som er vist i tabell 3.5. Videre har vi brukt svarprosentene i de ulike bransjene til å beregne antall bedrifter med billetinntekter i hver bransje og kulturkodekategori. Vi har da forutsatt at svarprosenten ikke blir påvirket av om foretaket har billetinntekter eller ikke. Det kan være grunn til å anta at bedrifter som har slike billetinntekter er mer tilbøyelige til å svare, ettersom de vil anse undersøkelsen som mer relevant for sin virksomhet. På den annen side er de med billetinntekter bedt om regnskapsopplysninger som er krevende å fylle ut, slik at dette vil kunne medvirke til lavere svarprosent.

Når vi ser på svarprosenten i de ulike bransjene, ser vi at bransjen «Arkiver, museer etc» har en høy svarprosent og samtidig en høy andel av foretak med billetinntekter. På den annen side har også bransjen «Eiendom» en høy svarprosent, selv om det er svært få med billetinntekter i denne

bransjen. Konklusjonen blir at vi ikke har grunn til å anta at svarprosenten blir påvirket i noen bestemt retning, avhengig om foretaket har billetinntekter eller ikke.

Med utgangspunkt i svarprosentene for virksomheter inndelt i 13 ulike NACE-kategorier (inkludert «Andre» og «Ukjente» NACE-koder), jf. første kolumne i tabell 3.4, blåses så antall virksomheter opp i hver av de i kulturkodekategoriene med en multiplikator, w , som følger:

$$1) \quad w_i = \frac{\sum_{j=1}^{13} \frac{n_{ij}}{\alpha_j}}{\sum_{j=1}^{13} n_{ij}} \quad \text{der } i = 1, \dots, 11 \text{ og}$$

n_{ij} er antall virksomheter som har svart i kulturkodekategori i under NACE-kategori j , mens α_j er svarandel i NACE-kategori j .

Basert på svarprosenten i de ulike bransjene, og frekvenser av svar fra hver kategori, kan vi da lage multiplikatorer for å blåse opp tallene fra inn-

Tabell 3.5 Oversikt over utvalg, antall svar, antall svar i målgruppen og svarprosent fordelt etter NACE-kategoriene som avgrenser utvalget.

NACE-kategori	Antall i utvalg	Antall svar	Antall i målgruppen	Svarprosent
Andre	870	477	46	54,8
Arkiver, museer etc	127	79	52	62,2
Drift av etableringer i tilknytning til kunstnerisk virksomhet	150	68	25	45,3
Drift av fornøyelsesetableringer	31	13	10	41,9
Drift av idrettsanlegg	226	106	32	46,9
Drift av puber	61	24	8	39,3
Drift av restauranter og kaféer	776	349	41	45,0
Eiendom	342	192	2	56,1
Fritidsvirksomhet ellers	224	103	14	46,0
Selvstendig kunstnerisk virksomhet	394	160	29	40,6
Sport og fritid	414	181	64	43,7
Ukjent	223	133	49	59,6
Underholdningsvirksomhet ellers	69	37	22	53,6
Sum	3907	1922	394	49,2

Tabell 3.6 Multiplikatorer for oppblåsning til utvalgs-/utvalgsstørrelse

Kategori	Multiplikator antall (wi)	Multiplikator verdier
Annen kultur	2,0	1,7
Dans	2,0	1,7
Gallerier	2,1	1,8
Idrett og sport	2,1	1,8
Konsserter	2,1	1,8
Museer	1,6	1,5
Opplevelser	2,1	1,8
Sirkus	2,1	1,8
Stand up	2,5	2,1
Teater	2,1	1,8
Trening	2,1	1,8

Tabell 3.7 Oversikt over multiplikatorer for de 11 kulturgodekategoriene i 3. trinn.

Kategori	3a antall	3b antall	3 tot antall	3 verdi
Annen kultur	1,27	1,10	1,40	1,08
Dans	1,25	1,10	1,38	1,08
Gallerier	1,36	1,20	1,63	1,13
Idrett og sport	1,05	1,20	1,26	1,05
Konsserter	1,10	1,10	1,21	1,04
Museer	1,02	1,10	1,12	1,02
Opplevelser	1,21	1,10	1,33	1,07
Sirkus	1,00	1,10	1,10	1,02
Stand up	1,00	1,10	1,10	1,02
Teater	1,06	1,10	1,16	1,03
Trening	1,14	1,10	1,26	1,05

sendte skjema til å representere hele utvalget på 3907 foretak.

Den reduserte verdien for verdimultiplikatoren skyldes at de som har svart på undersøkelsen i gjennomsnitt er 38 prosent større enn de som ikke har svart. Dette vet vi på bakgrunn av omsetningstallene som vi henter fra Regnskapsregisteret. Når for eksempel museer får en lavere multiplikator, skyldes det at her er de fleste plassert innenfor en bestemt bransje, hvor svarprosenten var høy.

3.2.3 Multiplikator 3: Virksomheter utenfor det avgrensede utvalget

Denne multiplikatoren har vi ikke tallgrunnlag for. Vi må imidlertid regne med at det er bedrifter utenfor det utvalget på 3907 bedrifter som fikk spørreskjemaet. Dette er (i) bedrifter med billettinntekter som er registrert i andre bransjer enn de vi har undersøkt og (ii) bedrifter som verken er regnskapspliktige eller registrert i Momsregisteret. Den siste gruppen vil stort sett bestå av små bedrifter.

Siden vi ikke har noe tallgrunnlag for de virksomhetene som befinner seg utenfor den avgrensningen vi har foretatt ved hjelp av registerdata, vil de multiplikatorene vi kommer fram til her være fastsatt på et skjønnsmessig og tentativt grunnlag. Den første av de to gruppene nevnt ovenfor, (i), vet vi imidlertid noe om. Det er at noen av kulturgodekategoriene med større sannsynlighet kan tilhøre flere ulike NACE-kodegrupper. Det ser vi av tabell 3.4 der for eksempel «Gallerier» finnes nokså spredt fordelt på seks ulike NACE-katego-

rier, mens «Museer» finnes nokså konsentrert i en av NACE-kategoriene. Dette er et argument for at sannsynligheten for at det skal finnes gallerier i NACE-kategorier, som ikke er benyttet i avgrensningen av utvalget, er større enn at man skal finne museer i slike kategorier. Dermed er det også et argument for at multiplikatoren som benyttes for å ta hensyn til denne feilen i avgrensningen, er større for gallerier enn for museer. I kolonne 3a i tabell 3.7 finnes antallsmultiplikatoren som utfører korreksjonen og vi ser at den varierer etter kulturgodekategori.

Korreksjonen etter begrunnelse (ii) ovenfor er vist i kolonne 3 b. Denne varierer også noe mellom kulturgodekategorier, men langt mindre enn i 3 a. Der det er mange små aktører, ofte organisert i foreninger og lignende, er det størst grunn til å forvente mange foretak som ikke er registrert i Regnskaps- eller Momsregisteret. Vi har derfor gjort noen skjønnsmessige kalkyler på dette. Kolonne 3 tot fremkommer som produktet av multiplikatorene i kolonne 3 a og 3 b i tabell 3.7.

Verdimultiplikatorene er fastsatt på bakgrunn av en vurdering av at de bedriftene som vi ikke har funnet gjennom registeropplysninger, er langt mindre enn de vi har funnet ved de avgrensninger som er foretatt. Vi har lagt til grunn at disse bedriftene gjennomsnittlig er 1/5 av størrelsen på de vi har funnet.

3.3 Oppblåsning – resultater

I dette avsnittet presenteres resultater ved oppblåsning etter de tre trinnene som er beskrevet i for-

Tabell 3.8 Oppblåsning av antall virksomheter fordelt på de 11 kulturgodekategoriene.

Kategori	Godkjente skjema	Alle skjema (Trinn 1)	Alle i utvalg (Trinn 2)	Alle i landet (Trinn 3)
Annen kultur	5	11	22	31
Dans	12	21	42	58
Gallerier	30	38	80	131
Idrett og sport	58	102	215	271
Konsserter	65	88	184	222
Museer	37	54	88	99
Opplevelser	14	24	50	67
Sirkus	3	3	6	7
Stand up	0	1	2	3
Teater	16	19	40	46
Trening	9	31	66	83
Sum	249	392	797	1018

rike avsnitt. Dessuten foretar vi til slutt en korreksjon for mindre bedrifter, eller mer presist for bedrifter som ikke antas å omfattes av en eventuell innføring av moms.

I tabell 3.8 blåses antall virksomheter opp for de 11 ulike kulturgodekategoriene, og totalt. Vi ser at metoden for oppblåsning som benyttes på landsbasis gir 1018 virksomheter som har billettinntekter fra de ulike kulturgodekategoriene vi har undersøkt.

Vi ser videre at det er innen gallerivirksomhet, idrett og sport, museer og konsertarrangører vi finner flest virksomheter. Antall virksomheter er desidert lavest for de som har sirkus og stand-up som hovedaktivitet. Antall sirkus vet av erfaring at det er et fåtall av i Norge, men at det er så få arrangører av stand-up show, er noe overraskende. Vi

må imidlertid huske på at vi her regner virksomheter som har en av de elleve kulturgodekategoriene som hovedaktivitet. Stand-up show arrangeres ofte på steder som også tilbyr konsserter, og det vil derfor være sannsynlig at svært mange stand-up arrangører finnes blant de 222 virksomhetene som er plassert kategorien «Konsserter».

I tabell 3.9 er verdimultiplikatoren vist. Disse er brukt til å blåse opp regnskapstallene fra de godkjente spørreskjemaene til tall for hele landet, men fratrukket de virksomhetene som er omfattet av egne undersøkelser.

Kategorien trening/egenaktiviteter har størst multiplikator. Her har det ofte vært problemer med begrepet «billettinntekter». Mange har i stedet medlemsavgifter, abonnement etc. Høy multiplikator betyr samtidig større usikkerhet. Tallene for

Tabell 3.9 Verdmultiplikatoren fordelt på kulturell aktivitet.

Kategori	Godkjente skjema	Alle skjema (Trinn 1)	Alle i utvalg (Trinn 2)	Alle i landet (Trinn 3)
Annen kultur	1	1,80	3,11	3,36
Dans	1	1,50	2,58	2,78
Gallerier	1	1,18	2,13	2,40
Idrett og sport	1	1,51	2,72	2,86
Konsserter	1	1,24	2,21	2,31
Museer	1	1,31	1,91	1,95
Opplevelser	1	1,48	2,65	2,82
Sirkus	1	1,00	1,77	1,81
Stand up	1			
Teater	1	1,13	2,01	2,07
Trening	1	2,63	4,80	5,04

Tabell 3.10 Oppblåste tall for antall virksomheter og verditall i tusen 2006-kroner.

Kategori	Antall	Billettinntekter (godkjente svar)	Totalmultiplikator	Anslåtte billettinntekter, totalt
Annen kultur	31	2279	3,36	7657
Dans	58	8626	2,78	23981
Gallerier	131	56	2,40	134
Idrett og sport	271	59993	2,86	171580
Konsserter	222	152220	2,31	351628
Museer	99	29308	1,95	57151
Opplevelser	67	72874	2,82	205504
Sirkus	7	22594	1,81	40895
Teater	46	51553	2,07	106715
Trening	83	59467	5,04	299716
Sum	1018	458970		1264960

kategorien trening er dermed de mest usikre. Ellers er det jo enkelte kategorier med svært få godkjente svar, og her er naturligvis også usikkerheten ganske stor.

På bakgrunn av svar på undersøkelsen, samt de metoder for oppblåsing som det er redegjort for, kan vi beregne antall foretak på landsbasis, samt billettinntekter innenfor hver kategori, slik som i tabell 3.10. Vi har utelatt stand-up fordi vi ikke har noe fornuftig tallgrunnlag for denne kategorien. Vi ser ellers at gallerier har svært lave inntekter. Det skyldes selvsagt at gallerienes inntekter hovedsakelig kommer fra formidling og salg av kunst og ikke fra billettinntekter.

De anslåtte billettinntektene er på nærmere 1,3 mrd kroner. Men husk igjen at det her er gjort fratrekk for de som har mottatt kulturstøtte og som er undersøkt i en annen undersøkelse, samt de innen sport og idrett som er omfattet av undersøkelsen til Østlandsforskning. Med disse ville antallet blitt høyere og billettinntektene vesentlig større, ettersom dette er store virksomheter.

En del av virksomhetene er så små at de ikke vil bli berørt av innføring av moms, ettersom totalomsetningen ikke vil overstige 50 000 kr selv etter at billettinntekter avgiftslegges.¹ I tabell 3.11 har vi beregnet antall og samlede billettinntekter for disse. Vi ser at antallet virksomheter blir redusert fra 1018 til 859, dvs. en reduksjon på ca 15 prosent.

1. Veldedige og allmenntilretteleggende organisasjoner blir kun berørt dersom omsetningen overstiger 140 000 kroner. I beregningene i tabell 3.9 har en imidlertid kun forholdt seg til grensen på 50 000 kroner.

Tabell 3.11 Oppblåste tall korrigert for de virksomhetene som ikke berøres.

Kategori	Antall	Billettinntekter (1000 kroner)
Annen kultur	25	7502
Dans	58	23981
Gallerier	83	0
Idrett og sport	257	171229
Konsserter	195	350944
Museer	70	56415
Opplevelser	62	205385
Sirkus	7	40895
Teater	37	106495
Trening	66	299280
Sum	859	1262126

Billettinntektene blir naturlig nok i mindre grad påvirket. Her er differansen helt ubetydelig.

3.4 Feilmarginer

Der er flere ulike typer feilkilder i forbindelse med de gjennomførte beregningene, hvorav de mest vesentlige er:

1. Respondenter har ulike typer kultur- eller idrettsaktiviteter blandet sammen
2. Ulike tolkninger av billettinntektsbegrepet
3. Mangelfull eller feil innføring av regnskapsopplysninger

Feilkildene gir til sammen en ganske stor usikkerhet omkring de innsamlede opplysningene. I forbindelse med vår oppblåsning av tallene, for å gjøre anslag på landsdekkende tall, vil feilmarginene økes ytterligere. Feilmarginene vil være spesielt store når det gjelder tallene som er splittet opp på de ulike kulturkodekategoriene. Dette vil som følge av at den første av de tre nevnte feilkildene, jevne seg ut ved aggregering opp til samlede tall.

4 Produksjon og sysselsetting

4.1 Innledning

Kirke- og kulturdepartementet (KKD) og Finansdepartementet ønsker at det som et bakteppe for kulturkomiteens arbeid, samles inn informasjon om produksjon og sysselsetting for såkalte «private aktører» for året 2006. Med private aktører menes aktører og virksomheter som ikke mottar statlig støtte enten direkte fra KKD eller fra Kulturrådet. I forbindelse med Regnskapsundersøkelsen ble derfor utvalget av virksomheter bedt om å besvare spørsmål om antall betalende og ikke-betalende besøkende i 2006. Galleriene ble i tillegg bedt om å oppgi antall første- og andregangssatte objekter for samme år.

Å betrakte antall besøkende som produksjon kan selvsagt diskuteres. Hva som produseres i den type virksomheter som her studeres, er ikke uten videre enkelt å definere. I den kulturøkonomiske litteraturen diskuteres dette, og den er langt fra entydig i sine konklusjoner. Når det gjelder scenekunst, er det imidlertid mange som vil hevde at antall publikummere er et viktig mål på produksjonen. Grunnen til dette er at man mener at det ikke foregår produksjon uten publikum til stede – produksjonen oppstår nettopp i møtet mellom utøver og publikum. Vi har således i noen grad støtte fra litteraturen på feltet til å bruke publikum som uttrykk for produksjon. Den praktiske årsaken er imidlertid minst like viktig – det er nemlig den type informasjon som enklest tilgjengelig i statistikken.

Oppdragsverne ønsket dessuten informasjon om sysselsetting i de aktuelle virksomhetene. Denne er enklest å hente fra Bedrifts- og foretaksregisteret (BoF), som har informasjon om antall ansatte i sine registre. De har imidlertid ikke informasjon om antall årsverk, og siden det er grunn til å tro at flere av de aktuelle virksomhetene har deltidsstillinger, er det også grunn til å tro at antall årsverk er færre enn antall ansatte. Mot dette kan det hevdes at det ikke gis sysselsettingstall for eiere av enkeltpersonforetak. Det betyr at Bedrifts- og fore-

taksregisteret her ikke fanger opp selvsysselede personer.

Informasjonen om private aktører ønsket man videre fordelt på følgende seks undergrupper:

- Scenekunst, teater, dans
- Musikk/konserter
- Festivaler
- Museum og samlinger
- Større gallerier
- Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra

Alle disse dekkes av den inndelingen i 11 kulturkodekategorier som er benyttet i forrige kapittel, men det skilles der mellom teater, dans og stand-up. Dessuten benyttes også to kategorier på idrettsområdet. I det følgende vil vi presentere resultater for alle disse, selv om sports- og idrettsområdet ikke i utgangspunktet skulle dekkes. For stand-up er tallgrunnlaget etter vår vurdering er for dårlig, men vi presenterer likevel noen tentative anslag også for denne kategorien.

Det er imidlertid et viktig unntak, siden festivaler ikke er brukt som egen kulturkodekategori. Det er likevel flere festivaler med i utvalget, men disse er fordelt på den kulturkodekategori der de hører hjemme. For eksempel vil musikkfestivaler havne i kulturkodekategorien «Konserter», mens filmfestivaler vil havne i «Annen kultur» osv.

For å tilfredsstille ønsket om en egen festivalkategori, har vi derfor trukket ut alle virksomheter i utvalget på 3907 virksomheter med festival i navnet. Deretter har vi etter skjønnsmessige vurderinger fjernet og lagt til noen svært få arrangementer. Vi kommer da fram til i alt 37 festivaler i utvalget. Disse er gjenstand for en separat analyse.

4.2 Produksjon og sysselsetting etter kulturkodekategori

4.2.1 Innledning

I tabell 3.12 presenteres tall for hhv. betalende og ikke-betalende besøk i de ulike kulturkodekategoriene. Vi bruker her samme prinsipper for oppblåsning som i forbindelse med verditallene i Regnskapsundersøkelsen. Det betyr at vi tar utgangspunkt i den samla verdimultiplikatoren i Trinn 3 i tabell 3.9. Den er imidlertid noe annerledes og det skyldes endringer i Trinn 1. Grunnen til at vi har gjort endringer i Trinn 1, er at noen har fullstendige svar på regnskapstall. Det er disse som danner grunnlaget for Trinn 1 i tabell 3.9. Siden vi her skal blåse opp besøkstall, er det imidlertid noen av de som svarer som kan ha dårlig utfylte regnskapstall, men godt utfylte besøkstall – og motsatt.

Det er dette vi tar hensyn til når vi for oppblåsning av besøkstall endrer multiplikatoren i Trinn 1.

For alle kulturkodekategoriene finner vi at det totalt er snakk om ca 7,5 millioner betalende besøk til de virksomheter som er avgrenset av utvalget vårt, dvs. 1018 virksomheter. Videre er det totalt snakk om snaut 4 millioner ikke-betalende besøk.

Vi anslår videre at det er om lag 5700 ansatte i de samme virksomhetene. Sysselsettingen trenger ikke nødvendigvis å være knyttet opp mot arrangement. For enkelte foretak kan det dreie seg om en liten andel av de ansatte som er knyttet til arrangementene man har billettinntekter fra. Dessuten er utøvende kunstnere eller idrettsfolk knyttet til foretak som ikke er arrangører, og disse vil ikke fanges opp i tallene fra Bedrifts- og foretaksregisteret.

Vi skal videre kort kommentere besøks- og sysselsettingstall for noen av de 11 kulturkodekategoriene som materialet deles inn etter. Vi konsentrerer oss da om tradisjonelle kultur- og opplevelsesarrangementer og ikke mot sports- og idrettsarrangementer.

4.2.2 Scenekunst

Som scenekunst tenker vi på kulturkodekategoriene dans, konserter, stand-up og teater. Totalt er

det innen scenekunstheltet snakk om ca 2500000 betalende og drøyt 500000 ikke-betalende besøk. Av tabell 3.13 ser vi videre at summen av antall ansatte for de 4 kategoriene er nærmere 2000. Det er høyt og har nok sammenheng med at deler av virksomheten, for eksempel innen kulturkodekategorien «Konserter», er rettet mot andre aktiviteter enn konsertarrangementer. Det gjelder for eksempel restauranter og barer som er arrangørsteder for konserter.

4.2.3 Gallerier

For galleriene kan vi ikke regne med at tallet for betalende besøk er særlig stort. Det skyldes at adgang er gratis i de aller fleste. Vi finner da heller ikke flere enn snaut 5000 betalende besøk i galleriene, mens det er mer enn 2 millioner ikke-betalende besøk. Altså kan vi slå fast at de langt fleste ikke-betalende besøk totalt i de 11 kulturkodegruppene, finnes i galleriene.

Sysselsettingen i galleriene er ikke særlig stor, skal vi tro de tallene vi har kommet fram til. Det er imidlertid en fare for at en del av galleriene er enpersonforetak, som altså ikke registrerer den personen som evt. er selvsysselsatt i virksomheten.

Tabell 3.12 Antall betalende og ikke-betalende besøk etter kulturkodekategori.

Kategori	Fra svar		Multiplikator 1		Multiplikator 2		Multiplikator 3	
	Antall betalende	Antall ikke betalende	Antall betalende	Antall ikke betalende	Antall betalende	Antall ikke betalende	Antall betalende	Antall ikke betalende
Annen kultur	16271	3408	19094	3999	33044	6921	35687	7475
Dans	31932	7306	35409	8101	60948	13945	65519	14991
Gallerier	700	298700	2428	1035884	4388	1872542	4944	2109730
Idrett og sport	445092	238613	562333	301466	1014476	543859	1067109	572075
Konserter	899195	224755	958638	239613	1717047	429178	1788241	446973
Museer	968316	212506	1046244	229608	1528201	335378	1564991	343452
Opplevelser	859973	83122	916823	88617	1645364	159035	1753684	169505
Sirkus	139000	20000	171161	24627	303138	43617	309200	44489
Stand up	1000	400	1000	400	1000	400	1000	400
Teater	323142	47984	340734	50596	607947	90275	627973	93249
Trening	97437	50050	168827	86721	308053	158236	323895	166374
Sum	3782058	1186844	4222690	2069632	7223606	3653386	7542245	3968713

Tabell 3.13 Antall ansatte for virksomheter som har besvart og anslåtte tall for antall ansatte i hele utvalget.

Kategori	Ansatte fra svar	Oppblåst
Annen kultur	24	45
Dans	114	211
Gallerier	77	157
Idrett og sport	567	1076
Konserter	677	1263
Museer	458	685
Opplevelser	245	469
Sirkus	15	27
Stand up	1	1
Teater	191	352
Trening	763	1464
Sum	3132	5749

4.2.4 Museum og samlinger

Innen museum og samlinger er det svært mange som mottar statlig støtte og derfor ikke kommer med i denne undersøkelsen. Vi kan grovt kategorisere de museene som er med her, som reint private, private med kommunale tilskudd og kommunale. Selv om de museene som ikke omfattes av denne undersøkelsen, nok er betydelig større enn denne, ser vi likevel at de mottar ca 1,5 millioner betalende besøk i 2006. Tilsvarende tall for ikke-betalende er drøyt 300000. Vi ser videre at det er registrert 685 ansatte i Bedrifts- og foretaksregisteret for disse virksomhetene.

4.2.5 Sirkus, fornøylesparker og opplevelsessentra

Denne type virksomhet mottar i liten grad statlige tilskudd, og de anslåtte totaltallene må vi derfor anta at danner et rimelig godt uttrykk for all slik virksomhet i Norge. De to kulturkodekategoriene som tilhører denne gruppen anslår vi har et besøk i 2006 på ca 2 millioner betalende, fordelt på drøyt

300000 for sirkus og 1,7 millioner innen opplevelser. I tillegg anslår vi at det er om lag 500000 ikke-betalende besøk til virksomheter under sirkus og opplevelser.

Sysselsettingen er ikke så høy i disse aktivitetene. Til sammen anslår vi den til omlag 500 ansatte innen de to kategoriene, men med klar overvekt av antall sysselsatte på opplevelser.

4.3 Litt mer om gallerier

Vi har i avsnitt 4.2.3 sett at galleriene har få besøkende som betaler for å få adgang. Det er naturlig siden mange av disse hovedsakelig lever av å selge kunst. Et gebyr som begrenser adgangen vil jo kunne bidra til å redusere sannsynligheten for salg. Av den grunn har vi derfor også samlet inn tall for salg av kunstobjekter, siden formidling og salg må antas å være den viktigste produksjonen som foregår i de fleste gallerier.

I tabell 3.14 presenteres antall solgte kunstobjekter og omsetningsverdi for de som har besvart spørreskjemaet. Videre vises det anslaget vi har gjort for de av galleriene vi ikke har informasjon om, hvilket gir oss totaltall for alle gallerier i Norge. For å blåse opp tallene fra de av galleriene som har svart, benytter vi verdimultiplikatoren for gallerier i Trinn 3 i tabell 3.9. Denne benyttes for å blåse opp både det fysiske salget og verdien av omsetningen. Dette forutsetter at fordelingen av bedrifter mht antall solgte objekter og gjennomsnittspris er noenlunde lik blant de som har besvart og de som ikke har besvart skjemaet. Vi gjør dermed den antakelsen at gjennomsnittsprisen for alle virksomheter er lik mellom de to gruppene av gallerier.

For det første finner vi en relativt høy gjennomsnittspris. Snittprisen for kunstobjekter solgt fra norske gallerier, var i 2006 på 18–19000 kroner. Dette kan synes å være noe høyt, men en må i denne sammenheng huske på at fordelingen av objekter er svært skjev. Med det menes at noen få kunstverk omsettes for svært høye beløp, som bidrar til å trekke gjennomsnittet opp. Kunstverkene som omsettes i mediagalleriet, derimot, omsettes til en langt lavere pris enn gjennomsnittsprisen.

Tabell 3.14 Antall solgte kunstverk og omsetningsverdi for gallerier.

	Blant de som har svart	Oppblåsningsfaktor	Totalt
Antall solgte kunstobjekter	11094	2,4	26626
Omsetningsverdi (i 1000 kroner)	206755	2,4	496212
Gjennomsnittspris (i 1000 kroner)	18,6		18,6

prisen. Dette kan illustreres med at det blant de 30 galleriene som har godt utfylte svar i denne undersøkelsen, så er (veid) gjennomsnittspris 18–19000 kroner, mens medianprisen kun er 4000 kroner.

Vi anslår altså at det i 2006 ble omsatt 26–27000 kunstverk til en samlet verdi av ca 500 millioner kroner i norske gallerier. Antallet gallerier i den undersøkelsen som er rettet mot virksomheter med statlige subsidier, er sannsynligvis svært lavt. Det betyr at disse tallene representerer alle norske gallerier.

4.4 Festivaler

Som vi nevnte innledningsvis, er ikke festivaler en egen kulturgodekategori i den inndelingen vi har benyttet så langt. Festivalene vil likevel være representert i materialet, men da under den kulturgodekategori som passer best til tema for festivalen, for eksempel teater, konserter osv. Det betyr at de tallene som presenteres her, ikke kommer i tillegg til de tallene som er presentert i de forrige avsnitt i tilknytning til de ulike kulturgodekategoriene. Vi har altså trukket ut festivalene fra de respektive kategoriene og presenterer disse for seg i en egen festivalkategori.

I tabell 3.15 viser vi tall for antall festivaler og antall betalende og ikke-betalende besøkende. Blant utvalget av virksomheter som ble avgrenset i kapittel 0, finner vi i alt 37 festivaler. Av disse er 21 i kulturgodekategorien «Konserter», 12 i «Annen kultur» og 1 hhv. «Teater», «Opplevelser», «Stand-up» og «Dans». Kun 9 av disse har sendt tilfredsstillende utfylte skjema. Det gir en svarprosent på 24,3 og vi bruker denne til å blåse opp tall for besøkende til hele utvalget. Vi finner da at det var ca 240 000 besøkende på festivalene i utvalget, fordelt

Tabell 3.15 Oversikt over antall festivaler og besøkende på festivaler.

	Produksjon
Antall festivaler i utvalget	37
Antall skjema fra festivaler	9
Svarandel	0,243
Antall betalende i besvarte skjema	50570
Antall ikke-betalende i besvarte skjema	8060
Antall betalende, totalt	207899
Antall ikke-betalende, totalt	33136
Antall besøkende, totalt	241035

Tabell 3.16 Oversikt over anslag på antall ansatte i tilknytning til festivaler.

	Ansatte
Antall festivaler i utvalget	37
Antall gyldige observasjoner i BoF	17
Svarandel	0,459
Antall ansatte, gyldige BoF-observasjoner	23
Antall ansatte i utvalget	50

på ca 210 000 betalende og ca 30 000 ikke-betalende.

Også i forbindelse med festivaler er det viktig å huske på at de som mottar statlig støtte er holdt utenfor. Skal man finne rimelige anslag for hele festival-Norge må man derfor legge til publikumstall for de festivalene som mottar slik støtte.

Vi har etter tilvarende prinsipper blåst opp sysselsettingstall for festivalfeltet, men her er datagrunnlaget et annet enn i forbindelse med publikumstallene. Vi henter tall for antall ansatte fra Bedrifts- og foretaksregisteret. Det betyr imidlertid ikke at vi har slike tall for alle virksomheter i utvalget. Bedrifts- og foretaksregisteret har ufullstendige opplysninger om antall ansatte, og vi må derfor også her blåse opp tallene for hele utvalget. Igjen har vi 37 virksomheter fra utvalget vårt, hvorav det finnes opplysninger om antall ansatte for 17. Dette utgjør en svarprosent på 45,9 og når vi benytter denne informasjonen til å blåse opp tallene for ansatte fra Bedrifts- og foretaksregisteret til hele utvalget, finner vi ca 50 ansatte i de 37 virksomhetene i utvalget. Dette er ikke mye, men vi ser også fra Bedrifts- og foretaksregisteret at flere av festivalene ikke har ansatte. Mange av, i hvert fall de mindre festivalene baserer seg i stor grad på frivillig innsats og gir derfor ikke store sysselsettingsmessige effekter – i hvert fall ikke direkte.

Igjen understreker vi at tallene for de festivalene som mottar statlig støtte må legges til de tallene for ansatte vi kommer fram til her.

5 Oppsummering

Innenfor nærmere avgrensede sektorer ønsker Kulturmomsutvalget et register over aktører som opererer i kultur- og idrettssektoren, og som ikke mottar statlig støtte. Med bakgrunn i dette ønsker man videre at det gjennomføres en utvalgsundersøkelse om inntekts- og utgiftssiden i sektorene,

som i sin tur skal resultere i et tallmateriale av et slikt format at utvalget senere kan bruke det som grunnlag for beregninger av økonomiske virkninger for staten og de berørte sektorene.

Denne undersøkelsen omfatter det vi har valgt å kalle private aktører. Med det menes i denne sammenheng aktører som ikke mottar statlig støtte. På kultur- og opplevelsesområdet dreier det seg om mange virksomheter. Disse virksomhetene har vært gjenstand for en egen undersøkelse i regi av Kultur- og kirke departementet (KKD). De resultatene vi kommer fram til i denne undersøkelsen må derfor alltid ses i sammenheng med KKD's egen undersøkelse dersom man skal få et mest mulig riktig bilde av hele kultur- og opplevelsessektoren. Vår undersøkelse omfatter også sports- og idrettsarrangementer, men ikke de arrangementer som Østlandsforskning har gjennomført en egen undersøkelse av.

Vi har i denne rapporten gjort en slik avgrensning av kultur og idrettssektoren ved å koble informasjon i hovedsak fra Moms- og Regnskapsregisteret etter bestemte kriterier. På denne måten avgrenser vi langt på veg den mengden av virksomheter som Kultur momsutvalget er interessert i. Vi har gjennomført en spørreundersøkelse rettet mot disse og finner at ca 1000 virksomheter er i målgruppen.

Hvorvidt virksomhetene har billettinntekter er et viktig kriterium for om de er i målgruppen eller ikke. Grunnen er at det er for slike inntekter en eventuell moms vil komme. Med utgangspunkt i de ca 1000 virksomhetene vi har anslått å være i målgruppen, har vi beregnet samlede billettinntektene for de private aktørene. Vi finner at disse inntektene totalt summerer seg til mellom 1,2 og 1,3 milliarder kroner i 2006.

I tillegg til nevnte anslag på antall virksomheter og tilhørende billettinntekter, ønsket oppdragsgiver også en kartlegging av produksjonstall i forbindelse med den undersøkelsen vi har gjennomført. For de aller fleste av kulturgodekategoriene som omfattes av undersøkelsen dreier det seg om publi-

kumstall, hhv. betalende og ikke-betalende. For gallerivirksomheten er ikke besøkende spesielt godt egnet, siden disse i hovedsak driver formidling og salg av kunstverk. For disse har vi derfor også spurt om antall første og andregangsomsatte kunstverk. Endelig ønsket oppdragsgiver også et anslag på antall ansatte i de aktuelle virksomhetene.

Vi finner at private aktører innen 11 kultur-, opplevelses- og idrettsgodekategorier totalt har ca 7,5 millioner betalende besøkende i 2006. Antall ikke-betalende er ikke like høyt, men utgjør likevel snaut 4 millioner samme år. I tillegg finner vi at galleriene omsatte for om lag 500 millioner kroner i 2006. Til slutt anslår vi sysselsettingen i de ca 1000 virksomhetene til mellom 5000 og 6000 ansatte. Antallet ansatte er imidlertid ikke nødvendigvis knyttet opp mot kulturaktivitetene i virksomhetene. For eksempel vil mange puber og restauranter være konsertarrangører, men det vil være en svært liten andel av de som er ansatt her som er direkte sysselsatt i kulturarrangementet. Det er derfor grunn til å tro at sysselsettingstallene overdrives noe ved den metoden som er benyttet.

Det er et ambisiøst prosjekt å kartlegge private aktører i kultur- og opplevelsesnæringene. Dette er imidlertid i hovedsak næringer i vekst og det er derfor for framtida nyttig å høste erfaringer med hvordan disse kan kartlegges. Veien om offentlige registre synes å være en farbar vei, men det står fortsatt igjen en del prøving og feiling. Det er imidlertid helt på det rene at de offentlige registrene synes å være de informasjonskilder som er best egnet for å etablere metoder for kartlegging. Se senere forsøk på kartlegging av disse næringene vil også enkelt kunne lære av de erfaringer som tidligere er gjort, og etter hvert vil man kanskje kunne etablere prinsipper for kartlegging som gir grunnlag for å anta at man klarer å gi sikre anslag på aktiviteten i disse næringene.

Undervedlegg 1

Spørreskjema

1. Om virksomheten					
1.1 Kontaktperson	<table border="1"><tr><td></td><td>Telefonnummer:</td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>		Telefonnummer:		
	Telefonnummer:				
1.2 Kryss av dersom dere har billettinntekter eller liknende (månedskort etc) fra en eller flere av følgende kulturaktiviteter i 2006					
<input type="checkbox"/> Opplevelser og fornøyelser	<input type="checkbox"/> Museum				
<input type="checkbox"/> Sirkusforestillinger	<input type="checkbox"/> Andre kultur- opplevelsessarrangementer				
<input type="checkbox"/> Dans	<input type="checkbox"/> Idretts og sportsarrangement				
<input type="checkbox"/> Teater	<input type="checkbox"/> Tilgang til treningsfasiliteter, egenaktiviteter				
<input type="checkbox"/> Konserter					
<input type="checkbox"/> Stand up					
1.3 Hvor mange besøkende var det på kultur- og opplevelsessarrangementene i 2006?					
_____ Antall betalende					
_____ Antall ikke betalende					
1.4 Har du hatt inntekter fra salg av billedkunst (skulpturer, malerier, trykk, fotografier, installasjoner og lignende) i 2006?					
<input type="checkbox"/> Nei	<input type="checkbox"/> Ja, førstegangsomsetning				
	<input type="checkbox"/> Ja, andregangsomsetning (og seinere)				
1.5 Hvis du svarte ja i spm 1.4, hvor mange kunstverk omsatte dere i 2006?					
_____ Antall kunstverk					
<p>Dersom du verken hadde billettinntekter fra kultur- og opplevelsessarrangementer eller omsetning av billedkunst i 2006 – avslutt her og vennligst returner skjemaet i vedlagte konvolutt. Porto er betalt. Tusen takk for hjelpen!</p>					

2. Virksomhetens regnskapstall for 2006		
2.1 Virksomhetens inntekter (i 1 000 kroner)		
	<i>Avgiftspliktige</i>	<i>Ikke avgiftspliktige</i>
Billettinntekter		
Salg av billedkunst (skulpturer, malerier, trykk, fotografier, installasjoner og lignende)		
Statlige tilskudd		
Kommunale og fylkeskommunale tilskudd		
Gaver, donasjoner, Sponsorinntekter ¹		
Andre egeninntekter		
- Utleie av lokaler		
- Salg av tjenester		
- Salg av varer		
- Annet (spesifiseres)		
Totale inntekter		
2.2 Virksomhetens utgifter (i 1 000 kroner)		
	<i>Refusjonsberettigede</i>	<i>Ikke refusjons-berettigede</i>
Lønnskostnader, inkl. pensjonskostnader		
Honorarer til utøvende kunstnere		
Investeringer		
Avskrivninger		
Varer og tjenester		
Driftskostnader		
Husleiekostnader		
Annet (spesifiseres)		
Totale utgifter		

¹ Sponsorinntekter som det knytter seg motytelser til i form av reklame, markedsføring mv. er avgiftspliktig. Gaver og donasjoner uten motytelser er ikke avgiftspliktig.

Figur 3.4

Vedlegg 4

De viktigste tilskuddspostene til kulturformål på Kirke- og kulturdepartementets budsjett

Post 70 – Nasjonale institusjoner

Bevilgningen på disse postene omfatter tilskudd til nasjonale institusjoner innenfor musikk og scenekunst. Staten dekker hele det offentlige tilskuddet til disse institusjonene.

Kap. 328 post 70 Det nasjonale museumsnettverket

Bevilgningen under denne posten gjelder ordinært driftstilskudd til museer (i alt 97) i det nasjonale museumsnettverket.

Post 71 – Region-/landsdelsinstitusjoner

Det ordinære offentlige driftstilskuddet til region-/landsdelsinstitusjoner fordeles mellom de offentlige tilskuddspartene med 70 pst. på staten og 30 pst. på regionen, jf. kap. 323 Musikkformål, post 71 og kap. 324 Scenekunstformål.

Post 72 – Knutepunktinstitusjoner

Det ordinære offentlige driftstilskuddet til knutepunktinstitusjoner (med noen unntak som har samme fordeling som region-/landsdelsinstitusjoner), fordeles med 60 pst. på staten og 40 pst. på regionen, jf. 72-posten under kap. 323 Musikkformål, kap. 324 Scenekunstformål, kap. 328 Museums- og andre kulturvernformål og kap. 334 Film- og medieformål.

Post 73- Nasjonale kulturbygg

Tilskudd til bygninger og lokaler for institusjoner og tiltak som har en nasjonal oppgave, en landsomfattende funksjon eller en viktig landsdelsfunksjon. Hovedregelen er at den statlige finansieringsandelen ikke skal overstige 60 pst. av det offentlige tilskuddet.

Kap. 322 – Post 73 Nasjonalmuseet for kunst

Nasjonalmuseet skal være landets fremste institusjon for samling, bevaring, dokumentasjon, forskning og formidling av billedkunst, kunsthåndverk, arkitektur og design.

Post 74 – Tilskudd til tiltak under norsk kulturråd

Midler til tiltak på områdene allmenne kulturformål, billedkunst og kunsthåndverk, musikk og scenekunst. Forvaltningsansvaret for tilskudd til tiltakene på denne posten er lagt til Norsk kulturråd.

Post 78 Ymse faste tiltak

Posten omfatter midler til en rekke faste tiltak innenfor allmenne kulturformål, billedkunst og kunsthåndverk, musikk og scenekunst.

Vedlegg 5

Tiltak som får tilskudd over Kirke- og kulturdepartementets budsjett, men hvor forutsetningen er at også regionene selv må bidra med tilskudd

1 Tilskuddsposter på KKD's budsjett som forutsetter regional medvirkning

- region-/landsdelsinstitusjoner for musikk og scenekunst på 71-poster: Det ordinære driftstilskuddet fordeles med 70 pst. på staten og 30 pst. på regionen.
- knutepunktinstitusjoner på 72-poster (musikk og scenekunst) og kap. 328, post 70 (kunstmuseer – litteraturfestival): Det ordinære driftstilskuddet (med unntak for Nord-Norge som har samme fordeling som region-/landsdelsinstitusjoner) fordeles med 60 pst. på staten og 40 pst. på regionen.

De regionale ordinære driftstilskuddene i 2006 på musikkområdet utgjorde 80,6 mill. kroner og på scenekunstmrådet 94,1 mill. kroner.

2 Museumsnettverket

Under kap. 328, post 70, gis det tilskudd til nærmere 100 museer. Hovedregelen er at statstilskuddet ikke skal utgjøre mer enn 60 pst. av det sam-

lede driftstilskuddet. For de tidligere «nasjonale» museene opprettholdes 100 pst. statlig finansiering.

Av regnskapsrapporteringen fra museene for 2006 fremgår det at fylkeskommunene medvirket med 186,7 mill. kroner og kommunene med 222,6 mill. kroner, i alt 409,3 mill. kroner i regionalt ordinære driftstilskudd. I tillegg utgjorde andre regionale tilskudd 35,2 mill. kroner.

3 Tilskudd til bygg

Nasjonale bygg/investeringsprosjekter går over flere år. Andel regional medvirkning i finansiering av nasjonale kulturbygg varierer fra 0 til 80 pst. I oppstillingen i tabell 5.1 er det tatt utgangspunkt i samlede tilskuddsrammer til prosjekter med statlige tilskudd i 2006, 2007 og 2008:

KKD gir i tillegg til region-/landsdelsinstitusjoner, knutepunktinstitusjoner og museer tilskudd til 10 region- og distriktsoperativiteter og 139 andre institusjoner og tiltak. For flere av disse gis det også kommunale og fylkeskommunale tilskudd.

Tabell 5.1 Tilskuddsrammer til prosjekter med statlig tilskudd i 2006, 2007 og 2008. Mill. kroner

Prosjekt	Totalt	Stat	Fylkeskommune og kommune	Framdrift
Glomdalsmuseet	51,6	51,6	0,0	åpnet 2006
Østsamisk museum	37,0	37,0	0,0	ferdig 2008
Hålogaland Teater	259,9	181,9	78,0	åpnet 2005
Bergen kunstmuseum	48,0	20,0	28,0	åpnet 2003
Norsk industriarbeidermuseum	24,0	21,0	3,0	ferdig 2009
Aja samisk senter	22,0	22,0	0,0	ferdig 2010
Nasjonalt senter for pop og rock	90,0	90,0	0,0	ferdig 2009
Kilden – teater- og konserthus	1 276,0	408,0	868,0	ferdig 2011

Med utgangspunkt i mottatt regnskapsrapportering for 2006 kan det her registreres 28,7 mill. kroner i fylkeskommunale og 24,5 mill. kroner i

kommunale tilskudd, i alt 53,2 mill. kroner i regionale tilskudd.

