

Fortsatt avgrensningsspørsmål:

Avgiftsplikten for museer og gallerier

Innføringen i 2010 av avgiftsplikt på inngangsbilletter til museer og gallerier var begrunnet med et enklere regelverk og færre avgrensningsspørsmål. De nye reglene åpner imidlertid fortsatt for en rekke tolkningsspørsmål som må finne sin løsning i praksis.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Marianne Brockmann Bugge
Advokatfirmaet Harboe

Inngangsbilletter til museer og gallerier ble ved en lovendring 25. juni 2010 i lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009, gjort avgiftspliktig med redusert sats, 8 prosent. Lovendringen består av en ny § 5–9 som sier:

«Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer og gallerier.»¹

Innføringen av avgiftsplikt på inngang til museer og gallerier innebærer at en rekke museumsinstitusjoner og gallerier, som tidligere var definert utenfor merverdiavgiftslovens område ved unntaket for kultur i § 3–7, nå oppnår full fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det ble oppfattet som et problem for mange av aktørene i bransjen at de fikk delt virksomhet som følge av at de hadde avgiftspliktig omsetning, typisk butikk-/suvenerisalg samt kafé- og/eller restaurantdrift, ved siden av den øvrige museumsvirksomheten som var utenfor loven. Fradragsretten for inngående avgift måtte således fordeles mellom den avgiftspliktige og den unntatte delen av virksomheten, som av mange ble opplevd som en komplisert og ressurskrevende jobb. Avgiftsplikten på inngangsbilletter ble i så måte oppfattet som en hensikts-

messig løsning på disse problemene, og den reduserte avgiftssatsen på 8 prosent kombinert med full fradragsrett gjorde at det, samlet sett, ble lagt til grunn at bransjen heller ikke økonomisk sett ble skadelidende som følge av endringen.

Innføringen av merverdiavgift på inngangsbilletter til museer og gallerier har likevel ikke løst alle avgrensningsspørsmål for aktørene i denne bransjen. Dette til tross for at departementet i forarbeidene til mval. § 5–9 uttrykkelig legger til grunn at det i praksis ikke vil være vanskelig å avgrense museumsbegrepet.² Det er flere forhold som forårsaker dette.

Betydningen av offentlig støtte

For museumsvirksomhet kommer det særskilte forhold inn, som for det store flertallet av kulturinstitusjoner, at de i større eller mindre grad driftes av offentlige og private tilskudd, noen ganger i form av generelle driftstilskudd, andre ganger øremerket. Dette reiser egne spørsmål knyttet til merverdiavgiften; for det første om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, om støtten skal regnes som avgiftspliktig omsetning slik at det må beregnes merverdiavgift av denne, og dessuten, om støtten skal inngå i fastsettelsen av en eventuell fordelingsnøkkel for fradragsretten, for de museer som (fortsett) har delt virksomhet og sist, om slik fordeling kan unnlates når virksomhetens aktiviteter utenfor merverdiavgiftslovens område er ubetydelig.

Krav til næringsvirksomhet

I ovennevnte forarbeider til mval. § 5–9 stilles som utgangspunkt krav til at museet eller galleriet driver næringsvirksomhet.³

I henhold til Merverdiavgiftshåndboken (2010) s. 62 punkt 2–1.4 innebærer kravet til næringsvirksomhet at virksomheten/aktiviteten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd i overskuelig fremtid og drives for eierens egen regning og risiko. Forarbeidene til mval. § 5–9 sier ikke hvordan kravet til økonomisk overskudd konkret skal vurderes, men viser til at ulike aktiviteter som har en «nær og naturlig sammenheng», i henhold til teori og praksis, skal vurderes samlet i relasjon til kravet til næring.⁴

I forhold til offentlige og private tilskudd antar derimot departementet at de tilskudd museene mottar som hovedregel ikke kan anses som vederlag for avgiftspliktige varer eller tjenester når disse er til støtte for generell drift og utvikling.⁵ Når det gjelder offentlige museer, pekes det på at det for disse ikke er noe krav til næringsvirksomhet. Departementet viser deretter til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, det vil si at aktører i det samme markedet bør ha samme vilkår. Dette må forstås slik at, så lenge en museumsvirksomhet tar seg betalt for inngangsbilletter mv., så vil det forhold at museet også mottar betydelig med tilskudd av offentlig og/eller privat karakter, ikke gjøre at virksomheten diskvalifiseres som næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven.

Museumsvirksomhetens omfang

Avgiftsplikten reiser dessuten spørsmål om museums- eller gallerivirksomhetens omfang. Dette fordi den reduserte satsen krever en avgrensning både mot annen omsetning med full sats og en avgrensning

1 Forslaget om en redusert sats ble tatt inn i Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2010 § 4, ny bokstav f).

2 Jf. Prop. 119 LS (2009–2010) s. 39 første spalte.

3 Jf. proposisjonens s. 37 første spalte punkt 6.2.3.1.

4 Jf. proposisjonens s. 37 annet spalte.

5 Jf. proposisjonens s. 66 annen spalte.

mot omsetning som er utenfor merverdiavgiftspliktens område.

Museers og galleriers omsetning i form av varesalg gjennom suvenirbutikk og/eller kiosksalg, samt kafé- og/eller restaurantdrift, vil fortsatt være avgiftspliktig med full sats, 25 prosent på det som er alminnelig vareomsetning og servering, mens separat salg av mat og drikke som ikke forutsettes servert og fortært på stedet, har en sats på 14 prosent. Ulike satser på omsetningen er normalt ingen stor utfordring for en virksomhet, viktigst er at dette ikke påvirker fradragsretten, som er den samme. Derimot er det viktig å være klar over hvilke aktiviteter som fortsatt kan ligge utenfor merverdiavgiftslovens avgiftspliktige område, og hvilken betydning dette får bl.a. for fradragsretten.

Salg og bytte av kunstverk

For gallerier og museer som formidler og/eller selger kunstverk i kunstnerens navn, vil slik omsetning fortsatt representere omsetning utenfor loven.⁶ Det samme gjelder for bytte av kunstverk mellom offentlige museer og kunstsamlinger.⁷ Virksomheter som har slikt salg ved siden av utstillingsvirksomhet hvor inngangsbilletten er betalt, vil således drive delt virksomhet i merverdiavgiftslovens forstand.

Det er ikke uvanlig at museer og/eller gallerier har såkalte vandretstillinger som lånes ut til andre museer og/eller gallerier. Dersom dette skjer mot vederlag, vil omsetningen måtte regnes som avgiftspliktig omsetning, men da som alminnelig avgiftspliktig utleie som skjer mot beregning av full sats på 25 prosent og ikke 8. Dersom slikt utlån skjer vederlagsfritt, reiser det spørsmål om uttaksberegning, jf. nedenfor.

Kafédrift mv. krever særskilt registrering

Selv om kafé- og restaurantvirksomhet regnes som avgiftspliktig virksomhet, er det sjelden at et museum selv drifter denne. Normalt settes dette ut til en profesjonell aktør, hvilket innebærer at museet ikke selv anses å drive serveringsvirksomhet, men med utleie av fast eiendom som er utenfor merverdiavgiftsloven.⁸ For å sikre at også denne delen av virksomheten inngår i den avgiftspliktige delen og fradragsretten derigjennom også er i behold, må museet be om frivillig registrering for

utleien.⁹ Det forutsetter at utleien skjer til avgiftspliktig virksomhet og at museet konkret søker om slik frivillig registrering. Museet må i den forbindelse overfor skattemyndighetene redegjøre i detalj for leietakers, eksempelvis restauratørens, bruk av lokalene. Man skal i den forbindelse være oppmerksom på at **utleie av møte- og/eller konferanserom i et museum ikke kan være omfattet av en frivillig registrering.** Dette til forskjell fra hotellens utleie av møterom mv.¹⁰ Dersom imidlertid et museum leier ut areal til en restauratør som leier deler av dette videre ut til private selskap hvor det skal serveres, foreligger det avgiftspliktig omsetning som gir grunnlag for utleier, dvs. museet, til å være frivillig registrert.

Leie av lokaler fra tredjepart

For museer og gallerier som leier sine lokaler mv. fra tredjepart, skal bemerkes at de her nevnte forhold også vil kunne være av stor betydning for eier/utleier, avhengig av om vedkommende er registrert for sin utleie til muséet/galleriet eller ikke. Eventuelle feil eller manglende opplysninger fra museets eller galleriets side kan derfor gi uheldige og uønskede ringvirkninger for utleier som utleier eventuelt vil kunne kreve kompensert for av museet/galleriet. En annen sak er at avgiftsplikten for museums virksomhet også har åpnet for at utleier kan få fradragsført betydelige kostnader på bygg som leies ut til museer og gallerier, hvilket gir besparelser som også bør komme leietakerne, dvs. museene og/eller galleriene, til gode.

Parkering

En rekke museer disponerer også parkeringsplasser/areal knyttet til museets område, som bl.a. er til benyttelse for museets besøkende. Dersom denne driftes av et parkeringselskap, vil også denne «utleien» av parkeringsarealet fra museets side måtte inngå i en frivillig registrering som nevnt for å sikre fradragsretten for kostnader knyttet til drift av denne mv.

Undervisning

Undervisningstjenester er tjenester som i utgangspunktet er unntatt fra merverdiavgiftslovens avgiftspliktige område.¹¹ Det samme gjelder for omvisningstjenester.¹² I proposisjonens kommentar til mval. § 5–9¹³ uttales imidlertid:

«Dersom den ordinære 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.»

I den grad undervisning og omvisning er et integrert tilbud i det man betaler for ved kjøp av inngangsbilletten til et museum, kan man med andre ord legge til grunn at dette som hovedregel vil inngå i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette må antas å gjelde ikke bare ved tradisjonell omvisning i utstillingslokaler, men også hvor en gruppe mennesker, herunder skoleklasser mv., av praktiske årsaker tas inn i et separat rom fra utstillingen, for utdypende forklaringer eller diskusjon. Det avgjørende må antas å være at undervisningen knytter seg til og/eller er relevant til den/de utstilling(er) og det/ de ulike tema og områder museet formidler. Det vises til departementets henvisning i proposisjonen til mval. § 5–9, s. 39 første spalte, til St.meld. nr. 49 (2008–2009) s. 9 hvorfra det siteres at fremtidens museers «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.»

Videre uttaler departementet: «Dette kan gi en veiledning om hvilke virksomheter som omfattes av den reduserte avgiftssatsen.» Det må kunne forutsettes at den samme vurderingen også gir en veiledning i forhold til avgrensingen mot unntatt virksomhet. Utgangspunktet for avgiftsplikten er imidlertid fortsatt at det tas inngangspenger for å se museets utstillinger mv., og at øvrige aktiviteter, herunder undervisning, er et tilbud knyttet til dette.

Forskning

De fleste museer har også forskere og/eller historikere mv. ansatt i sin virksomhet. En betydelig del av den offentlige og/eller private støtten som ytes til drift av museer, vil normalt gå til dekning av museets forsknings- og undervisningsformidling fordi det er en sentral del av virksomhetens formidlingsplikt. Når tilskuddene ikke er øremerkede, vil forskningstjenestene ikke anses å skje mot vederlag, og det foreligger da heller ingen omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Aktiviteten kan derfor bli ansatt å ligge utenfor merverdiavgiftslovens avgiftspliktige område, hvilket i prinsippet skal slå ut på fradragsret-

6 Jf. mval. § 3–7 fjerde og femte ledd.

7 Jf. mval. § 3–7 sjette ledd.

8 Jf. mval. § 3–11 første ledd.

9 Jf. mval. § 3–11 annet ledd bokstav k og mval. § 2–3 første ledd.

10 Jf. mval. § 5–5 annet ledd.

11 Jf. mval. § 3–5.

12 Jf. mval. § 3–7 tredje ledd.

13 Jf. proposisjonens s. 66 første spalte.

ten. Det vil derfor være avgjørende å få slått fast om forskningen er en del av den konkrete museumsvirksomheten eller ikke.

Forskernes arbeidsoppgaver kan være å sette sammen, bygge opp, skifte ut og/eller vedlikeholde et museums utstillinger, permanente eller midlertidige, samt å se på nye prosjekter/utstillinger som skal tilbys publikum. De samme menneskene kan ha ansvaret for omvisninger og undervisning som nevnt ovenfor. Enkelte forskere kan også i kraft av sin kompetanse og ansettelse i et museum være involvert i forskningsprosjekter som strekker seg utover kjerneområdet for den museumsvirksomheten de er tilknyttet. Dette kan være engasjement i andre utstillinger, andre forskningsprosjekter eller undervisning utenfor museets fysiske utstillingsområde. I de tilfellene slike tjenester ikke skal uttaksberegnes, kan dette reise spørsmål om tjenestene er til bruk utenfor merverdiavgiftspliktens område.

I lys av departementets merknader i forarbeidene må man kunne legge en vid forståelse av begrepet museumsvirksomhet til grunn. Forskning og undervisning av museets ansatte, som skjer innenfor museets område, både fysisk og tematisk, vil således måtte anses som en del av den avgiftspliktige museumsvirksomheten såfremt aktivitetene ytes som ledd i at man kjøper inngangsbillett for å kunne se museets utstillinger og delta i de aktuelle aktivitetene.

Dersom et forskningsoppdrag skjer mot øremerkede midler/tilskudd, vil dette derimot i seg selv kunne anses som omsetning av avgiftspliktige tjenester. Tilskuddet skal i så fall beregnes og betales merverdiavgift av og inngår i museets avgiftspliktige omsetning sammen med omsetningen av inngangsbilletter.

Uttak

Når det gjelder gratis inngang for enkelte personer og grupper, uttaler departementet i forarbeidene til mval. § 5–9 at dette utløser uttaksmerverdiavgift etter de alminnelige regler i mval. § 3–22 første ledd og 3–23 bokstav d.¹⁴ Det vises samtidig til at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift dersom verdien av uttaket er bagatellmessig. Grensen for hva som regnes som bagatellmessig, er i praksis satt til 100 kroner. Gratis inngang til museer hvor inngangsbilletten koster 100 kroner pr. person eller mindre, utløser med andre ord ingen plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. I relasjon til fradragsretten vil uttaket likevel måtte inngå i det som regnes som museumsvirksomhetens avgiftspliktige omsetning.

Vederlagsfritt utlån av utstillinger, herunder deler av utstillinger, må likeledes vurderes opp mot nevnte uttaksregler og vil i prinsippet måtte utløse plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift når det samtidig tas betalt for inngang til den institusjon som låner ut den aktuelle utstillingen.

Begrensninger i fradragsretten

Til tross for at det som allerede nevnt er klare holdepunkter for å legge en relativt vid forståelse til grunn for hva som inngår i en museumsvirksomhet, er det fortsatt slik at enkelte museumsvirksomheter også vil kunne ha aktiviteter og/eller omsetning som ligger utenfor merverdiavgiftslovens område og som det må tas hensyn til i forhold til fradragsretten.

I en uttalelse fra Skattedirektoratet av 29. juni 2009 om fradragsrett ved fellesanskaffelser fremgår av punkt 4, Fordeling av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser: «Det er altså etter vår

oppfatning ikke slik at en virksomhet automatisk har rett til fullt fradrag for inngående avgift på alle anskaffelser dersom den kun har avgiftspliktig omsetning.»

Uttalelsen bruker en fotballklubs avgiftspliktige reklameinntekter som eksempel på at det ikke gir rett til fullt fradrag for anskaffelser til en fotballstadion, men uttalelsen må antas å gjelde generelt. Det faktum at en museumsvirksomhet kun har avgiftspliktig omsetning i form av billettinntekter, **gir således ikke virksomheten automatisk rett** til 100 prosent fradrag. Dersom museet også har aktiviteter som ligger utenfor den avgiftspliktige virksomheten, må disse i prinsippet tas hensyn til ved fradragsføring av inngående merverdiavgift. Dette må antas å gjelde selv om museet ikke har unntatt *omsetning* i merverdiavgiftslovens forstand, fordi den eksempelvis mottar generelle driftstilskudd som dekker de unntatte aktivitetene. Poenget er at de aktuelle anskaffelsene det kreves fradrag for avgift på, også knytter seg til aktiviteter som ikke er en del av den avgiftspliktige virksomheten.

Ubetydelighetsregelen

I forhold til fradragsretten og kravet til en fordelingsnøkkel som nevnt, skal det samtidig vises til «ubetydelighetsregelen» i mval. § 8–2 fjerde ledd, som tillater full fradragsrett «dersom den delen av en virksomhets omsetning som er unntatt fra loven, normalt ikke overstiger fem prosent av virksomhetens samlede omsetning i løpet av et regnskapsår.»

Bestemmelsen reiser spørsmål hva som ligger i omsetningsbegrepet og forholdet til generelle driftstilskudd som vi har vært inne



Søk SkatteFUNN innen 1. september!

SkatteFUNN gir norske bedrifter rett til skattefradrag for forsknings- og utviklingsprosjekter. Prosjektene må være avgrensede og målrettede, og ha som mål å fremskaffe ny kunnskap eller nye ferdigheter som er til nytte for bedriftene i forbindelse med utvikling av nye eller bedre varer, tjenester eller produksjonsprosesser.

Bedrifter som søker om SkatteFUNN-godkjenning innen 1. september er garantert å få sin søknad ferdigbehandlet i år. De kan etter godkjenning fra Norges forskningsråd legge årets prosjektkostnader inn i beregningsgrunnlaget for skattefradrag. Søknader som sendes inn etter 1. september risikerer å miste muligheten for skattefradrag for prosjektkostnader i 2011.

Se www.skattefunn.no for mer informasjon.



¹⁴ Jf. proposisjonens s. 38 første spalte.



TOLKNINGSSPØRSMÅL: De nye reglene om avgiftsplikt på inngangsbilletter til museer og gallerier åpner for en rekke tolkningsspørsmål.

på. Departementet har som nevnt i tilknytning til lovens omsetningsbegrep og kravet til næring, lagt til grunn at generelle driftstilskudd fra det offentlige eller private *ikke* regnes som vederlag for en avgiftspliktig ytelse, altså heller ikke som «omsetning» som skal avgiftsberegnes.

I ovennevnte uttalelse av 29. juni 2009 om fradragretten ved fellesanskaffelser legger

imidlertid Skattedirektoratet i punkt 4 til grunn at offentlige tilskudd *skal* medtas når det gjelder fastsettelsen av fordelingsnøkkel for delt virksomhet:

«For å gi et riktig bilde av bruken av en anskaffelse må også eventuelle tilskudd tas med ved beregning av fordelingsnøkkel.»

Uttalelsen bygger på en lagmannsrettsdom av 7. april 1997 og gjaldt tidligere forskrift nr. 18 § 3, nå Merverdiavgiftsforskriftens § 8–2–2. Denne bestemmelsen angir hovedregelen om fordeling av inngående avgift for felles driftskostnader og bygger som mval. § 5–9, på virksomhetens «samlede omsetning», men da som fastsettelsesgrunnlag for en fordelingsnøkkel ved fradragføringen.

Mval. 8–2 fjerde ledd var tidligere nedfelt i forskrift nr. 18, da i dennes § 4 som også omfattet bestemmelsen i gjeldende mval. § 8–2 tredje ledd. Alminnelige tolkningsprinsipper som bestemmelsenes ordlyd og begrunnelse tilsier at omsetningsbegrepet må ha samme innhold når det gjelder ubetydelighetsregelen i mval. § 8–2 fjerde ledd og Merverdiavgiftsforskriftens § 8–2–2. Det er samtidig en utfordring å anvende omsetning som et vurderingsgrunnlag, når det vanskelig lar seg definere hva som er omsetning utenfor lovens område og denne ikke anses å skje mot vederlag. Dette gjør seg på den annen side i like stor grad gjeldende for ubetydelighetsregelen i mval. § 8–2 fjerde ledd som ved fastsettelsen av en fordelingsnøkkel som angitt i Merverdiavgiftsforskriftens § 8–2–2. Det kan hevdes at fastsettelsen av en fordelingsnøkkel for fradragretten basert på omsetning også krever at man foretar en skjønnsmessig vurdering og tilordning av eventuelle driftstilskudd dersom denne ikke er likt fordelt innenfor og utenfor virksomhetens avgiftspliktige område. **En museumsvirksomhet bør av samme grunn ikke være avskåret fra å kunne påberope seg ubetydelighetsregelen i mval. § 8–2 fjerde ledd**, så lenge det på tilfredsstillende måte godtgjøres hvordan man har kommet frem til at omsetningen utenfor loven må anses å utgjøre mindre enn fem prosent av virksomhetens totale omsetning, driftstilskudd medregnet.

Oppsummering

Innføringen av avgiftsplikt på inngangsbilletter til museer og gallerier har utvidet virksomhetenes rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i museums- og gallerivirksomheten, men ingen automatisk rett til fullt fradrag. Som for enhver annen økonomisk drevet virksomhet, kreves det derfor fortsatt også innenfor denne bransjen, at man har en forsvarlig og grundig gjennomgang av virksomhetens art og ulike aktiviteter, for å sikre at man håndterer de ulike avgiftsmessige spørsmål på korrekt måte.