

Finansdepartementet  
Kopi: Kulturdepartementet

Vår ref: 15/65/ST

Dato: 11. september 2015

## Merverdiavgift og kultursektoren: Anmodning om forenkling og fjerning av unntak for scenekunst og musikk

Norsk teater- og orkesterforening (NTO) er arbeidsgiver- og interesseorganisasjon for profesjonelle, offentlig støttede virksomheter innenfor musikk og scenekunst. Foreningen har 43 medlemmer. Disse omfatter alle landets større offentlig støttede institusjoner innenfor områdene teater, dans, opera og musikk. I 2014 sto NTOs medlemmer for 11 703 forestillinger/konserter og et totalt publikumstall på ca. 2,3 millioner. NTOs medlemmer sto i 2014 for en samlet årlig omsetning på over 3 milliarder kroner.

En stor del av NTOs medlemmer er også medlemmer i Spekter som er arbeidsgiverforening for private og offentlig eide virksomheter med til sammen over 200 000 ansatte. Organisasjonen representerer blant annet 38 virksomheter innenfor områdene teater, orkester, opera, ballett og museum.

Vi viser til NTOs tidligere dialog med Finansdepartementet vedrørende spørsmålet om kultur moms for scenekunst og musikk etter endringen i merverdiavgiftsloven i 2010.

Lovendringen medførte at kinoer, museer, gallerier, opplevelsessentre og fornøyelsesparker i dag er underlagt avgiftsplikt med lav sats for billettomsætningen, med rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Avgiftsunntakene for salg av billetter til konserter og teater-, opera- og ballettforestillinger ble likevel videreført, og det foreligger derfor ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser som skal brukes i slik virksomhet.

Den vedtatte lovendringen var i strid med kultur momsutvalgets forslag om en såkalt «breddemodell» som innebar at adgang til de fleste former for kulturarrangementer skulle omfattes av avgiftsplikten i merverdiavgiftsloven med en sats på 8 pst. (NOU 2008:7). Et samstemt utvalg mente at denne modellen ville innebære store forenklinger for aktørene ved at man vil slippe vanskelige avgrensninger og fordelingsproblemer som oppstår når man driver såkalt delt virksomhet (virksomhet som er delt avgiftsunntatt og dels avgiftspliktig). I tillegg ville forslaget innebære at det ikke oppsto noen konkurransemessige forskjeller mellom aktører som tilbyr tjenester til publikum i det samme markedet. Det ble også lagt vekt på at modellen ville være robust over tid, og at den var mindre utsatt for avgiftstilpasninger enn andre mulige modeller. Som medlem i utvalget sluttet NTO seg til dette forslaget.

Den daværende Stoltenberg-regjeringen valgte imidlertid å videreføre avgiftsunntakene for billettomsætning til scenekunst og musikk. Noe av bakgrunnen for dette var hørings svar fra et

mindre antall aktører som var skeptiske til innføring av kultur moms, fordi de mente at konsekvensene av en lovendring ikke var tilstrekkelig utredet innenfor alle deler av bransjen.

Sammen med flere av disse aktørene ba NTO i 2012 om en nærmere konsekvensutredning, samt en vurdering av hvordan loven kan utformes for å unngå mulige negative konsekvenser for deler av bransjen. Dette ble på det daværende tidspunktet avvist av Finansdepartementet.

Spørsmålet om kultur moms er blitt aktualisert etter at enkelte kommunale aktører er varslet om krav om tilbakebetaling av merverdiavgift som er kompensert i henhold til lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Kravet er hjemlet i konkurransebestemmelsen i kompensasjonsloven. Dersom omsetningen av billetter til konserter og teaterforestillinger blir avgiftspliktig, vil kommunale kulturhus kunne få fradragsrett etter merverdiavgiftsloven, og man unngår i all hovedsak utfordringene knyttet til kompensasjonslovens konkurransebestemmelse. Samtidig vil man kunne oppnå avgiftsmessig likebehandling mellom kommunale og private eiere av kulturhus og lignende.

Vi viser også til utredningen om Kunstnerøkonomi *Kunstens autonomi og kunstens økonomi*, hvor det tas til orde for at merverdiavgiftsregelverket for kunstfeltet utredes nærmere med sikte på et mer oversiktlig og helhetlig regelverk som gir lavere administrative kostnader.

Museumsmedlemmene i Spekter rapporterer at det har ført til en klar arbeidsmessig forenkling å komme inn under avgiftsplikten. I dag er all museumsaktivitet underlagt avgiftsplikten, med noen få unntak der den ville slått uheldig ut.

Etter vårt syn bør det tillegges adskillig vekt at en «breddemodell» vil bidra til et enklere og mer enhetlig og oversiktlig regelverk for kultursektoren.


På denne bakgrunnen ber vi regjeringen om å vurdere en endring i merverdiavgiftsloven som innebærer at også scenekunst og musikk blir underlagt avgiftsplikt med lav sats for billettomsättning, men med fortsatt unntak for artistenes vederlag for opptreden, innspillinger mv.

Samtidig vil vi understreke at det bør vurderes løsninger som sikrer at man i størst mulig grad unngår mulige uheldige konsekvenser for aktører i deler av bransjen, herunder for produsenter uten offentlig støtte og artister som selv eller sammen med andre arrangerer konserter mv.

Vedlagt følger et notat fra Ernst & Young, utarbeidet etter oppdrag fra NTO, som gir en nærmere begrunnelse og redegjørelse for en endring av merverdiavgiftsloven.

Vennlig hilsen

Norsk teater- og orkesterforening

  
Morten Gjeltén  
direktør

Arbeidsgiverforeningen Spekter

  
Anne-Kari Bratten

administrerende direktør

## Notat

Til: Norsk Teater- og Orkesterforening

2. september 2015

Cc:

Ref: NTO

Fra: Jarle Nordal og Agnete Haugerud

Oppdragsansvarlig: Agnete  
Haugerud

### **Norsk Teater- og Orkesterforening (NTO) – Mulige lovendringer for å innføre merverdiavgift med 8 % for musikk og scenekunst**

#### **1 Innledning**

Vi viser til møte hos NTO den 24. april 2015, hvor EY ble bedt om å utarbeide et notat om mulige endringer i merverdiavgiftsregelverket for musikk og scenekunst.

I punkt 2 nedenfor vil vi oppsummere hovedpunktene i notatet, både knyttet til gjeldende rett og en eventuell fremtidig lovendring. I punkt 3 vil vi redegjøre nærmere for gjeldende rettstilstand, herunder svakheter og økonomiske konsekvenser av denne, mens vi i punkt 4 vil presentere mulige lovendringer i merverdiavgiftsloven som etter vår oppfatning vil innebære betydelige forenklinger for de fleste aktører innen kultursektoren.

#### **2 Oppsummering**

Nedenfor vil vi oppsummere hovedpunktene i notatet, både knyttet til gjeldende rett og ved en eventuell lovendring hvor det innføres avgiftsplikt med lav sats på 8 % for omsetning av billetter til musikk og scenekunst.

- Dagens regelverk medfører en konkurransemessig forskjellsbehandling for kulturaktører som konkurrerer om til dels de samme kundene. Omsetning av billetter til kinoer, museer, gallerier, fornøyelsesparker er underlagt lav avgiftssats 8 %, med fradragsrett for inngående merverdiavgift, mens billetter til teater- og konserter er avgiftsunntatt uten fradragsrett.
- Avgiftsbehandlingen er komplisert for aktører som omsetter billetter til avgiftsunntatte sceneopptredener, da de gjennomgående driver delt virksomhet med både avgiftspliktig og avgiftsunntatt omsetning, hvor inngående merverdiavgift skjønsmessig må fordeles. Avgrensningsproblemer gjør seg også gjeldende i tilfeller hvor aktørene må ta stilling til om det omsettes avgiftsunntatte tjenester (eksempelvis billetter til konserter, guidetjenester, undervisningstjenester mv.) eller avgiftspliktige tjenester (eksempelvis billetter til museum og diskotek). Et komplisert regelverk øker risikoen for feil og uriktig avgiftsbehandling som følge av misforståelser.
- En lovendring hvor billetter til ulike former for musikk og scenekunst blir avgiftspliktig, og da fortrinnsvis med lav sats på 8 %, vil innebære at de ovennevnte ulempene reduseres eller elimineres.

- Avgiftsplikten vil i ingen eller liten grad medføre økt reell avgiftsbelastning for aktører innen kultursektoren, da en lovendring vil innebære at inngående merverdiavgift som normalt utgjør 25 % kan fradragsføres, mot at det beregnes utgående merverdiavgift med lav på sats 8 %.
- En lovendring vil medføre at både kommunale og private kulturhus mv. vil kunne få fradragsrett etter merverdiavgiftsloven, og man vil dermed unngå forskjellsbehandling mellom ulike aktører innen denne sektoren, samt de utfordringene kommunale kulturhus i dag har i forhold til konkurransebestemmelsen i kompensasjonsloven.
- Etter vårt syn bør en eventuell regelendring ikke omfatte artistenes vederlag for opptreden, innspillinger mv. Slikt vederlag vil dermed fremdeles vær avgiftsunntatt.

## 3 Gjeldende rett

### 3.1 Innledning

Nedenfor i punkt 3.2 vil vi redegjøre for gjeldende rettstilstand, og hva denne innebærer for ulike aktører innenfor kultursektoren, mens vi i punkt 3.3 på overordnet nivå vil redegjøre for svakheter med dagens regelverk.

### 3.2 Avgiftssituasjonen for kultursektoren

#### 3.2.1 Innledning og oversikt

Avgiftsbehandlingen for kultursektoren er ikke ensartet. Noen aktører er underlagt avgiftsplikt, mens andre ikke er det, og dette har også betydning for fradragsretten for inngående avgift ved kjøp av varer og tjenester. Reglene for kultursektoren er dessuten på visse områder knyttet nært opp til reglene for idrettssektoren, og vi omtaler derfor også disse reglene nedenfor. Dette har også sammenheng med at idrettssektoren har mange fellestrekk med kultursektoren både i forhold til økonomiske forutsetninger, offentlige støtteordninger og frivillig innsats. I tillegg vil de to sektorene i mange tilfeller kunne konkurrere om den samme kundemassen.

Det er en grunnleggende forutsetning i merverdiavgiftssystemet at virksomheter med avgiftspliktig omsetning (uavhengig av sats) har rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av varer og tjenester, mens virksomheter med avgiftsunntatt omsetning ikke har rett til fradrag for inngående avgift. Nærmere bestemmelser om fradragsretten finnes i merverdiavgiftsloven kapittel 8. Hvorvidt en virksomhet er avgiftspliktig eller ikke vil dermed ha stor betydning for virksomhetens kostnadsnivå.

Museer, gallerier, fornøyelsesparker, opplevelsessenter og kinoer er underlagt avgiftsplikt med lav sats på 8 % for billettomsetningen, med rett til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven §§ 5-6, 5-9 og 5-10.

Billetter til enkelte idrettsarrangementer er også avgiftspliktige med lav sats 8 %. Dette gjelder de to øverste divisjonene i herrefotball og øverste divisjon i ishockey for herrer, samt idrettsarrangementer som ikke er enkeltstående og hvor billettomsetningen overstiger MNOK 3. Rett til å utøve idrettsaktivitet (eksempelvis betaling av kontingent til treningssenter) er imidlertid avgiftsunntatt. Avgiftsbehandlingen for idrettsområdet er hovedsakelig regulert i merverdiavgiftsloven §§ 2-1 annet ledd, 3-8 og 5-11.

Salg av billetter til teater-, opera- og ballettforestillinger, konserter, sirkus, omreisende tivoli, dansetilstelninger med levende musikk, samt datatreff og lignende arrangementer som er rettet mot barn og ungdom er i medhold av merverdiavgiftsloven § 3-7 første ledd avgiftsunntatt. Det foreligger derfor ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser som skal brukes i slik virksomhet. I tillegg vil kunstnerisk fremføring av åndsverk (typisk artisters og skuespilleres vederlag for fremføring) også være avgiftsunntatt etter bestemmelsens andre ledd. Det samme gjelder omvisningstjenester (guiding) og opphavsmannens omsetning av egen opphavsrett og egne kunstverk, jf. tredje og fjerde ledd. Også formidling av billetter til nevnte arrangementer og tjenester er avgiftsunntatt.

Omsetning av billetter til kultur og underholdning som ikke faller innenfor definisjonene ovenfor er avgiftspliktig etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1, og med en avgiftssats på 25 %. Dette gjelder eksempelvis billetter til diskotek. I lovens § 3-7 første ledd er det dessuten særlig presisert at avgiftsunntaket for billettomsetning ikke omfatter striptease, og det skal derfor beregnes merverdiavgift med 25 % for slik omsetning i henhold til hovedregelen. (Bakgrunnen for denne særegenheten i loven er at det forut for lovendringen ble avsagt en dom som konkluderte med at striptease var omfattet av kulturunntaket, noe som illustrerer avgrensingsproblemene knyttet til unntaket.)

### **3.2.2 Kravet til næring og omsetningsgrense**

Forutsatt at omsetningen ikke er omfattet av et avgiftsunntak og/eller avgiftsfritak, skal det beregnes merverdiavgift av omsetningen såfremt virksomheten drives i næring og omsetningen overstiger kr 50 000 over en periode på 12 måneder. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, slik som idrettslag, korps, humanitære- eller religiøse foreninger og andre som driver sin aktivitet på frivillig grunnlag, er registreringsgrensen kr 140 000. Omsetningsgrensen for billetter til idrettsarrangementer som ikke er enkeltstående er som nevnt ovenfor MNOK 3.

I avgiftspraksis er næringsvilkåret tolket slik at det stilles krav om at virksomheten må være av et visst omfang og varighet, at den må drives for egen regning og risiko, samt at den må være objektivt egnet til å gå med overskudd over tid. Enkeltstående arrangementer, samt rene underskuddsforetak, har i denne sammenheng ikke blitt ansett som næringsdrift.

Innenfor kultursektoren driver mange aktører sin virksomhet basert på støtte/tilskudd fra offentlige eller private aktører, gaveoverføringer eller kapital som er stilt til disposisjon for et formål. Noen aktører omsetter ikke billetter i det hele tatt, og for andre aktører utgjør billettinntektene kun en liten andel av de samlede inntektene.

I avgiftspraksis stilles det små krav til overskudd innenfor kultursektoren. Dette har blant annet kommet frem i tilfeller der næringssspørsmålet er vurdert for museer som ofte har begrensede inntekter fra salg av billetter, mat og drikke mv., og der kostnadene i mange tilfeller klart overstiger inntektene. Slike aktører er derfor ofte helt avhengig av offentlig støtte, gaver mv. for å kunne drive sin virksomhet, men dette har ikke vært til hinder for at de anses som næringsdrivende i relasjon til avgiftsreglene. For å anses som næringsdrivende innen kultur er det vanligvis tilstrekkelig at man har billettomsetning til priser som ikke er helt symbolske, og at denne omsetningen sammen med eventuell annen avgiftspliktig omsetning overstiger den ovennevnte registreringsgrensen.



### 3.2.3 Særregler for ideell og allmenntilgjengelig virksomhet

Omsetning og uttak av varer og tjenester fra frivillige organisasjoner er i utgangspunktet avgiftspliktig i samme grad som tilsvarende omsetning fra ordinære næringsdrivende. Det er imidlertid gitt en rekke særbestemmelser for denne sektoren i merverdiavgiftsloven § 3-12, eksempelvis et avgiftsunntak for omsetning av varer fra enkeltstående og kortvarige arrangementer. Et vilkår for unntaket er at arrangementet ikke varer lenger enn tre dager og at det benyttes ulønnet arbeidskraft. I praksis er det nevnt at loppemarkeder, julemesser, 17. mai-salg, dansearrangementer og dørsalg omfattes.

Selv om veldedige/allmenntilgjengelige foreninger har en rekke særskilte avgiftsunntak, er det en rekke slike aktører som allerede er avgiftspliktige for blant annet ordinært vare- og kiosksalg, samt for omsetning av reklame. Dette gjelder blant annet en rekke mindre idrettslag. Disse driver dermed allerede såkalt delt virksomhet, med rett til å føre deler av inngående avgift på anskaffelser til fradrag. En innføring av avgiftsplikt for salg av billetter til konserter mv., vil i enkelte tilfeller kunne føre til at flere frivillige aktører blir avgiftspliktige. Vi mener allikevel at det i stor grad, ved å gjøre små endringer eller presiseringer av regelverket, vil være mulig å hindre at disse aktørene blir avgiftspliktige i særlig større grad enn i dag, se punkt 4.4 nedenfor.

Det skal også nevnes at frivillige organisasjoner mv. har mulighet for å få kompensert merverdiavgift etter en egen merverdiavgiftskompensasjonsordning. I tillegg kan aktører som oppfører spillemiddelfinansierte idrettsanlegg få kompensert merverdiavgift på byggekostnader etter en annen rammestyrte kompensasjonsordning.

### 3.2.4 Avgiftsregler for kommuner og fylkeskommuner

#### 3.2.4.1 Generelt

Etter merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd skal offentlige virksomheter registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret dersom avgiftspliktig omsetning har oversteget kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode. Det er for slike aktører ikke et krav om at virksomheten må være drives i næring/være egnet til å gå med overskudd. Registreringspliktige offentlige virksomheter vil i utgangspunktet ha de samme rettigheter og plikter som ordinære registreringspliktige næringsdrivende, men er underlagt noen særregler for uttaksberegning/fradragsrett.

Aktører som omfattes av kompensasjonsordningen for kommuner, fylkeskommuner mv. vil kunne få kompensert pådratt merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester. Ordningen omfatter som utgangspunkt alle typer anskaffelser. Det er imidlertid en forutsetning for kompensasjon at den inngående avgiften ikke kan fradragsføres etter merverdiavgiftsloven, samt at anskaffelsene ikke gjelder fast eiendom for salg eller utleie, se kompensasjonsloven § 4 annet ledd. Ordningen er begrunnet i nøytraliseringshensyn, det vil si at merverdiavgift ikke skal påvirke kommuners mv. sitt valg mellom kjøp av ytelser fra eksterne og egenproduksjon med egne ansatte.

#### 3.2.4.2 Kompensasjonslovens konkurranseregel og betydningen for kultursektoren

En viktig begrensning i kompensasjonsordningen fremgår av lovens § 4 annet ledd nr. 4 som sier at kommunal og fylkeskommunal virksomhet **ikke** har rett til kompensasjon for merverdiavgift dersom det drives økonomisk aktivitet og denne aktiviteten kan være i konkurranse med virksomheter som ikke er kompensasjonsberettiget. Med utgangspunkt i denne bestemmelsen har Skatt Sør og Skatt

Vest varselet omfattende etterberegninger overfor lokale kulturhus/konserthus. Begrunnelsen for varslene er at kommunale kulturhus, hvor det settes opp teater og konserter, vil kunne tenkes å drives i konkurranse med private teatre, konsertscener mv., som etter dagens regler ikke har rett til fradrag/kompensasjon for inngående avgift. Man kan tenke seg at tilsvarende forhold kan være relevante for en rekke andre offentlige aktører innen kultursektoren.

Det kan reises spørsmål ved om konkurransebestemmelsen i kompensasjonsloven går lengre enn hva som følger EØS-avtalen og EU-regelverket, og om konkurransebestemmelsen i den norske kompensasjonsloven overhodet gir hjemmel for etterberegningene som er varslet.

Konkurransereguleringen i EU tar kun sikte på å ramme såkalt internasjonal konkurranse, det vil si konkurranse over landegrensene. Det er tvilsomt om norske kulturhus driver virksomhet som kan tenkes å være i reell konkurranse med internasjonale aktører. Innen EU har man dessuten særordninger for kultursektoren som tillater statlig støtte til denne sektoren. De varslede etterberegningene går også langt utover det lovgiver forutsatte da konkurranseregelen ble innført; i forarbeidene fremgår det at lovgiver antok at bestemmelsen kun ville ha beskjeden økonomisk betydning ved å redusere kompensasjonsutbetalingene fra staten med et beløp i størrelsesordenen MNOK 10 per år.

### 3.3 Svakheter med dagens regelverk

I dette punktet vil kort omtale hva som er de mest sentrale svakhetene med regelverket som er presentert ovenfor.

For det første vil aktører innen kultursektoren ha ulike rettigheter og plikter etter merverdiavgiftsloven. Noen skal beregne utgående avgift med 8 %, mens andre skal beregne utgående avgift med 25 %. Aktører i begge disse kategoriene vil imidlertid ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Andre aktørers omsetning vil være omfattet av et avgiftsunntak, uten plikt til å beregne merverdiavgift og uten rett til å fradragsføre inngående avgift. Dette skaper en konkurransemessig forskjellsbehandling for aktører som kan konkurrere om de samme kundene innenfor kulturmarkedet. At merverdiavgiftsloven ikke skal virke konkurransevridende tillegges normalt stor vekt når lovendringer vurderes.

Ved innføring av avgiftsplikt for billettomsättning til museer, gallerier, fornøyelsesparker mv., romutleie i hotellvirksomhet, persontransport og kino, ble det i alle tilfeller lagt betydelig vekt på den avgiftsmessige forenklingen dette vil medføre for tilbyderne. Fra å drive delt virksomhet med både avgiftspliktig og avgiftsunntatt omsetning, ville aktørene etter lovendringene (i det alt vesentlige) drive fullt ut avgiftspliktig virksomhet, slik at inngående merverdiavgift kunne fradragsføres fullt ut. Man unngår dermed vanskelige fradragssspørsmål, hvor man først må ta stilling til om det foreligger fradragsrett for inngående avgift på en anskaffelse overhodet, og i fall må ta stilling til hvor stor andel av avgiften som kan føres til fradrag. Forenklingshensynet var også svært viktig i Kulturmomsutvalget sitt arbeid (NOU2008:7), hvor det ble foreslått avgiftsplikt med lav sats for salg av billetter til konserter, teater mv.

Dagens regelverk innebærer at en rekke aktører innen kultursektoren har omsetning dels innenfor og dels utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Et museum kan både ha omsetning av avgiftspliktige billetter til utstillingene og salg av avgiftsunntatte billetter til guiding, konsertarrangementer mv., mens et utested kan omsette både avgiftsunntatte billetter til konserter og avgiftspliktige billetter til diskotek. Rettstilstanden medfører avgrensingsproblemer, samt utfordringer knyttet til fradragsføring av inngående merverdiavgift. Dette skaper igjen risiko for feilaktig avgiftshåndtering og etterberegning av merverdiavgift. Rettstilstanden skaper også

muligheter og behov for avgiftsmessige tilpasninger, noe som i et lovt teknisk perspektiv ikke er ønskelig. Dersom en større del av kultursektoren blir avgiftspliktig, vil slike problemer elimineres eller reduseres kraftig.

## **4 Mulige lovendringer og konsekvenser av disse**

### **4.1 Innledning**

Nedenfor i punkt 4.2-4.5 vil vi redegjøre for mulige lovendringer som etter vår oppfatning både vil forenkle regelverket for de fleste aktørene i kultursektoren og gjøre regelverket mer rettferdig og mer robust, i den betydning at regelverket vil gi mindre grobunn for feiltolkning, gi mindre behov for avgiftsplanlegging og bli mindre utsatt for press fra aktører som ønsker lovendring.

Kort fortalt mener vi at omsetning av billetter til teater-, opera- og ballettforestillinger, konserter og dansetilstelninger med levende musikk bør bli avgiftspliktig med lav sats på 8 %. Aktører med slik omsetning vil dermed også få rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser. Vårt forslag vil innebære en opphevelse av den del av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7 som regulerer de nevnte formene for omsetning.

Når det gjelder unntaket for omsetning av billetter til datatreff for unge mv., er dette såpass spesielt og begrenset at det vil ha lite å si for aktørene i kultursektoren om dette unntaket opprettholdes.

Avgiftsunntaket for artistens vederlag for opptredenen bør etter vår oppfatning fremdeles beholdes. Dette er en uensartet gruppe, hvor det for mange aktører vil knytte seg til dels stor usikkerhet til spørsmålet om de overhodet driver næringsvirksomhet. I tillegg foreligger det allerede et avgiftsunntak for opphavsmannens/kunstnerens omsetning av kunstverk og opphavsrett. Avgiftssystemet tilsier derfor at man ikke bør avgiftsbelegge en gruppe innenfor dette segmentet. Dessuten vil en avgiftsplikt for kunstnerisk fremføring antakeligvis medføre at tjenesten blir dyrere, ettersom aktørene gjennomgående har små kostnader og lite inngående merverdiavgift å fradragsføre. Avgiftsplikt vil også innebære administrative byrder for en rekke aktører med liten omsetning knyttet til føring av regnskap og innlevering av omsetningsoppgaver. Aktørene vil også måtte ta stilling til vanskelige grensedragninger mellom anskaffelser som er fradragsberettigede og anskaffelser som ikke er fradragsberettigede fordi de anses å være til privat bruk, eksempelvis når det gjelder reiseutgifter.

I tillegg til en opphevelse av billettunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-7, bør det vurderes å gjøre noen mindre endringer i lovverket for øvrig, slik at man kan unngå eventuelle uheldige virkninger som en avgiftsplikt for billettomsetningen vil medføre.

Nedenfor vil vi vurdere hvilke konsekvenser en lovendring som foreslått ovenfor vil medføre for ulike aktører.

### **4.2 Aktører som baserer sin drift i vesentlig grad på offentlige støtteordninger**

I dette punktet vil vi vurdere hva en mulig avgiftsplikt vil medføre for institusjoner og aktører som mottar omfattende økonomisk støtte, fra det offentlige og/eller private aktører. Dette vil være tilfelle for en rekke teatre, orkestre, konserthus, operavirksomheter og andre aktører som er omfattet av støtteordninger.



Så vidt oss bekjent, vil relativt mange av disse aktørene allerede være registrert i Merverdiavgiftsregisteret for omsetning av varer og tjenester, for eksempel reklame, varesalg og kiosk/restaurantdrift. Etter dagens regelverk innebærer denne avgiftsplikten at det skal beregnes utgående merverdiavgift på nevnte omsetning, og inngående avgift på anskaffelser utelukkende til bruk i denne delen av virksomheten kan fradragsføres fullt ut. Dette gjelder typisk inngående avgift ved kjøp av matvarer, på kostnader knyttet til restaurantlokalet mv. Inngående avgift på anskaffelser til bruk utelukkende i den avgiftsunntatte delen av virksomheten, for eksempel anskaffelser til teaterscenen eller kjøp av lyd- og lysutstyr til bruk under fremføringen, vil i utgangspunktet ikke være fradragsberettiget. Inngående avgift på anskaffelser til bruk både i avgiftspliktig og unntatt virksomhet, for eksempel lokaler til felles bruk og generelle administrasjonskostnader, må fordeles etter en fordelingsnøkkel som virksomheten selv må utarbeide. Omsetningstall innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven danner i praksis ofte grunnlaget for fordeling av inngående avgift, men også andre fordelingsprinsipper kan være aktuelle.

Videre vil enkelte aktører ikke være avgiftsregistrert i det hele tatt, da de ikke har noen form for avgiftspliktig omsetning.

Ved å innføre avgiftsplikt for omsetning av billetter til arrangementer innenfor musikk og scenekunst, vil alle private aktører som har slik omsetning i næring, samt offentlige aktører (for offentlige aktører er det ikke et krav om næring), bli registreringspliktige med plikt til å beregne utgående avgift og rett til å føre inngående avgift til fradrag. Det er imidlertid en forutsetning at samlet avgiftspliktig omsetning overstiger kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode. Som nevnt ovenfor i punkt 3.2.2 oppstilles det i praksis små krav for at virksomhet innenfor kultursektoren skal anses som næringsmessig.

Forutsatt at virksomheten omfattes av registreringsplikten i merverdiavgiftsloven, vil avgiftsplikt for kultursektoren medføre at inngående avgift i utgangspunktet kan fradragsføres fullt ut, ettersom all aktivitet vil være avgiftspliktig. Det kan imidlertid nevnes at det i medhold av merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4 ikke vil foreligge fradragsrett for enkelte typer anskaffelser, slik som naturalavlønning av ansatte, oppføring av boliger, representasjon og drift og vedlikehold av personkjøretøy.

Videre vil aktørene som omfattes av en eventuell lovendring bli pliktig til å beregne utgående merverdiavgift med lav sats på 8 % ved sin omsetning av billetter. Avgiftsbehandlingen av øvrige ytelser, slik som salg fra restaurant, ordinært varesalg og reklameomsetning, vil fremdeles være avgiftspliktig med ordinær sats på 25 %, mens eventuelt kiosksal el. av mat og drikke vil være avgiftspliktig med 15 %.

For aktører som omtales i dette punktet vil kulturmomsten medføre et enklere regelverk ved at det ikke lengre drives såkalt delt virksomhet. I tillegg vil de ha samme konkurransemessige vilkår som andre aktører som er omfattet av kulturmomsten, for eksempel kinoer, museer og fornøylesparker.

### **4.3 Kommersielle aktører med ordinær drift uten særlig offentlig støtte, herunder festivaler og messer**

I dette punkt omtales private aktører som driver sin virksomhet hovedsakelig på ordinær forretningsmessig basis, for eksempel private teatre, konsertarrangører, utesteder som både har diskotek/bar og konserter og scener med stand-up forestillinger mv.

Etter det vi kjenner til, vil de aller fleste av de ovennevnte aktørene allerede være registrert i Merverdiavgiftsregisteret for omsetning av serveringstjenester og eventuelt inngangspenger til diskotek eller andre arrangementer som ikke er omfattet av dagens avgiftsunntak. Når det gjelder

kommersielle festivaler og messer vil disse også ofte være registrert for reklamevirksomhet og ulike former for varesalg.

En avgiftsplikt for slike aktører vil medføre at de ikke lenger vil drive såkalt delt virksomhet med de utfordringer dette medfører i forhold til fradragsretten, noe som vil innebære at inngående avgift kan fradragsføres fullt ut. Etter dagens bestemmelser må som tidligere nevnt aktørene fordele inngående avgift etter fordelingsnøkler, noe som både er administrativt krevende og innebærer at deler av merverdiavgiften blir en kostnad. Dersom eksempelvis en konsertscene benytter seg av omsetningstallene ved sin fradragsføring av felleskostnader, hvor avgiftspliktig omsetning utgjør 50 % av samlede inntekter, vil avgiftsplikten for billettomsetningen innebære at inngående avgift på alle fellesanskaffelser kan fradragsføres fullt ut, det vil si et fradragsbeløp som er dobbelt så høyt som etter dagens bestemmelser.

Vi antar at en betydelig utgiftspost for mange festivaler ol. vil være honorar til artistene. Vi foreslår som nevnt at slikt honorar ikke belegges med merverdiavgift, og det vil dermed heller ikke være aktuelt med noen fradragsrett for honoraret. Den utvidede avgiftsplikten vil imidlertid medføre at inngående avgift på anskaffelser til scene, lyd og lysanlegg mv. kan føres til fradrag.

Den økte fradragsretten vil særlig gi seg positive utslag ved store investeringer, for eksempel ved nyoppføring av bygg og ved kjøp av dyre driftsmidler som for eksempel scener, lyd- og lysutstyr mv.

Vi antar at de fleste aktørene innen denne gruppen over tid vil ha såpass store investeringer og løpende kostnader at avgiftsplikten ikke vil medføre noen merkostnad. En fordel for de aktuelle aktørene er under enhver omstendighet at de vil unngå vanskelige fordelingsproblemer både knyttet til forholdsmessig fradrag for anskaffelser og avgrensingsproblemer som oppstår for sammensatte arrangementer, eksempelvis når samme aktør både arrangerer konsert og diskotek.

#### 4.4 Frivillige virksomheter

I den forrige høringsrunden ble det blant annet anført at en innføring av 8 % merverdiavgift på konsertbilletter mv. ville medføre at mange lag og organisasjoner ble registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret med de byrder dette medfører.

Som nevnt er det allerede en rekke organisasjoner som allerede er registreringspliktige og dermed er kjent med hvilke utfordringer merverdiavgiftsplikten medfører.

Når det gjelder aktører som i dag ikke er registreringspliktige, vil det kunne oppstå registreringsplikt ved innføring av kulturoms for den billettomsetningen. Dette kan imidlertid unngås delvis gjennom eksisterende unntak og delvis gjennom mindre lovendringer.

Avgiftsunntaket som gjelder kortvarige og enkeltstående arrangement, vil etter gjeldende rett kun omfatte **varesalg**, slik som salg fra et loppemarked. Dersom dette unntaket utvides til også å omfatte tjenesteomsetning, vil organisasjonen ikke bli merverdiavgiftspliktig for omsetning av billetter til for eksempel enkeltstående konserter eller mindre festivaler selv om man innfører en merverdiavgiftsplikt for billettomsetningen.

En mulig risiko er at det kan oppstå konkurransevridding ved at frivillige organisasjoner blir avgiftsunntatt for sin billettomsetning, mens andre konkurrerende aktører i samme sektor. Dette kan eksempelvis løses ved at man innfører en konkurransebestemmelse, hvor skattekontoret ved enkeltvedtak kan bestemme at enkeltarrangement ikke skal omfattes av avgiftsunntaket. En slik hjemmel er blant annet gitt i merverdiavgiftsloven § 3-12 femte ledd i tilknytning til avgiftsunntaket ved omsetning mellom ledd i samme organisasjon.

Videre vil frivillige aktører kunne få (delvis) kompensert sine merverdiavgiftskostnader gjennom kompensasjonsordningen for frivillig virksomhet. For slike aktører vil det dermed ikke være nødvendig å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret for å få refundert pådratt inngående avgift.

Vi ser få problemer med å gjøre de mindre lovmessige endringene som er foreslått ovenfor i dette punktet. Det er allerede gitt en rekke særregler for frivillig og allmenntilgjengelig virksomhet i merverdiavgiftsloven. I tillegg har idrettsområdet egne særregler. Ytterlige endringer bør ikke avstedkomme store utfordringer, verken for aktørene selv eller for skatteetaten.

#### **4.5 Artister som arrangerer kulturelle arrangementer i egen regi**

Forut for lovendringen i 2010, rettet mange artister og interesseorganisasjoner kritikk mot forslaget om å innføre avgiftsplikt for billetter til konserter mv. Vårt inntrykk av denne debatten, var at mange, og da spesielt artistene selv, ikke hadde oversikt over hva forslaget om avgiftsplikt i realiteten ville innebære.

Dersom vårt forslag i punkt 4.1 følges, innebærer en eventuell avgiftsplikt for billettomsætningen, **ikke** at artisten skal beregne merverdiavgift av sitt vederlag knyttet til fremføringen. Det er kun arrangøren av konserten som må beregne merverdiavgift av sin omsetning av billetter.

Noen aktører viste til at forslaget om avgiftsplikt for billettomsætningen ville få uheldige konsekvenser i tilfeller hvor artisten selv eller sammen med andre arrangerer konserter mv. Det er i denne anledning vist til at artisten vil kunne få såkalt delt virksomhet med både avgiftsunntatt og avgiftspliktig omsetning. Dette vil medføre ekstraarbeid med blant annet komplisert regnskapsføring og økte administrative kostnader. I tillegg ble det hevdet at skattemyndighetene håndhever merverdiavgiftsloven svært strengt med de mulige konsekvenser dette vil få for artister som ikke opptrer korrekt i forhold til regelverket. Finansdepartementet la særlig vekt på dette momentet da unntaket for musikk og scenekunst ble videreført.

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

Selv om artisten selv omsetter billetter, vil det uansett være en forutsetning for avgiftsplikt at omsetningen overstiger registreringsgrensen og skjer i næring. Dette innebærer at artister som arrangerer konserter hvor billettinntektene ikke overstiger kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode ikke vil bli registreringspliktige. En enkeltstående eller et mindre antall konserter el. vil dessuten ikke nødvendigvis oppfylle næringskravet selv om inntektene overstiger beløpsgrensen.

Dersom artisten selv arrangerer konsert og de ordinære vilkårene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret er til stede, vil det måtte tillegges merverdiavgift med en sats på 8 % på billetten. Artisten vil få såkalt delt virksomhet dersom han også har inntekter som artist (den avgiftsunntatte omsetningen vil i så fall normalt knytte seg til andre arrangementer enn de avgiftspliktige inntektene, da artisten ikke vil oppkreve noe honorar for fremføringer han/hun selv selger billetter til). Delt virksomhet vil ha betydning for fradragsføringen. Vi antar imidlertid at det normalt bør være relativt enkelt å skille mellom kostnader som knytter seg til arrangementer i egen

regi og arrangementer der artisten optrær på eksterne arrangementer. For felleskostnader til administrasjon mv. vil man eksempelvis kunne bruke en omsetningsbasert fordelingsnøkkel som byr på få administrative utfordringer.

Dersom en artist ser det som et vesentlig problem å drive delt virksomhet i relasjon til avgiftsreglene, vil dette kunne løses ved at artisten oppretter et eget selskap som kun arrangerer konserter og omsetter billetter, mens artisten selv inngår en avtale med dette selskapet på ordinære forretningsmessige vilkår. Selskapet blir i så tilfelle ansett som fullt ut avgiftspliktig for sin omsetning, med rett til fullt fradrag for inngående avgift, mens artisten selv ikke skal beregne merverdiavgift av sitt vederlag og vil følgelig ikke vil ha rett til fradrag for inngående avgift i det hele tatt.

I tilfeller hvor artisten arrangerer en konsert sammen med en ekstern konsertarrangør (Gram Art kaller dette et joint venture) vil artisten kunne unngå avgiftsplikt dersom vederlaget er betaling for selve fremføringen og ikke en omsetning av billetter fra artisten. I slike tilfeller vil imidlertid spørsmålet om avgiftsplikt og registrering i Merverdiavgiftsregisteret av joint venture'et som sådan kunne by på særlige utfordringer fordi merverdiavgiftsloven p.t. ikke gir hjemmel for merverdiavgiftsregistrering for «tilfeldig» omsetning i fellesskap med mindre fellesskapet kan anses som et ansvarlig selskap el. Vi går ikke nærmere inn på dette i denne omgang.

Dersom man ønsker å begrense antall artister som omfattes av avgiftsplikten, vil det eventuelt være mulig å heve registreringsgrensen for omsetning av billetter til musikk og scenekunst, hvor artisten selv er arrangør, for eksempel til kr 300 000 eller til MNOK 3 (som for idrettsarrangement). I så fall vil det imidlertid kunne oppstå konkurransemessige forskjeller mellom de som har omsetning henholdsvis over og under denne grensen. I tillegg vil det være problematisk med en registreringsgrense som ikke gjelder alle aktører, ettersom mange faktisk ønsker å bli avgiftspliktige fordi de har forholdsvis begrensede inntekter sett i forhold til fradragsberettigede kostnader. Vi vil midlertid anta at muligheten til avgiftstilpasninger og konkurransemessige forskjeller kun vil gjelde en liten gruppe innenfor feltet musikk og scenekunst, og dette bør ikke avstedkomme at hele sektoren unntas fra den ønskede avgiftsplikten.

Et annet alternativ vil kunne være å unnta artisten selv for plikt til å beregne merverdiavgift på billettsalg på lik linje med kunstnere og opphavsmenn, jf. merverdiavgiftsloven § 3-7 fjerde ledd. Denne bestemmelsen er et såkalt subjektunntak, noe som innebærer at omsetning av kunst og opphavsrettslig materiale fra kunstneren selv eller hans enkeltmannsforetak ikke er avgiftspliktig, mens omsetning av de samme varene/tjenestene fra alle andre, herunder et eventuelt aksjeselskap som eies av kunstneren selv, er avgiftspliktig. En ulempe med en slik løsning er at den gir muligheter for avgiftsplanlegging og åpner for konkurransevridende forskjellsbehandling. Dette er likevel en mulighet for å hindre at en liten krets subjekter stenger for fordelene en avgiftsplikt vil innebære for de aller fleste aktørene innen kultursektoren.

Ideelt sett bør man etter vårt syn ikke ha noen særordning for artisters egen omsetning av billetter, blant annet fordi en slik særordning vil åpne for konkurransevridning og dessuten vil kunne by på diverse utfordringer rent avgiftsteknisk. Dersom en slik særordning er nødvendig for å sikre at innføring av kulturmomns lar seg gjennomføre, vil en særordning imidlertid kunne være en «lav pris» å betale, sett hen til de gunstige virkningene kulturmomns vil ha for de fleste aktører innenfor sektoren.

## 4.6 Offentlige kulturaktører, herunder kulturhus

Inngående avgift pådratt til oppføring og drift av kommunale kulturhus vil med bakgrunn i skattekontorenes nyere praksis ikke bli kompensert etter kompensasjonsloven. Ved innføring av avgiftsplikt for billettomsætning til konsert og teater mv., vil kommuner mv. imidlertid bli avgiftspliktige på lik linje med andre aktører som selger billetter til konserter, teaterforestillinger mv. De aktuelle kommunene mv. vil da ha rett til fradrag for inngående avgift gjennom de ordinære reglene i merverdiavgiftsloven, mens det må beregnes merverdiavgift med 8 % på billettomsætningen. Videre vil kulturhusene kunne oppnå fradrag for merverdiavgift i henhold til en såkalt frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret i den utstrekning de leier ut lokaler til avgiftspliktige konsertarrangører mv. Innføring av kulturoms mv. vil dermed kunne medføre at eierne av kulturhus mv. ikke lenger vil være henvist til å kreve kompensasjon etter kompensasjonsloven, og dermed heller ikke vil bli rammet av denne lovens konkurransebegrensning.

## 5 Avsluttende kommentarer

Som redegjort for ovenfor vil det for en rekke aktører innen kultursektoren være fordelaktig om det blir innført merverdiavgiftsplikt ved omsætning av billetter til musikk og scenekunst. Endringen vil også kunne medføre at en bedret avgiftssituasjon for eiere av kommunale kulturhus mv. På denne bakgrunn mener vi at det samlet sett for NTO sine medlemmer vil være en fordel at det argumenteres for generell avgiftsplikt for omsætning av billetter til musikk og scenekunst.

Dersom det er ønskelig med en utdyping av enkelte punkter eller dersom det skulle være spørsmål i tilknytning til notatet, bistår vi naturligvis gjerne. Vi stiller også gjerne på møter eller seminarer hvor problemstillingene gjennomgås og diskuteres. Det kan i den anledning tas kontakt med Agnete Haugerud på tlf. 24 00 25 18/982 06 318 eller e-post [agnete.haugerud@no.ey.com](mailto:agnete.haugerud@no.ey.com).

Med vennlig hilsen

ERNST & YOUNG TAX & LAW

Agnete Haugerud  
Advokat

Caroline C. Christiansen  
Advokatfullmektig