



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 119 LS

(2009–2010)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

---

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og  
Stortingets vedtak om merverdiavgift  
(utvidet avgiftsplikt på kultur- og  
idrettsområdet)



## Innhold

<b>1</b>	<b>Hovedinnhold i proposisjonen .....</b>	<b>7</b>			
1.1	Innledning .....	7			
1.2	Sammendrag .....	8			
<b>2</b>	<b>Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet .....</b>	<b>10</b>			
2.1	Innledning .....	10			
2.2	Generelt om merverdiavgiftsregelverket .....	10			
2.2.1	Nærmere om merverdiavgiftsplikten .	10			
2.2.1.1	Omsetning, uttak og innførsel .....	10			
2.2.1.2	Krav til næringsvirksomhet .....	11			
2.2.1.3	Registrering i Merverdiavgiftsregisteret .....	11			
2.2.2	Nærmere om fradragsretten .....	11			
2.2.3	Unntak og fritak .....	12			
2.3	Gjeldende rett på kulturområdet .....	13			
2.3.1	Innledning .....	13			
2.3.2	Adgang til konserter, teater-, opera- og ballettforestillinger mv. ....	13			
2.3.3	Adgang til utstillinger i museer og gallerier .....	14			
2.3.4	Adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre .....	14			
2.3.5	Omvisningstjenester .....	14			
2.4	Gjeldende rett på idrettsområdet .....	15			
2.4.1	Innledning .....	15			
2.4.2	Adgang til idrettsarrangementer .....	15			
2.4.3	Idrettsaktiviteter .....	15			
2.4.4	Undervisningstjenester .....	16			
2.4.5	Utleie av fast eiendom .....	16			
2.5	Merverdiavgiftsregelverket for frivillige organisasjoner .....	16			
2.5.1	Innledning .....	16			
2.5.2	Vilkåret om næringsvirksomhet .....	17			
2.5.3	Særskilt beløpsgrense for registrering i Merverdiavgiftsregisteret .....	17			
2.5.4	Særskilte unntak for omsetning som skjer fra frivillige organisasjoner .....	17			
2.5.4.1	Generelt .....	17			
2.5.4.2	Varer av bagatellmessig verdi .....	17			
2.5.4.3	Varer til betydelig overpris .....	17			
2.5.4.4	Annonser i medlemsblader og lignende .....	18			
2.5.4.5	Brukte varer fra butikker .....	18			
2.5.4.6	Varer fra enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer .....	18			
2.5.4.7	Kioskvarer og serveringstjenester under trening eller på arrangementer .....	18			
2.5.4.8	Omsetning av tjenester til ledd innen samme organisasjon .....	18			
2.5.4.9	Omsetning der vederlaget mottas i form av medlemskontingenter .....	18			
<b>3</b>	<b>Utenlandsk rett .....</b>	<b>20</b>			
3.1	Innledning .....	20			
3.2	EUs merverdiavgiftsdirektiv .....	20			
3.2.1	Innledning .....	20			
3.2.2	Merverdiavgiftssatsene .....	20			
3.2.3	Unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillig sektor .....	20			
3.2.3.1	Generelt .....	20			
3.2.3.2	Kultur .....	21			
3.2.3.3	Idrett .....	21			
3.2.3.4	Formidling av billetter til kultur- og idrettsarrangementer .....	21			
3.2.3.5	Undervisningstjenester .....	21			
3.2.3.6	Utleie av fast eiendom .....	21			
3.2.3.7	Medlemskontingenter til frivillige organisasjoner .....	21			
3.2.3.8	Innsamlingsaksjoner .....	21			
3.2.3.9	Utvidelser og begrensninger i ovennevnte unntak .....	21			
3.2.3.10	Omsetning og formidling av omvisningstjenester .....	22			
3.3	Svensk rett .....	22			
3.3.1	Innledning .....	22			
3.3.2	Merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet .....	22			
3.3.2.1	Adgang til konserter, kino-, sirkus-, teater-, opera- og ballettforestillinger mv. ....	22			
3.3.2.2	Adgang til dyreparker .....	22			
3.3.2.3	Adgang til museer .....	22			
3.3.2.4	Programmer og kataloger .....	23			
3.3.2.5	Omsetning og formidling av omvisningstjenester .....	23			
3.3.3	Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet .....	23			
3.3.4	Formidling av billetter til kultur- og idrettsarrangementer .....	23			

3.3.5	Merverdiavgiftsregelverket for frivillig sektor .....	24	6.4.3	Departementets vurderinger og forslag .....	42
3.3.5.1	Hovedregel .....	24	6.5	Formidlingstjenester .....	42
3.3.5.2	Unntak .....	24	6.5.1	Forslaget i høringsnotatet .....	42
3.3.5.3	Utredning om merverdiavgift og frivillig sektor .....	24	6.5.2	Høringsinstansenes merknader .....	42
<b>4</b>	<b>Forslag i NOU 2008: 7 og den videre oppfølging .....</b>	<b>26</b>	6.5.3	Departementets vurderinger og forslag .....	<b>43</b>
4.1	Utvalgets mandat .....	26	6.5.3.1	Generelt .....	43
4.2	Utvalgets utredning .....	26	6.5.3.2	Formidling når hovedtjenesten forbrukes i utlandet .....	44
4.2.1	Innledning .....	26	<b>7</b>	<b>Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet .....</b>	<b>45</b>
4.2.2	Breddemodellen .....	27	7.1	Generelt .....	45
4.2.3	Subjektmodellen .....	27	7.2	Rett til å overvære idrettsarrangementer mv. ....	46
4.2.4	Aktivitetsmodellen .....	27	7.2.1	Forslaget i høringsnotatet .....	46
4.2.5	Utvalgets anbefalinger .....	27	7.2.2	Høringsinstansenes merknader .....	47
4.2.6	Kort om høringsrunden .....	28	7.2.2.1	Den særskilte registreringsgrensen ...	47
4.3	St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak .....	28	7.2.2.2	Avgrensning av det lavsatsede området .....	47
4.4	Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak .....	29	7.2.2.3	Omsetning, uttak og fradragsrett .....	47
4.5	Innst. 3 S (2009-2010) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen .....	30	7.2.2.4	Enkeltstående idrettsarrangement .....	47
<b>5</b>	<b>Finansdepartementets høringsnotat av 16. februar 2010 og høringsinnspillene .....</b>	<b>31</b>	7.2.3	Departementets vurderinger og forslag .....	<b>48</b>
5.1	Høringsnotatet av 16. februar 2010 .....	31	7.2.3.1	Nærmere om forslaget .....	48
5.2	Høringen .....	31	7.2.3.2	Avgrensning av området for den reduserte satsen .....	48
<b>6</b>	<b>Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på kulturområdet .....</b>	<b>34</b>	7.2.3.3	Særskilte registreringsgrenser .....	49
6.1	Generelt .....	34	7.2.3.4	Enkeltstående arrangementer .....	50
6.2	Adgang til utstillinger i museer og gallerier .....	35	7.2.3.5	Omsetning, uttak, fradragsrett mv. ....	50
6.2.1	Forslaget i høringsnotatet .....	35	7.2.3.6	Avgrensning av unntaket for medlemskontingent .....	51
6.2.2	Høringsinstansenes merknader .....	35	7.3	Formidlingstjenester .....	52
6.2.3	Departementets vurderinger og forslag .....	37	7.3.1	Forslaget i høringsnotatet .....	52
6.2.3.1	Innledning .....	37	7.3.2	Høringsinstansenes merknader .....	52
6.2.3.2	Avgrensning av tjenester med redusert merverdiavgiftssats .....	38	7.3.3	Departementets vurderinger og forslag .....	53
6.3	Adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre .....	39	7.3.3.1	Generelt .....	53
6.3.1	Forslaget i høringsnotatet .....	39	7.3.3.2	Formidling når hovedtjenesten forbrukes i utlandet .....	53
6.3.2	Høringsinstansenes merknader .....	39	7.4	Retten til å benytte idrettsutøvere .....	54
6.3.3	Departementets vurderinger og forslag .....	40	7.4.1	Forslaget i høringsnotatet .....	54
6.3.3.1	Innledning .....	40	7.4.2	Høringsinstansenes merknader .....	54
6.3.3.2	Avgrensning av tjenester med redusert sats .....	40	7.4.3	Departementets vurderinger og forslag .....	54
6.4	Omvisningstjenester .....	41	7.4.3.1	Innledning .....	54
6.4.1	Forslaget i høringsnotatet .....	41	7.4.3.2	Omsetning av spillerrettigheter til utlandet .....	54
6.4.2	Høringsinstansenes merknader .....	42	7.4.3.3	Skjerming .....	55
			7.4.3.4	Oppsummering .....	56
			<b>8</b>	<b>Kravene etter EØS-avtalen .....</b>	<b>57</b>

<b>9</b>	<b>Økonomiske konsekvenser</b> .....	59	<b>12</b>	<b>Lovtekniske endringer</b> .....	64
9.1	Generelt .....	59	<b>13</b>	<b>Merknader til de enkelte</b>	
9.2	Idrettsanlegg .....	61		<b>bestemmelsene i lovforslaget</b> .....	65
<b>10</b>	<b>Administrative konsekvenser</b> .....	62	<b>A Forslag til lov om endringer i</b>		
10.1	For avgiftssubjektene .....	62	<b>merverdiavgiftsloven mv.</b> .....	68	
10.2	For skatteetaten .....	62	<b>B Forslag til vedtak om endringer i</b>		
<b>11</b>	<b>Iverksettelse og</b>		<b>Stortingets vedtak om merverdiavgift for</b>		
	<b>overgangsordninger</b> .....	63	<b>budsjetterminen 2010</b> .....	69	





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 119 LS

(2009–2010)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

---

## Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 30. april 2010,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Stoltenberg II)*

### 1 Hovedinnhold i proposisjonen

#### 1.1 Innledning

---

Finansdepartementet legger i denne proposisjonen fram forslag om endringer i merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet.

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

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

Finansdepartementet har hatt et nytt forslag på høring. Høringsinnspillene har ført til noen justeringer av forslaget. Videre har departementet kommet til at deler av forslaget ikke er aktuelt å fremme nå. Det gjelder forslaget om merverdiavgift på betaling for trening.

På denne bakgrunn har departementet utarbeidet forslag til endringer i merverdiavgiftsloven og i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjettterminen 2010. Det foreslås at endringene skal tre i kraft 1. juli 2010.

I Prop. 1 S (2009–2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak ble det anslått at forslaget til utvidet merverdiavgiftsgrunnlag på kultur og idrett ville gi et provenytap på 500 mill. kroner årlig, 250 mill. kroner påløpt og 168 mill. kroner bokført i 2010. På grunn av endringene nevnt ovenfor, vil anslått provenytap bli noe redusert i forhold til anslagene i Prop. 1 S (2009–2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Det anslås at forslaget i denne proposisjonen gir et provenytap på om lag 335 mill. kroner årlig, om lag 170 mill. kroner påløpt og om lag 110 mill. kroner bokført i 2010. Den budsjettmessige håndteringen av

endringene vil skje i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett for 2010.

## 1.2 Sammendrag

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

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

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

*I kapittel 5* gis det en kort gjennomgang av Finansdepartementets høringsnotat av 16. februar 2010 og det gis en oversikt over hvilke høringsinstanser som har avgitt realitetsuttalelser til forslaget.

*I kapittel 6* redegjøres det for departementets forslag om en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kulturområdet. Det foreslås en avgiftsplikt med 8 pst. for inngangspenger til museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre. Det foreslås at unntaket for scenekunst videreføres (adgang til teater, konserter, opera mv.).

Det uttales videre at når det gjelder omvisningstjenester som guiding og lignende er det behov for noe lenger tid til å vurdere innspillene fra høringsrunden. Det uttales også at departementet vil komme tilbake til saken i forbindelse med fremleggelsen av statsbudsjettet for 2011.

Videre foreslås det at det innføres avgiftsplikt med en sats på 8 pst. ved formidling av de tjenestene på kulturområdet som nå foreslås å bli avgiftspliktige. Ved at hovedtjenestene som formidles foreslås avgiftsbelagt, er det ikke lenger avgiftsmessige grunner for å unnta formidlingen av disse tjenestene. Det foreslås fritak fra avgiftsplikt for formidlingstjenester når hovedtjenesten forbrukes i utlandet.

*I kapittel 7* redegjøres det for departementets forslag om endringer av merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet.

### *Idrettstjenester*

Det foreslås ikke nå å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte tjenester i form av rett til å utøve idrett (idrettstjenester). Dermed vil adgang til treningsstudioer, golf, bowling og svømmehaller mv. fortsatt unntas. Kommersielle idrettstjenester er etter departementets syn i utgangspunktet godt egnet for forbruksbeskatning gjennom merverdiavgiftssystemet. Behovet for skjerming av frivillig sektor samt avgrensingsproblemer mot de generelle unntakene for undervisningstjenester og fast eiendom, gjør imidlertid at en innlemmelse av disse tjenestene i merverdiavgiftsregelverket ikke kan gjennomføres uten at regelverket samtidig kompliseres. Denne negative effekten må ses i sammenheng med at utvidelsen med en lav sats vil gi staten et negativt proveny.

### *Inngangsbilletter til idrettsarrangementer*

Det foreslås å innføre avgiftsplikt med en sats på 8 pst. ved omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer. For å sikre at bare den mer profesjonelle delen av idretten med stor publikumstilstrømming og store billettinntekter blir omfattet av avgiftsplikten, foreslås det at avgiftsplikten skal omfatte aktørene i de to øverste divisjonene i fotball for menn og øverste divisjon i ishockey for menn samt aktører som gjennomgående har minst 3 mill. kroner i billettinntekter i løpet av en 12 måneders periode.

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

Det foreslås å innsnevre unntaket for medlemskontingenter slik at det ikke skal omfatte rett til å overvære idrettsarrangementer. Endringen er avgiftsteknisk begrunnet. Departementet legger til grunn at det kun unntaksvis vil være samme subjekt som omsetter tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer og som oppkrever medlemskontingent. Departementet antar derfor at endringen vil få et snevert virkeområde.

Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet ikke omfattet av merverdiavgiftsloven. Fordi en rekke idrettsanlegg også omfatter losjer, møtelokaler mv. som benyttes til møter, kurs og konferanser mv., foreslår departementet at slik utleie skal omfattes av avgiftsplikten med redusert sats. Endringen medfører en administrativ forenkling.

Videre foreslås det i likhet med formidling på kulturområdet å innføre avgiftsplikt med en sats på 8 pst. ved formidling av adgang til å overvære idrettsarrangementer. Ved at hovedtjenesten som



formidles foreslås avgiftsbelagt, er det ikke lenger avgiftsmessige grunner for å unnta formidlingen av denne tjenesten. Det foreslås som hovedregel fritak fra avgiftsplikt for formidlingstjenester når hovedtjenesten forbrukes i utlandet.

#### *Retten til å benytte idrettsutøvere*

Formidling av rett til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig (spilleragenter). Når det gjelder omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere, er det imidlertid lagt til grunn at slik omsetning ikke er avgiftspliktig. Departementet anser at rettsoppfatningen om at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere ikke er avgiftspliktig, ikke har forankring i loven.

Finansdepartementet anser at det er behov for en klargjøring i loven. Departementet foreslår derfor en presisering av at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig med en sats på 25 pst.

Det foreslås at den frivillige delen av idretten skjermes. Med den frivillige delen av idretten menes lag og foreninger mv. hvor den frivillige innsatsen må utgjøre 80 pst. eller mer av grunnlaget for det totale tilbudet. Departementet antar at det i hovedsak vil si den kretsen som i dagligtale omtales

som idrettslag. Departementet antar at idrettslag kun unntaksvis har omsetning av slike rettigheter i en grad som gjør at det generelle vilkåret til næring vil være oppfylt. Departementet legger derfor til grunn at forslaget vil få et snevert virkeområde.

*I kapittel 8* gis det en omtale av Finansdepartementets vurderinger knyttet til Norges forpliktelser etter statsstøtteregelverket i EØS-avtalen.

*I kapitlene 9 og 10* gis det en nærmere redegjørelse for de økonomiske og administrative konsekvensene som følge av forslagene. Det totale provenytapet for staten anslås til om lag 335 mill. kroner årlig.

*I kapittel 11* gis det en drøftelse knyttet til spørsmålet om overgangsordninger. Det foreslås ingen overgangsordninger når det gjelder fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det foreslås imidlertid at det ikke skal kreves betaling eller etterfakturering av utgående merverdiavgift for billetter, sesongkort, årskort og lignende som gjelder for perioden fra og med 1. juli til og med 31. desember 2010 og som er solgt før lovvedtaket treffes.

*I kapittel 12* gis det en oversikt over lovtekniske endringer som følger av at henvisninger til de berørte bestemmelsene i forslaget, må endres.

*Kapittel 13* inneholder merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget.

## 2 Merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet

### 2.1 Innledning

---

Merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970 og er en generell forbruksavgift som oppstår ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Merverdiavgiftssystemets formål er å skaffe staten inntekter.

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

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

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

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

### 2.2 Generelt om merverdiavgiftsregelverket

---

#### 2.2.1 Nærmere om merverdiavgiftsplikten

##### 2.2.1.1 Omsetning, uttak og innførsel

Merverdiavgiften er en transaksjonsbasert avgift, og den vanligste aktiviteten som utløser avgiftsplikt er omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd. Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a definerer omsetning som levering av varer og tjenester mot vederlag. Det må dreie seg om en gjensidig forpliktende transaksjon for at det skal kunne sies å utgjøre omsetning.

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 2.2.1.2 *Krav til næringsvirksomhet*

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

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

det vil si at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.

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

#### 2.2.1.3 *Registrering i Merverdiavgiftsregisteret*

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

Det følger av merverdiavgiftsloven § 14-3 tredje ledd at dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak er falt under den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen i § 2-1 første og annet ledd uten at virksomheten er slettet i medhold av særskilte grunner og med hjemmel i § 14-3 første og annet ledd, skal avgiftssubjektet forbli registrert i minst to hele kalenderår. Bestemmelsen praktiseres slik at sletting først skal skje når omsetning og uttak de tre foregående kalenderår har ligget under beløpsgrensen for registrering.

#### 2.2.2 **Nærmere om fradragsretten**

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

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

Etter merverdiavgiftsforskriften § 8-2-2 kan fordeling av felles driftsutgifter skje på grunnlag av virksomhetens avgiftspliktige omsetning i forhold til virksomhetens samlede omsetning. Alle driftsinntekter fra de virksomhetsområdene hvor anskaffelsen brukes må tas med ved en slik fordeling, også offentlige tilskudd. Dersom det mottas slike til-

skudd, må avgiftssubjektet ta stilling til hvilken del av virksomheten tilskuddene er gitt til. Dersom tilskuddene mottas til den avgiftspliktige delen av virksomheten, vil forholdstallene endres og virksomheten vil få et høyere fradrag.

Regelverket for delte virksomheter skaper vanskelige grensdragninger som gir administrative problemer og uheldige tilpasninger. Undersøkelser har vist at næringsdrivende med delt virksomhet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige<sup>1</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

### 2.2.3 Unntak og fritak

Unntak og fritak er to sentrale begreper i merverdiavgiftsretten. Merverdiavgiftsloven inneholder en definisjon av disse to begrepene, se § 1-3 første ledd bokstav g og h.

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

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

<sup>1</sup> 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.

Etter merverdiavgiftsloven 1969 § 70 kunne Finansdepartementet frita helt eller delvis fra avgiftsplikt når det forelå særlige forhold. Bestemmelsen var ment som en sikkerhetsventil til bruk i tilfeller som ikke har vært overveid av lovgiver, og hvor plikten til å beregne merverdiavgift framsto som en utilsiktet virkning av merverdiavgiftslovgivningen. Bestemmelsen ble brukt både i enkelttilfeller og til å gi mer generelle dispensasjoner (vedtak av forskrifts innhold). I gjeldende merverdiavgiftslov er kompetanse til å treffe enkeltvedtak om unntak fra loven, fritak for merverdiavgift og til å bestemme at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved innførsel videreført i merverdiavgiftsloven § 19-3 første ledd. Kompetansen til å treffe vedtak av forskrifts innhold er ikke videreført.

## 2.3 Gjeldende rett på kulturområdet

### 2.3.1 Innledning

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

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

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av unntakene i merverdiavgiftsloven § 3-7 første og tredje ledd. Merverdiavgiftsloven inneholder også andre unntak fra merverdiavgiftsplikten på kulturområdet, bl.a. for kunstverk og opphavsrett. Disse omtales ikke her.

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

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

Unntakene omfatter omsetning av inngangsbilletter, det vil si at det ikke skal beregnes utgående

merverdiavgift på vederlag for adgangen til arrangementene. Annen virksomhet som drives av arrangøren, eksempelvis omsetning av varer som ikke er av bagatellmessig verdi, servering og garderobebehandling er ikke omfattet av dette unntaket. Enkelte ganger kan inngangsbilletten dekke flere tjenester. Er eksempelvis servering inkludert i inngangsbilletten, må den delen av vederlaget som gjelder servering skilles ut og avgiftsberegnes.

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

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

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

Unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd omfatter også adgang til dansetilstelninger med levende musikk. Dersom dansingen utgjør bare et 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 medfører at det er avgiftsplikt for inngangspenger til diskotek.

Unntaket omfatter også adgang til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom. Unntaket er ment å være en samlebetegnelse på en rekke typer arrangementer med den fellesnevneren at deltakerne deler interessen for data og spill som eksempelvis rollespill, brettspill, samlekortspill eller miniatyrspill. Et datatreff vil normalt kjennetegnes ved at deltakerne betaler en adgangsbillett for å kunne delta aktivt i det som skjer, noe som skiller slike arrangementer fra f.eks. en data-

messe/salgsmesse for datautstyr der adgangsbilletten primært er en betaling for å overvære det som skjer. De sistnevnte arrangementene er avgiftspliktige.

### 2.3.3 Adgang til utstillinger i museer og gallerier

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

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

### 2.3.4 Adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre

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

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

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

Det kan stilles opp enkelte typiske kjennetegn på fornøyelsesparker og opplevelsessentre. Et typisk trekk som vil kunne kjennetegne begge typer anlegg, er at det er gjort investeringer innenfor et geografisk avgrenset område som folk betaler for å

få adgang til. Et annet typisk trekk vil være at det er tale om faste anlegg av et visst omfang og med permanent drift. Disse kjennetegnene er imidlertid kun utgangspunkter for vurderingene, og unntak kan tenkes. Det er f.eks. antatt at et omreisende tivoli, ut fra likebehandlingshensyn, omfattes av unntaket for fornøyelsesparker selv om det i disse tilfellene ikke er tale om noe fast anlegg.

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

Begrepene fornøyelsespark og opplevelsessenter omfatter et stort antall ulike anlegg og innretninger. I forvaltningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at årlige arrangementer som messer, festivaler, markeder og spel faller utenfor den naturlige språklige forståelsen av begrepene og at inngangsbilletter til slike arrangementer i utgangspunktet vil være avgiftspliktige.

### 2.3.5 Omvisningstjenester

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

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

## 2.4 Gjeldende rett på idrettsområdet

### 2.4.1 Innledning

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

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

### 2.4.2 Adgang til idrettsarrangementer

Merverdiavgiftsloven § 3-8 første ledd unntar omsetning og formidling av adgang til idrettsarrangementer. Tjenesteyterne vil først og fremst være aktører innen idretten, men kan også være rent kommersielle arrangører av profesjonelle stevner og lignende. Som eksempler på omsetning som kommer innenfor unntaket, kan nevnes salg av inngangsbilletter til en fotballkamp eller et skøytestevne.

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

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

### 2.4.3 Idrettsaktiviteter

Etter merverdiavgiftsloven § 3-8 annet ledd er det unntak for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter. Unntaket retter seg mot tjenester som ytes overfor utøverne av idrettsaktiviteter, f.eks. tilbud

om trening, instruksjon, deltakelse i konkurranser, adgang til anlegg og lignende. Tjenestene omsettes mot ulike kontingenter som medlemskontingent, startkontingent, vederlag for spesiell instruksjon mv. Tjenesteyterne vil først og fremst være idrettens egne organer, f.eks. klubber, lag eller forbund, men adgang til svømmehaller og lignende tilbys også av det offentlige. Også rent kommersielle virksomheter tilbyr tjenester til utøvere av fysisk aktivitet, f.eks. treningsstudioer.

Ved vurderingen av om det foreligger en idrettsaktivitet vil utgangspunktet være om dette er en type aktivitet som drives av særforbundene tilsluttet NIF.

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

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

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

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

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

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

Idrettsforeninger er, på lik linje med andre frivillige organisasjoner og foreninger, i utgangs-

punktet avgiftspliktige etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven i den grad de omsetter avgiftspliktige varer og tjenester i næring. Slike foreninger anses imidlertid som hovedregel som allmennyttige organisasjoner, og de særlige merverdiavgiftsbestemmelsene som gjelder for slike organisasjoner vil derfor ofte ha betydning for idrettslagenes merverdiavgiftsrettlige posisjon, se avsnitt 2.5.

#### 2.4.4 Undervisningstjenester

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

#### 2.4.5 Utleie av fast eiendom

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

## 2.5 Merverdiavgiftsregelverket for frivillige organisasjoner

### 2.5.1 Innledning

Omsetning og uttak av avgiftspliktige varer og tjenester fra frivillige organisasjoner og foreninger vil, på lik linje med det som gjelder for alminnelige næringsdrivende, i utgangspunktet utløse registrerings- og avgiftsplikt etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Dette innebærer bl.a. at organisasjonen eller foreningen skal beregne og oppkreve utgående merverdiavgift ved omsetning eller uttak av varer og tjenester, og at de som motstykke vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet.

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

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

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

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

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

Merverdiavgiftsloven skiller mellom «veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner» og «ideelle organisasjoner og foreninger». En «veldedig eller allmennyttig» organisasjon vil f.eks. kunne være en idrettsorganisasjon eller en humanitær eller religiøs organisasjon. For at en organisasjon skal kunne anses som «allmennyttig» er det i praksis lagt til grunn at den arbeider for å ivareta mer allmenne samfunnsinteresser på tvers av særinteresser, og at den er tilgjengelig for et bredt spekter av mennesker. Begrepet ideell organisasjon er et videre begrep som, i tillegg til veldedige



og allmennyttige organisasjoner, omfatter nærings-, yrkes- og arbeidslivsorganisasjoner, fagforeninger, politiske partier og andre organisasjoner og foreninger som ivaretar medlemmenes økonomiske og faglige fellesinteresser.

### 2.5.2 Vilkåret om næringsvirksomhet

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

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

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

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

### 2.5.3 Særskilt beløpsgrense for registrering i Merverdiavgiftsregisteret

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

### 2.5.4 Særskilte unntak for omsetning som skjer fra frivillige organisasjoner

#### 2.5.4.1 Generelt

Det foreligger flere merverdiavgiftsunntak for omsetning fra frivillig organisasjoner. Noen av unntakene gjelder bare for frivillig sektor, mens andre er generelle. Av de generelle unntakene som er relevante og aktuelle for frivillig sektor, kan nevnes flere av unntakene på kultur- og idrettsområdet, jf. avsnittene 2.3 og 2.4, unntaket for utleie av fast eiendom og unntaket for undervisningstjenester. Disse generelle unntakene vil ikke bli behandlet nærmere her. Nedenfor omtales kun de unntakene som gjelder særskilt for frivillig sektor. I merverdiavgiftsloven er disse unntakene samlet i §§ 3-12 og 3-13.

#### 2.5.4.2 Varer av bagatellmessig verdi

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav a er omsetning fra veldedige og allmennyttige organisasjoner av varer av bagatellmessig verdi unntatt fra loven. Med bagatellmessig verdi menes 100 kroner eller mindre, jf. merverdiavgiftsforskriften § 1-3-6. Det er et vilkår at omsetningen må skje kun leilighetsvis og som ledd i organisasjonenes virksomhet, se merverdiavgiftsforskriften § 3-12-1 første ledd. Unntaket gjelder altså for sporadisk, mer aksjonspreget salgsvirksomhet over et begrenset tidsrom, i motsetning til fortløpende salg over tid. Hva som regnes som begrenset tidsrom må vurderes konkret.

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

#### 2.5.4.3 Varer til betydelig overpris

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 første ledd bokstav b er omsetning fra veldedige og allmennyttige

organisasjoner av varer til betydelig overpris unntatt fra loven. Begrepet overpris er nærmere definert i merverdiavgiftsforskriften § 3-12-2.

#### 2.5.4.4 Annonser i medlemsblader og lignende

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

#### 2.5.4.5 Brukte varer fra butikker

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

#### 2.5.4.6 Varer fra enkeltstående og kortvarige salgsarrangementer

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

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

#### 2.5.4.7 Kioskvarer og serveringstjenester under trening eller på arrangementer

Etter merverdiavgiftsloven § 3-12 tredje ledd er veldedige og allmenntilgode organisasjoners omset-

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

#### 2.5.4.8 Omsetning av tjenester til ledd innen samme organisasjon

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

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

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

#### 2.5.4.9 Omsetning der vederlaget mottas i form av medlemskontingenter

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

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

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift  
(utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)

Dersom kontingenten er betaling for varer og tjenester som ikke er et ledd i organisasjonens ideelle virksomhet, skal kontingenten avgiftsberegnes. Som eksempel kan nevnes medlemskontingenter til bransjeorganisasjoner som driver felles markedsføring for medlemmene. I et slikt tilfelle må kontingenten anses som vederlag for avgiftspliktige tjenester.

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

## 3 Utenlandsk rett

### 3.1 Innledning

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

Nedenfor gis en framstilling av EUs merverdiavgiftsregelverk siden dette legger føringer for de enkelte medlemslands lovgivning på området. Det gis også en oversikt over det svenske merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet, samt for frivillige virksomheter.

### 3.2 EUs merverdiavgiftsdirektiv

#### 3.2.1 Innledning

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

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

#### 3.2.2 Merverdiavgiftssatsene

Medlemslandene i EU skal anvende én 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 én eller to reduserte satser, og disse må ikke settes lavere enn 5 pst., jf. artikkel 98 nr. 1 og artikkel 99. De reduserte satsene kan benyttes kun ved omsetning av varer og tjenester som er særskilt nevnt i direktivets vedlegg III, jf. artikkel 98 nr. 2. Enkelte av de særskilte områdene som er nevnt i vedlegget gjelder omsetning på kultur- og idrettsområdet og fra frivillig sektor. Dette er:

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

#### 3.2.3 Unntak på kultur- og idrettsområdet og for frivillig sektor

##### 3.2.3.1 Generelt

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

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

### 3.2.3.2 Kultur

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

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

Rekkevidden av unntaket er omhandlet i sak C-144/00. EF-domstolen uttalte i dommen at begrepet kulturelle organer («cultural bodies») også kan omfatte enkeltpersoner og viste til hensynet til avgiftsmessig nøytralitet.

### 3.2.3.3 Idrett

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

### 3.2.3.4 Formidling av billetter til kultur- og idrettsarrangementer

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

### 3.2.3.5 Undervisningstjenester

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

### 3.2.3.6 Utleie av fast eiendom

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

### 3.2.3.7 Medlemskontingenter til frivillige organisasjoner

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

### 3.2.3.8 Innsamlingsaksjoner

Omsetning av varer og tjenester fra organisasjoner som er unntatt etter artikkel 132 nr. 1 bokstav l, m og n, er også unntatt dersom omsetningen skjer i forbindelse med innsamlingsaksjoner til egen fordel («fund raising» i den engelske versjonen), jf. artikkel 132 nr. 1 bokstav o. Dette gjelder likevel bare dersom unntaket ikke vil kunne skape konkurransevridninger. Medlemslandene kan innføre enhver nødvendig begrensning av unntaket med hensyn til antall aksjoner eller inntektenes størrelse, jf. artikkel 132 nr. 2.

### 3.2.3.9 Utvidelser og begrensninger i ovennevnte unntak

Etter artikkel 133 kan medlemslandene bestemme at unntakene som nevnt i bl.a. artikkel 132 nr. 1

bokstav l, m og n for andre organer enn offentlig-rettslige, gjøres betinget av at én eller flere av følgende forutsetninger er oppfylt:

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

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

### 3.2.3.10 Omsetning og formidling av omvisningstjenester

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

## 3.3 Svensk rett

### 3.3.1 Innledning

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

I Sverige er den alminnelige merverdiavgiftssatsen 25 pst., mens det på enkelte områder gjelder reduserte satser på hhv. 12 og 6 pst. De ulike avgiftssatsene og når de skal anvendes framgår av ML kapittel 7 § 1. Den reduserte satsen på 12 pst. gjelder

ved omsetning av bl.a. mat- og drikkevarer. Laveste sats på 6 pst. gjelder bl.a. ved omsetning av visse typer tjenester innen kultur og idrett, persontransporttjenester, bøker og tidsskrifter osv.

### 3.3.2 Merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet

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

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

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

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

#### 3.3.2.2 Adgang til dyreparker

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

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

#### 3.3.2.3 Adgang til museer

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

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.

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

#### 3.3.2.4 *Programmer og kataloger*

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

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

#### 3.3.2.5 *Omsetning og formidling av omvisningstjenester*

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

### 3.3.3 **Merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet**

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

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

Selve avgrensningen av idrettsbegrepet er den samme uavhengig av om omsetningen er unntatt

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

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

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

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

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

### 3.3.4 **Formidling av billetter til kultur- og idrettsarrangementer**

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

### 3.3.5 Merverdiavgiftsregelverket for frivillig sektor

#### 3.3.5.1 Hovedregel

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

#### 3.3.5.2 Unntak

Dersom en ideell forening også anses som «allmenntilgjengelig» gjelder det særlige merverdiavgiftsbestemmelser, jf. ML kapittel 4 § 8. Bestemmelsen unntar fra merverdiavgiftsplikt de ideelle foreninger som ikke er skattepliktig for sin inntekt etter inntektskatteloven (IL) kapittel 7 § 7.

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

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

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

#### 3.3.5.3 Utredning om merverdiavgift og frivillig sektor

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

I rapporten foreslås en generell avgiftsplikt for bl.a. allmenntilgjengelige, ideelle foreninger. Det vil si at disse, i likhet med andre personer som etter merverdiavgiftsdirektivet anses for å drive økonomisk virksomhet, skal anses som avgiftspliktige personer.

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

På denne bakgrunn foreslås:

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



Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift  
(utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)

holdes til fordel for organisasjonen og dens virksomhet. Unntaket må ikke gi opphav til konkurransevridninger.

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

Det foreslås at stiftelser som driver allmennyttig virksomhet skal behandles på samme måte som veldedige allmennyttige foreninger og registrerte trossamfunn.

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

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

## 4 Forslag i NOU 2008: 7 og den videre oppfølging

### 4.1 Utvalgets mandat

Sammenliknet med mange andre land har Norge et smalt merverdiavgiftsgrunnlag, bl.a. på grunn av de omfattende unntakene for tjenester på kultur- og idrettsområdet. Unntakene på kultur- og idrettsområdet har resultert i et komplisert og lite forutsigbart merverdiavgiftsregelverk, noe som medfører økte administrative byrder for både de berørte aktørene og for skatteetaten. Unntakene er vanskelig å avgrense og de er under et stadig press. Unntakene er som følge av dette blitt utvidet flere ganger. På den annen side er også enkelte unntak fjernet. Regelverket har derfor framstått som lite forutsigbart og robust.

Merverdiavgiftsunntakene på kultur- og idrettsområdet medfører videre at en rekke virksomheter har både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig omsetning (delt virksomhet). Det må således foretas vanskelige vurderinger når det gjelder forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser. Regelverket for delte virksomheter skaper på denne bakgrunn administrative problemer og uheldige tilpasninger. Som nevnt i avsnitt 2.2.2 har undersøkelser vist at næringsdrivende med delt virksomhet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. De senere årene har Høyesterett behandlet flere saker knyttet til omfanget av fradragsretten for virksomheter som har omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven.

Unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten skaper dessuten problemer knyttet til skjult avgiftsbelastning og kumulasjon av merverdiavgift. Unntakene kan også gi opphav til konkurransevridninger mellom ulike aktører ved at noen er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, mens andre ikke er det.

På bakgrunn av problemene knyttet til de mange unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet, ble det 1. desember 2006 oppnevnt et utvalg for å vurdere merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet.

Med utgangspunkt i de ulike hovedproblemstillingene knyttet til de mange unntakene fra merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet, uttales det i mandatet at hovedformålet med utredning

gen er å legge til rette for et mer oversiktlig og helhetlig merverdiavgiftsregelverk som gir mindre byråkrati og lavere administrative kostnader for aktører på kultur- og idrettsområdet, herunder frivillig sektor. Som ledd i arbeidet ble utvalget særskilt bedt om å vurdere en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Det framgikk også av mandatet at utvalget skulle vurdere effektive endringer av merverdiavgiftssystemet på disse områdene og beregne provenyvirkninger av dette. I den sammenheng ble det i mandatet påpekt at det finnes lite tallmateriale som kan danne grunnlag for beregninger av inntekter til staten eller virkninger for næringer som berøres. Utvalget ble bedt om å se hen til proveny samt å peke på eksisterende tilskuddsordninger som kan egne seg for å jevne ut økonomiske og budsjettmessige konsekvenser.

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

### 4.2 Utvalgets utredning

#### 4.2.1 Innledning

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

#### 4.2.2 Breddemodellen

En breddemodell innebærer at unntakene for adgang til kultur- og idrettsarrangementer og rett til å utøve idrettsaktiviteter oppheves. Etter modellen skal derfor inngangsbilletter til bl.a. teater, museer, konserter, festivaler, sirkus, fornøylesparker og idrettsarrangementer avgiftsberegnes, uavhengig av hva slags subjekter som tilbyr tjenesten og så fremt de generelle vilkårene for merverdiavgiftsplikt er oppfylt. Det samme vil gjelde eksempelvis vederlaget for bruk av treningssentre eller bowlingbaner. Samtidig får aktørene fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til slik virksomhet. Behovet for å skjerme frivillig virksomhet ivaretas gjennom en forhøyelse av den særskilte registreringsgrensen for veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner.

#### 4.2.3 Subjektmodellen

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

#### 4.2.4 Aktivitetsmodellen

En aktivitetsmodell innebærer en utvidelse av avgiftsgrunnlaget ved at man begrenser de ovennev-

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

#### 4.2.5 Utvalgets anbefalinger

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

Utvalget kom til at breddemodellen gir det bredeste avgiftsgrunnlaget og dermed den systemmessige beste løsningen. Utvalget vektla videre at breddemodellen vil gi større og viktigere regelverksforenklinger enn de to alternative modellene. Forenklingene knytter seg særlig til fordelingsproblematikken for delte virksomheter som vil avhjelpest i stor grad. Det samme gjelder problemene knyttet til avgrensninger av avgiftsplikten. Breddemodellen innebærer svært få avgrensninger som kan gi opphav til problemer. Utvalgte pekte videre på at breddemodellen også vil være den modellen

som er mest robust over tid, og dessuten den modellen som gir de laveste administrative kostnadene for alle aktører. Breddemodellen vil i utgangspunktet medføre et større provenytab for staten enn de alternative modellene. Utvalget fant imidlertid ikke å kunne legge avgjørende vekt på dette.

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

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

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

Enkelte av utvalgets medlemmer hadde særmerknader til innstillingen. Representantene fra Frivillighet Norge og Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF) ga i en særmerknad uttrykk for at deres prinsipielle krav er at frivillige ikke-fortjenestebaserte aktører ikke skal belastes merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester, og at de subsidiært sluttet seg til utvalgets anbefalinger. Disse medlemmene understrek-

te også at de prinsipielt tar avstand fra satsdifferensiering innen idretten for å dekke statens provenytab.

#### 4.2.6 Kort om høringsrunden

Utvalgets utredning ble sendt på alminnelig høring ved Finansdepartementets brev 2. april 2008. Høringsfristen var 30. juni 2008. Finansdepartementet mottok et stort antall høringsuttalelser.

Flere av uttalelsene var positive til utvalgets anbefalinger, men det var også mange som stilte seg negative. Særlig aktører innen deler av musikkbransjen var kritiske til forslaget. Flere av disse mente at utvalgets beregninger var mangelfulle, at de ville tape på en slik endring og at de ikke ønsket å bli omfattet av merverdiavgiftsregelverket. Treningssentrene som avga uttalelse var også imot forslaget. NIFs prinsipielle standpunkt var at frivillige ikke-fortjenestebaserte aktører ikke skal belastes merverdiavgift på sine innkjøp, men kunne likevel under visse forutsetninger subsidiært støtte forslaget om en bred avgiftsplikt med en sats på 8 pst. og full fradragsrett.

I St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak på side 58-59 er hovedsynspunktene fra noen av høringsinstansene gjengitt. Det vises til denne omtalen.

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

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

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

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

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

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

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

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

I statsbudsjettet for 2010 presenterte Regjeringen en skisse til endring av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet. Det ble samtidig varslet at Finansdepartementet ville gjennomføre ny høring i saken, og at en deretter tok sikte på å komme tilbake til Stortinget med konkrete forslag til lovendringer slik at endringen kan innføres fra 1. juli 2010. Se omtalen i avsnitt 3.2.2 i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

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

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

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

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

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

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

Etter departementets vurderinger nås ikke målet om at den frivillige delen av idretten skal skjermes dersom en minstegrense for registrering settes på et så lavt nivå som 300 000 kroner. Finansdepartementet legger derfor opp til en særskilt avgrensning for idretten som skal sikre at bare den mest profesjonelle delen av idretten blir omfattet av merverdiavgiftsutvidelsen. Dette gjelder bl.a. aktører som driver treningssentre og golfanlegg samt de deler av idretten som har stor publikumstilstrømming og store billettinntekter. Departementet vil vurdere ulike skjermingsalternativer. Et alternativ kan være å introdusere en høyere minstegrense for registrering som knyttes til kun avgiftspliktige billettinntekter fra idrettsarrangementer.

Mange idrettslag, som har store anleggs-

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

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

I proposisjonen ble det pekt på at utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet er en stor og krevende reform som vil omfatte en rekke aktører. I tillegg kommer at det legges opp til andre løsninger enn det Kulturmomsutvalget anbefalte, og det gjenstår flere avgrensings-  
spørsmål, herunder detaljene knyttet til hvordan

skjermingen på idrettsområdet bør utformes for å oppnå en mest mulig effektiv og fleksibel skjerming. For at berørte aktører skal få muligheter til å komme med innspill i det pågående arbeidet, ble det derfor signalisert at det legges opp til en ny høringsrunde i saken før et lovforslag sendes til Stortinget. Det ble varslet at Finansdepartementet vil komme tilbake til Stortinget med et konkret lovforslag slik at utvidet avgiftsplikt kan innføres fra 1. juli 2010.

#### **4.5 Innst. 3 S (2009-2010) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen**

---

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

## 5 Finansdepartementets høringsnotat av 16. februar 2010 og høringsinnspillene

### 5.1 Høringsnotatet av 16. februar 2010

Som en oppfølging av omtalen i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak sendte Finansdepartementet 16. februar 2010 ut et høringsnotat med forslag til endringer i merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet.

På kulturområdet ble det i høringsnotatet foreslått å innføre merverdiavgiftsplikt med en sats på:

- 8 pst. for inngangspenger til museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre. På bakgrunn av bl.a. innspill i høringen av Kultur- og idrettsutvalget ble det foreslått det at unntaket for scenekunst videreføres (adgang til teater, konserter, opera mv.).
- 8 pst. på omvisningstjenester som guiding og lignende.
- 25 pst. ved formidling av de tjenestene på kulturområdet som ble foreslått omfattet av avgiftsplikt.

På idrettsområdet ble det i høringsnotatet foreslått å innføre merverdiavgiftsplikt med en sats på:

- 8 pst. ved omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer. Avgiftsplikt forutsatte at aktørene gjennomgående har billettinntekter på minimum 2 mill. kroner. Det ble likevel lagt opp til at aktører som arrangerer leilighetsvis/enkeltstående arrangementer som eksempelvis norgesmesterskap med betalende tilskuere, ikke skulle omfattes av avgiftsplikten. De nærmere vilkår for registrering ble foreslått fastsatt i forskrift.
- 25 pst. på vederlaget ved formidling av adgang til å overvære idrettsarrangementer.
- 8 pst. for betaling for trening mv. når tilbudet leveres av profesjonelle/kommersielle aktører. Idrettslag mv. ville ikke blitt avgiftspliktig i den grad tilbudet hovedsakelig baseres på frivillig innsats.
- 8 pst. også for undervisning i idrettsaktiviteter dersom undervisningen skjer i tilknytning til idrettsutøvelsen. Avgiftsplikten ville gjelde kun de profesjonelle kommersielle aktørene. Kun undervisning i avgiftspliktige idrettsaktiviteter

var omfattet av forslaget. Dette ville for eksempel kunne gjelde undervisning i idrettsaktiviteter i fotball-, og rideskoler mv. Undervisning i idrettsaktiviteter som skjer i tilknytning til utdanning og lignende var ikke omfattet av forslaget.

- 8 pst. for korttidsutleie av idrettslokaler dersom lokalene skal brukes til utøvelse av idrett. Det er en forutsetning for avgiftsplikt at lokalene også brukes i virksomhet med avgiftspliktig omsetning av idrettstjenester eller avgiftspliktig omsetning av billettinntekter til idrettsarrangementer.
- 25 pst. for omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere (spillerrettigheter).

Det totale inntektstapet for staten som følge av forslaget, er i høringsnotatet anslått til om lag 360 mill. kroner årlig. Dette gir en tilsvarende gevinst for kultur- og idrettssektoren og for de som kjøper billetter til deres arrangementer. De fleste aktørene som vil bli omfattet av utvidelsen av merverdiavgiftsplikten antas å komme godt ut. Alle sektorer vil samlet sett få en positiv økonomisk effekt av endringen. Fordi de enkelte aktørene vil være i noe ulik økonomisk situasjon, vil ikke gjennomsnittsanslaget være representativt for alle.

Det antas at prisene som betales for de ulike tjenestene ikke endres ved innføring av en lav merverdiavgiftssats på 8 pst. Dette har sammenheng med at aktørene får utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift. En stor del av anskaffelsene er ilagt inngående merverdiavgift med 25 pst.

Forslagene i høringsnotatet er nærmere omtalt i kapitlene 6 og 7 nedenfor.

### 5.2 Høringen

I Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak ble det uttalt at Regjeringen tar sikte på å fremme en proposisjon for Stortinget med forslag om ikrafttredelse fra 1. juli 2010. For å kunne overholde denne tidsplanen om å utvide merverdiavgiftsplikten med virkning fra 1. juli 2010, ble høringsfrisen

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift  
(utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)

ten satt til fire uker, det vil si 16. mars 2010. Enkelte høringsinstanser fikk utsatt frist.

Høringsnotatet ble sendt til om lag 300 organisasjoner og instanser. Finansdepartementet har mottatt svar med realitetsuttalelse fra:

- ABM-utvikling
- Advokatforeningen
- Arkeologisk museum ved Universitetet i Stavanger
- Astrup Fearnley Museet for Moderne Kunst
- Bergen Guide Service
- Bergen Guideforening
- BergenByExpert
- Billettservice AS
- Bogstad Stiftelse
- Bymuseet i Bergen
- Cirkus Merano
- Danse- og teatersentrum
- De Heibergske Samlinger – Sogn Folkemuseum
- Den Norske Opera & Ballett
- Den norske revisorforening
- Dorothy Tours
- Drammens Museum
- Eiker og Lågendalen museum
- Epona Ryttersenter
- European Cruise Service
- Fetsund Lenser
- Foreningen for Ski-Idrettens Fremme (Skiforeningen)
- Geiranger og Nordfjord Cruise Handling AS
- GramArt
- GramArt på vegne av 23 avsendere<sup>1</sup>
- Grimstad bys museer
- Grorud Gård
- Guide Oslo – Autoriserte Guider DA
- Guidecompaniet
- Hardanger og Voss museum
- HATS
- Hedmark fylkesmuseum
- Helgeland Museum
- Henie Onstad Kunstsenter
- Hringariki – Veien Kulturminnepark
- HSH
- Jærmuseet
- KMPG Law på vegne av Birkebeinerrikket AS og

- Birkebeinerrennet AS
- KS
- Kulturdepartementet
- Kunnskapsdepartementet
- Kunstmuseene i Bergen
- Lillehammer Kunstmuseum
- Maihaugen
- Museene i Sør-Trøndelag
- Museumssenteret i Hordaland
- Musikernes fellesorganisasjon
- Nasjonalmuseet for kunst, arkitektur og design
- NHO Reiseliv
- Nobels fredssenter
- Nordenfjeldske Kunstindustrimuseum
- Nordisk Kunstnarsenter Dalsåsen
- Nordnorsk vitensenter
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bondelag
- Norges Fotballforbund (NFF)
- Norges Golfforbund
- Norges Guideforbund
- Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF)
- Norges museumsforbund
- Norsk Cirkus- og Tivolieierforening
- Norsk folkemuseum
- Norsk Industriarbeidermuseum
- Norsk luftfartsmuseum
- Norsk musikkråd
- Norsk studentunion
- Norsk teater- og orkesterforening
- Norsk teaterråd
- Norsk Teknisk Museum
- Norsk Toppfotball
- Norske Billedkunstnere
- Norske Dansekunstnere
- Norske Kunsthåndverkere
- Nynorsk kultursentrum
- Næs Jerverksmuseum
- Oslo Guidebureau
- Oslo Guideforening
- Oslo Guidelaug St. Hallvard
- Oslo Guideservice AS
- Oslo- og Akerhushøgskolenes studentsamskipnad
- PlussbankCup
- Preus Museum
- Produsentforeningen for privatteatre
- Rockefeller – Auditorium
- Romsdalsmuseet
- Salten museum
- Samskipnadsrådet
- Sandefjord kommune
- Skattedirektoratet
- Skiskolenes Bransjeforbund

<sup>1</sup> Bergen Live, BRAK (Bergen Rockaktører), by:Larm, Chat Noir, Christiania Teater, Den Norske Impresario Forening, Dizzie Showteater, Edderkoppen, Gramart -musikkartistenes interesseorganisasjon, Live Nation, Musikernes Fellesorganisasjon (MFO), NOPA, Norgesnett, Norsk musikkråd, Norsk Rockforbund – konsertarrangørenes interesseorganisasjon, Norsk artistforbund, Norsk teaterråd, Ole Bull scene, Produsentforeningen for Privatteatre, Rockefeller, Sentrum Scene Stand Up Norge og STAR – Stavanger Rock.



Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift  
(utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)

- Stavanger Museum
- Stiftelsen Bergen Sjøfartsmuseum
- Stiftelsen Hallingdal Museum
- Stiftelsen Nordmøre Museum
- Stiftinga Sunnmøre Museum
- Stiklestad Nasjonale Kultursenter
- Studentenes Landsforbund
- Studentsamskipnaden i Agder
- Studentsamskipnaden i Bodø
- Studentsamskipnaden i Oslo
- Studentsamskipnaden i Trondheim
- Sørlandets Kunstmuseum
- Telemark museum
- Treningsforbundet
- Tusenfryd
- Vest-Telemark Museum
- Voss Rafting Senter AS
- Økonomiforbundet Fagttjenester AS
- Østfoldmuseene

Mange av høringsinstansene er positive til forslagene i høringsnotatet, men det er også flere som er negative. Aktørene innenfor museumssektoren er positive til forslaget om å innføre avgiftsplikt med 8 pst. på adgang til museer. Når det gjelder forslaget

om å innføre avgiftsplikt med 8 pst. på adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre er det også flere som i utgangspunktet stiller seg positive. Høringsinstansene er imidlertid kritiske til forslaget om å innføre avgiftsplikt med 8 pst. på omvisningstjenester, og bransjen ønsker fortsatt unntak. Det er også motstand mot å innføre avgiftsplikt med 25 pst. ved omsetning av formidlingstjenester. På idrettsområdet er flere helt eller delvis negative til forslaget om å utvide avgiftsplikten med en sats på 8 pst. *NFF* og *Norsk Toppfotball* viser til at grensen for avgiftsplikt på 2 mill. kroner i billettinntekter kan gi konkurransevridninger og foreslår at grensen kombineres med frivillig registrering, alternativt at avgiftsplikten i stedet knyttes til divisjon. *NIF* viser til sitt prinsipale standpunkt om at idretten ikke bør omfattes av utvidet avgiftsplikt. *NIF* mener forslaget om avgiftsplikt innebærer komplekse problemstillinger, avgrensninger og beregninger som gjør at en ikke har nødvendig trygghet for at forslaget vil styrke rammevilkårene på idrettsområdet.

Høringsinstansenes merknader til de enkelte forslag, som fremmes i denne proposisjonen, behandles i kapitlene nedenfor.

## 6 Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på kulturområdet

### 6.1 Generelt

Departementet mener det er mange fordeler ved å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget på kulturområdet. Flere av aktørene som vil omfattes av en lovendring vil få en enklere administrativ hverdag ved at de går fra å drive delvis innenfor regelverket til å drive helt eller i større grad innenfor regelverket. Et bredere merverdiavgiftsgrunnlag gir også færre avgrensingsproblemer enn dagens regelverk medfører. Samtidig kan et bredere merverdiavgiftsgrunnlag redusere omfanget av uheldige og uønskede tilpasninger til regelverket. Dette vil være fordelaktig både for de næringsdrivende og for skatteetaten.

Departementet foreslår at inngangspenger til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre blir merverdiavgiftspliktig med en sats på 8 pst., mens dagens unntak for scenekunst videreføres.

#### *Museer og gallerier*

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

#### *Fornøyelsesparker og opplevelsessentre*

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

ke om å unnta reiselivsbaserte næringer fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Senere er imidlertid merverdiavgiftsgrunnlaget innenfor reiselivsnæringene blitt utvidet til å omfatte også persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. Begrunnelsen for at adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre ikke skal være avgiftspliktig gjør seg dermed ikke lenger gjeldende. En merverdiavgiftsplikt med en sats på 8 pst. forventes ikke samlet sett å ha negative økonomiske konsekvenser av betydning for fornøyelsesparker og opplevelsessentre. Finansdepartementet foreslår imidlertid at avgiftsplikten for adgang til fornøyelsesparker ikke skal omfatte omreisende tivolier bestående av flyttbare underholdningsinnretninger. Unntaket for omreisende tivolier vil som tidligere omfatte foruten eventuell inngangsbillett, også særskilte vederlag som betales for de ulike underholdningsinnretningene.

#### *Formidling*

Formidling er som hovedregel omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. En rekke formidlingstjenester er imidlertid unntatt på kultur- og underholdningsområdet. Ved at enkelte deler av kultursektoren nå blir avgiftspliktige, er det etter Finansdepartementets vurderinger ikke lenger et tilstrekkelig grunnlag for å opprettholde unntaket for formidling av disse tjenestene. Finansdepartementet foreslår derfor at det innføres merverdiavgiftsplikt med 8 pst. ved formidling av de tjenestene på kultur- og underholdningsområdet som nå blir avgiftspliktige. Avgiftsplikten vil omfatte også formidling av billetter til slike utstillinger mv. i regi av ikke-avgiftspliktige aktører.

#### *Scenekunst*

Når det gjelder forslaget om at dagens unntak for scenekunst skal videreføres, har noen av høringsinstansene uttalt at de mener at også scenekunst skal omfattes av avgiftsplikten med 8 pst. Det gjelder bl.a. *Norsk Teater- og Orkesterforening* som peker på den konkurransevridningen de ser vil kunne oppstå mellom aktører som omfattes av forslaget, som ek-

sempelvis museer og gallerier, og aktører innenfor de unntatte områdene teater, dans, opera og konsertvirksomhet. Departementet viser til omtalen gitt i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak hvor det ble varslet at det ikke var aktuelt å foreslå at den utvidede merverdiavgiftsplikten skal omfatte omsetning av billetter til musikkfestivaler, konserter og fri scenekunst som stand up. Bakgrunnen for dette er bl.a. at ved en opphevelse av unntaket for slike arrangementer, ville det ha gjenstått enkelte kompliserte sider knyttet til unntaket for omsetning av tjenester i form av kunstneriske framføring av åndsverk. Deler av musikkbransjen var også negativ til avgiftsplikt. Et viktig premiss i arbeidet har vært å likebehandle ulike former for scenekunst, slik at unntaket videreføres for også andre former for scenekunst som etter gjeldende rett er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Det er på denne bakgrunn ikke aktuelt å foreslå avgiftsplikt for scenekunst som ledd i utvidelsen av merverdiavgiftsregelverket på kultur- og idrettsområdet.

*Cirkus Merano* støtter forslaget i høringsnotatet om at unntaket for omsetning og formidling av inngangsbilletter til sirkus videreføres. Finansdepartementet foreslår at unntakene for omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til sirkus videreføres.

### *Omvisningstjenester*

Når det gjelder spørsmålet om avgiftsplikt på omsetning av omvisningstjenester, vil departementet komme tilbake til dette spørsmålet i statsbudsjettet for 2011. Det vises til omtalen i avsnitt 6.4.

### *Forslaget*

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

## **6.2 Adgang til utstillinger i museer og gallerier**

### **6.2.1 Forslaget i høringsnotatet**

I høringsnotatet foreslås det at omsetning av tjenester i form av adgang til utstillinger i gallerier og museer blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst.

I høringsnotatet presiseres det at kun omsetning av tjenester i form av adgang til gallerier og museer skal ilegges den reduserte satsen. Annen virksomhet som drives av virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og garderobebetjening, vil dermed ikke være omfattet av den reduserte satsen. Heller ikke omsetning av programmer, suvenirer og lignende vil være omfattet av den reduserte satsen.

### **6.2.2 Høringsinstansenes merknader**

Et stort antall aktører innen museumssektoren har avgitt høringsuttalelser og disse er positive til forslaget om å innføre merverdiavgiftsplikt med 8 pst. på inngangsbilletter til museer. Flere av aktørene tar imidlertid opp enkelte problemstillinger som Finansdepartementet bes om å vurdere nærmere.

*Norges museumsforbund* støtter forslaget og viser til at museene vil få et enklere og mer ensartet merverdiavgiftsregelverk å forholde seg til. Forslaget legger opp til likebehandling uavhengig av organisasjonsform, noe forbundet mener er viktig. Forbundet peker også på at museene gjennom økt fradragsrett for inngående merverdiavgift vil stå styrket økonomisk ved framtidige investeringer, vedlikehold mv. Forbundet mener imidlertid at de økonomiske beregningene som går ut på at museene samlet vil få en årlig økonomisk gevinst på 245 mill. kroner er altfor høye. I denne sammenheng vises det bl.a. til en beregning foretatt av PricewaterhouseCoopers, som ifølge forbundet gir mer sikre anslag.

I høringsuttalelsen trekkes videre fram enkelte problemstillinger knyttet til forslaget, som forbundet mener Finansdepartementet må se nærmere på. For det første vises det til at enkelte museer har gratis adgang, noe som ofte er kulturpolitisk begrunnet. Forbundet ber om en avklaring på hvordan dette slår ut når det gjelder vilkåret i merverdiavgiftsloven om at det må drives omsetningsvirksomhet i næring. Dersom formålet med forslaget skal oppnås, må også museer som ikke har direkte inntekter fra billettomsetning omfattes av lovendringen med rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Forbundet uttaler:

«Vi mener derfor prinsipalt at det ikke bør være et krav om at museene må ha billettomsætning for å bli omfattet av lovendringen. Subsidiært mener vi at man ved vurderingen av registreringsgrensen, må se all type avgiftspliktig omsætning samlet, det vil si både ordinær omsætning og billettomsætning. Det må videre påpekes at museene har rett til fullt fradrag for inngående avgift selv om inngangspengene kun tas i enkelte tilfeller eller av enkelte avdelinger.»

For det andre mener forbundet at omvisning i museer normalt må anses som en avgiftspliktig omvisningstjeneste, selv om omvisningen har elementer av undervisning. Avgiftsplikten må gjelde både i tilfeller hvor omvisningen er inkludert i billettprisen og i tilfeller hvor det betales særskilt vederlag for denne. I forlengelsen av dette uttaler forbundet:

«Dersom departementet skulle komme til et annet resultat, ville forutsetningen om at museene skal drive fullt ut avgiftspliktig virksomhet ikke slå til, noe som vil være uheldig både fordi museene vil måtte fordele inngående avgift og fordi man vil få ulik avgiftsbehandling ved omsætning av henholdsvis billetter og undervisningstjenester. Grensen mellom omvisning og undervisning vil dessuten i mange tilfeller være vanskelig å praktisere.

Forutsatt at departementet ikke er enige i vårt standpunkt, bør det i det minste påpekes at dersom det ikke tas særskilt betalt for undervisningstjenesten, vil omsætningen omfattes av avgiftsplikten for rett til adgang til museet. Tilsvarende vurdering er gjort for blant annet fornøyelsesparker og opplevelsessentra ved ulike artistopptredener, jf. Finansdepartementets høringsnotat punkt 7.2.3 side 44.

Dersom museet arrangerer konserter, teatre eller andre sceneopptredener, mener vi at billettomsætningen kun anses som avgiftsunntatt dersom det tas særskilt vederlag for dette arrangementet, jf. vurderingen ovenfor.»

For det tredje mener forbundet at museene i stor grad blir økonomisk skadelidende dersom det må beregnes uttaksmerverdiavgift i tilfeller hvor besøkende ikke betaler for inngangen. Forbundet mener prinsipalt at museene ikke blir uttakspliktige i disse tilfellene, da gratis inngang har preg av å være en ordinær måte å innrette sin virksomhet på i denne sektoren. Etter forbundets oppfatning bør uttaksbestemmelsene få anvendelse kun i tilfeller hvor man ellers ville tatt betaling for adgangen, og hvor den frie adgangen er begrunnet i gave- eller reklameøyemed. Subsidiært mener forbundet at uttaksmerverdiavgift ikke skal beregnes fordi den frie adgangen kan begrunnes i at tjenesten ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag.

For det fjerde mener forbundet at museene ikke skal være avskåret fra fradragsrett ved anskaffelser av kunst og antikviteter.

*Norsk Folkemuseum* støtter forslaget og peker bl.a. på at det vil medføre forenklinger og styrke museets økonomiske stilling. Også *Norsk Folkemuseum* stiller spørsmål ved provenyberegningene, og viser til at egne beregninger tilsier at anslagene er for høye. *Norsk Folkemuseum* slutter seg for øvrig til synspunktene fra Norges museumsforbund og ber om at problemstillingene som tas opp av forbundet vurderes nærmere. *Maihaugen* uttaler seg på tilsvarende måte positivt om forslaget og legger bl.a. vekt på det vil medføre forenklinger og økonomisk gevinst gjennom økt fradragsrett. Også *Maihaugen* mener at størrelsen på den økonomiske gevinsten er mindre enn anslaget i høringsnotatet. *ABM-utvikling* trekker fram at forslaget innebærer forenklinger, likebehandling, forutsigbarhet og avgiftslette. I samme positive retning uttaler *Museene i Sør-Trøndelag* seg, men mener i likhet med de andre at provenyanslaget er satt for høyt. *Arkeologisk museum ved Universitetet i Stavanger* stiller seg bak forslaget om forenklinger, men etterlyser en grundigere utredning når det gjelder de ulike formene for museumsvirksomhet og da særlig knyttet til omfanget av fradragsretten. *Astrup Fernley Museet for Moderne Kunst AS* gjør gjeldende at forslaget ikke bør medføre at museer som ikke oppkrever inngangspenger, skal komme dårligere ut enn museer som tar seg betalt. Museet mener det bør gis fullt fradrag for alle innkjøp til virksomheten, uavhengig av om det tas inngangspenger eller ikke.

Et stort antall av de øvrige museene viser i helhet til høringsuttalelsen fra Norges museumsforbund som de slutter seg til.

*HSH* uttaler om forslaget:

«HSH er i utgangspunktet positiv til forslaget som gir full fradragsrett for inngående anskaffelser. Vi vil i den forbindelse vise til at museene har innstilt seg på iverksettelse av det nye regimet fra 1. juli i år som foreslått. HSH har i likhet med Norges Museumsforbund i lang tid sett det som viktig at museer kommer inn under ordinær merverdiavgiftslovgivning, og er glad for at det nå endelig blir en lovendring.

Endringen medfører at museene blir likebehandlet, uavhengig av organisasjonsform, samt at det gis fradrag for merverdiavgiftskostnader på vedlikehold av bygninger som museene forvalter. Videre anses det som positivt at museene nå slipper den problematiske avgrensingen som har vært, med omsætning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsregelverket.

Dog anser HSH det som viktig at de øvrige økonomiske rammevilkår forblir uendret for museene.»

*Advokatforeningen* legger i sin høringsuttalelse vekt på:

«Advokatforeningen vil imidlertid påpeke når det spesielt gjelder adgang til museer at flere museer ikke tar inngangspenger. Dette har igjen sammenheng med at de aller fleste museer er avhengig av offentlig og privat støtte for å kunne gå i balanse.

Det at kun de museer som tar inngangspenger vil få rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift, vil kunne medføre en utilsiktet kulturpolitisk virkning: Museer vil måtte legge på merverdiavgift på inngangspengene av hensyn til omfanget av fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Advokatforeningen mener at dette kan bli et resultat av utvidelsen av avgiftsplikten, hvis det ikke innrømmes fullt fradrag for inngående merverdiavgift også på de museer som ikke tar inngangspenger. Det forutsettes i så fall at museet er registreringspliktig for annet salg av for eksempel diverse varer, servering etc. Vi ber Finansdepartementet om å se nærmere på denne utfordringen.»

## 6.2.3 Departementets vurderinger og forslag

### 6.2.3.1 Innledning

Departementet foreslår at omsetning av tjenester i form av adgang til utstillinger i gallerier og museer blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst. De fleste museer har allerede avgiftspliktig omsetning og vil gjennom utvidelsen av avgiftsgrunnlaget i større grad drive innenfor regelverket, noe som vil lette håndteringen av avgiftsplikten. Samtidig vil en utvidelse gi færre avgrensingsproblemer enn det dagens regelverk medfører. Det vises også til at museene i høringsrunden er positive til forslaget.

#### *Vilkår om omsetning i næringsvirksomhet*

Flere av høringsinstansene har tatt opp spørsmålet om det vil kreves omsetning i næringsvirksomhet for å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det vises til at en del museer, ofte grunnet i kulturpolitiske formål, ikke tar inngangspenger. Driften er i slike tilfeller basert på offentlige tilskudd, gaveoverføringer, avkasting av kapital mv. Blant annet *Norges museumsforbund* anfører at for at formålet med forslaget skal oppnås, må også museer som ikke har direkte inntekter fra billettomsetning omfattes av lovendringen med rett til fradrag for inngående avgift.

For å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret kreves det at det utøves næringsvirksomhet og at avgiftspliktig omsetning og uttak i løpet av en tolv måneders periode har oversteget 50 000 kroner. For offentlige virksomheter, herunder offentlige museer, er det ikke noe vilkår om næringsvirksomhet. Når det gjelder vilkåret om næringsvirksomhet må dette vurderes konkret og i utgangspunktet isolert for hvert virksomhetsområde. Det er imidlertid i teori og praksis lagt til grunn at dersom det er en nær og naturlig sammenheng mellom de ulike virksomhetsområdene ett subjekt utøver, vurderes disse samlet i relasjon til kravet til næring.

Som det framgår av omtalen i avsnitt 2.2.1.2 er i utgangspunktet vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt, den samme som i skatteretten. Med dette som utgangspunkt er det imidlertid for merverdiavgiften, enkelte momenter som gjør at vurderingene kan slå ulikt ut. Dette gjelder bl.a. hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, det vil si at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.

Videre er det et grunnleggende vilkår for merverdiavgiftsplikt at det skjer en omsetning, det vil si at det leveres en vare eller tjeneste mot vederlag. Det er i teori og praksis lagt til grunn at tilskudd som ytes uten at det forventes noen direkte gjentelse, eksempelvis støtte til generell drift og utvikling, ikke anses som vederlag i denne sammenheng. Offentlige tilskudd til nedskrivning av priser vil normalt heller ikke anses som vederlag for en vare eller tjeneste. Departementet antar at de tilskudd museene mottar fra det offentlige og private som hovedregel ikke kan anses som vederlag for avgiftspliktige varer eller tjenester.

Museer og gallerier som ikke oppkrever vederlag for adgangen til utstillinger mv., vil ikke oppfylle det grunnleggende vilkåret om omsetning og vil dermed ikke kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Dette innebærer bl.a. at fradragsrett for anskaffelser til denne delen av virksomheten vil være avskåret.

#### *Registreringsgrense*

*Museumsforbundet* mener subsidiært at all type avgiftspliktig omsetning må telle med i registreringsgrensen, det vil si både ordinær omsetning og billettomsetning.

Det ble i høringsnotatet ikke foreslått at omsetningen av billetter skulle vurderes isolert når beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret vurderes. De alminnelige bestemmelsene kommer således til anvendelse ved vurderingen av

om en virksomhet skal registreres. Det gjelder kun én beløpsgrense på 50 000 kroner (eventuelt 140 000 kroner) for hvert avgiftssubjekt. Dette kan imidlertid være annerledes når det gjelder kravet til næringsvirksomhet, se ovenfor. Alle inntekter fra omsetning som er omfattet av loven teller derfor med. Imidlertid forutsettes det at alle inntekter er reelle og vederlaget ikke er av kun symbolsk karakter.

### Uttak

*Museumsforbundet* har anført at i den utstrekning et museum oppkrever betaling av besøkende, men også har fri adgang, eksempelvis for studenter og pensjonister, skal det ikke beregnes uttaksmerverdiavgift.

Bestemmelsene om uttak i merverdiavgiftsloven skal bidra til et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem og lik avgiftsbelastning på alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester. Det skal derfor betales merverdiavgift når varer eller tjenester fra virksomheten brukes til bl.a. gave eller utdeling i reklameøyemed.

Departementet legger til grunn at når et museum eller galleri gir gratis adgang, eventuelt adgang til redusert pris, til enkeltpersoner eller grupper, vil dette i utgangspunktet måtte anses som et avgiftspliktig gaveuttak, eventuelt uttak i reklameøyemed, jf. § 3-22 første ledd og § 3-23 bokstav d. Alminnelige rabatter, f.eks. til større grupper av besøkende eller pensjonister, vil imidlertid ikke utløse plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav d at det heller ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift dersom verdien av uttaket er bagatellmessig, det vil si 100 kroner eller mindre. Beløpet henspeiler på ytelsens vanlige omsetningsverdi inklusive merverdiavgift. Det er den enkelte ytelse til den enkelte mottaker som er avgjørende for nevnte beløpsgrense. Dersom inngangsbilletten til museet eller galleriet koster 100 kroner eller mindre, skal det derfor ikke beregnes uttaksmerverdiavgift når eksempelvis studenter eller pensjonister kommer gratis inn.

Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 6-19 første ledd at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift når tjenester ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Som eksempel kan nevnes gratis adgang, eventuelt adgang til redusert pris, for personer som ellers ikke ville hatt råd til å besøke museet eller galleriet. Gratis adgang til pensjonister og studenter generelt, vil ikke omfattes av dette fritaket.

Gratisjenester med sikte på å skaffe virksom-

heten kunder, eksempelvis reklameinntekter, omfattes heller ikke av dette fritaket.

### Fradragsrett

Museer og gallerier som oppkrever inngangspenger av de besøkende til utstillinger, samlinger mv., vil i tråd med det alminnelige regelverket kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til utstillingene, samlingene mv., dersom vilkårene for øvrig er oppfylt.

Museer og gallerier som har gratis adgang til sine utstillinger mv. vil ikke kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret for denne delen av virksomheten. Dette medfører at fradragsretten er avskåret for anskaffelser til bruk i utstillingsvirksomheten.

Dersom museet eller galleriet tar inngangspenger til bare enkelte avdelinger innenfor museet eller galleriet, følger det av hovedregelen om fradragsrett i § 8-1 i merverdiavgiftsloven at fradragsretten er avskåret for anskaffelser til bruk i den eller de deler av museet eller galleriet hvor det er gratis adgang.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-3 første ledd bokstav c at fradragsretten ikke omfatter inngående merverdiavgift på kunst og antikviteter, med mindre kjøperen omsetter varer av samme slag i sin virksomhet. *Norges museumsforbund* peker på at museene ikke bør være avskåret fra å fradragsføre slike anskaffelser. Departementet er enig i dette og foreslår derfor at fradragsbegrensningen ikke skal gjøres gjeldende for museer og galleriers innkjøp av kunst og antikviteter til bruk i utstillinger mv., i den grad anskaffelsene er av samme art som, eller inngår som et naturlig element i, det som utstilles.

### Forslaget

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at merverdiavgiftsloven endres i tråd med ovennevnte. Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd og § 8-3 første ledd bokstav c.

#### 6.2.3.2 Avgrensning av tjenester med redusert merverdiavgiftssats

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

Med «galleri» forstås utstilling og presentasjon

av kunst. Dette kan være både kunstutstillinger uten salgsformål og salgsutstillinger.

Om museer er det i St.meld. nr. 49 (2008-2009) Framtidas museum uttalt på side 9 at museenes «hovedoppgave er å samle inn, forvalte, forske i og formidle kunnskap om gjenstander og andre materielle vitnesbyrd, enten de kommer fra naturen eller er menneskeskapte». Dette kan gi en veiledning om hvilke virksomheter som omfattes av den reduserte avgiftssatsen. Finansdepartementet antar det i praksis ikke vil være vanskelig å avgrense museumsbegrepet.

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

Kun omsetning av tjenester i form av adgang til utstillinger i gallerier og museer vil bli avgiftspliktig med redusert sats.

Dersom den ordinær inngangsbilletten til museet eller galleriet inkluderer eksempelvis undervisning, omvisning eller andre tilbud som naturlig må anses som en del av det samlede museums- eller galleritilbudet, vil også dette omfattes av den reduserte merverdiavgiftssatsen.

Tas det derimot særskilt vederlag for slike andre ytelser, vil avgiftsplikten bero på en konkret vurdering ut fra den generelle avgiftsplikten og eventuelle unntak. Et museum eller galleri som mot særskilt vederlag tilbyr undervisningstjenester til skoleklasser innenfor normal læringsplan, omsetter en unntatt undervisningstjeneste, jf. merverdiavgiftsloven § 3-5. Tilbud om konserter, teaterforestillinger mv. mot vederlag vil være omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd. Også utleie av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Leier museet eller galleriet ut lokaler til f.eks. seminarer mv., skal det derfor ikke beregnes merverdiavgift. Inkluderer utleien servering som beløpsmessig ikke er av underordnet betydning, skal hele vederlaget ilegges en sats på 25 pst., jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav b.

Annen avgiftspliktig virksomhet som drives av museet eller galleriet, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og garderobebetjening, vil ikke være omfattet av den reduserte satsen. Heller ikke omsetning av programmer, suvenirer og lignende vil være omfattet av den reduserte satsen. Slik omsetning vil imidlertid kunne være unntatt etter § 3-12 første ledd bokstav a i merverdiavgiftsloven som unntar omsetning av varer av bagatellmessig verdi

som omsettes fra veldedige og allmenntilnyttige institusjoner og organisasjoner.

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

## 6.3 Adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre

### 6.3.1 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslås det at omsetning av tjenester i form av adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst. Etter forslaget vil dette, foruten å omfatte selve inngangsbilletten, også omfatte særskilte vederlag for aktiviteter som ikke omfattes av inngangsbilletten, men som naturlig må anses som en del av det samlede fornøyles- eller opplevelsestilbudet som tilbys. Hva som skal anses som aktiviteter som vil omfattes av merverdiavgiftsplikten, må i utgangspunktet bygge på hva som tradisjonelt er typisk for aktivitetstilbudene i fornøylesparker og opplevelsessentre.

I høringsnotatet presiseres det at det kun er omsetning av tjenester i form av adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre som skal ilegges den reduserte satsen. Annen virksomhet som drives av virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og garderobebetjening, er dermed ikke omfattet av den reduserte satsen. Heller ikke omsetning av programmer, suvenirer og lignende er omfattet av den reduserte satsen.

### 6.3.2 Høringsinstansenes merknader

*HSH* er i utgangspunktet positiv til forslaget om å innføre 8 pst. merverdiavgift på inngangspenger til fornøylesparker og opplevelsessentre.

*Norsk Cirkus- og Tivolieierforening* mener at innføring av merverdiavgiftsplikt for omreisende tivoli-er vil være negativt for bransjen som helhet. Foreningen peker på at tivoliene fortsatt vil ha delt virksomhet. Fordelingsproblematikken vil derfor også i fremtiden være et problem for bransjen.

*Tusenfryd AS* har ingen innvendinger mot innføring av avgiftsplikt på adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre med en sats på 8 pst. De mener imidlertid at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift når billetter selges til reduserte priser, eksempelvis med bakgrunn i veldedige formål.

### 6.3.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 6.3.3.1 Innledning

Departementet foreslår at omsetning av tjenester i form av adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst. Også de fleste av disse aktørene har allerede avgiftspliktig omsetning og vil gjennom utvidelsen av avgiftsgrunnlaget i større grad drive innenfor regelverket, noe som vil lette håndteringen av avgiftsplikten. Samtidig vil en utvidelse gi færre avgrensingsproblemer enn dagens regelverk medfører. Departementet foreslår imidlertid at unntaket videreføres hva gjelder omreisende tivolier bestående av flyttbare samlinger av underholdningsinnretninger. Det vises til at disse aktørenes konkurranseflats primært må antas å være mot sirkus som foreslås fortsatt unntatt. Forslaget er for øvrig i resultat i overensstemmelse med innspill fra *Norsk Cirkus- og Tivolieierforening* om at foreningen er negativ til en avgiftsplikt. Unntaket for omreisende tivolier vil som tidligere omfatte foruten eventuell inngangsbillett, også særskilte vederlag som betales for de ulike underholdningsinnretningene.

*Tusenfryd AS* mener at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift når billetter selges til reduserte priser, eksempelvis med bakgrunn i veldedige formål. Departementet viser til omtalen av uttaksbestemmelsene under avsnitt 6.2.3.1 og foreslår ingen endringer av uttaksbestemmelsene.

Finansdepartementet foreslår at merverdiavgiftsloven endres i tråd med ovennevnte. Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd.

#### 6.3.3.2 Avgrensning av tjenester med redusert sats

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

Det typiske for fornøyelsesparker og opplevelsessentre er at det på et geografisk avgrenset om-

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

Når det gjelder fornøyelsesparker legger Finansdepartementet til grunn at betegnelsen omfatter store faste etablissementer med et mangfold av ulike innretninger for underholdning og atspredelse. Begrepet fornøyelsespark antas å omfatte også tivoli, idet tradisjonelle tivoliaktiviteter kan utgjøre en betydelig del av tilbudene i fornøyelsesparkene. Omreisende tivolier bestående av flyttbare samlinger av underholdningsinnretninger vil imidlertid ikke omfattes av avgiftsplikten, se avsnitt 6.3.3.1.

Betegnelsen opplevelsessentre indikerer at virksomheten har etablert bygg, anlegg eller andre former for innretninger som er tilpasset de opplevelser og aktiviteter publikum tilbys. Sett på bakgrunn av at det er opplevelses- og aktivitetstilbudene som sådan som er den felles forretningsidé for opplevelsesnæringen, bør det imidlertid ikke stilles store krav til hva som skal til for at det er etablert et opplevelsessenter. En villmarksleir med lavvoer mv. kan eksempelvis anses som et opplevelsessenter og dermed komme innenfor det lavsatsede området. Det avgjørende må være om anlegget er beregnet for permanent drift. Begrepet er imidlertid vidt og rent språklig kan det omfatte også fornøyelsespark. Noen fornøyelsesparker tilbyr ulike temaaktiviteter, f.eks. basert på historie, kultur, eventyr og lignende. Om dette betegnes som opplevelsessentre eller fornøyelsesparker er i utgangspunktet uten betydning i denne sammenheng. Slike anlegg vil uansett etter forslaget omfattes av avgiftsplikten med redusert sats.

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

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

En annen gruppe opplevelser og attraksjoner er knyttet til utøvelse av ulike næringer, f.eks. tradisjonelle produksjonsmetoder. Det kan gjelde nedlagte fabrikker, gruver mv. med omvisning. I denne gruppen kan også medregnes ulike former for åpne gårder hvor publikum kan oppleve gårdsdrift med f.eks. dyrehold, men også delta i tradisjonelle gårdsaktiviteter og håndverksarbeid. Lignende tjenester tilbys også fra industri- og håndverksbedrif-



ter i daglig drift. Eksempler på bedrifter i ordinær drift som kan bli omfattet av betegnelsen opplevelsessentre, er glassverk og ulike håndverks- og kunstnerverksteder hvor publikum får delta i aktiviteter som f.eks. glassblåsing, keramikkarbeider og lignende. I den grad det oppkreves vederlag for adgangen til slike opplevelser vil omsetningen være omfattet av den reduserte satsen.

Det er som nevnt omsetning av tjenester i form av adgang til fornøyelsesparker og opplevelsessentre som er omfattet av den reduserte satsen. I tillegg vil den reduserte satsen omfatte også særskilte aktiviteter som ikke omfattes av inngangsbilletten, men som naturlig må anses som en del av det samlede fornøyelses- eller opplevelsestilbud som tilbys.

I flere fornøyelsesparker og opplevelsessentre inngår tilbud om konserter, teaterforestillinger og annen unntatt sceneopptreden i inngangsbilletten. Dersom disse tilbudene er av underordnet betydning i forhold til parkens eller senterets fornøyelses- og opplevelsesaktiviteter ellers, skal hele vederlaget ilegges redusert sats. Tas det særskilt vederlag for disse tjenestene, er tjenestene unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven etter § 3-7 første ledd.

Annen virksomhet som drives av virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og reklame, vil ikke være omfattet av den reduserte satsen, men skal ilegges alminnelig sats. Heller ikke omsetning av programmer, suvenirer og lignende vil være omfattet av den reduserte satsen.

Den reduserte satsen omfatter typiske fornøyelses- og opplevelsesaktiviteter. Tilbys andre avgiftspliktige varer og tjenester vil utgangspunktet være at disse skal ilegges den alminnelige satsen, uavhengig av om varen eller tjeneste er omfattet av inngangsbilletten.

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

Videre er omsetning av rett til å ta ut jord, stein, og andre naturalier av grunn samt rett til jakt og fiske som ikke er basert på allemannsretten, avgiftspliktig med alminnelig sats, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav g og h. Dette vil si at rett til å delta i jakt eller fiske vil måtte avgiftsbelegges

med alminnelig sats selv om jakten eller fisket inngår i tilbudet i et opplevelsessenter. Adgang til fiskedam eller adgang til å prøve skjerping i nedlagte gruver og «gullgraving» o.l. i fornøyelsesparker mv. omfattes imidlertid av den reduserte satsen.

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

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

## 6.4 Omvisningstjenester

### 6.4.1 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslås at omsetning av omvisningstjenester blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst. Med omvisningstjenester menes også guidetjenester og ulike fører- og informasjonstjenester. Eksempler på slike tjenester kan være omvisning i historiske bygg og førertjenester i naturen hvor det samtidig gis informasjon til deltakerne om de ulike attraksjonene. Andre eksempler er ulike førertjenester i forbindelse med elgsafari, grotteturer og fjellvandring mv. Det må imidlertid trekkes en grense mot undervisningstjenester. Mer instruksjonspregede aktiviteter med selvstendig opplæringsformål vil etter en konkret vurdering kunne omfattes av undervisningsunntaket.

I den grad omvisningstjenesten inneholder innslag av kunstnerisk fremføring er tjenesten etter forslaget i høringsnotatet likevel å anse som en avgiftspliktig omvisningstjeneste.

#### 6.4.2 Høringsinstansenes merknader

Norges Guideforbund og flere aktører i bransjen har avgitt høringsuttalelse. Samtlige går i mot forslaget om å innføre merverdiavgiftsplikt med en sats på 8 pst. på omsetning av omvisningstjenester. Mange peker på at forslaget ikke er utredet når det gjelder de administrative og økonomiske konsekvenser. Bransjen støttes av *Advokatforeningen, HSH og NHO Reiseliv*.

Høringsuttalelsene inneholder i hovedsak de samme argumentene mot å innføre merverdiavgift på omvisningstjenester. Disse er:

- Bransjen har få investeringer og kostnader som gir fradragsrett for inngående merverdiavgift. En avgiftsplikt vil derfor innebære en reell prisøkning på omvisningstjenester.
- Registrering i Merverdiavgiftsregisteret vil innebære økte kostnader og administrative byrder.
- Guideyrket er preget av sesongsvingninger og mange som jobber deltid. Svært mange guider vil ikke oppnå en omsetning på 50 000 kroner, noe som vil medføre konkurransevridninger. Guider som ikke er avgiftspliktige vil kunne tilby sine tjenester til en lavere pris.
- Et høyere prisnivå vil medføre at utenlandske turoperatører i større grad enn i dag vil benytte egne reiseledere.
- Et høyere prisnivå vil øke faren for et «svart marked».
- Det vil oppstå vanskelige avgrensninger mot kunstnerisk fremføring og undervisning.

*Voss Rafting Senter AS* med støtte av bl.a. *GoRafting AS, TrollAktiv AS, Serious Fun AS og Opplev Oppdal AS* anfører at innføring av merverdiavgift med en sats på 8 pst. vil medføre et nettotap fordi den største utgiftsposten er lønn.

De fleste høringsinstansene mener også at det er svært uheldig å innføre merverdiavgift midt i høysesongen. Det vises bl.a. til at kontrakter allerede er inngått og brosjyrer er trykket.

#### 6.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Ved en innføring av merverdiavgift på inngangsbilletter til fornøylesparker og opplevelsessentre mener Finansdepartementet at også unntaket for omsetning av omvisningstjenester bør oppheves. Også dette unntaket ble i sin tid sett i sammenheng med unntakene innenfor reiselivsnæringene, se Ot.prp. 94 (2000-2001) Om lov om endringer i skatteavgiftslovgivningen og Innst. O. nr. 130 (2000-

2001). Som anført ovenfor gjør begrunnelsen for unntaket seg ikke lenger gjeldende.

Samtlige høringsinstanser som har uttalt seg om dette forslaget, peker på at forslaget ikke synes tilstrekkelig utredet. Bransjen, som er sesongbetont, består av mange små aktører hvorav mange vil kunne drive virksomheten uten å komme opp i grensen for registreringsplikt.

Finansdepartementet anser i utgangspunktet at tjenesten er godt egnet for forbruksbeskatning gjennom merverdiavgiftssystemet. En avgiftsplikt for denne tjenesten vil dessuten gi museumssektoren og andre avgiftspliktige brukere av tjenesten en lettere administrativ hverdag. Forslaget var imidlertid ikke en del av Kulturmomsutvalgets utredning og bransjen har ikke hatt samme anledning til å innrette seg på en eventuell avgiftsplikt som de øvrige aktørene som er omfattet av forslaget. Finansdepartementet trenger mer tid til å vurdere innspillene. Departementet vil derfor komme tilbake til saken i forbindelse med fremleggelsen av statsbudsjettet for 2011.

### 6.5 Formidlingstjenester

#### 6.5.1 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslås at det skal oppkreves merverdiavgift med den alminnelige satsen på 25 pst. ved formidling av de tjenestene på kultur- og underholdningsområdet som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt. Det er kun formidlingstjenesten som skal ilegges 25 pst. merverdiavgift. Vederlaget for adgangen til kultur- og underholdningstjenesten skal ilegges 8 pst. merverdiavgift. Forslaget i høringsnotatet omfatter formidling av adgang til utstillinger i museer og gallerier, adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre samt formidling av omvisningstjenester. Forslaget omfatter også formidling av billetter til utstillinger mv. i regi av ikke-avgiftspliktige aktører.

Når det gjelder formidling av kinobilletter vises det i høringsnotatet til at dette allerede er avgiftspliktig med den alminnelige satsen.

#### 6.5.2 Høringsinstansenes merknader

Flere ulike bransjer berøres av forslaget om merverdiavgiftsplikt på formidlingstjenester, bl.a. museums- og omvisningssektoren. Alle høringsinstansene som har uttalt seg er uenige i forslaget om en sats på 25 pst. på formidling av adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra, utstillinger i museer og gallerier samt omvisningstjenester.

*NHO Reiseliv* er imot forslaget om en sats på 25 pst. på denne type formidling. Organisasjonen uttaler:

«Dette er svært uheldig og vil antagelig i realiteten medføre økte billettpriser for de besøkende. Dette vil kunne føre til at turister og andre isteden vil gå direkte til leverandør, med risiko for bortfall av arbeidsplasser som en ytterste konsekvens.»

Organisasjonen peker også på at formidling av øvrige typiske reiselivstjenester, som persontransport og overnatting, følger hovedtjenesten og således har en sats på 8 pst. Det anføres at det ikke er noen grunn til at ikke dette også skal gjelde for formidlingstjenester på kulturområdet.

Avslutningsvis uttaler NHO Reiseliv:

«En sats på 25 % vil dessuten medføre større administrative utfordringer for denne bransjen, da man må beregne ulike satser for formidling av tjenester innenfor samme segment, reiselivs- og opplevelsesnæringen. Dette vil være konkurransemessig uheldig.»

*HSH* er også uenig i forslaget om 25 pst. merverdiavgift på formidling av billetter innen kulturområdet. HSH mener det er et prinsipp at formidling avgiftsmessig følger hovedytelsen. Dette medfører igjen full konkurranseøytralitet mellom henholdsvis den som selger egne tjenester, den som videre selger, den som formidler og den som er tjenestekommissjonær mv.

HSH uttaler videre:

«Lik, lav merverdiavgiftssats i alle ledd innenfor næringen slik som ved persontransport vil sikre en ryddig og lett håndterbar prosess for aktørene. Systemet departementet foreslår innført fremstår som uryddig og kompliserende.»

*Billettservice AS* mener også at det er et grunnleggende prinsipp at formidlingstjenesten avgiftsbehandles på samme måte som den underliggende ytelsen. Selskapet anfører videre at en sats på 25 pst. vil medføre betraktelig økte priser for deres sluttbrukere. Når mindre kultur- og idrettsaktører kjøper formidlingstjenester fra eksterne leverandører og sluttkunden betaler formidlingsgebyret, vil prisen være høyere enn den er når store aktører forestår billettsalget selv. Billettprisen til sluttkunde vil også bli høyere selv om arrangøren faktureres for formidlingsgebyret dersom arrangøren ikke er registrert for eksempel ved for lav omsetning til at registreringsplikt inntreffer.

*Norges museumsforbund* mener at en sats på 25 pst. vil innebære en vesentlig økning av prisen dersom den besøkende betaler for formidlingstjenesten. Forbundet ser ingen grunn til at formidling av

billetter skal behandles annerledes enn hovedytelsen, og viser til at formidling av romutleie og fritids-eiendommer er avgiftspliktig med en sats på 8 pst. Også forenklingshensyn tilsier ifølge forbundet at formidling av billetter til museer blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst.

De fleste øvrige museer viser i sin helhet til høringsuttalelsen fra Norges museumsforbund som de slutter seg til.

Aktørene innen guidesektoren er gjennomgående negative til en sats på 25 pst. på formidling av omvisningstjenester. Det pekes bl.a. på effekter som konkurransevridning, uklar grense mellom omvisning og formidling, økte administrative byrder og økte priser.

*Advokatforeningen* er også uenig i at formidling av guidetjenester skal ha en annen sats enn hovedtjenesten.

### 6.5.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 6.5.3.1 Generelt

Finansdepartementet foreslår at det skal oppkreves merverdiavgift med den reduserte satsen på 8 pst. ved formidling av de tjenestene på kultur- og underholdningssektoren som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt.

I høringsnotatet ble det foreslått at slike formidlingstjenester skulle ilegges en sats på 25 pst., slik det er i dag for formidling av adgang til kino. Mange høringsinstanser viser til økte administrative byrder ved at disse aktørene må oppkreve 8 pst. for formidling av tjenester som ofte formidles i tilknytning til tjenestene som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt. Det gjelder f.eks. formidling av hotellovernatting som ofte formidles i tilknytning til formidling av inngangsbilletter til fornøylesparker. Videre viser flere høringsinstanser til at den alminnelige satsen vil, i større grad enn det en bruk av den reduserte satsen ville medført, gi forbrukerne incitament til å kjøpe billetter direkte fra arrangøren. Finansdepartementet la i utgangspunktet opp til at formidling av kultur- og underholdningstjenester skulle ilegges merverdiavgift med alminnelig sats slik det f.eks. er i dag for formidling av adgang til kino. I høringsrunden har det imidlertid kommet fram at et slikt avgiftsmessig skille kan skape uheldige vridninger i favor av kjøp av billetter direkte fra arrangør. Finansdepartementet foreslår derfor at formidling av de tjenestene som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt, blir avgiftspliktig med en sats 8 pst.

Ved å innføre redusert merverdiavgiftssats ved formidling av angjeldende tjenester på kultur- og

underholdningssektoren, er det nødvendig å avgrense rekkevidden av den reduserte satsen også på formidlingsområdet. I denne avgrensningen er det nødvendig å se hen til avgrensningen på kultur- og underholdningsområdet som er omtalt ovenfor, og det foreslås at formidling av kun disse tjenestene skal omfattes av den reduserte satsen.

Departementets forslag etter dette er at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. skal omfatte formidling av adgang til utstillinger i museer og gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre. Det vises til forslag til endring av § 3-7 første ledd og nye §§ 5-9 til 5-10 i merverdiavgiftsloven, og forslag til § 4 nye bokstaver f og g i Stortingets vedtak om merverdiavgift.

#### *6.5.3.2 Formidling når hovedtjenesten forbrukes i utlandet*

Når reisebyråer og lignende aktører formidler hotellopphold og persontransporttjenester i utlandet følger det av merverdiavgiftsloven § 6-29 at formid-

lingstjenesten er fritatt for merverdiavgift i likhet med hovedtjenesten dersom denne forbrukes helt ut i utlandet. Departementet foreslår at også formidlingen av tjenestene som nå blir avgiftspliktige, skal fritas for merverdiavgift dersom hovedtjenesten leveres utenfor merverdiavgiftslovens geografiske virkeområde (utenfor merverdiavgiftsområdet). Forslaget medfører et enklere regelverk for formidlerne. Det vises for øvrig til at det er foreslått en tilsvarende løsning for formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, se avsnitt 7.3.3.

Departementets forslag etter dette er at formidling av tjenester som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt på kultur- og underholdningssektoren og de formidlede tjenestene leveres i utlandet, skal være fritatt for merverdiavgift, se forslag til § 6-29 annet ledd nye bokstaver d og e i merverdiavgiftsloven.

## 7 Finansdepartementets forslag om utvidelse av merverdiavgiftsplikten på idrettsområdet

### 7.1 Generelt

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

Et annet særpreg ved den frivillige delen av idretten som skiller denne sektoren fra alminnelig næringsvirksomhet, er at det administrative arbeidet som regnskapsføring og lignende i betydelig grad utføres av personer som ikke nødvendigvis utfører samme type arbeid som sin profesjon. Merverdiavgiftsregelverket er utarbeidet for profesjonelle næringsdrivende og regelverket innebærer et stort ansvar og strenge plikter. Ikke minst kreves det innsikt i bokføringsregelverket, et regelverk som medfører en rekke strenge og til dels krevende plikter. Noen organisasjoner vil kunne basere seg på frivillig innsats også for bokføringspliktene. Organisasjoner som ikke har slik kompetanse tilgjengelig ville imidlertid måttet benytte profesjonelle regnskapsførere og det må derfor påregnes utgifter til dette.

Finansdepartementet anser at både momentet om at verdiøkningen i stor grad skyldes ulønnet innsats og at administrative oppgaver ofte utføres av personer som ikke har slikt arbeid som sin profesjon, gjør at en rekke aktører innen idrettssektoren ikke bør innlemmes i merverdiavgiftsregelverket. Departementet mener derfor at endringen av merverdiavgiftsregelverket på idrettsområdet bør gjøres på en måte som i størst mulig grad skjermer den frivillige delen av idretten og at det samtidig sikres at den mest kommersielle/profesjonelle delen blir omfattet av avgiftsutvidelsen.

I høringsnotatet ble det på bakgrunn av momentene redegjort for ovenfor, foreslått at avgiftsplikten skulle omfatte kun den mest profesjonelle delen av idretten. På idrettsområdet skilles det mellom tjenester i form av rett til å overvære idrettsarrangementer og tjenester i form av rett til å utøve idrett (omtalt som idrettstjenester). Avgiftsplikten

med en sats på 8 pst. ble foreslått å omfatte aktører med stor publikumstilstrømning og store billettinntekter når det gjaldt tjenester i form av rett til å overvære idrettsarrangementer og aktører som på kommersielt grunnlag tilbyr idrettstjenester.

#### *Adgang til idrettsarrangementer mv.*

Finansdepartementet mener det bør innføres avgiftsplikt med en sats på 8 pst. ved omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer. For aktører som blir registreringspliktige for slik omsetning, bør det av forenklingshensyn innføres avgiftsplikt med en sats på 8 pst. også ved utleie av losjer, møtelokaler mv. i idrettsanlegg. På bakgrunn av vurderingene redegjort for innledningsvis i dette avsnittet, mener imidlertid departementet at det er nødvendig å avgrense plikten slik at bare den mer profesjonelle delen av idretten med stor publikumstilstrømning og store billettinntekter blir omfattet av avgiftsplikten. Kulturmomsutvalget foreslo at den særskilte registreringsgrensen for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner skulle forhøyes fra dagens 140 000 kroner til 300 000 kroner. Departementet mener dette forslaget ikke i tilstrekkelig grad vil skjerme den delen av idretten departementet anser bør holdes utenfor avgiftsplikten. Departementet foreslår derfor at avgiftsplikten skal omfatte aktørene i de to øverste divisjonene i fotball for menn og øverste divisjon i ishockey for menn samt aktører som har minst 3 mill. kroner i billettinntekter i løpet av en 12 måneders periode.

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

#### *Formidling av adgang til idrettsarrangementer mv.*

Formidling er som hovedregel omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. Formidling av tjenester som gir rett til å overvære idrett er imidlertid unntatt. Ved at tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer nå foreslås avgiftspliktig, er det etter departementets syn ikke tilstrekkelig grunnlag for å opprettholde unntaket for formid-

ling av disse tjenestene. Det vises også til forslaget om avgiftsplikt ved formidling av de tjenestene på kultur- og underholdningsområdet som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt, se avsnitt 6.5.3. På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at det innføres merverdiavgiftsplikt med en sats på 8 pst. ved formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Avgiftsplikten vil omfatte også formidling av billetter til arrangementer i regi av ikke-avgiftspliktige aktører.

Finansdepartementet foreslår at også formidling av rett til å bruke lokaler i idrettsanlegg skal omfattes av den reduserte satsen. Det foreslås at avgiftsplikten for slik formidling gjøres betinget av at utleier er registrert for omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

#### *Retten til å benytte idrettsutøvere*

Formidling av rett til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig (spilleragenter). Når det gjelder omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere, er det imidlertid lagt til grunn at slik omsetning ikke er avgiftspliktig. Departementet anser at rettsoppfatningen om at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere ikke er avgiftspliktig, ikke har forankring i loven.

Kulturkomiteen pekte dessuten på at det ved en opphevelse av de øvrige unntakene på idrettsområdet oppstår avgiftskumulasjon dersom omsetning og utleie av spillerrettigheter er unntatt avgiftsplikt.

Finansdepartementet anser at det er behov for en klargjøring i loven. Departementet foreslår derfor en presisering av at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig med en sats på 25 pst. Det foreslås at aktører som hovedsakelig baserer tilbudet på frivillig innsats skjermes fra denne plikten.

#### *Idrettstjenester*

Når det gjelder spørsmålet om merverdiavgift på kommersielle idrettstjenester, er departementets syn at dette i utgangspunktet er godt egnet for forbruksbeskatning gjennom merverdiavgiftssystemet. Behovet for skjerming av frivillig sektor samt avgrensingsproblemer mot de generelle unntakene for undervisningstjenester og fast eiendom, gjør imidlertid at en innlemmelse av disse tjenestene i merverdiavgiftsgrunnlaget ikke kan gjennomføres uten at regelverket samtidig kompliseres. Denne negative effekten må ses i sammenheng med at utvidelsen med en lav sats vil gi staten et negativt pro-

veny. Etter en samlet vurdering har derfor departementet kommet til at det ikke bør foreslås å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget nå til å omfatte tjenester i form av rett til å utøve idrett. Dermed vil adgang til treningsstudioer, golf, bowling og svømmehaller og undervisning i tilknytning til idrettsutøvelsen fortsatt unntas.

Forslaget om å videreføre unntaket for rett til å utøve idrett (idrettstjenester) er i overensstemmelse med innspill fra *Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF)*, *HSH, Treningsforbundet, Grorud Gård, Epona Ryttersenter* og *Norges Golfforbund* som alle er i mot forslaget om avgiftsplikt på idrettstjenester.

#### *Registreringsgrensen for veldedige og allmenntjenestegivende organisasjoner*

Ved at det foreslås at unntaket for rett til å utøve idrettsaktiviteter (idrettstjenester) videreføres og avgiftsplikten ved omsetning av billetter til idrettsarrangementer foreslås å omfatte kun de mest profesjonelle aktørene, mener departementet at det ikke er behov for å følge opp Kulturkomiteens forslag til økning av registreringsgrensen for veldedige og allmenntjenestegivende institusjoner.

#### *Forslaget*

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet at merverdiavgiftsregelverket endres i tråd med ovennevnte.

Nedenfor gis det en nærmere redegjørelse for forslaget på idrettsområdet i høringsnotatet, merknader fra høringsinstanser og departementets vurderinger og forslag til hvordan en utvidet avgiftsplikt på idrettsområdet mv. bør gjennomføres.

## **7.2 Rett til å overvære idrettsarrangementer mv.**

### **7.2.1 Forslaget i høringsnotatet**

I høringsnotatet foreslås det at omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer skal bli avgiftspliktig med redusert sats på 8 pst. Avgiftsplikten vil i hovedsak omfatte aktører som gjennomgående har stor publikumstilstrømming og høye billettinntekter. For å sikre en tilstrekkelig skjerming av den frivillige delen av idretten, ble det foreslått en særskilt registreringsgrense på 2 mill. kroner fra billettinntekter over en lenger periode. I høringsnotatet foreslås også at registreringsplikten skal oppstå allerede fra det tidspunktet

det er sannsynlig av omsetningen vil overstige 2 mill. kroner.

Det foreslås også i høringsnotatet at utleie av losjer, møtelokaler mv. i idrettsanlegg fra avgiftssubjekter som omsetter tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, skal ilegges den reduserte satsen på 8 pst.

## 7.2.2 Høringsinstansenes merknader

### 7.2.2.1 Den særskilte registreringsgrensen

*Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF)* støtter forslaget om en beløpsgrense for registrering på 2 mill. kroner for billetter til idrettsarrangementer. NIF mener at det i tillegg bør åpnes for en frivillig registreringsordning for billettomsetning mellom 500 000 kroner og 2 mill. kroner.

Både *Norges fotballforbund (NFF)* og *Norsk Toppfotball* er positive til forslaget om en registreringsgrense på 2 mill. kroner, likevel slik at foreningene foreslår en frivillig registreringsordning for aktører med billettomsetning over 500 000 kroner. Alternativt foreslås det at den supplerende frivillige registreringsordningen i stedet knyttes til Tippeligaen, Adeccoligaen, 2. divisjon menn og Toppserien kvinner. Atter subsidiært foreslår foreningene at registreringsplikten knytter seg til divisjonen lagene spiller i og at det da er naturlig at både Tippeligaen, Adeccoligaen, 2. divisjon menn og Toppserien kvinner omfattes.

Momenter det pekes på er at man vil da fange opp de klubbene som har forholdsvis store inntekter fra billettsalg, men som – i alle fall ikke hver sesong – ikke vil ha et salg av slike tjenester over kroner 2 mill. Forslaget skal gi et mer konkurransenøytralt og forutsigbart regelverk for de berørte aktørene enn det forslaget i høringsnotatet medfører.

*Skattedirektoratet* reiser spørsmål ved om det er hensiktsmessig å legge inn en sannsynlighetsvurdering i registreringsspørsmålet. Direktoratet foreslår at hovedregelen om at registreringsplikt oppstår først når omsetningsgrensen nås bør gjelde også for billettinntekter fra idrettsarrangementer. Direktoratet peker på at instituttene for forhåndsregistrering eller tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. merverdiavgiftsloven hhv. § 2-4 første ledd samt § 8-6, kan brukes for å redusere slike aktørers utgifter i form av inngående merverdiavgift i tilknytning til investeringer i forbindelse med oppstart av slik virksomhet.

### 7.2.2.2 Avgrensning av det lavsatsede området

I de tilfeller hvor tilskuerne har tilgang på servering i losjer mener *NFF* at serveringselementet er underordnet og at det således ikke skal beregnes merverdiavgift med 25 pst. for leie av losjen.

*Norsk Toppfotball* er uenig i at satsen for serveringstjenester skal kunne smitte over på utleie av losjen når serveringstjenesten ikke er av underordnet betydning.

### 7.2.2.3 Omsetning, uttak og fradragsrett

*NFF* og *Norsk Toppfotball* forstår lovforslaget dit hen at det ikke skal svares merverdiavgift av betalingen for solgte, men ikke benyttede billetter, da det i slike tilfeller ikke foreligger en omsetningssituasjon.

Både *NFF* og *Norsk Toppfotball* peker på at klubbene i enkelte tilfeller ikke tar betalt eventuelt tar redusert pris fra tilskuerne, f.eks. barneklasser dersom det er utsikter til lavere tilskuertall. Det fremheves at en plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift i disse tilfellene vil medføre at klubbene vil bli mer restriktive med å dele ut billetter ved spesielle anledninger, noe som kan bety at fotballen blir mindre tilgjengelig for folk.

Etter *NFF*'s oppfatning bør uttaksbestemmelse bare komme til anvendelse i tilfeller hvor man ellers ville tatt betaling for adgangen til kampen, og hvor den frie adgangen er begrunnet i gave- og reklameøyemed, f.eks. utdeling til samarbeidspartnere. Uttaksmerverdiavgift kan imidlertid i sistnevnte tilfelle unnlates dersom billettprisen, inkludert merverdiavgift, er mindre enn kroner 100, jf. merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav d.

Etter *Norsk Toppfotball*'s mening skal utlån av idrettsanlegg medføre verken begrensninger i fradragsretten, plikt til nedjustering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift eller plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

*NFF* og *Norsk Toppfotball* gir også uttrykk for at de ønsker fradrag for eksempelvis mat og sportsdrikke fordi spillerne skal settes i stand til å yte sitt beste under trening og kamper.

*Skattedirektoratet* på sin side uttaler at fradragsrett for inngående merverdiavgift på mat og drikke som inntas under utøvelsen av idrettsaktiviteten fortsatt bør være avskåret.

### 7.2.2.4 Enkeltstående idrettsarrangement

Når det gjelder forslaget om at tjenester i form av adgang til enkeltstående idrettsarrangementer skal unntas fra loven, mener *Skattedirektoratet* at begre-

pet enkeltstående må ses i sammenhengen arrangementene den enkelte arrangør står for, og ikke ut fra arrangementet som sådant.

*Advokatforeningen* peker på at det kan oppstå situasjoner hvor det kan være ønskelig for et idrettslag eller en klubb å la seg registrere for et enkeltstående arrangement hvor billettinntektene vil overstige 2 mill. kroner. Det har sammenheng med at kostnadene til anlegg osv. kan være betydelige. Foreningen uttaler videre:

«Advokatforeningen foreslår derfor at enkelte idrettslag ved enkeltstående arrangementer kan få en valgfrihet hvorvidt det vil registrere seg konkret for dette arrangementet for å beregne 8 pst. merverdiavgift på billettinntekter og dermed få rett til fradrag på kostnadene.»

### 7.2.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 7.2.3.1 Nærmere om forslaget

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

For di losjer, møtelokaler mv. i idrettsanlegg også benyttes til møter, kurs og konferanser mv. foreslår departementet at slik utleie også skal omfattes av avgiftsplikt med redusert sats. Av avgiftstekniske hensyn er det derfor å nødvendig å endre § 3-11 som unntar utleie av fast eiendom.

Det foreslås også at arrangører som ikke er registreringspliktige for tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, ikke skal bli avgiftspliktige for enkeltstående idrettsarrangementer, se avsnitt 7.2.3.4.

Av avgiftstekniske hensyn er det nødvendig å endre unntaket for medlemskontingenter slik at dette ikke videreføres for kontingenter som dekker adgang til å overvære idrettsarrangementer. Når det gjelder den nærmere begrunnelse for forslaget, se avsnitt 7.2.3.6.

Det vises til forslag til endring av § 3-8 første ledd, forslag til § 3-11 annet ledd ny bokstav l og

forslag til § 3-13 første ledd nytt tredje punktum i merverdiavgiftsloven.

#### 7.2.3.2 Avgrensning av området for den reduserte satsen

##### *Rett til å overvære idrettsarrangementer mv.*

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

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

Finansdepartementets forslag etter dette er at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. skal omfatte tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer og ved utleie av lokaler i idrettsanlegg.

Det vises til forslag til § 4 ny bokstav h i Stortingets vedtak om merverdiavgift og forslag til ny § 5-11 i merverdiavgiftsloven.

##### *Ytelser som ikke omfattes av den reduserte satsen*

Kun omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer samt omsetning av rett til å bruke losjer, møtelokaler mv. i idrettsanlegg, skal ilegges den reduserte satsen. Annen omsetning fra virksomheten, eksempelvis kioskvirkosomhet, servering og reklametjenester vil ikke være omfattet av den reduserte satsen.

I høringsnotatet ble det foreslått at ved servering i tilknytning til bruksrett til losjer mv. vil hele vederlaget måtte ilegges 25 pst. merverdiavgift forutsatt at serveringstjenesten beløpsmessig ikke er av underordnet betydning. *Norsk Toppfotball* er uenig i at satsen for serveringstjenester skal kunne smitte over på utleie av losjen når serveringstjenesten ikke er av underordnet betydning.

Departementet viser til at det også ved utleie av selskapslokaler er slik at avgiftsberegningen skal skje med alminnelig sats for også den delen av ve-



derlaget som dekker utleien, forutsatt at serveringen ikke er av underordnet betydning, se merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav b. Departementet kan ikke se at det er grunner som tilsier en annen tilnærming når serveringstjenester skjer i løsjer i idrettsanlegg og serveringstjenesten ikke er av underordnet betydning. Avgiftsplikten med allminnelig sats forutsetter imidlertid at det er arrangøren av idrettsarrangementet som også står for serveringstjenesten.

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

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

### 7.2.3.3 Særskilte registreringsgrenser

Målet om å sikre en skjerming av den frivillige delen av idretten og samtidig innføre avgiftsplikt for bare de mer profesjonelle aktørene med stor publikumstilstrømning og store billettinntekter nødvendigvis særskilte avgrensninger. Avgrensningene bør gjøres slik at aktører som konkurrerer i samme divisjon i størst mulig grad står overfor samme regelverk. Innenfor lagidrettene er det herrefotball og ishockey for menn som har høyest publikumstilstrømning og hvor billettinntektene er størst.

I høringsnotatet ble det foreslått å knytte avgiftsplikten til billettomsetning på 2 mill. kroner i løpet av en 12 måneders periode. *NFF* og *Norsk Toppfotball* er kritiske til forslaget idet forslaget ville medført at ikke alle klubbene i Adeccoligaen ville blitt avgiftspliktige. For å motvirke konkurransevridningseffektene både internt i divisjoner, men også i skillet mellom divisjoner som hhv. vil omfattes og ikke vil omfattes av en avgiftsplikt, foreslår *NFF* og *Norsk Toppfotball* at det i tillegg etableres en frivillig registreringsordning for aktører med billettomsetning på over 500 000 kroner.

Etter departementets syn vil en slik frivillig registreringsordning favne også lag i divisjoner med relativt liten publikumstilstrømning, noe som ikke er ønskelig idet det antas at innslaget av frivillig innsats er stor i de nederste divisjonene.

Stortinget har dessuten vedtatt etableringen av en ny, generell kompensasjonsordning for merverdiavgift for frivillig sektor, jf. Prop. 1 S (2009-2010) Kulturdepartementet, Prop. 1 Tillegg 3 (2009-2010)

og Innst. 14 S (2009-2010). Ordningen, som bevilges over Kulturdepartementets budsjett, er rammestyrkt og trådte i kraft 1. januar 2010. Bevilgningen for 2010 er på 396 mill. kroner. Kultur- og kirke departementet nedsatte i juni 2009 et utvalg med deltakelse fra Frivillighet Norge og Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komité (NIF) som har arbeidet med detaljene i ordningen og Kulturdepartementet har nylig hatt på høring et notat om den nye kompensasjonsordningen.

Regjeringen arbeider også med sikte på å foreslå en varig, rammestyrkt ordning for momskompensasjon for anleggsinvesteringer i regi av idrettslag. Ordningen er ment å gjelde fra 1. januar 2010 og skal gjelde idrettslag som mottar spillemidler. Regjeringen vil komme tilbake til denne saken i proposisjonen om tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet 2010.

Etableringen av de to kompensasjonsordningene under Kulturdepartementet samt forslaget om å videreføre unntaket for idrettstjenester og å knytte avgiftsplikten for idrettsarrangementer til vilkår som gjør at kun den mest kommersielle delen av sektoren omfattes av avgiftsplikt, medfører etter Finansdepartementets vurdering at det ikke er behov for en frivillig registreringsordning, slik det ble skissert som en mulighet i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. For øvrig vises det til at det i omtalen ble lagt opp til at å ha dialog med idretten. Finansdepartementet har hatt flere møter med NIF. Også på bakgrunn av disse møtene har departementet kommet til at en ikke vil legge opp til en ordning med frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet er enig med *NFF* og *Norsk Toppfotball* i at en avgiftsplikt knyttet til kun en beløpsgrense kan gi uheldige utslag, særlig hvis klubber i samme divisjon står overfor ulikt regelverk. Samtidig er det ønskelig å beholde en beløpsgrense for å få arrangementer med stor publikumstilstrømning også utenfor divisjonssystemet inn i merverdiavgiftssystemet. Dette kan gjelde f.eks. landskamper osv. Departementet foreslår derfor at en i tillegg til å beholde en beløpsgrense, innfører avgiftsplikt for de divisjonene innen lagidretter med størst publikumstilstrømning. Dette er de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn. Andre lagidretter har gjennomgående lavere publikumstilstrømning og foreslås ikke omfattet. Med en grense på 2 mill. kroner kan en risikere at enkelte klubber med høy publikumstilstrømning, men som spiller i divisjoner bestående av mange klubber med lav publikumstilstrømning, kan bli avgiftspliktige. Departementet foreslår at beløpsgrensen heves til 3 mill.

kroner slik at en i større grad sikrer at ikke enkeltklubber i lavere divisjoner eller enkeltklubber innen andre lagidretter blir avgiftspliktige.

I høringsnotatet ble det foreslått at registreringsplikten skulle oppstå allerede når det er sannsynlig at aktøren vil nå registreringsgrensen i løpet av en 12 måneders periode. *Skattedirektoratet* reiser spørsmål ved om det er hensiktsmessig å legge inn en sannsynlighetsvurdering i registreringsspørsmålet. Departementet har vurdert innspillet og kommet til at hovedregelen om at registreringsplikt oppstår først når omsetningsgrensen nås bør gjelde også for billettinntekter fra idrettsarrangementer. Instituttene for forhåndsregistrering eller tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. merverdiavgiftsloven hhv. § 2-4 første ledd samt § 8-6, kan brukes for å redusere slike aktørers utgifter i form av inngående merverdiavgift i tilknytning til investeringer i forbindelse med oppstart av slik virksomhet.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 14-3 tredje ledd at dersom merverdiavgiftspliktig omsetning faller under beløpsgrensen for registrering skal avgiftssubjektet forbli registrert i minst to hele kalenderår. Det er nødvendig å endre denne bestemmelsen slik at det fremgår av lovteksten at det samme gjelder også når vilkåret om registreringsplikt på grunnlag av divisjon ikke lenger er oppfylt. Plikten til å stå registrert i Merverdiavgiftsregisteret i minst to hele kalenderår vil dermed da også gjelde når en klubb rykker ned til under den nest øverste divisjonen i fotball for menn eller til under øverste divisjon i ishockey for menn og billettinntekter fra idrettsarrangementer utgjør mindre enn tre mill. kroner. Dette gjelder ikke dersom virksomheten er opphørt eller skattekontoret av særlige grunner finner å kunne slette den, jf. merverdiavgiftsloven § 14-3 første og annet ledd.

Det vises til forslag til endringer i § 2-1 nytt annet ledd og forslag til endringer i § 14-3 tredje ledd i merverdiavgiftsloven.

#### 7.2.3.4 Enkeltstående arrangementer

Mange aktører arrangerer enkeltstående arrangementer med betalende tilskuere. Uten en særskilt avgrensning for slike arrangementer vil enhver aktør med billettinntekter på mer enn 3 mill. kroner i løpet av en 12 måneders periode bli avgiftspliktig selv om arrangementet ikke nødvendigvis skjer på et regelmessig grunnlag. Det er imidlertid ikke ønskelig at aktører som kun unntaksvis har billettinntekter på dette nivået skal omfattes av avgiftsplikt for slike arrangementer.

Fordi det er store kostnader forbundet med arrangeringen av ikke-regelmessige idrettsarrange-

menter, foreslår *Advokatforeningen* en frivillig registreringsordning med sikte på at arrangørene skal kunne løfte av merverdiavgiftskostnadene ved bruk av fradragsretten for inngående merverdiavgift.

Departementet mener det ikke er behov for en frivillig registreringsordning og vil ikke foreslå en slik ordning. Når det gjelder bakgrunnen for dette vises det til omtalen under avsnitt 7.2.3.3.

Det foreslås derfor at omsetning av tjenester i form av adgang til enkeltstående idrettsarrangementer, fortsatt skal unntas. Hva som skal anses å utgjøre et enkeltstående idrettsarrangement må ses i sammenhengen arrangementene den enkelte arrangør står for, og ikke ut fra arrangementet som sådant. Arrangeres idrettsarrangementet mer enn én gang per år, eller i to eller flere år på rad, anses det ikke som enkeltstående idrettsarrangement. Det forelås at unntaket for enkeltstående idrettsarrangement ikke gjelder dersom arrangøren allerede er registreringspliktig for tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

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

#### 7.2.3.5 Omsetning, uttak, fradragsrett mv.

*NFF* og *Norsk Toppfotball* forstår lovforslaget dit hen at det ikke skal svares merverdiavgift av betalingen for solgte, men ikke benyttede billetter, da det i slike tilfeller ikke foreligger en omsetningssituasjon.

Departementet viser til at forslaget om avgiftsplikt omfatter retten til å overvære et idrettsarrangement. Er en slik rett levert mot et vederlag på en måte som gjør at omsetningsvilkåret i merverdiavgiftsloven må anses oppfylt, innebærer det at det skal beregnes merverdiavgift uavhengig av om kjøperen benytter retten eller ikke.

Både *NFF* og *Norsk Toppfotball* peker på at klubbene i enkelte tilfeller ikke tar betalt eventuelt tar redusert pris fra tilskuerne, f.eks. barneklasser eller dersom det er utsikter til lavere tilskuertall. Etter *NFFs* oppfatning bør uttaksbestemmelsene bare komme til anvendelse i tilfeller uttaket ikke er bagatellmessig og hvor man ellers ville tatt betaling for adgangen til kampen, og hvor den frie adgangen er begrunnet i gave- og reklameøymed, for eksempel utdeling til samarbeidspartnere.

Bestemmelsene om uttak i merverdiavgiftsloven skal bidra til et konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem og lik avgiftsbelastning på alt innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester. Det skal derfor betales merverdiavgift når varer eller tjenester fra virksomheten brukes til blant annet gave eller utdeling i reklameøymed.

Departementet legger til grunn at når en arrangement av et idrettsarrangement gir gratis adgang, eventuelt adgang til redusert pris, til enkeltpersoner eller grupper, vil dette i utgangspunktet måtte anses som et avgiftspliktig gaveuttak, eventuelt uttak i reklameøyemed, jf. §§ 3-22 første ledd og 3-23 bokstav d. Alminnelige rabatter, f.eks. til større grupper av besøkende, vil imidlertid ikke utløse plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-23 bokstav d at det heller ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift dersom verdien av uttaket er bagatellmessig, dvs. 100 kroner eller mindre. Beløpet henpeiler på ytelsens vanlige omsetningsverdi inklusive merverdiavgift. Det er den enkelte ytelse til den enkelte mottaker som er avgjørende for nevnte beløpsgrense. Dersom inngangsbilletten til idrettsarrangementet koster 100 kroner eller mindre, skal det derfor ikke beregne uttaksmerverdiavgift når eksempelvis skoleelever kommer gratis inn.

Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 6-19 første ledd at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift når tjenester ytes vederlagsfritt på veldedig grunnlag. Gratis adgang til eksempelvis skoleelever generelt, vil ikke omfattes av dette fritaket.

Gratistjenester med sikte på å skaffe virksomheten kunder, for eksempel reklameinntekter, omfattes heller ikke av dette fritaket.

Norsk Toppfotball anmoder også om at utlån av anlegg, fotballutstyr, personell og trenere mellom selskap og klubb ikke skal innebære plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift og heller ikke innebære tapt fradragsrett.

Når det gjelder utlån av personell følger det av merverdiavgiftsloven § 3-22 første ledd at det skal svares uttaksmerverdiavgift av tjenester som tas ut fra den registrerte virksomheten til bruk for formål utenfor virksomheten. Det følger av forvaltningspraksis at med «tjenester» menes tjenester som omsettes i virksomheten, benyttes i virksomheten eller på annen måte har tilknytning til virksomheten. Departementet foreslår ingen endringer av regelverket på dette området.

Når det gjelder utlån av anlegg og fotballutstyr følger det av det alminnelige regelverket at kun anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift, se merverdiavgiftsloven § 8-1. Videre følger det av § 8-2 første ledd at anskaffelser til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål gir rett til fradrag bare for den del som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten. Departementet legger til grunn at det følger av disse bestemmelsene at selskapenes bruk av anlegg og fotballutstyr til andre formål som eksempelvis utlån til klubbene, vil inne-

bære delvis fradragsrett. Departementet foreslår ingen endringer av fradragsbestemmelsene.

*Skattedirektoratet* har i sin uttalelse lagt til grunn at fradragsrett for inngående merverdiavgift på mat og drikke som inntas under utøvelsen av idrettsaktiviteten, fortsatt bør være avskåret. NFF og Norsk Toppfotball gir uttrykk for at de ønsker fradrag for eksempelvis mat og sportsdrikke fordi spillerne skal settes i stand til å yte sitt beste under trening og kamper. Det vises til formålet med avskjeringsbestemmelsen som i korte trekk går ut på å hindre misbruk ved at fradragsretten benyttes til privat forbruk.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8-3 første ledd bokstav d at fradragsretten for inngående merverdiavgift ikke omfatter kost til bl.a. ansatte. Det er riktig som NFF og Norsk Toppfotball hevder at formålet med bestemmelsen er å hindre misbruk av fradragsretten. Av kontrollmessige grunner er bestemmelsen utformet generelt slik at det ikke er nødvendig å ta stilling til formålet med slikt forbruk. Også for andre bransjer kan det tenkes at arbeidsgiver dekker mat og drikke fordi det anses nødvendig for at de ansatte skal yte maksimalt. Fradragsretten for slike anskaffelser er likevel avskåret. Departementet kan ikke se at det er forhold ved idrettsbransjen som gjør at dette skal vurderes annerledes for denne bransjen enn det gjøres for andre bransjer. Departementet foreslår derfor ikke utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift for mat og drikke til bruk under kamper og trening.

NFF og Norsk Toppfotball har også anmodet om endring av fellesregistreringsinstituttet og praksisen knyttet til særskilt registrering. Departementet anser at slike endringer krever vurderinger som ikke er en del av endringene som nå foreslås. Det foreslås derfor ingen endringer av regelverket på dette området.

#### 7.2.3.6 Avgrensning av unntaket for medlemskontingent

Medlemskontingenter kan gi rett til å overvære idrettsarrangementer. Medlemskontingenter er etter gjeldende rett unntatt fra avgiftsplikt og omfatter omsetning fra ideelle organisasjoner og foreninger når vederlag mottas i form av medlemskontingent, og kontingenten dekker varer og tjenester som er ledd i organisasjonens eller foreningens ideelle virksomhet.

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

Unntaket har sin betydning i de tilfeller subjek-

tene som er omfattet av unntaket mot betaling av medlemskontingent leverer en vare eller tjeneste som etter sin art er avgiftspliktig. Ved ordinær omsetning ville dette utløst avgiftsplikt, mens en slik levering mot betaling av medlemskontingent etter gjeldende rett ikke utløser plikt til å beregne merverdiavgift.

Dette innebærer at omsetning fra en ideell organisasjon av rett til å overvære idrettsarrangementer, etter gjeldende rett, vil være unntatt fra avgiftsplikt når vederlaget mottas i form av medlemskontingent. Ved en opphevelse av unntaket for tjenester i form av rett til å overvære idrettsarrangementer, vil slik omsetning fra aktører som ikke er omfattet av subjektkretsen som er omfattet av unntaket for medlemskontingenter, bli avgiftspliktig.

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

Departementet foreslår derfor at unntaket for medlemskontingenter ikke skal omfatte rett til å overvære idrettsarrangementer. Fordi avgiftsplikten for slike tjenester er avgrenset slik at den vil omfatte kun de mest kommersielle aktørene innen denne sektoren, vil kun denne kretsen måtte oppkreve avgift på medlemskontingent som dekker denne tjenesten. Forslaget vil dermed ikke ha betydning for aktører som ikke omfattes av forslaget om avgiftsplikt for omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

Innsnevringen vil ha betydning kun for aktører som er registreringspliktige for idrettsarrangementer og som også oppkrever medlemskontingenter som gir noen rett til å overvære arrangementene i regi av avgiftssubjektet. Departementet antar at det kun unntaksvis vil være samme subjekt som omsetter tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangement og som oppkrever medlemskontingent, og departementet legger til grunn at endringen vil få et snevert virkeområde.

Avgiftsplikten omfatter omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Dette innebærer at det skal beregnes merverdiavgift av medlemskontingenten uavhengig av om medlemmet benytter seg av denne retten eller ikke.

Plikten til å beregne merverdiavgift forutsetter at det skjer en omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Det vil si at det må foreligge en gjensidig bebyrdende transaksjon mellom partene. En innsnevring av kontingentunntaket slik departementet

foreslår, vil derfor ikke ha betydning for de tilfellene der medlemskontingenten ikke gir rett til noen konkret gjenytelse. Kontingenten vil i slike tilfeller anses som en ren støtte eller gave. Støtte eller gave anses ikke som vederlag for en vare- eller tjenesteleveranse i merverdiavgiftslovens forstand og det oppstår dermed ikke avgiftsplikt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det gjeldende unntaket for medlemskontingenter ikke skal omfatte tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Det vises til forslag til § 3-13 første ledd nytt tredje punktum.

## 7.3 Formidlingstjenester

### 7.3.1 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslås det at det skal oppkreves merverdiavgift med alminnelig sats ved formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Det er kun formidlingstjenesten som skal ilegges 25 pst. merverdiavgift. Vederlaget for adgang til idrettsarrangementer skal ilegges 8 pst. merverdiavgift. Avgiftsplikten vil omfatte også formidling av billetter til arrangementer i regi av ikke-avgiftspliktige aktører.

### 7.3.2 Høringsinstansenes merknader

I likhet med innspillene når det gjelder formidling innen kultur- og underholdningsområdet, er alle høringsinstansene som har uttalt seg uenige i forslaget om en sats på 25 pst. på formidling av rett til å overvære til idrettsarrangementer.

*NFF* viser til at formidling av hotellrom og persontransport er avgiftspliktig med 8 pst. Forbundet mener det er urimelig at det foreslås å legge en høyere sats ved formidling av billettomsetningen. Det vises til at formidlingstjenester som hovedregel i merverdiavgiftsloven følger avgiftsbehandlingen til tjenesten som blir formidlet. Både med bakgrunn i økonomiske vurderinger og forenklingshensyn bør satsen etter forbundets mening være 8 pst.

*Billett-service AS* uttaler:

«En rekke norske toppklubber driver selv omsetning av billetter i eget navn. I disse tilfeller omsettes billettene ofte med et påslag som skal dekke klubbens kostnader til bemanning av billettluke mv. Beløpet som betales for billettene vil således være høyere enn billettens grunnpris. Avgiftsmessig vil imidlertid dette påslaget ikke klassifiseres som et formidlingshonorar. Etter de nye reglene vil altså hele vederlaget som betales for billetten være underlagt avgiftsplikt med lav sats.»

Selskapet anfører at slik virksomhet i en rekke tilfeller drives i direkte konkurranse med BillettserVICES formidling av billetter og at en sats på 25 pst. vil medføre konkurransevridding i favør av klubber som har egenomsetning av billetter. Selskapet peker også på at en sats på 25 pst. særlig vil ha negativ effekt for mindre idrettsarrangører som ofte vil være avhengig av å kjøpe formidlingstjenester og som heller ikke vil ha fradragsrett dersom beløpsgrensen for registrering ikke nås.

*Advokatforeningen* viser til at formidling av overnattingstjenester og rett til hotellopphold er avgiftsbelagt med den samme sats som utleie. Etter forningens oppfatning bør formidlingsgodtgjørelsen av billetter til idrettsarrangementer hvor billettene skal avgiftsbelegges med 8 pst, ha den samme satsen.

### 7.3.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 7.3.3.1 Generelt

Finansdepartementet foreslår at det skal oppkreves merverdiavgift med den reduserte satsen på 8 pst. ved formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Avgiftsplikten vil gjelde uavhengig av om den det formidles på vegne av er en avgiftspliktig aktør.

I høringsnotatet ble det foreslått at slike formidlingstjenester skulle ilegges en sats på 25 pst. Mange høringsinstanser viser til økte administrative byrder ved at disse aktørene må oppkreve 8 pst. for formidling av tjenester som ofte gjøres i tilknytning til formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Det gjelder eksempelvis formidling av hotellovernatting som ofte formidles sammen med adgang til fotballkamper. Videre viser flere høringsinstanser til at den alminnelige satsen, i større grad enn det en bruk av den reduserte satsen ville medført, vil gi forbrukerne incitament til å kjøpe billetter direkte fra arrangøren.

Finansdepartementet la i utgangspunktet opp til at formidling av kultur- og idrettstjenester skulle ilegges merverdiavgiftsplikt med den alminnelige satsen slik som for formidling av adgang til kino i dag. I høringsrunden har det imidlertid kommet fram at slikt skille på kultur- og idrett ellers kan skape uheldige avgiftsmessige vriddinger i favør av å kjøpe billetter direkte fra arrangør. Finansdepartementet foreslår derfor at formidling av de tjenestene som nå foreslås omfattet av avgiftsplikt, blir avgiftspliktig med en sats på 8 pst. Dette innebærer at også formidling av rett til å bruke lokaler i idrettsanlegg til konferanser, møter mv., vil være omfattet av den reduserte satsen på 8 pst. Bruk av den reduserte satsen er imidlertid betinget av at formidlin-

gen skjer for avgiftssubjekter som er registreringspliktige for omsetning av tjenester i form at rett til å overvære idrettsarrangementer. Formidling av rett til å benytte lokaler for andre aktører, skal følge hovedregelen og ilegges den alminnelige satsen på 25 pst. Det vises imidlertid til merverdiavgiftsloven § 5-5 fjerde ledd om formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv.

Ved å innføre redusert merverdiavgiftssats ved formidling av rett til å overvære idrettsarrangementer og ved formidling av rett til å bruke lokaler i idrettsanlegg, er det nødvendig å avgrense rekkevidden av den reduserte satsen også på formidlingsområdet. I denne avgrensningen er det nødvendig å se hen til avgrensningen av avgiftsplikten for tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangement eller rett til å bruke lokaler i idrettsanlegg som er omtalt ovenfor. Det foreslås at formidling av kun disse tjenestene skal omfattes av den reduserte satsen.

Departementets forslag etter dette er at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. skal omfatte formidling av rett til å overvære idrettsarrangementer og formidling for nærmere bestemte aktører av rett til å bruke lokaler i idrettsanlegg. Det vises til forslag til endring av § 3-8 første ledd og forslag til ny § 5-11 i merverdiavgiftsloven og forslag til § 4 ny bokstav h i Stortingets vedtak om merverdiavgift.

#### 7.3.3.2 Formidling når hovedtjenesten forbrukes i utlandet

Når reisebyråer og lignende aktører formidler hotellopphold og persontransporttjenester i utlandet følger det av merverdiavgiftsloven § 6-29 at formidlingstjenesten er fritatt for merverdiavgift, i likhet med hovedtjenesten, dersom den formidlede tjenesten leveres utenfor merverdiavgiftsområdet. Departementet foreslår at også formidlingen av rett til å overvære idrettsarrangementer skal fritas for merverdiavgift, dersom hovedtjenesten leveres utenfor merverdiavgiftslovens geografiske virkeområde (utenfor merverdiavgiftsområdet). Forslaget medfører et enklere regelverk for formidlerne. Det vises for øvrig til at det er foreslått en tilsvarende løsning for formidling av tjenestene som nå foreslås avgiftspliktig på kultur- og underholdningsområdet, se avsnitt 6.5.3.2.

Departementets forslag etter dette er at formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer utenfor merverdiavgiftsområdet, skal være fritatt for merverdiavgift. Det vises til forslag til § 6-29 annet ledd ny bokstav f i merverdiavgiftsloven.

## 7.4 Retten til å benytte idrettsutøvere

### 7.4.1 Forslaget i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet at omsetning og utleie av spillerrettigheter skal omfattes av avgiftsplikten med den alminnelige satsen på 25 pst. Forslaget gikk ut på at avgiftsplikten skulle gjelde generelt, uten en skjerming av frivillig sektor.

### 7.4.2 Høringsinstansenes merknader

Både *NFF* og *Norsk Toppfotball* mener at omsetning av spillerrettigheter må være underlagt en sats på 8 pst. Organisasjonene gir dessuten uttrykk for at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av spillerrettigheter til utlandet. *NFF* ber departementet hensynta dette ved utformingen av den endelige lovteksten.

Videre er begge høringsinstansene av den oppfatning at en moderklubb ikke blir avgiftspliktig når en tredje klubb selger spillerrettighetene og deler av vederlaget tilfaller moderklubben og sistnevnte ikke driver i næring. Ved utleie av spiller der leieklubben påtar seg å dekke lønnskostnadene til spilleren, må imidlertid utleier anses å omsette en avgiftspliktig tjeneste mot vederlag.

Når *Norsk Toppfotball* er uenig i en sats på 25 pst., begrunnes dette med at mange klubber ikke er avgiftspliktige og derfor ikke vil ha fradrag for inngående merverdiavgift. Det anføres at en sats på 25 pst. er et betydelig fordyrende element ved slikt spillerkjøp for klubber med ofte en fra før anstrengt økonomi.

*Skattedirektoratet* mener at når man har bestemt seg for at idrettslag skal skjermes fra registreringsplikten, bør det også gjelde omsetning og utleie av spillerrettigheter. Direktoratet peker også på at det vil oppstå vanskelige spørsmål knyttet til hvilke, og i hvor stor grad, anskaffelser av varer og tjenester har tjent som innsatsfaktorer som har muliggjort spilleromsetningen.

### 7.4.3 Departementets vurderinger og forslag

#### 7.4.3.1 Innledning

Formidling av rett til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig (spilleragenter). Når det gjelder omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er det imidlertid lagt til grunn at slik omsetning ikke er avgiftspliktig. Departementet anser at rettsoppfatningen om at omsetning og utleie av retten til

å benytte idrettsutøvere ikke er avgiftspliktig, ikke har forankring i loven.

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

Finansdepartementet anser at det er behov for en klargjøring i loven. Departementet foreslår derfor en presisering i loven av at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig med en sats på 25 pst. Rettsoppfatningen har vært knyttet til idrettslags ideelle virksomhet og departementet antar derfor at den mest hensiktsmessige lovtekniske løsningen, er å plassere presiseringen i § 3-8 annet ledd.

Det foreslås imidlertid at den frivillige delen av idretten skjermes. Med den frivillige delen av idretten menes lag og foreninger mv. hvor den frivillige innsatsen må utgjøre 80 pst. eller mer av grunnlaget for det totale tilbudet. Departementet antar at det i hovedsak vil si den kretsen som i dagligtale omtales som idrettslag. Departementet antar at idrettslag kun unntaksvis har omsetning av slike rettigheter i en grad som gjør at det generelle vilkåret til næring vil være oppfylt. Departementet legger derfor til grunn at forslaget vil få et snevert virkeområde.

#### 7.4.3.2 Omsetning av spillerrettigheter til utlandet

Både *NFF* og *Norsk Toppfotball* mener at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av spillerrettigheter til utlandet.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 6-22 første ledd at omsetning av tjenester som helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, er fritatt for merverdiavgift. Videre følger det av § 6-22 annet ledd første punktum at omsetning av fjernleverbare tjenester er fritatt for merverdiavgift når mottakeren er en næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Departementet anser at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er en fjernleverbar tjeneste. Dersom kjøperen er næringsdrivende utenfor merverdiavgiftsområdet, følger merverdiavgiftsfritaket av § 6-22 annet ledd første punktum. Skjer omsetningen eller utleien av spillerrettigheter til kjøper som ikke er næringsdrivende utenfor merverdiavgiftsområdet, og spilleren faktisk skal brukes i utlandet, er omsetningen fritatt etter § 6-22 første ledd, jf. annet ledd annet punktum. Departe-

mentet ser derfor ingen grunner til å foreslå endringer av regelverket på dette området.

#### 7.4.3.3 Skjerming

I høringsnotatet foreslo departementet en generell avgiftsplikt for omsetning og utleie av spillerrettigheter uten noen form for skjerming av den frivillige delen av idretten. Bakgrunnen for det var at departementet antok at den frivillige delen av idretten kun unntaksvis har omsetning av slike rettigheter i en grad som gjør at det generelle vilkåret til næring vil være oppfylt. Departementet antok videre at idrettslag mv. som har slik omsetning i næring har et administrativt apparat som kan håndtere de pliktene som følger av å være avgiftspliktig. Det ble derfor ikke foreslått en skjerming av denne kretsen når det gjelder avgiftsplikt for slike tjenester. Det ble bedt om særskilte innspill hvorvidt skjermingen for idrettslag mv. bør gjøres gjeldende også for omsetning av spillerrettigheter.

*Skattedirektoratet* viser til forslaget om skjerming av frivillig sektor når det gjelder idrettstjenester og mener at når man har bestemt seg for at idrettslag skal skjermes fra registreringsplikten, bør det også gjelde omsetning og utleie av spillerrettigheter. Direktoratet peker også på at det vil oppstå vanskelige spørsmål knyttet til omfanget av fradragsretten.

Også i Sverige skjermes frivillig sektor ved at slik virksomhet er avgiftspliktig forutsatt at selgeren ikke utgjør en allmennyttig, ideell forening som ikke er skattepliktig for sin inntekt.

Departementet antar at det kan være gode grunner for å skjerme den frivillige delen av idretten fra plikten til å avgiftsberegne omsetning og utleie av spillerrettigheter. Det siktes da særlig til vanskelige vurderinger knyttet til spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Departementet foreslår at omsetning og utleie av spillerrettigheter unntas fra avgiftsplikt forutsatt at omsetningen skjer fra aktører hvis idrettstilbud er hovedsakelig basert på frivillig innsats. I høringsnotatet var dette vilkåret en del av forslaget om unntak for idrettslag mv. ved omsetning av idrettstjenester.

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

Tilnærmingen forutsetter at det er nødvendig å sette et krav til hvor stor andel frivillig innsats som skal kreves. Det er en fordel å knytte kravet til al-

lerede kjente terskler brukt i merverdiavgiftslovgivningen, forutsatt at terskelen gir uttrykk for et rimelig krav sett på bakgrunn av formålet med vilkåret og faktum i angjeldende bransje.

«Hovedsakelig» er et innarbeidet begrep på merverdiavgiftsområdet og betyr at det vil kreves minimum 80 pst. frivillig innsats. I rapporten *Frivillig sektor i Norge 1997-2004*<sup>1</sup> fremgår det at frivillig arbeid innenfor kultur- og fritidsfeltet utgjør i overkant av 85 pst. av den samlede innsatsen. Det antas dermed at et krav om minimum 80 pst. frivillig innsats ikke vil være vanskelig å oppfylle for hovedtyngden av den gruppen som tilsiktes skjermes. Departementet antar på denne bakgrunn at et vilkår om at virksomheten må være hovedsakelig – slik dette forstås i merverdiavgiftsregelverket – basert på frivillig innsats tilfredsstillende disse kriteriene. All dugnadsinnsats som skaffer idrettslaget mv. inntekter vil telle med i beregningen av den frivillige andelen av det totale tilbudet. I høringen ba departementet om særskilte merknader på om 85 pst., slik det framgår av ovennevnte undersøkelse, er i samsvar med andelen frivillig innsats av den samlede innsatsen, i idrettslag. Ingen høringsinstanser, med unntak av *Norges Golf forbund*, har gitt uttrykk for at den frivillige delen av idretten ikke er basert på en så høy andel frivillig innsats. *PlussbankCup* mener imidlertid at andelen på 85 pst. er på vei ned, også for idrettslag. *Kulturdepartementet* på sin side stiller spørsmål ved om det er formålstjenlig å stille krav om 80 pst. frivillig innsats, idet de viser til at noen breddeidrettslag har valgt å lønne noen av lederne eller trenerne.

I høringsnotatet ble det vist til at timelister og lignende dokumentasjon på fordeling av dugnadsplikter vanligvis ville være tilstrekkelig for å dokumentere den frivillige innsatsen. *NIF*, *NFF*, *Skiforeningen*, *Advokatforeningen* og *Norges Golf forbund* er svært negative til at idrettslagene må ha en oversikt over forholdet mellom lønnet og ulønnet innsats. Det vises bl.a. til at et slikt krav vil medføre mer administrasjon for idrettslagene og at det ikke vil være praktikabelt.

Departementet kan ikke se at et slikt krav vil være tyngende. Enhver aktør som mottar vederlag for sine tjenester må forventes å ha en oversikt over om det er kapasitet til å levere de avtalte tjenestene, uavhengig av om dette tilbudet er basert på lønnet eller ulønnet innsats. En slik oversikt er bl.a. nød-

<sup>1</sup> Rapport 2007:10 Frivillig sektor i Norge 1997-2004 – utgitt av Institutt for samfunnsforskning. Rapporten presenterer en oppdatering av den norske delen av Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project med tall for 2004.

vendig for å kunne tilby trening og stå for arrangementer som cuper, kretsmeisterskap og lignende. Departementet legger til grunn at idrettslag har god oversikt over organisasjonens frivillige og lønnede innsats og at hoveddelen av de som tilsiktes skjernet har en betydelig høyere andel frivillig innsats enn det som kreves.

Departementet viser for øvrig til at krav til frivillighet dessuten ikke er ukjent for frivillig sektor. Også registrering i Frivillighetsregisteret samt avgrensningen foreslått av Kulturdepartementet når det gjelder momskompensasjonsordningen for frivillig sektor, angir et tilsvarende krav. Riktignok er dette kravet ikke tallfestet, men det ligger likevel til grunn for at aktørene skal anses omfattet av de forskjellige regimene.

Det stilles ikke krav til organisasjons- eller selskapsform. Forslaget omfatter enhver juridisk person hvis tilbud er hovedsakelig basert på frivillig innsats. Lovteknisk er dette løst ved at subjektkretsen omtales som «idrettslag mv.» fordi departementet antar at unntaket hovedsakelig vil rette seg mot

idrettslag. Begrepet er vidt og omfatter eksempelvis det som tradisjonelt kalles idrettslag, samt organisasjonsledd i NIF, idrettslag organisert under Samisk idrettsforbund mv., aksjeselskaper, stiftelser og andre sammenslutninger.

Departementet antar at idrettslag mv. kun unntaksvis har omsetning av slike rettigheter i en grad som gjør at det generelle vilkåret til næring vil være oppfylt. Departementet legger derfor til grunn at forslaget vil få et snevert virkeområde.

#### 7.4.3.4 Oppsummering

Departementet foreslås på denne bakgrunn at det inntas en presisering i merverdiavgiftsloven § 3-8 annet ledd nytt annet punktum at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig. Det foreslås videre en skjerming av den frivillige delen av idretten ved slik omsetning.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i § 3-8 annet ledd i merverdiavgiftsloven.



## 8 Kravene etter EØS-avtalen

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

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

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

Som en oppsummering uttalte utvalget at:

«(...) breddemodellen kan ha enkelte problematiske sider til statsstøtteregelverket. Enkelte av virkningene av breddemodellen kan etter utvalgets syn imidlertid forklares ut fra merverdiavgiftssystemets logikk. Utvalget viser også til at breddemodellen ikke synes i vesentlig grad å avvike fra EUs harmoniserte merverdiavgiftslovgivning. Utvalget har ingen kjennskap til at Kommisjonen har utfordret bruk av ulike satser på grunnlag av statsstøtteregelverket.»

Utgangspunktet for en vurdering av endringsforslagene som nå legges fram, må være det alminnelige forbudet mot offentlig støtte til foretak som driver økonomisk virksomhet i EØS-avtalen artikkel 61 (1). Bestemmelsen lyder:

«Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EF-TA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri kon-

kurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene.»

Artikkelen oppstiller forbud mot offentlig støtte til foretak som driver økonomisk virksomhet. Av bestemmelsen framgår det at seks vilkår må være oppfylt for at et tiltak skal være omfattet av forbudet:

- tiltaket må innebære en økonomisk fordel
- støtten må være gitt av statsmidler
- mottaker må drive økonomisk aktivitet (være et foretak)
- tiltaket må begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer eller tjenester (selektivitet)
- tiltaket må vri konkurransen eller true med å vri konkurransen
- tiltaket må være egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene

Finansdepartementet antar at det springende punktet i vurderingen vil kunne være hvorvidt støtten er selektiv, det vil si om den begunstiger enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer eller tjenester. En avgrensning av avgiftsplikten som gjelder forhåndsdefinerte grupper av aktører vil normalt være selektiv.<sup>1</sup>

I forslaget dreier det seg som om å innføre en avgift på nye tjenesteområder. Aktørene innen disse tjenesteområdene blir på visse vilkår omfattet av avgiftsplikt med redusert sats og oppbyggingen av merverdiavgiftssystemet fører til at deler av denne kretsen vil kunne tjene på denne endringen. Det er imidlertid ikke like klart som ved fritak fra avgiftsplikt, at det er forhåndsbestemt hvem som skal tjene på ordningen. I den grad det er forhåndsbestemt og selektivt, blir spørsmålet om den støtten enkelte aktører blir sittende med, kan forklares ut i fra lo-

<sup>1</sup> Se El-avgiftssaken (E-5/04 m.fl.) premiss 78 flg. om bruk av standard industriklassifisering som et selektivt kriterium for avgiftsfritak (støtte).

gikken i det skattesystemet den reduserte avgiftssatsen er en del av.<sup>2</sup>

De fleste avgjørelsene der systemlogikkargumentasjonen er utviklet, gjelder direkte skatt. Det må likevel være en viss overføringsverdi. EF-domstolen har eksempelvis gitt uttalelser<sup>3</sup> som tyder på at formål som ligger utenfor avgiftssystemet, ikke er relevante (som eksempelvis sosiale eller regionale formål), mens formål som henger sammen med selve avgiftssystemet vil være det. Vurderingene som praksis gir anvisning på, må anses som kompliserte og usikre. Ved at vurderingene gjelder indirekte skatt, gjør det vurderingene vanskeligere ved at disse gjøres på et område der det foreligger få klare holdepunkter i rettspraksis.

Sekundærlovgivningen i EU gir medlemsstatene en relativt vid skjønnsadgang til å benytte flere satser, og et stort antall av statene benytter seg av denne muligheten. Siden utgangspunktene i statstøtteregulverket er identiske innen EU og EØS, kan det tyde på at det gir større trygghet å legge seg tett opp til EUs sekundærlovgivning. Direktivene innen EU må være i samsvar med de grunnleggende prinsippene samarbeidet innen EU hviler på. Sekundærlovgivningen og hvordan denne er implementert i medlemslandene, sier derfor noe om hvordan de aktuelle bestemmelsene oppfattes innen EU.

Det er også Finansdepartementets prinsipielle

utgangspunkt at i den grad det norske merverdiavgiftsregelverket er i overensstemmelse med rammene EUs sekundærlovgivning setter for medlemsstatene, bør det kunne legges til grunn at Norges regelverk er i overensstemmelse med regelverket om offentlig støtte etter EØS-avtalen.

EUs merverdiavgiftsdirektiv<sup>4</sup> vil således 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 om offentlig støtte. Departementet viser til at EUs merverdiavgiftsdirektiv åpner for bruk av reduserte satser på en rekke områder. Bruken av reduserte satser gjelder også innen kultur- og idrettsområdet, se avsnitt 3.2.2.

Finansdepartementet antar at forslaget som legges fram i stor grad er overensstemmende med EUs sekundærlovgivning på området. Finansdepartementet har under denne forutsetningen, i samråd med Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet, vurdert forslaget og kommet til at det er gode grunner til å tro at det er i overensstemmelse med våre forpliktelser etter regelverket om offentlig støtte i EØS-avtalen. Departementet minner imidlertid om at dette er et område der rettskildet er uklart og at det ikke kan utelukkes at forslaget kan reise enkelte spørsmål knyttet til støtte-regulverket.

<sup>2</sup> Som det fremgår av konteksten faller vurderingen i to ledd. For det første om støtten er selektiv og for det andre om årsaken til at støtten oppstår kan forklares ut fra den logikken skattesystemet er en del av. Toledsvurderingen ble første gang foreslått av kommisjonen i 1998, Notice C 384, 10/12/1998 side 0003 – 0009 og utvikles fortsatt, se sak c-487/06 P, *British Aggregates Association*.

<sup>3</sup> Tiercé Ladbroke v Commission C-353/95 avsnitt 33-35 og Azorenesaken C-88/03 avsnitt 76

<sup>4</sup> Rådsdirektiv 2006/112/EØF

## 9 Økonomiske konsekvenser

### 9.1 Generelt

En utvidelse av merverdiavgiftsplikten til å omfatte kultur- og idrettsområdet får økonomiske konsekvenser for flere aktører. Innenfor kultur- og fritidsområdet er det i hovedsak museer, fornøylesparker og opplevelsessentre som vil bli omfattet av den utvidede avgiftsplikten. Innenfor idrettssektoren vil det i hovedsak være arrangører av idrettsarrangementer med høye billettinntekter som vil bli omfattet av den utvidede avgiftsplikten.

Det foreslås avgiftsplikt for adgang til idrettsarrangementer for de aktørene som har størst publikumstilstrømning. Dette er de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn. Andre lagidretter har gjennomgående lavere publikumstilstrømning og foreslås ikke omfattet. Samtidig foreslås det at alle aktører med over 3 mill. kroner i årlige billettinntekter fra idrettsarrangement blir omfattet av den utvidede avgiftsplikten. Dette sikrer at arrangementer med stor publikumstilstrømning også utenfor divisjonssystemet omfattes av avgiftsplikt, se avsnitt 7.2.3.3. Med avgrensningene unngår en i stor grad at ulike

lag i samme divisjon behandles forskjellig, slik en del høringsinstanser pekte på. Avgrensningen innebærer at alle lagene i Tippeligaen, Adeccoligaen og eliteserien i ishockey for menn blir avgiftspliktige. Noen årlige idrettsarrangementer for eliteutøvere kan ha tilstrekkelig store billettinntekter til å bli omfattet av den utvidede avgiftsplikten. I tillegg vil enkelte særforbund kunne ha billettinntekter over registreringsgrensen fra arrangementer.

De fleste av aktørene som vil bli omfattet av den utvidede avgiftsplikten vil komme godt ut. Samlet sett vil alle sektorer få en positiv økonomisk effekt av endringen. Fordi de enkelte aktørene vil være i noe ulik økonomisk situasjon vil ikke gjennomsnittsanslaget være representativt for alle. I tabell 9.1 nedenfor er det gitt en oversikt over anslått provenytap for staten fra de ulike sektorene. Provenytapet for staten motsvares av en tilsvarende gevinst for virksomhetene og/eller deres kunder. I tabellen oppgis helårsvirkningen av endringen. Ved en innføring av avgiftsplikt fra 1. juli 2010 vil gevinsten i 2010 for sektorene være om lag halvparten av helårsvirkningen.

Tabell 9.1 Anslåtte inntekter og kostnader for ulike sektorer og provenyeffekt for staten i 2010. Mill. kroner. Helårsvirkning (avrundet)

	Inntekter			Kostnader og investeringer			Økonomisk virkning	
	Totale inntekter	Bet. for å få adgang	Endring i utgående mva.	Totale kostn./invest.	Ikke-fradr.ber. kost. etter gjeldende regelverk	Endring i inngående mva.	Pst. av totale inntekter	Proveny
Museer .....	3 850	275	20	3 950	1 300	-255	6 %	-235
Fornøylesparker og opplevelsessentre .....	380	275	20	410	150	-30	2 %	-10
Idrettsarrangement med høye billettinntekter <sup>1</sup> .....	3 000	520	40	3 500	730	-130	3 %	-90
Sum .....	7 230	1 070	80	7 860	2 180	-415	5 %	-335

<sup>1</sup> Aktører med billettinntekter over 3 mill. kroner og aktørene i de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn.

Tabellen viser anslag over totale inntekter og utgifter for de ulike sektorene. Tabellen viser også anslag på inntekter som vil bli merverdiavgiftsbelagt og kostnader og investeringer som kan fradragføres ved innføring av utvidet merverdiavgiftsplikt. Anslag over hvor store endringer sektorene vil få i utgående og inngående merverdiavgift framgår også av tabellen. Tallene for utgående merverdiavgift øker som følge av 8 pst. merverdiavgift på vederlaget for de tjenestene som blir avgiftspliktige. Tallene for inngående merverdiavgift øker fordi det blir gitt fradrag for merverdiavgift som etter gjeldende regelverk ikke er fradragsberettiget. Anskaffelsene til disse sektorene er belagt med både alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst. og reduserte merverdiavgiftssatser. Samlede provenykonsekvenser for staten fremkommer ved å summere endringene i utgående merverdiavgift og endringene i inngående merverdiavgift. Negative provenyeffekter for staten tilsvarer en gevinst for sektorene. Kolonnen «Pst. av totale inntekter» viser størrelsen på gevinsten for sektorene, målt i prosent av de totale inntektene. Tabellen viser eksempelvis at museene samlet sett vil få en gevinst på om lag 235 mill. kroner årlig, noe som tilsvarer om lag 6 pst. av de totale inntektene.

I Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak ble det anslått at den utvidede merverdiavgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet ville medføre et årlig provenytap på om lag 500 mill. kroner. Det ble anslått et provenytap på 250 mill. kroner påløpt og 168 mill. kroner bokført i 2010, ved innføring fra 1. juli 2010. Det ble påpekt at det anslåtte provenytapet ville avhenge av den konkrete utformingen av forslaget. I høringsnotatet ble det årlige provenytapet anslått til 350 mill. kroner, det vil si 150 mill. kroner lavere enn anslått i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Nedjusteringen av anslaget skyldtes hovedsakelig at det ikke lenger ble lagt opp til en frivillig registreringsordning for idrettslag, noe det var tatt høyde for i budsjettforslaget for 2010. Det gis en nærmere omtale av endringen i avsnitt 9.2.

På bakgrunn av at det ikke foreslås å innføre merverdiavgift for kommersielle idrettstjenester, se avsnitt 7.1, og at provenyanslaget for museer nedjusteres, se omtale nedenfor, anslås det totale provenytapet av de endringene som foreslås til om lag 335 mill. kroner årlig. Dette tilsvarer et provenytap på om lag 170 mill. kroner påløpt og om lag 110 mill. kroner bokført i 2010, ved innføring fra 1. juli 2010. I forhold til anslaget som ble lagt fram i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak tilsvarer dette en nedjustering av provenytapet på 80 mill. kroner påløpt og 58 mill. kroner bokført.

Tabell 9.1 er beregnet på grunnlag av data innsamlet av Kulturmomsutvalget i arbeidet med NOU 2008:7 Kulturmomsutvalget – Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet. Utvalget samlet inn data fra regnskapsåret 2006. Disse dataene er framskrevet til 2010 bl.a. ved hjelp av indekser for pris- og konsumvekst. For museene som får støtte av Kulturdepartementet er det for framskrivningen til 2010 lagt til grunn tall fra St.meld. nr. 49 (2008-2009) Framtidas museum. I meldingen er det oppgitt vekst i ulike inntekts- og kostnadskategorier for perioden 2005-2008 for museer som får støtte av Kulturdepartementet. Den årlige veksten for denne perioden er lagt til grunn for framskrivningen fra 2006 til 2010. Alle tallene i tabellen er også justert for endringer i forslaget i forhold til utvalgets anbefalinger, samt enkelte andre justeringer. Det kan her nevnes at det for museer som får støtte av Kulturdepartementet er gjort en mindre nedjustering av provenyanslaget. Nedjusteringen er basert på en nærmere gjennomgang av provenyanslagene fra Kulturmomsutvalget. Gjennomgangen er utført av Deloitte på oppdrag av Kulturdepartementet.

I høringsuttalelsene har det kommet fram at det anslåtte inntektstapet for staten knyttet til innføring av merverdiavgift på billettinntekter for museene kan være overvurdert, se avsnitt 6.2.2. *Norges museumsforbund* mener at de økonomiske beregningene i høringsnotatet, som viser at museene samlet vil få en årlig økonomisk gevinst på 245 mill. kroner, er for høye. Norges museumsforbund viser i denne sammenheng bl.a. til en tidligere beregning foretatt av PricewaterhouseCoopers, som ifølge forbundet gir mer sikre anslag. Departementet har vurdert anslagene i denne rapporten og finner ikke på denne bakgrunn grunnlag for å nedjustere provenyanslagene fra høringsnotatet.

Norges museumsforbund viser også til høringsuttalelser fra Norsk folkemuseum og Maihaugen. Disse museene har foretatt beregninger av konsekvensene av forslagene i høringsnotatet for sine egne virksomheter. *Norsk folkemuseum* har beregnet et provenytap for staten på om lag 3 mill. kroner. Beregninger fra Kulturdepartementet, foretatt av Deloitte, viste et provenytap på om lag 9,4 mill. kroner i 2006. Norsk folkemuseum viser til at tallet i 2006 kan være spesielt høyt på grunn unormalt høye prosjektkostnader. *Maihaugen* har foretatt tilsvarende beregninger basert på regnskapstallene for 2008. Beregningene viser et provenytap for staten på om lag 1,7 mill. kroner, mot Kulturdepartementets beregninger på om lag 3,6 mill. kroner i 2006. På bakgrunn av at Norsk Folkemuseum og Maihaugen finner at deres bidrag til provenytap for sta-

ten er betydelig mindre enn beregningene foretatt av Kulturdepartementet, mener Finansdepartementet det er grunnlag for å nedjustere det beregnede provenytapet i høringsnotatet. Avviket mellom museenes og Kulturdepartementets beregninger er om lag 8,3 mill. kroner. Provenytapet for staten knyttet til utvidet merverdiavgiftsplikt for museene nedjusteres derfor fra om lag 245 mill. kroner til om lag 235 mill. kroner årlig.

I likhet med antagelsene som ble lagt til grunn av Kulturkommisjonen er det i tabell 9.1 antatt at prisene som betales av konsumentene ikke endres ved innføring av en redusert merverdiavgiftssats på 8 pst. Hvis prisene ikke endres når avgiftsbelastningen reduseres, vil det medføre en økonomisk gevinst for gjennomsnittsaktøren. Alternativt kan aktørene tilpasse seg slik at den økonomiske situasjonen er uendret, mens prisene på tjenestene går ned.

## 9.2 Idrettsanlegg

---

Det ble i skissen til utvidelsen av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet i Prop. 1 S (2009-2010) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, omtalt at mange idrettslag, som har store anleggskostnader,

ønsker fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det ble uttalt at en slik fradragsrett vil følge av en avgiftsplikt og det ble skissert at en nærliggende løsning kunne være å tillate en ordning med frivillig registrering. En slik frivillig registreringsordning ville innebære en merverdiavgiftsplikt med 8 pst. for de nye avgiftspliktige tjenestene og tilhørende fradragsrett.

Det bokførte provenytapet ble i høringsnotatet anslått til å bli redusert med om lag 50 mill. kroner i 2010, som følge av at det ikke innføres en frivillig registreringsordning fra 1. juli 2010. Reduksjonen i provenytapet skyldes hovedsakelig at idrettslagene ikke kan la seg frivillig registrere og dermed ikke få fradrag for inngående merverdiavgift på driftskostnader og investeringer. Regjeringen har offentliggjort at det tas sikte på å foreslå en varig og ramlestyrte momskompensasjonsordning for anleggsinvesteringer i regi av idrettslag, se omtale i avsnitt 7.2.3.3. Det ble offentliggjort at ordningen vil gjelde allerede fra 1. januar 2010. Regjeringen vil komme tilbake til saken i Revidert nasjonalbudsjett for 2010. Det vises i denne forbindelse også til de økte bevilgningene på Kulturdepartementets budsjett til momskompensasjon for frivillig sektor. Innenfor denne ordningen vil idrettslagene kunne søke momskompensasjon for driftskostnader.

## 10 Administrative konsekvenser

### 10.1 For avgiftssubjektene

---

Utvidelsen av merverdiavgiftsplikten i tråd med forslaget antas ikke å få store administrative kostnader for de avgiftspliktige. En stor andel av de aktørene som omfattes av utvidet avgiftsplikt vil allerede være registrert for deler av sin virksomhet i Merverdiavgiftsregisteret. En utvidet avgiftsplikt vil i slike tilfeller ikke medføre vesentlig økte administrative byrder. For mange av dem som allerede er delvis avgiftspliktige vil de administrative byrdene derimot kunne bli noe redusert, ved at avgiftsplikten blir utvidet og man vil i mindre grad være avhengig av å ta stilling til om de enkelte anskaffelsene inngår i den avgiftspliktige eller avgiftsunntatte del av virksomheten. Flere av de nye avgiftspliktige virksomhetene må antas i stor grad å benytte elektroniske systemer i regnskapsføringen, og en utvidelse av avgiftsplikten vil nødvendiggjøre kun mindre tilpasninger.

### 10.2 For skatteetaten

---

I Regjeringens skisse til reform som ble presentert i statsbudsjettet for 2010, ble det lagt til grunn et anslag på administrative kostnader for skatteetaten tilsvarende 8 mill. kroner årlig. Denne skissen inkluderte muligheten for en ordning med frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret for idrettslag. Etter bl.a. en dialog med idretten har departementet valgt å gå bort fra en slik ordning, se omtalen i avsnitt 7.2.3.3. I stedet legges det opp til en ny og varig, rammestyrte ordning med momskompensasjon for anleggsinvesteringer i regi av idrettslag under Kulturdepartementets budsjett.

I skissen var det videre lagt opp til at avgiftsplikten skulle omfatte kommersielle idrettstjenester. Denne delen av forslaget er nå bortfalt.

Forslaget som legges fram i denne proposisjonen antas å medføre ubetydelige administrative merkostnader for skatteetaten.

## 11 Iverksettelse og overgangsordninger

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

Endringen av merverdiavgiftsregelverket vil bl.a. medføre at flere næringsdrivende får utvidet fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den avgiftspliktige delen av virksomheten. En rekke høringsinstanser har uttalt at de mener det bør innrømmes fradragrett for inngående merverdiavgift fra 1. januar 2010. Med unntak av innspill knyttet til omvisningstjenester, er det ingen som har hatt merknader til iverksettelsestidspunktet.

Det er nødvendig bl.a. av hensyn til de avgiftspliktige at det går en viss tid fra endringer varsles og vedtas i Stortinget og til de iverksettes. En ulempe ved iverksettelse noe tid etter at forslaget er varslet, er imidlertid at det kan medføre tilpasninger ved at flere aktører avventer større investeringer inntil merverdiavgiftsplikten og fradragretten inntreffer. Aktører som ikke utsetter eller ikke har mulighet til å utsette investeringene, vil måtte ta med merverdiavgiften i kostnadsgrunnlaget for investeringene.

Dette kan reise spørsmål om overgangsordninger. Enhver overgangsordning reiser imidlertid en rekke prinsipielle og praktiske spørsmål, bl.a. om hvilke typer investeringer som eventuelt bør omfat-

tes. En overgangsordning vil nær sagt uansett hvordan den utformes gi de aktørene som vil kunne dra nytte av overgangsordningen konkurransefordeler sammenliknet med aktører som faller utenfor en slik ordning. I dette tilfellet er det dessuten svært kort tid mellom tidspunktet for når proposisjonen legges fram for Stortinget og tidspunktet for ikrafttredelse.

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

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

Det foreslås imidlertid at det ikke skal kreves betaling eller etterfakturering av utgående merverdiavgift for billetter, sesongkort, årskort, medlemskontingenter o.l. som gjelder for perioden fra og med 1. juli til og med 31. desember 2010 og som er solgt før lovvedtaket treffes. Det vises til forslag til overgangsbestemmelse til merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd, § 3-8 første ledd og § 3-13 første ledd.

## 12 Lovtekniske endringer

Forslagene innebærer at henvisninger til de berørte bestemmelsene må endres.

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

§ 14-3 tredje ledd og § 15-1 sjette ledd, må endres til § 2-1 første til tredje ledd. Henvisningen i skattebetalingsloven § 16-30 til § 2-1 femte ledd må endres til § 2-1 sjette ledd.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven mv.



## 13 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget

*Til § 2-1 annet ledd:*

*Første punktum* fastsetter at registreringsplikten ved omsetning og uttak av tjenester i form av rett til å overvære idrettsarrangementer skal inntre når omsetning og uttak har oversteget tre mill. kroner i en periode på 12 måneder. Beløpsgrensen skal vurderes isolert for denne type omsetning.

I *annet punktum* gjøres et unntak fra den høyere beløpsgrensen for de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn. Dette for i størst mulig grad å unngå uheldige utslag som kan oppstå dersom klubber i samme divisjon står overfor ulikt regelverk.

*Til § 3-7 første ledd første punktum:*

Bestemmelsen er endret slik at unntaket for tjenester i form av adgang til museer, gallerier, fornøyelsesparker og opplevelsessentre oppheves. Unntaket videreføres imidlertid for omreisende tivolier som hittil har vært omfattet av unntaket for fornøyelsesparker.

*Til § 3-8:*

*Første ledd første punktum* fastsetter et unntak fra merverdiavgiftsloven for tjenester i form av adgang til enkeltstående idrettsarrangementer.

I *annet punktum* defineres hva som menes med enkeltstående idrettsarrangement. Begrepet enkeltstående skal ses ut fra den enkelte arrangør, og ikke ut fra arrangementet som sådant. Det er videre en forutsetning at idrettsarrangementet ikke arrangeres mer enn én gang per år, og ikke i to eller flere år på rad. Bestemmelsen er ment å skjerme idrettslag mv. som en sjelden gang blir tildelt større arrangementer, som f.eks. NM på ski.

Det følger av *tredje punktum* at unntaket for enkeltstående idrettsarrangement ikke gjelder dersom arrangøren er registreringspliktig etter § 2-1 annet ledd.

Ved endringen av første ledd oppheves unntaket for tjenester i form av adgang til idrettsarrangementer som ikke kan karakteriseres som enkeltstående.

Annnet ledd første punktum er uendret og vide-

refører unntaket for omsetning av tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter. I *annet ledd annet punktum* foreslås en presisering av at omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig. Bestemmelsen unntar fra avgiftsplikt slik omsetning fra idrettslag mv. hvis idretts tilbud hovedsakelig er basert på ulønnet innsats. Med frivillig innsats siktes det primært til ulønnet innsats. Symbolske vederlag som f.eks. gratis medlemskap, gratis utstyr eller et mindre honorarer fratrar i utgangspunktet ikke innsatsen karakteren av å være ulønnet. Med «hovedsakelig» menes at det vil kreves minimum 80 pst. frivillig innsats.

*Til § 3-11 annet ledd ny bokstav l:*

Bestemmelsen fastsetter avgiftsplikt ved utleie av lokaler som nevnt i § 5-11 annet ledd, det vil si lokaler i idrettsanlegg til konferanser og møter mv. Avgiftsplikten gjelder når utleien skjer fra virksomhet som er registrert for omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.

*Til § 3-13 første ledd nytt tredje punktum:*

I *tredje punktum* innsnevres unntaket for medlemskontingenter slik at unntaket ikke gjelder dersom kontingenten dekker tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Avgiftsplikten er knyttet til «retten til å overvære». Det betyr at det skal beregnes merverdiavgift av medlemskontingenten uavhengig av om medlemmet benytter seg av denne retten eller ikke.

Endringen har ikke betydning for aktører som ikke er avgiftspliktige for omsetning av billetter til idrettsarrangementer.

*Til § 5-1 annet ledd:*

Som følge av nye paragrafer i kapittel 5 må lovhenvisningen endres til §§ 5-2 til 5-11.

*Til § 5-9:*

Paragrafen fastsetter at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og

formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer og gallerier. Det er kun omsetning av tjenester i form av adgang til utstillinger i gallerier og museer vil bli avgiftspliktig med redusert sats. Dersom den ordinær inngangsbilletten til museet eller galleriet inkluderer eksempelvis undervisning, omvisning eller andre tilbud som naturlig må anses som en del av det samlede museums- eller galleritilbudet, vil dette også omfattes av den reduserte merverdiavgiftssatsen.

Annen omsetning fra virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, garderobebetjening og servering, vil ikke være omfattet av den reduserte satsen.

*Til § 5-10:*

Paragrafen fastsetter at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre. I tillegg til redusert sats ved omsetning av inngangsbilletter, vil den reduserte satsen også omfatte aktiviteter som det tas særskilt betalt for og som naturlig må anses som en del av det samlede fornøyles- eller opplevelsestilbudet.

Annen omsetning fra virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og reklametjenester vil ikke være omfattet av den reduserte satsen.

*Til § 5-11:*

*Første ledd* fastsetter at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Kun omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer skal ilegges den reduserte satsen. Når det gjelder formidling av billetter til idrettsarrangementer, er avgiftsplikten med redusert sats uavhengig av om arrangøren er avgiftspliktig for idrettsarrangementer.

Annen omsetning fra virksomheten, eksempelvis kioskvirksomhet, servering og reklametjenester vil ikke være omfattet av den reduserte satsen.

Etter *annet ledd første punktum* omfatter den reduserte satsen også utleie av lokaler i idrettsanlegg til konferanser og møter mv. Det er en forutsetning at utleien skjer fra virksomhet som er registrert for omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. I *annet punktum* fastsettes at også formidling av rett til å bruke slike lokaler skal omfattes av den reduserte satsen. Ved formidling er det et vilkår for bruk av redusert sats

at en utleier er registreringspliktig for billettinntekter fra idrettsarrangementer.

*Til § 6-29 annet ledd nye bokstaver d til f:*

*Bokstavene d, e og f* fasetter fritak for merverdiavgift ved formidling av adgang til museer, gallerier, fornøylesparker, opplevelsessentre og idrettsarrangementer i de tilfeller hovedtjenesten leveres i utlandet.

*Til § 8-3 første ledd bokstav c:*

Museer og gallerier som skal beregne merverdiavgift av billettinntekter til utstillinger, samlinger mv., skal ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Fradragsbegrensningen i § 8-3 første ledd bokstav c for kunst og antikviteter foreslås derfor endret. Den gjelder ikke for registrerte museer og gallerier som anskaffer kunst og antikviteter til bruk i utstillinger mv. forutsatt at anskaffelsene er av samme art som, eller inngår som et naturlig element i, det som utstilles.

*Til § 11-3 annet ledd:*

Som følge av at § 2-1 annet ledd er endret og nåværende annet til sjette ledd blir tredje til nytt syvende ledd, er henvisningen til § 2-1 annet ledd endret til § 2-1 tredje ledd.

*Til § 14-3 tredje ledd:*

Som følge av at § 2-1 annet ledd er endret og nåværende annet til sjette ledd blir tredje til nytt syvende ledd, er henvisningen i *første punktum* endret til § 2-1 første til tredje ledd. *Annet punktum* er ny og fastsetter at virksomhet registrert etter § 2-1 annet ledd annet punktum skal forbli registrert i minst to hele kalenderår etter at vilkårene for slik registrering ikke lenger er oppfylt. Dette vil gjelde i tilfeller hvor en klubb rykker ned til under den nest øverste divisjonen i fotball for menn eller til under øverste divisjon i ishockey for menn, forutsatt at billettinntektene fra idrettsarrangementer utgjør mindre enn tre mill. kroner. Dette gjelder ikke dersom virksomheten er opphørt eller skattekontoret av særlige grunner finner å kunne slette den, jf. merverdiavgiftsloven § 14 første og annet ledd.

*§ 15-1 sjette ledd:*

Som følge av at § 2-1 annet ledd er endret og nåværende annet til sjette ledd blir tredje til nytt syvende

Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift  
(utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet)

ledd, er henvisningen endret til § 2-1 første til tredje ledd.

Finansdepartementet

tilrår:

*Overgangsordning:*

I overgangsordningen fastsettes at det ikke skal kreves betaling eller etterfakturering av utgående merverdiavgift for billetter, sesongkort, årskort, medlemskontingenter o.l. som gjelder fra og med 1. juli til og med 31. desember 2010 og som er solgt før lovforslaget er vedtatt.

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) mv. og om endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2010.

---

Vi **HARALD**, Norges Konge,

st a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) mv. og vedtak om endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2010 i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## A Forslag

### til lov om endringer i merverdiavgiftsloven mv.

#### I

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

§ 2-1 nytt annet ledd skal lyde:

*(2) Ved omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, er beløpsgrensen for registrering 3 millioner kroner. For de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn gjelder første ledd.*

Nåværende annet til sjetten ledd blir tredje til syvende ledd.

§ 3-7 første ledd første punktum skal lyde:

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

§ 3-8 skal lyde:

§ 3-8 Idrett mv.

*(1) Omsetning av tjenester i form av adgang til enkeltstående idrettsarrangement er unntatt fra loven. Med enkeltstående idrettsarrangement menes idrettsarrangement som av den enkelte arrangør ikke blir arrangert mer enn én gang per år, og ikke i to eller flere år på rad. Det er et vilkår at avgiftssubjektet ikke er registreringspliktig for tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.*

*(2) Omsetning av tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter er unntatt fra loven. Unntaket omfatter ikke omsetning og utleie av retten til å benytte idrettutøvere fra andre enn idrettslag mv. hvis idrettstilbud hovedsakelig er basert på ulønnet innsats.*

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

*l) utleie av lokaler som nevnt i § 5-11 annet ledd*

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

*Unntaket omfatter ikke tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.*

§ 5-1 annet ledd skal lyde:

*(2) Loven §§ 5-2 til 5-11 gjelder i den utstrekning det følger av Stortingets vedtak om merverdiavgift at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats.*

Nye §§ 5-9 til 5-11 skal lyde:

§ 5-9 Museer mv.

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

§ 5-10 Fornøylesparker mv.

*Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre.*

§ 5-11 Idrettsarrangementer mv.

*(1) Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.*

*(2) Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved utleie av lokaler i idrettsanlegg til konferanser og møter mv. fra avgiftssubjekter som er registreringspliktige etter § 2-1 annet ledd. Det samme gjelder ved formidling av slike utleietjenester.*

§ 6-29 annet ledd nye bokstaver d, e og f skal lyde:

- d) adgang til utstillinger i museer og gallerier*
- e) adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre*
- f) rett til å overvære idrettsarrangementer*

§ 8-3 første ledd bokstav c skal lyde:

*c) kunst og antikviteter, med mindre kjøperen omsetter varer av samme slag i sin virksomhet eller varene er til bruk i virksomhet som nevnt i § 5-9.*

§ 11-3 annet ledd skal lyde:

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

§ 14-3 tredje ledd skal lyde:

(3) Dersom merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak er falt under den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen i § 2-1 første til tredje ledd uten at virksomheten er slettet i medhold av denne paragrafen, skal avgiftssubjektet forbli registrert i minst to hele kalenderår. *Det samme gjelder dersom avgiftssubjektet rykker ned til en divisjon lavere enn angitt i § 2-1 annet ledd annet punktum og omsetningen av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer utgjør mindre enn 3 millioner kroner.*

§ 15-1 sjette ledd skal lyde:

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

## II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling av skatte- og avgiftskrav skal § 16-30 lyde:

§ 16-30. Ansvar for merverdiavgift ved unnlatt registrering

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

## III

Loven gjelder fra og med 1. juli 2010.

Ved ikrafttredelse av endringene i merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd, § 3-8 første ledd og § 3-13 første ledd under del I skal det ikke kreves betaling eller etterfakturering av utgående merverdiavgift for billetter, sesongkort, årskort, medlemskontingenter o.l. som gjelder fra og med 1. juli til og med 31. desember 2010 og som er solgt før lovvedtaket treffes.

## B Forslag

### til vedtak om endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterterminen 2010

Fra 1. juli 2010 gjøres følgende endringer i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterterminen 2010:

§ 4 bokstav e og nye bokstaver f til h skal lyde:

e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,

- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til fornøyelsesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,
- h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.





Offentlige institusjoner kan bestille flere  
eksemplarer fra:  
Departementenes servicesenter  
Post og distribusjon  
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no  
Faks: 22 24 27 86

Opplysninger om abonnement, løssalg og  
pris får man hos:  
Fagbokforlaget  
Postboks 6050, Postterminalen  
5892 Bergen  
E-post: offpub@fagbokforlaget.no  
Telefon: 55 38 66 00  
Faks: 55 38 66 01  
[www.fagbokforlaget.no/offpub](http://www.fagbokforlaget.no/offpub)

Publikasjonen er også tilgjengelig på  
[www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)

Trykk: OFA - 4/2010

