
Memo

Til: Norsk kulturhusnettverk
Att: Nina Hodneland
Fra: Oddgeir Wiig
Saksansvarlig advokat: Bård I. Koppang
Dato: 25. april 2017

Norsk Kulturhusnettverk – behovet for innføring av kultur moms med lav sats (10 %)

1 Bakgrunn

Avgiftsbehandlingen på kultursektoren er ikke ensartet. Noen aktører er underlagt avgiftsplikt, mens andre ikke er det. Omsetning av billetter til kinoer, museer, gallerier og fornøylesparker er underlagt redusert avgiftssats på 10 %¹ med tilhørende fradragrett for inngående merverdiavgift. Omsetning av billetter til teater-, opera og ballettforestillinger, samt konserter er ikke avgiftspliktig² og gir heller ikke fradragrett for inngående merverdiavgift.

Dagens regelverk er uheldig siden det medfører en konkurransemessig forskjellsbehandling for kulturaktører som konkurrerer om til dels de samme kundene. Hensynet til nøytralitet i likebehandling tilsier derfor at regelverket bør være mest mulig ensartet innenfor kultursektoren slik at vriddningseffekter unngås.

Flere aktører har også delt virksomhet i form av avgiftsunntatt omsetning av billetter som gir rett til å overvære scenekunst, og avgiftspliktig salg i form av serveringstjenester, butikk, reklame mv. Dette skaper administrative utfordringer ved at inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser skjønnsmessig skal fordeles.

En lovendring hvor billetter til ulike former for musikk- og scenekunst blir avgiftspliktig, og da fortrinnsvis med redusert sats 10 %, vil gi betydelige forenklinger knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift.

Dette var mye av bakgrunnen for at Kultur momsutvalget³ enstemmig gikk inn for innføring av en breddemodell som innebar at avgiftsunntaket for adgangsbilletter til kulturarrangementer ble opphevet. Når det gjelder forenklinger knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift uttalte utvalget følgende:

¹ Merverdiavgiftsloven (mval.) §§ 6-6, 5-9, 5-10

² Mval. § 3-7 første ledd

³ NOU 2008:7

«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 merverdiavgift 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.»

I høringsrunden pekte deler av musikkbransjen (artister, konsertarrangører mv.) på at merverdiavgift på inngangspenger til konserter ville ha store negative konsekvenser i form av dyrere billettpriser og lavere besøkstall på konserter, og dermed også lavere honorarer til musikere. Videre ble det vist til at utvalget ikke hadde foreslått å oppheve det eksisterende avgiftsunntaket⁴ for kunstnerisk fremføring av åndsverk – det vil si honoraret som artistene oppkrever fra arrangørene. Dersom utvalgets forslag med innføring av en breddemodell hadde blitt innført, ville dette medført at artister som selv står som arrangør for konserter ville blitt avgiftspliktig. Artister ville således kunne fått delt virksomhet med forholdsmessig fradragsrett.

På denne bakgrunn kom Finansdepartementet⁵ til at det ikke var aktuelt å innføre avgiftsplikt på billetter som ga rett til å overvære musikk- og scenekunst.

I etterkant av departementets konklusjon har musikkbransjen gjennomgått store endringer. Ny teknologi har tvunget bransjen til nytenking både på plateselskapssiden, distribusjonssiden, innspillingssiden og arrangørsiden. Konsertarrangører må ta hensyn til at musikk konsumeres på en annen måte enn tidligere, og at publikum kanskje forventer noe mer enn kun konsertopplevelsen. Musikere og artister er mye større grad enn tidligere blitt profesjonaliserte ved at de selv står for egne utgivelser, og fungerer i tillegg til å være artister ofte både som eget plateselskap, studio, PR-byrå, og managementbyrå. Flere yter også disse tjenestene til andre artister i tillegg til seg selv.

I tillegg til at bransjen har gjennomgått store omveltninger, er det også slik at flere kulturhus i Norge – som følge av et komplekst regelverk - har store praktiske utfordringer med å håndtere merverdiavgiften riktig i sine regnskaper.

Norsk kulturhusnettverk organiserer i dag over 100 kulturhus over hele landet. Ettersom de fleste av disse har delt virksomhet i form av både avgiftspliktig servering, reklametjenester mv. og avgiftsunntatt musikk- og scenekunst, har flere kulturhus store utfordringer med å fordele inngående merverdiavgift på investeringer og driftskostnader. Før det gjennomføres fradrag for inngående merverdiavgift, må det først vurderes om anskaffelsen/kostnaden har tilknytning til den avgiftspliktige delen av virksomheten (med rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift), den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten (uten rett til fradrag for inngående merverdiavgift) eller begge virksomhetene (med rett til delvis/forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift).

Dersom man etter denne innledende øvelsen kommer til at kulturhuset ikke har fradragsrett, eller kun har forholdsmessig fradragsrett, må det vurderes om kulturhuset har kompensasjonsrett for merverdiavgift. I den forbindelse med det tas stilling til om det aktuelle arrangementet kan anses som økonomisk aktivitet etter den såkalte konkurransebegrensingsregelen i kompensasjonsloven

⁴ Mval. § 3-7 annet ledd

⁵ Prop. 1 S 2009-2010 side 59

(kompl.). Vurderingen av hvilke arrangement som skal anses som økonomisk aktivitet og ikke-økonomisk aktivitet vil ofte være utpreget skjønnsmessig. Dette skaper usikkerhet hos det enkelte kulturhus, i tillegg til at skatteetaten må stilling til denne grensdragningen i forbindelse med kontroller og henvendelser fra kulturhusene.

På denne bakgrunn, samt også andre forhold som det er nærmere redegjort for under, er det vår oppfatning at regelverket bør endres.

2 Oppsummering

Her følger en oppsummering av hovedpunktene som tilsier at det bør innføres avgiftsplikt med redusert sats 10 % for omsetning av billetter til musikk og scenekunst:

- Dagens regelverk medfører en konkurransemessig forskjellsbehandling for kulturaktører som konkurrerer om dels de samme kundene. Omsetning av billetter til kinoer, museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre er avgiftspliktig med redusert sats 10 % og med fradragsrett for inngående merverdiavgift, mens billetter til teater og konserter er avgiftsunntatt uten fradragsrett. Dette strider mot nøytralitetsprinsippet i avgiftsretten. Likeartede tjenester innenfor det samme markedssegmentet bør underkastes lik avgiftsbehandling.
- Flere kulturaktører har i tillegg til avgiftsunntatt billettsalg også avgiftspliktig omsetning av reklame, butikk, mat/servering. Dette skaper store administrative utfordringer i forhold til fordeling av inngående avgift. Dette var et viktig hensyn ved innføringen av avgiftsplikt på inngangspenger til kinoer, museer og fornøylesparker. Fordelingsproblematikken er minst like fremtredende for kulturaktører innen musikk og scenekunst.
- Hensynet til å redusere de administrative kostnadene både for de næringsdrivende og for avgiftsetaten var hovedårsaken til at det ble innført avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette hensynet slår enn mer til for offentlige kulturaktører som har større utfordringer knyttet til fordeling av inngående avgift enn det hotellene i sin tid hadde. Dette skyldes at offentlige kulturhus først må fordele inngående avgift mellom kompensasjon oppgave og vanlig hovedoppgave. Deretter må det foretas ytterligere fordeling innenfor disse to avgifts-regimene.
- Problemet med avgiftskumulasjon vil bli eliminert eller sterkt redusert. Dagens regelverk medfører at ikke fradragsberettiget inngående merverdiavgift veltes over på kundene gjennom et skjult MVA-påslag i billettprisen. Det er derfor ikke gitt at innføring av avgiftsplikt på kulturområdet vil gi høyere billettpriser slik deler av musikkbransjen (artister, arrangører mv.) pekte på da forslaget om innføring av avgiftsplikt ble sendt på høring våren 2008.
- Avgiftsplikten vil ikke eller liten grad medføre reell avgiftsbelastning for aktører innen kultursektoren, da en lovendring vil innebære at inngående merverdiavgift som normalt utgjør 25 % kan fradragføres, mot at det beregnes utgående merverdiavgift med lav sats 10 %.
- Innføring av avgiftsplikt på billettsalg til konserter og teater mv. vil medføre at kommuner mv. vil bli avgiftspliktige på lik linje med andre aktører som selger billetter til konserter, teaterforestillinger mv. Som en følge av dette vil det ikke oppstå avgrensingsproblemer knyttet til konkurransebegrensingsregelen i kompl. § 4 annet ledd nr. 4. Kommunale

kulturaktører slipper å bruke tid og ressurser på å vurdere hvilke egenarrangementer som skal anses som økonomisk aktivitet og ikke økonomisk aktivitet.

- Konkurransereguleringen i kompl. § 4 annet ledd nr. 4 skaper vridningseffekter i forhold til virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. Eksempelvis er Rogaland Teater organisert som et aksjeselskap. Dette innebærer at teateret ikke har fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som relaterer seg til teaterforestillinger. Et offentlig kulturhus organisert som et IKS vil imidlertid ha kompensasjonsrett for inngående avgift på anskaffelser knyttet til teaterforestillinger forutsatt at arrangementet ikke anses som økonomisk aktivitet. Dette skaper uheldige vridningseffekter – særlig tatt i betraktning av at de ulike aktørene ofte eies av de samme offentlige instansene, har den samme type finansiering og ofte har produksjoner med likhetstrekk. En generell innføring av merverdiavgift på billetter som gir rett til å overvære musikk- og scenekunst vil bidra til eliminere eller sterkt redusere denne vridningseffekten.
- Hensynet til likebehandling i forhold til våre naboland. Både i Sverige og Danmark er adgangen til konserter og teaterforestillinger merverdiavgiftspliktig.
- Skattedirektoratet har uttalt at ikke-bruken av lokalene skal fordeles forholdsmessig mellom egenarrangementer som anses som økonomisk aktivitet og egenarrangementer som anses som ikke-økonomisk aktivitet. Skattedirektoratets fortolkning av regelverket favoriserer en passiv utleiemodell fremfor en aktiv egenbruk av lokalene når det gjelder kommersielle arrangementer som anses som økonomisk aktivitet. Dette er ikke i samsvar med formålet til kompensasjonsloven.
- Dagens regelverk skaper utfordringer knyttet til dokumentasjon av bruken av kulturbyggene etter justeringsbestemmelsene. Særlig gjelder dette for kommunale kulturhus.
- Departementet opprettholdt avgiftsunntaket for musikk og scenekunst bl.a. med den begrunnelse at forslaget om innføring av avgiftspliktig ville medført at artister som selv står som arrangør av konserter mv. ville blitt fullt ut avgiftspliktige for billettsalget. Når slike artister - i tillegg til å være egenarrangører - også mottar avgiftsunntatte honorarer fra andre konsertarrangører, vil slike artister få delt virksomhet. Vi vil anta at dette kun gjelder et fåtall artister, og da fortrinnsvis profesjonelle artister som har et profesjonelt apparat til å håndtere dette. Uansett vil innføring av avgiftsplikt på artisthonoraret sterkt bidra til at utfordringene knyttet til delt virksomhet reduseres.

3 Fordeling av inngående merverdiavgift

Salg av billetter til bl.a. teater- opera- og ballettforestillinger, konserter og dansetilstelninger med levende musikk er i medhold av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven (mval.) § 3-7 unntatt fra merverdiavgift. Det foreligger derfor ikke fradragsrett for inngående avgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i slik virksomhet.

Både private og offentlige aktører innenfor denne bransjen vil ofte – i tillegg til billettinntekter – ha avgiftspliktig omsetning i form av reklame, mat/servering, butikk mv.

Slik delt virksomhet skaper administrative utfordringer ettersom det kun vil foreligge forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelsene. En lovendring hvor billetter til ulike former for musikk og scenekunst blir avgiftspliktig, og da fortrinnsvis med redusert sats på 10 %, vil gi betydelige forenklinger knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift.

Dette var mye av bakgrunnen for at Kulturmomsutvalget enstemmig gikk inn for innføring av en breddemodell som innebærer at man opphever avgiftsunntaket for adgangsbilletter til kulturarrangementer.

For kulturhusene tilsier hensynet til administrative forenklinger at det bør innføres avgiftsplikt med redusert sats 10 % på omsetning av billetter til musikk- og scenekunst. Enkelte vil muligens peke på at alle næringsdrivende som driver delt virksomhet vil ha utfordringer i forhold til forholdsmessig fordeling av inngående avgift – og at kulturhusene i så måte ikke står i noen særstilling. Til dette er det å bemerke at kulturhusene også må forholde seg til kompensasjonsloven som skaper ytterligere utfordringer knyttet til fordeling av inngående avgift – utover det en «vanlig» næringsdrivende med delt omsetning har. Se nærmere om dette i punkt 4 nedenfor.

4 Parallellen mot innføringen av avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet

Begrunnelsen for innføringen av avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet med redusert sats 8 % (nå 10 %) tilsier at det bør innføres avgiftsplikt for omsetning av billetter som gir rett til å overvære musikk og scenekunst.

Romutleie av hotellvirksomhet mv. ble merverdiavgiftspliktig med virkning fra 1. september 2006. Før dette tidspunktet var utleie av romutleie i hotellvirksomhet mv. unntatt avgiftsplikt. Hoteller mv. hadde derfor ikke fradragsrett for inngående avgift til slik virksomhet. Mange overnattingssteder hadde imidlertid også avgiftspliktig omsetning som for eksempel servering. Dette skapte vanskelige grensedragninger som ga administrative problemer og uheldige tilpasninger. Videre oppstod avgiftskumulasjon ved at ikke-fradragsberettiget merverdiavgift normalt ble innbakt som et påslag i prisen på overnattingstjenesten.

I tillegg innbar Høyesteretts dom i den såkalte Porthuset-saken at overnattingsbedrifter delvis kunne fradragsføre inngående avgift på oppføringskostnadene ettersom de enkelte overnattingsrom var delvis til bruk i avgiftspliktig omsetning med mat og drikke fra minibar, pay TV mv.

For å redusere administrative byrder knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift, herunder ønsket om å unngå avgiftskumulasjon, ble det derfor innført avgiftsplikt på romutleien i hotellvirksomheter og lignende virksomhet. Fra lovforarbeidene⁶ hitsettes følgende:

«Regelverket er krevende å praktisere både for forvaltningen og for de næringsdrivende. På oppdrag fra Nærings- og handelsdepartementet har Rambøl Norge AS foretatt en måling av administrative kostnader av merverdiavgiftsregelverket for de næringsdrivende. Virksomheter med omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. [...] Den fordelingsproblematikk som foreligger etter gjeldende rett vil bli fjernet ved at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette vil innebære betydelige forenklinger i regelverket som vil komme både de næringsdrivende og forvaltningen til

⁶ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) punkt 25.2.4

gode. Ved en avgiftsplikt også for romutleie vil inngående merverdiavgift vedrørende utgifter til bruk i hotellvirksomheten kunne fradragføres i sin helhet.»

Hensynet til å redusere de administrative kostnadene både for de næringsdrivende og for avgiftsetaten var derfor hovedårsaken til at det ble innført avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv.

Tilsvarende hensyn slår enn mer til for kommunale kulturhus som har omsetning av billetter til teater-, opera- og ballettforestillinger, konserter mv. Dette fordi kommunale kulturhus (som regel organisert som IKS eller KF) vil kunne ha rett til både momskompensasjon og fradrag for inngående avgift for anskaffelser som relaterer seg til den merverdiavgiftspliktige delen av virksomheten; reklame, butikk, mat/servering mv.

Dette skaper større utfordringer knyttet til fordeling av inngående avgift enn det hotellene i sin tid hadde før innføringen av avgiftsplikt på romutleie. Dette fordi offentlige kulturhus først må fordele inngående avgift mellom avgiftspliktig virksomhet og kompensasjonsberettiget virksomhet. Deretter må det innenfor den kompensasjonsberettigede delen foretas en fordeling av inngående avgift mellom egenarrangementer som anses som økonomisk aktivitet og egenarrangementer som anses som ikke-økonomisk aktivitet, i tillegg må andel timer utleie til eksterne arrangører trekkes ut. Utleien av lokaler til andre må i tillegg fordeles mellom avgiftsunntatt utleie til eksterne konsertarrangører og avgiftspliktig utleie⁷ til bedrifter som bruker lokalene til avgiftspliktige konferanser mv.

Fordeling som beskrevet ovenfor må foretas både for oppføringskostnader og driftskostnader. Det sier seg selv at dette skaper betydelige praktiske utfordringer og merarbeid for kommunale kulturhus. Ved innføring av avgiftsplikt på omsetning av billetter som gir rett til å overvære musikk og scenekunst, vil disse fordelingsproblemene bli eliminert eller sterkt redusert.

5 Hensynet til å unngå avgiftskumulasjon («innlåsingeffekter»)

Omsetning av billetter som gir rett til å overvære musikk- og scenekunst er ikke avgiftspliktig.⁸ Dette innebærer at kulturhusene ikke har fradragrett for inngående avgift på oppførings- og driftskostnader som relaterer seg til egne arrangementer med musikk- og scenekunst. Videre vil det ikke foreligge fradragrett for anskaffelser som relaterer seg til utleien av konsertsaler mv. til eksterne arrangører ettersom utleie av fast eiendom er avgiftsunntatt omsetning.⁹ Det er heller ikke mulig å la seg frivillig registrere for slik utleie da arrangøren (leietaker) driver avgiftsunntatt virksomhet med salg av billetter som gir adgang til musikk og scenekunst. Videre gir ikke utleie av fast eiendom rett til kompensasjon av merverdiavgift etter kompensasjonsloven.¹⁰

Selv om offentlige kulturhus har kompensasjonsrett på egne arrangement som ikke anses som økonomisk aktivitet (se nedenfor punkt 7.1), vil det likevel oppstå betydelige innlåsingeffekter ved at påløpt inngående avgift på investeringer og driftskostnader ikke kommer til fradrag på grunn av forholdene som beskrevet i avsnittet ovenfor. Denne merkostnadene vil erfaringsmessig bli veltet over på publikum gjennom et skjult MVA påslag i billettprisen.

⁷ Forutsatt frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg, jf. mval. § 2-3 første ledd

⁸ Mval. § 3-7 første ledd

⁹ Mval. § 3-11 første ledd

¹⁰ Merverdiavgiftskompensasjonsloven (kompl.) § 4 annet ledd nr. 3

Ved å innføre avgiftsplikt på billettsalget med lav sats 10 %, vil kulturhusene i utgangspunktet ha full fradragsrett og problemet med avgiftskumulasjon vil bli eliminert eller sterkt redusert. Kostnadsbasen reduseres for det enkelte kulturhus. Det er derfor ikke gitt at innføring av avgiftsplikt på billettsalget vil føre til høyere billettpriser slik deler av musikkbransjen (arrangører, artister mv.) pekte på da forslaget om innføring av avgiftsplikt ble sendt på høring våren 2008.

6 Adgangen til konserter o.l. er merverdiavgiftspliktig i Sverige og Danmark

Både i Sverige og Danmark er adgangen til konserter og teaterforestillinger merverdiavgiftspliktig. Det følger av den svenske merværdeskattelagen at adgang til konserter, sirkus-, teater-, opera- eller ballettforestillinger er merverdiavgiftspliktig med sats 6 %.¹¹ I Danmark er adgangen til konserter, teaterforestillinger og lignende avgiftspliktig.¹² Det er ingen grunn til at Norge skal ha et annet regelverk her enn våre naboland.

7 Kompensasjonsloven skaper flere utfordringer for kommunale kulturhus

7.1 Hvilke arrangementer skal anses som økonomisk aktivitet?

Et kommunalt kulturhus vil i utgangspunktet ha rett til kompensasjon for inngående avgift på alle anskaffelser som relaterer seg til kulturhuset sin virksomhet.¹³ Det ytes imidlertid ikke kompensasjon dersom kulturhuset driver virksomhet som rammes av den såkalte konkurransebegrensningsregelen i kompl. § 4 annet ledd nr. 4 som har følgende ordlyd:

«Det ytes ikke kompensasjon når virksomheter som nevnt i § 2 første ledd bokstav a og b [kommune, fylkeskommune, interkommunale selskaper] driver økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget.»

Kulturhusets egne arrangementer med musikk- og scenekunst gir derfor ikke rett til kompensasjon dersom disse arrangementene kan anses som økonomisk aktivitet (1) og denne aktiviteten er i konkurranse med andre virksomheter som ikke har rett til kompensasjon (2). Dette er kumulative vilkår som begge må være oppfylt for at retten kompensasjon skal være avskåret.

Motsetningsvis vil egne arrangementer som ikke anses som økonomisk aktivitet gi rett til kompensasjon. Da trenger man ikke ta stilling til vilkår nr. 2 om konkurransevridning ettersom vilkår 1 om økonomisk aktivitet uansett ikke er oppfylt.

Spørsmålet blir da hva som skal til for at et arrangement skal anses som økonomisk aktivitet. På bakgrunn av EU-kommisjonens veileder om vilkårene for statsstøtte¹⁴ har Finansdepartementet i fortolkningsuttalelse av 27. juni 2016 punkt 2 uttalt følgende:

«Etter Finansdepartementets vurdering har Europakommisjonen, ved å ta inn brukerbetaling som et sentralt moment i vurderingen av hva som skal anses som økonomisk aktivitet, endret vurderings-temaet. Dette vil i flere tilfeller medføre at aktiviteter som tidligere ble karakterisert som økonomisk

¹¹ 7 kap. 1 § tredje ledd 5 ML

¹² ML § 13 stk. 1, nr. 6

¹³ Kompl. § 4 første ledd

¹⁴ Veileder publisert 19. mai 2016, særlig avsnitt 34 og 35

nå vil anses som ikke-økonomiske. Departementet antar likevel at kulturhus fortsatt vil kunne ha aktiviteter som må anses som økonomiske, eksempelvis større populærkonserter som tilbys i et marked.

Videre uttaler departementet:

«Finansdepartementet presiserer at i mange tilfeller hvor kulturelle aktiviteter som nevnt i veilederen stilles gratis til disposisjon for brukerne eller hvor brukernes betaling kun dekker en liten andel av de reelle kostnadene, vil det ikke foreligge økonomisk aktivitet. Eksempelvis vil dette kunne være tilfelle for ulike typer teater- og konsertforestillinger hvor lokale og regionale kunstnere og artister opptrer. I mange av disse tilfellene er det en begrenset grad av brukerbetaling. Det samme kan gjelde for symfoniorkestre. Det er her tale om en type aktivitet som primært har et kulturelt, ikke-kommersielt formål. Departementet antar derfor at store deler av de aktiviteter som foregår i kulturhus og lignende ikke utgjør økonomisk aktivitet. Dette vil også gjelde for aktiviteter hvor konserthuset tjener som en storstue for kommunens eller regionens innbyggere til ulike fellesarrangementer, eller tilbud om øvingslokaler for lokale kulturaktiviteter.»

Motsatt antar Finansdepartementet at for eksempel kommersielle konserter vil utgjøre økonomisk aktivitet. Det samme vil gjelde hvor et kulturhus blir benyttet i sammenheng med festivaler som tilbys i et marked. I disse tilfellene vil ikke formålet kun være kulturelt, men også kommersielt. I veilederen er det i avsnitt 35 nevnt flere eksempler på slike økonomiske aktiviteter. På denne bakgrunn antar departementet at kulturhusene fortsatt vil kunne ha aktiviteter som må anses som økonomiske.»

I minkingsvedtakene¹⁵ til Stavanger Konserthus og Kilden Teater- og Konserthus har Skattedirektoratet uttalt følgende:

«Anvendt på vår sak legger vi til grunn at visse artister som egenarrangementene består av, må sies å tilbys i et marked. Vi sikter her til artister med nasjonalt eller internasjonalt nedslagsfelt. Disse arrangementene er i konkurranse med andre private konsertarrangører o.l. og dermed i kjerneområdet for konkurranseregelen. Rent faktisk mener vi dette også gjenspeiles i størrelsen på omsetningen man har ved disse arrangementene og som mer eller mindre bygger på markedsmessige priser. Ut fra dette faktum, ser vi ikke at det for akkurat disse arrangementene er nødvendig å gå mer detaljert inn i størrelsen på brukerbetalingen.»

Det kan her virke som om direktoratet nærmest automatisk legger til grunn at det vil foreligge økonomisk aktivitet dersom kulturhuset har leid inn en artist med nasjonalt eller internasjonalt nedslagsfelt som generer høy billettomsætning. Det forhold at direktoratet ikke går nærmere inn på brukerbetalingen er etter vårt syn vanskelig å forene med departementets uttalelse om det må foretas en konkret vurdering av den enkelte aktivitet, og at det ikke kan bygges på generelle presumsjoner.¹⁶

Vurderingen av hvilke arrangement som skal anses som økonomisk aktivitet og ikke-økonomisk aktivitet vil ofte være utpreget skjønnsmessig. Dette skaper usikkerhet hos det enkelte kulturhus, i tillegg til at skatteetaten må stilling til denne grensdragningen i forbindelse med kontroller og henvendelser fra kulturhusene. Det er flere momenter som gjør denne vurderingen vanskelig:

- 1) Symfoniorkestre med bruk av kjente solister

¹⁵ Vedtak av 5. juli 2016

¹⁶ Fortolkningsuttalelsen av 27. juni 2016 punkt 2

Som nevnt har Finansdepartementet lagt til grunn at konserter med symfoniorkester som et utgangspunkt ikke kan anses som økonomisk aktivitet. Kilden Teater- og Konserthus har forespurt Skattedirektoratet om dette også gjelder når symfoniorkesteret bruker en solist som er kjent nasjonalt/internasjonalt – f.eks. Leif Ove Andsnes eller Truls Mørk. I sitt svarbrev til Kilden uttaler direktoratet at symfoniorkester innenfor sin sjanger kan tilby konserter som også kan betegnes som økonomisk aktivitet. Direktoratet uttaler: «Vi oppfatter derfor ikke departementet dithen at det at artisten løfter symfonien til et nytt kunstnerisk nivå, utelukker at en symfoniforestilling kan anses som økonomisk aktivitet.». Ifølge direktoratet må det ses hen til artistens format, ikke sjangeren, og markedsføringen og billettpriser vil kunne være momenter i en helhetsvurdering av hvorvidt forestillingen kan anses tilbudt i et marked.

Kilden fikk derfor ikke støtte for sitt synspunkt om at solistens opptreden er en integrert del av musikkverket, og derfor ikke kan sammenlignes med soloartister. Direktoratets tilbakemelding skaper betydelig usikkerhet om den nærmere grensdragningen. Hvor kjent må en solist være for at man er over grensen, og er det slik at hele konserten med symfoniorkesteret skal anses som økonomisk aktivitet, eller kun for den tiden solisten faktisk medvirker i konserten – som tidsmessig kan variere mellom 15-50 minutter i av total varighet på ca. 2 timer.

2) Kommersielle konserter som går med tap

Tidvis vil det være slik at et kulturshus vil leie inn artister som har et nasjonalt eller internasjonalt nedslagsfelt. Selv om man vet at arrangementet – på grunn av artistens popularitet – vil genere høy billettomsætning, vil man samtidig også vite at arrangementet sannsynligvis vil gå med tap som følge av at billettinntektene ikke er tilstrekkelige til å dekke artistens honorar og tilhørende produksjonskostnader, herunder andel oppføringskostnader og finansielle kostnader knyttet til bygget kulturhuset driver sin virksomhet i.

Grunnen til at man likevel velger å arrangere slike konserter vil ofte være at man ønsker å gi det lokale publikum muligheten til å oppleve kjente artister – og på den måten sette kulturhuset på kartet. Artistens leies derfor inn i en annen hensikt enn å tjene penger, selv om artisten anses kommersiell.

Det er uklart hvordan slike arrangement skal vurderes i forhold til vilkåret om økonomisk aktivitet?

3) Artister som har rask økende popularitet/rask dalende popularitet

Det er ofte vanlig å booke artister flere måneder/år i forveien. På tidspunktet for booking kan det være slik at artisten ikke vurderes som kommersiell, men i tiden frem mot arrangementet opplever artisten økt popularitet og tilhengerskarer slik at han vurderes som kommersiell på tidspunktet arrangementet gjennomføres. Det kan selvsagt også gå motsatt vei ved at artisten anses som kommersiell på bookingtidspunktet men senere mister sin appell mot publikum idet arrangementet gjennomføres ("døgnflueeffekten").

Hvordan skal slike forhold vektlegges ved vurderingen av om arrangementet anses som økonomisk aktivitet?

4) Artister som befinner seg i mellomstadiet – faren for vilkårlig vurdering

Skattedirektoratets vurdering av hvilke artister som kvalifiserer til økonomisk aktivitet, fremstår som svært skjønnsmessig og til dels vilkårlig. Da Jonas Alaska spilte alene i Kilden i Kristiansand ble dette vurdert som en kommersiell konsert som var økonomisk aktivitet, men da han spilte sammen med artisten Thom Hell var dette kunstnerisk virksomhet som ga rett til kompensasjon for merverdiavgift.

For kulturhusene vil det være svært vanskelig, for ikke si umulig, å praktisere regelverket riktig slik at man ikke uberettiget krever momskompensasjon på egne arrangement som anses som økonomisk aktivitet.

7.2 Skattedirektoratets fortolkning av regelverket favoriserer en passiv utleiemodell fremfor en aktiv egenbruk av lokalene.

Skattedirektoratet har uttalt¹⁷ at den såkalte ikke-bruken, det vil si den tiden de enkelte arealer/saler ikke er i bruk, skal fordeles forholdsmessig på egenarrangementer som anses som økonomisk aktivitet og egenarrangementer som anses som ikke-økonomisk aktivitet.

Begrensninger i kompensasjonsretten er uttrykkelig regulert i kompl. § 4. Dette er også lagt til grunn i skattekontorets vedtak av 10. november 2015 for Stavanger Konserthus hvor det på side 27 uttales følgende:

«Det er kun regler i kompensasjonsloven § 4 om begrensninger som eventuelt kan diskvalifisere selskapet fra retten til kompensasjon.»

Det fremgår ikke av ordlyden i kompl. § 4 at ikke-bruk skal medføre begrensninger i kompensasjonsretten. Det foreligger heller ikke uttalelser i lovforarbeidene eller rettspraksis som gir støtte for å innfortolke en slik begrensning.

Det ytes ikke kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie¹⁸. Skattedirektoratet har i fellesskriv av 24. mai 2013 lagt til grunn at dersom en kommune eier en kunstgressbane som leies ut 6 timer av et døgn, så utgjør 6/24 ikke kompensasjonsberettiget bruk. Skattedirektoratets uttalelse i fellesskrivet innebærer at det kun er faktisk utleide timer som trekkes ut som ikke-kompensasjonsberettiget. Det uttales ikke noe om at eventuell ikke-bruk hos kommunen må tilordnes med en forholdsmessig andel på den ikke-kompensasjonsberettigede utleien. Dette harmonerer også med det som uttales i et etterfølgende fellesskriv av 21. mai 2015 hvor det presiseres følgende vedrørende bakgrunnen for fellesskrivet av 24. mai 2013:

«[d]et sentrale ved fellesskrivet av 24. mai 2013 var at kommunen har eksklusivitet all den tid anlegget ikke leies ut, og derved kan man bare trekke ut den tiden anlegget leies ut». Vi anser at vi ikke har hjemmel til å henføre til bruk til utleieaktivitet flere timer enn det anlegget faktisk leies ut, fordi det kun er de timene kommunen ikke har eksklusivitet over anlegget som følge av utleien.»

Når Skattedirektoratet likevel har funnet hjemmel for å begrense kompensasjonsretten ved å tilordne en forholdsmessig andel av ikke-bruken til arrangementer som anses som økonomisk aktivitet – så er dette i og for seg i samsvar med øvrige uttalelser i fellesskrivet av 21. mai 2015 hvorefter det forutsettes

¹⁷ Fellesskriv av 21. mai 2015

¹⁸ Kompl. § 4 annet led nr. 2

at annen ikke-kompensasjonsberettiget aktivitet enn utleie vil påvirke kompensasjonsretten for ikke bruk av et anlegg.

Skattedirektoratets rettsoppfatning i fellesskriv av 21. mai 2015 fremstår, etter vår vurdering, som svakt rettskildemessig fundert, all den tid vi ikke kan se at det gis noen god begrunnelse for hvorfor direktoratet mener at man har hjemmel til fordeling av ikke-bruken i de tilfeller hvor den ikke-kompensasjonsberettigede bruken hjemles i kompl. § 4 annet ledd nr. 4, men likevel slik at man ikke har hjemmel til fordeling av ikke-bruken hvor den ikke-kompensasjonsberettigede bruken hjemles i kompl. § 4 annet ledd nr. 3. Skattedirektoratet har likevel fastholdt sin vurdering på dette punkt, senest i brev av 22. februar 2017 til Konserthuset og Kilden.

Reelle hensyn tilsier også at ikke-bruken ikke skal medføre begrensninger i kompensasjonsretten. For Stavanger Konserthus har Skattedirektoratets beregning for Fartein Valen medført at 5 arrangementer som til sammen utgjør 48 timer har medført en avkortning med kr 9 065 279. Tenker man seg i stedet at disse arrangementene ikke gjaldt egne arrangementer, men at Konserthuset i stedet hadde leid ut Fartein Valen tilsvarende antall timer til eksterne arrangører, så ville dette medført en avkortning med kr 306 251. Med andre ord ville dette gitt en forskjell i begrensning av kompensasjonsretten på 2 960% avhengig av om Konserthuset (som her) velger å egenprodusere arrangementene som anses som økonomisk aktivitet, eller leier ut til selvstendige arrangører som produserer de samme arrangementene. Det har formodningen mot seg at lovgiver har ment at kompensasjonsloven skal gi slike drastiske utslag.

Dersom ikke-bruken skal begrense kompensasjonsretten for egne arrangementer som anses som økonomisk aktivitet, vil det påløpe merverdiavgiftskostnader som kommunale kulturhus kan unngå ved å velge utleie til ekstern konsertarrangører. Dette er ikke forenlig med kompensasjonslovens formål om avgiftsmessig nøytralitet. Kommunens valg av enten egenproduksjon eller utleie hva gjelder kommersielle arrangement som anses som økonomisk aktivitet skal ikke gi ulikt resultat. Slike vridningseffekter unngås dersom det innføres avgiftsplikt på omsetning av billetter som gir adgang til å overvære musikk og scenekunst.

7.3 Utfordringer knyttet til dokumentasjonen av bruken av kulturhus

Et kulturhus vil anses som en kapitalvare etter justeringsreglene, jf. kompl. § 16, jf. kompensasjonsforskriften § 6 som viser til de alminnelige reglene om rett og plikt til å justere, herunder dokumentasjon mv. i merverdiavgiftsforskriften (FMVA).

Bestemmelsen i FMVA 9-1-3 oppstiller krav til å dokumentere bruken av kapitalvaren. Bruken av kulturhuset skal dokumenteres med målsatte tegninger eller lignende av bygget hvor det klart fremgår hvordan bygget eller anlegget er disponert til fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget formål. Ved *endringer i bruken* av kulturhuset, skal det ved utgangen av året foreligge en oversikt over bruken. Dersom eier av bygget er frivillig registrert skal det ved utgangen av året foreligge en oversikt over bruken av lokalene uavhengig av om det har vært endringer i bruken.

For offentlige kulturhus som er frivillig registrert, vil dokumentasjon av bruken skape betydelige praktiske utfordringer:

- Egenarrangementer som ikke er økonomisk aktivitet – kompensasjonsrett
- Egenarrangementer som er økonomisk aktivitet – ikke kompensasjonsrett
- Utleie til selvstendig arrangører – ikke kompensasjonsrett

- Utleie til MVA registrerte bedrifter mv. som skal bruke lokalene til avgiftspliktige konferanser mv. – fradrag
- Annen utleie til bedrifter – julebord o.l. – ikke fradrag
- Hvordan dokumentere bruken? Hva med «ikke-bruk» ?

Innføring av avgiftsplikt på omsetning av billetter som gir adgang til å overvære musikk og scenekunst vil gi betydelige forenklinger i forhold til å dokumentere bruken av kulturhuset. Videre slipper offentlige kulturhus å skille mellom kompensert og fradragsført inngående merverdiavgift i kontoen/oppstillingen i regnskapet over den aktuelle kapitalvare, jf. FMVA § 9-1-2.

8 Særlig om justeringsreglene og betydningen av en lovendring

Som nevnt vil et kulturhus utgjøre en kapitalvare etter justeringsreglene. Ved endringer i bruken skal det justeres for kompensert / fradragsført merverdiavgift på oppføringskostnadene.

Kort fortalt innebærer justeringsreglene at et kulturhus må justere merverdiavgiften dersom den kompensasjonsberettigede bruken av kulturhuset endres i løpet av justeringsperioden på 10 år regnet fra ferdigstillelse av bygget.

Slik justering kan gå begge veier. Dersom den kompensasjonsberettigede bruken av et kulturhus øker, kan fradraget for inngående avgift justeres opp, og motsatt dersom kompensasjonsberettiget bruk minker, kan fradraget justeres ned. Slike opp og nedjusteringer skal innberettes på kompensasjonsoppgaven for 6. termin i de respektive år.

Dette kan innebære at et kulturhus får en plikt til å tilbakebetale (justere) en andel av tidligere kompensert merverdiavgift på oppføringskostnadene typisk ved at egne ikke kompensasjonsberettigede arrangement øker i omfang.

Også en lovendring regnes som en justeringshendelse. En lovendring som gjør en avgiftspliktig virksomhet til ikke-avgiftspliktig vil dermed lede til en nedjustering av tidligere fradragsført / kompensert merverdiavgift. Det skal imidlertid ikke skje en oppjustering dersom en lovendring medfører at bruken endres fra ikke-avgiftspliktig til avgiftspliktig formål, jf. mval. § 9-2 første ledd annet punktum som har følgende ordlyd:

«Dersom avgiftssubjektet får rett til fradrag for inngående merverdiavgift som følge av lovendring, har avgiftssubjektet likevel ikke rett til å justere inngående merverdiavgift for anskaffelser mv. foretatt før lovendringens ikrafttredelse.»

For det tilfelle at det innføres avgiftsplikt på omsetning av billetter som gir adgang til å overvære musikk og scenekunst, er det etter vårt syn gode grunner for at eieren av kulturhuset skal ha rett til å foreta årlige oppjusteringer fra og med det året en slik lovendring eventuelt trer i kraft. Da forslaget til gjeldende justeringsregler ble behandlet i finanskomiteen, pekte komiteens mindretall bestående av medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre på at lovendring som justeringshendelse må gjelde «begge veier». Fra finanskomiteens innstilling¹⁹ hitsettes følgende om dette:

¹⁹ Innst. O. nr. 94 (2006-2007) pkt. 5.2

«Disse medlemmer viser videre til at det for tilfelle at avgiftsplikten innskrenkes som følge av en lovendring, slik at en virksomhet som tidligere var avgiftspliktig ikke lenger er det, forslås at det skal skje justering av den fradragsførte merverdiavgiften.

Disse medlemmer mener hensynet til parallellitet i regelverket tilsier at det også for de tilfeller hvor en virksomhets avgiftsplikt utvides som følge av lovendring, bør være anledning til å justere for anskaffelser som er gjort før lovendringen trådte i kraft.» (vår understreking).

9 Merverdiavgift med redusert sats bør også innføres på artisthonoraret

Omsetning og formidling av tjenester i form av kunstnerisk framføring av åndsverk er ikke merverdiavgiftspliktig.²⁰ Artisten skal derfor ikke beregne merverdiavgift på honoraret han oppkrever konsertarrangøren.

Kulturkomiteen foreslo ikke oppheve avgiftsunntaket for kunstnerisk framføring av åndsverk og formidling av slike tjenester. Departementet²¹ pekte på at dette skapte enkelte utfordringer for artistene:

«Utvalgets forslag vil således innebære at artister som selv står som arrangør av konserter blir fullt ut avgiftspliktige for bl.a. billettsalg. Når artister derimot selv ikke arrangerer, men mottar honorar fra konsertarrangør for å opptre, vil ovennevnte unntak medføre at honoraret ikke blir avgiftspliktig. Samtidig vil det da heller ikke være fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser til slik virksomhet. En slik rettsstilling vil gi opphav til uønskede tilpasninger og føre til et komplisert regelverk for artister ved opptreden på festivaler, konserter og ved annen kunstnerisk framføring på scenen.»

Når det gjelder utfordringer for artister som ville fått delt virksomhet, vil vi hevde at dette er begrenset problem som ikke berører mange aktører. Vi slutter oss her til de vurderinger som EY har foretatt for Norsk teater- og orkesterforening. Det vises til notat fra EY av 2. september 2015 hvorfra følgende hitsettes:

«Selv om vi ikke har erfaringstall på området, vil vi anta at det kun er et fåtall artister som selv arrangerer konserter, og da fortrinnsvis de artister som tiltrekker mest publikum til konsertene. Man må anta at slike profesjonelle artister, ofte med managere og andre rådgivere, skulle ha gode forutsetninger for å kunne håndtere de rettigheter og plikter en registrering i Merverdiavgiftsregisteret ville medføre. Å hevde at artister som gruppe ikke skal kunne håndtere et slikt regelverk strider også mot den tankegang som gjennomsyrrer hele merverdiavgiftsregelverket, ettersom avgiftsplikten inntreier uavhengig av kompetanse eller forutsetninger så fremt man har avgiftspliktig og næringsmessig omsetning over kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode.»

For artister som ikke ønsker å drive delt virksomhet, vil dette kunne avhjelpes ved å opprette to separate selskaper hvorav ett selskap kun arrangerer konserter og billetter, mens det andre selskapet oppkrever avgiftsunntatt artisthonorar av den eksterne arrangøren.

Innføringen av avgiftsplikt på artisthonoraret vil sterkt redusere utfordringene med delt virksomhet og forholdsmessig fradragsrett. Det fleste artister vil da kun ha avgiftspliktig omsetning og i

²⁰ Mval. § 3-7 annet ledd

²¹ Prop. 1 S 2009-2010 side 58

utgangspunktet full fradragsrett for inngående avgift på alle anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Videre er det slik at flere artister i dag allerede er registrert i Merverdiavgiftregisteret for salg av artisteffekter («merchandise») og derfor allerede har utfordringer med å fordele inngående avgift på fellesanskaffelser. Utfordringen med delt virksomhet er ikke noe som plutselig ville ha oppstått om man hadde innført avgiftsplikt på billettsalget - slik man kan få inntrykk av når man leser departementets begrunnelse for å ikke støtte Kulturmomsutvalgets forslag om innføring av en breddemodell.

Ved innføring av avgiftsplikt på artisthonoraret, vil merverdiavgiften som belastes arrangør fra artistens side ikke bli noen kostnad for konsertarrangøren. Dette fordi konsertarrangøren vil ha fradragsrett for merverdiavgiften som kreves inn fra artistens side.
