

MERVERDIAVGIFT PÅ KUNST, KULTUR OG UNDERHOLDNING

Kandidatnummer: 685

Leveringsfrist: 25.11.2008

(* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>)

Til sammen 16 566 ord

28.11.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema	1
1.2	Avgrensning	2
<u>2</u>	<u>OM MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET</u>	<u>3</u>
2.1	Innledning	3
2.1.1	Kort historikk	3
2.1.2	Merverdiavgiftslovens formål og hensyn	5
2.1.3	Kulturpolitiske hensyn i forhold til merverdiavgiftsloven	7
2.1.4	Forholdet til EØS-avtalen	11
2.2	Sentrale begreper	12
2.2.1	Omsetning	12
2.2.2	Varer	14
2.2.3	Tjenester	15
2.2.4	Utgående avgift	15
2.2.5	Inngående avgift	15
2.2.6	Fradragsretten	16
2.2.7	Uttak	20
2.2.8	Innførsel	20
2.2.9	Unntak	21
2.2.10	Fritak	22
2.2.11	Om hvem som er avgiftspliktig	23
<u>3</u>	<u>GJELDENE REGELVERK PÅ KULTUROMRÅDET</u>	<u>25</u>
3.1	Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a	25
3.1.1	Generelt	25
3.1.2	Opphavsmannens egen omsetning og innførsel av kunstverk	27

3.1.3	Opphavsmannens omsetning av egen opphavsrett	29
3.1.4	Oppsummering og vurdering	34
3.2	Merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14	37
3.2.1	Generelt	37
3.2.2	Kunstnerisk fremføring	38
3.2.3	Tjenester som er en integrert og nødvendig del av fremføringen	40
3.2.4	Formidling	40
3.2.5	Oppsummering og vurdering	41
3.3	Merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5	45
3.3.1	Generelt	45
3.3.2	”tjenester i form av rett til å overvære”	47
3.3.3	”formidling”	48
3.3.4	”teater, opera og ballett”, men ikke ”striptease”	48
3.3.5	”sirkus”	51
3.3.6	”konsert”	51
3.3.7	”utstillinger i gallerier og museer”	55
3.3.8	”adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra”	55
3.3.9	”dansetilstelninger med levende musikk”	57
3.3.10	“datatreff og lignende arrangement”	58
3.3.11	Oppsummering og vurdering	59
3.4	Merverdiavgiftsloven § 70	61
4	<u>KONKLUSJON</u>	62
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	64
5.1	Lovgivning	64
5.1.1	Norske lover	64
5.1.2	Forskrifter	64
5.1.3	Traktater	64
5.2	Forarbeider	65
5.2.1	NOU	65
5.2.2	Odelstingsproposisjoner	65

5.2.3	Innstillinger til Odelstinget	65
5.3	Prinsipputtalelser, fortolkninger og rundskriv	66
5.4	Rettsavgjørelser	66
5.4.1	Høyesterettsdommer	66
5.4.2	Underrettsdommer	66
5.5	Litteratur	67
5.6	Høringsuttalelser til NOU 2008:7	67

1 Innledning

1.1 Tema

Oppgavens tema er unntakene i lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 (heretter kalt merverdiavgiftsloven) §§ 5 første ledd nr 1 bokstav a og 5b første ledd nr 5 og 14. Disse bestemmelsene unntar omsetning av en rekke varer og tjenester innen kunst, kultur og underholdning fra merverdiavgiftsplikten. Jeg skal gjøre rede for gjeldende rett etter disse bestemmelsene og vurdere dem i forhold til merverdiavgiftslovens formål og avgiftstekniske hensyn. For å gi en fullstendig redegjørelse er det også nødvendig å omtale noen unntak fra avgiftsplikt som er gjort med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Jeg vil vise at regelverket for merverdiavgift på kunst, kultur og underholdning er fragmentert, at språkbruken i bestemmelsene kunne vært klarere og at omfanget av unntakene ikke er konsekvent begrunnet og avgrenset.

Mangelen på helhet i dette regelverket har forskjellige årsaker. For det første har omsetningen av varer og tjenester på dette området vært i sterk utvikling både i omfang og innhold siden merverdiavgiftssystemet ble innført i 1970. Det kan synes som om merverdiavgiftsloven ikke er helt à jour med denne utviklingen. For det andre er de aktuelle bestemmelsene utformet etter en avveining av merverdiavgiftslovens formål, avgiftstekniske hensyn og kulturpolitiske hensyn. Per i dag medfører dette noen uheldige kompromisser. For det tredje gjør forbudet mot statsstøtte i EØS-avtalens artikkel 61 at man må være varsom med å gi indirekte støtte via merverdiavgiftssystemet. Det er derfor vanskelig å gjennomføre en forenkling av regelverket for merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester innen kunst, kultur og underholdning. I mangel av en slik forenkling utsettes regelverket stadig for press, noe som har ført til hyppige endringer og i en del tilfeller kortsiktige og ufullstendige løsninger.

I avsnitt 1.1.1 avgrensner jeg oppgaven. I kapittel 2 gir jeg en kort innføring i merverdiavgiftssystemet. I kapittel 3 redegjør jeg for gjeldende rett etter merverdiavgiftsloven §§ 5 første ledd nr 1 bokstav a og 5b første ledd nr 5 og 14 og vurderer disse bestemmelsene.

1.2 Avgrensning

Kulturområdet omfatter blant annet scenekunst, teater, dans, musikk, billedkunst, kunsthåndverk, gallerier, museer, sirkus, fornøyelsesparker, opplevelsessentra, film, video, radio, tv, aviser, bøker, idrett og frivillig virksomhet. Aktørene innen kulturområdet opererer over et stort spekter som omfatter alt fra idealistisk kunstnerisk virksomhet til kommersiell underholdning. I NOU 2008:7 side 20 uttales følgende om utviklingen på dette området: ”Kultursektoren er en sektor i stor vekst. Særlig stor økning har det vært i tall på yrkesaktive innenfor kulturfeltet. Gjennom de siste 25 årene er tallet på kunstnere her i landet mer enn tredoblet. På de fleste områder kan en også registrere en økning i kulturbruken. Mye tyder dessuten på at både tilbudet av og etterspørselen etter kultur og kulturrelaterte goder av ulike grunner vil fortsette å øke. En ser også at grensene mellom ulike typer kunst og kulturuttrykk ikke er så tydelige som før. Seriøs kunst, reklame og kulturindustri smelter i større grad enn før sammen, og mer varierte finansieringsformer vokser fram”.

Denne oppgavens hovedtema er begrenset til bestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 5 første ledd nr 1 bokstav a og 5b første ledd nr 5 og 14. Jeg bruker for enkelhets skyld begrepet ”kulturområdet” som en fellesbetegnelse for den omsetningen disse bestemmelsene regulerer, selv om det etter normal språkforståelse har et mer omfattende innhold. Dette gjør forhåpentligvis oppgaven mer tydelig, ettersom begrepet ”kulturområdet” også går igjen i mange av henvisningene. For ordens skyld presiserer jeg at oppgaven avgrenses mot idrettsaktiviteter, film, video, radio, tv, aviser, bøker og frivillig virksomhet. Enkelte av disse aktivitetene spiller likevel en rolle i oppgaven, men kun for å belyse hovedtemaet.

2 Om merverdiavgiftssystemet

2.1 Innledning

2.1.1 Kort historikk

Før innføringen av merverdiavgiftssystemet, hadde vi fra 1935 til 1970 en alminnelig omsetningsavgift i Norge. Til å begynne med ble det lagt en avgift på hvert ledd i omsetningen med en sats på 1 %. Betaling av omsetningsavgift var en utgift for de næringsdrivende som ble belastet neste ledd som kostnad ved videresalg. På denne måten vokste avgiften for hvert ledd i næringskjeden. I avgiftsteknisk terminologi kales dette at avgiften kumuleres.

Fra og med 1940 ble systemet lagt om. Omsetningsavgiften skulle heretter kun betales i siste omsetningsledd eller detaljleddet, samtidig som avgiftssatsen ble hevet til 10 %. Denne avgiften kalles også sisteleddsavgift. Til å begynne med gjaldt avgiftsplikten bare varer, men etter hvert ble også arbeidsytelser på varer samt bygg- og anleggsarbeid avgiftsbelagt. Avgiften omfattet også salg til næringsdrivende, men selvstendig næringsdrivendes innkjøp av varer til videreomsetning, råstoffer, halvfabrikata og hjelpestoffer mv., var unntatt fra avgiftsplikt. Det ble gjort særlige unntak fra avgiftsplikten for omsetning ved salg til utlandet av skip og fly, og salg av aviser, bøker, tidsskrifter og en rekke andre nærmere spesifiserte varer og tjenester¹. I tillegg besto det norske avgiftssystemet – som i dag – av en rekke særavgifter på for eksempel biler, bensin og alkohol.

¹ Ot.prp.nr.17 (1968-1969) side 32-33

Merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970 og er en generell avgift på innenlands omsetning av varer og tjenester, samt innførsel av varer fra utlandet og uttak av varer fra selskaper². Til forskjell fra sisteleddsavgiften, skal merverdiavgiften beregnes og betales i alle ledd. Som følge av fradragsretten, som jeg kommer tilbake til, skjer imidlertid endelig avgiftsbelastning kun ved omsetning til forbrukere eller ved omsetning til virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Per i dag har vi 3 forskjellige satser for beregning av merverdiavgift på henholdsvis 8, 14 og 25 %.

Innføringen av merverdiavgiftssystemet ble blant annet begrunnet i et ønske om å redusere nivået for direkte beskatning (skatt på inntekt). For å kompensere for redusert direkte beskatning, måtte man øke den indirekte beskatningen ved å kreve inn høyere avgifter på andre områder. I ot.prp.nr. 17 (1968-1969) side 42 vises det til følgende uttalelse fra underutvalget til skattekomiteen angående omlegging av avgiftssystemet:

”Merverdiavgiftssystemet synes bedre egnet enn sisteleddssystemet til å tåle en relativt høy avgiftssats. På grunn av at avgiftsplikten etter merverdiavgiftssystemet får en mer generell karakter og systemet virker mer nøytralt, vil en høy avgiftssats gi mindre risiko for omgåelse av avgiftsbestemmelsene og for vridninger i etterspørsel og næringsstruktur enn i sisteleddssystemet.”

I tillegg til ønsket om å kreve inn mer indirekte skatt, var utviklingen internasjonalt et viktig argument for innføring av merverdiavgiftssystemet. I ot.prp.nr. 17 (1968-1969) side 42 uttales følgende: ”Komiteen fremhever også at en rekke andre land har innført merverdiavgiftssystemet og at Norge ved eventuell tilslutning til Fellesmarkedet vil bli traktatmessig forpliktet til å innføre merverdisystemet”. Frankrike har hatt merverdiavgift helt siden 1948, og mange andre land innførte dette systemet mellom 1960 og 1970. I dag har 130 land et merverdiavgiftssystem.

² NOU 2008:7 side 53

2.1.2 Merverdiavgiftslovens formål og hensyn

Formålet med merverdiavgiften er å skaffe inntekter til staten ved å skattlegge forbruk. I 2008 beregnes inntektene fra merverdiavgift til ca. 190 milliarder kroner. Det utgjør ”om lag 30 prosent av de totale skatte- og avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge, eller nesten 17 prosent av statsbudsjettets totale inntekter”³.

Om de generelle utfordringene ved å utforme og ta i bruk merverdiavgiftssystemet, uttaler komiteen følgende på side 10 i ot.prp.nr 17 (1968-1969): ”I dagens kompliserte samfunnssystem vil det som funksjon av enhver beskatningsform dukke opp unndragelsesmuligheter og administrative vanskeligheter. Det er grunn til å anta at et indirekte beskatningssystem både er lettere å administrere og kontrollere enn et direkte. Men avgjørende for dette er likevel hvordan detaljene i systemet utformes. Hvis beregningsgrunnlaget ikke utformes helt klart, og hvis det etableres mange unntaksordninger og spesielle særløsninger, vil ethvert skattesystem bli tungt å administrere og kontrollere”. Det erkjennes at man vil ha utfordringer i alle typer skattesystemer, men at merverdiavgiftssystemets fortrinn er nøytralitet. Alle unntak og særregler uthuler nøytraliteten, og det er derfor et overordnet mål at merverdiavgiftsgrunnlaget er så bredt som overhodet mulig.

Til å begynne med var det bare omsetning, innførsel og uttak av varer som var avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsreformen gjorde også omsetning av tjenester merverdiavgiftspliktig fra og med 1. juli 2001, for å oppnå bredest mulig merverdiavgiftsgrunnlag. Argumentasjonen i forarbeidene til merverdiavgiftsreformen har mange fellestrekk med det som ble uttalt i forbindelse med innføring av merverdiavgiftssystemet.

³ NOU 2008:7 side 48-49

Om bakgrunnen for merverdiavgiftsreformen uttales i ot.prp.nr. 2 (2000-2001) side 34: ”Det norske merverdiavgiftssystemet skaper i dag mange problemer av avgiftsteknisk og systemteknisk art. Det er tildels et komplisert og uoversiktlig regelverk som er ressurskrevende å forholde seg til så vel for næringslivet som for myndighetene. Den ulike avgiftsmessige behandlingen av avgiftspliktige varer og avgiftsfrie tjenester, og ulike tjenesteområder i mellom, byr på avgrensingsproblemer, skjult avgiftsbelastning og kumulasjon. Dette gir opphav til konkurransevridninger. Regelverket mangler fleksibilitet i forhold til nye tjenester og tilpasning til internasjonale regler”.

Systemet bør altså for det første være så enkelt som mulig å bruke, slik at et minimum av administrative kostnader blir knyttet til avgiftsinnkreving både i næringslivet og hos myndighetene. Med 300 000 næringsdrivende registrert i merverdiavgiftsmanntallet har dette hensynet stor betydning. For det andre bør systemet være nøytralt i den forstand at det ikke påvirker konkurransen mellom aktørene. Aktører som leverer varer eller tjenester i samme marked, bør behandles likt i merverdiavgiftssystemet. For det tredje skal merverdiavgiftssystemet være nøytralt i den forstand at avgiftsplikten ikke vrir produksjonsbeslutninger. Systemet skal virke slik at ”skattyter ikke har motivasjon til å endre tilpasning for å påvirke størrelsen på skattebeløpet”⁴. En bedrift bør for eksempel ikke gjøre valg av leverandør basert på et ønske om lav beskatning fremfor et mål om høyest mulig effektivitet. For det fjerde må reglene være fleksible nok til å fange opp nye former for omsetning samtidig som de gir forutsigbarhet for aktørene.

⁴ NOU 2008:7 side 48

2.1.3 Kulturpolitiske hensyn i forhold til merverdiavgiftsloven

Kulturpolitiske hensyn har bidratt til å forme bestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 5 første ledd nr 1 bokstav a og 5b første ledd nr 5 og 14. Avveiningen mot merverdiavgiftslovens formål og hensyn har, som nevnt innledningsvis, bidratt til at regelverket er fragmentert, at språkbruken i bestemmelsene kunne vært klarere og at omfanget av unntakene ikke er konsekvent begrunnet og avgrenset. En gjennomgang av merverdiavgiftsregelverket på kulturområdet har lenge vært etterspurt, og 1. desember 2006 ble Kulturmomsutvalget oppnevnt ved resolusjon for å gå gjennom regelverket og komme med forslag til forbedringer.

I Kulturmomsutvalgets mandat uttales det at avgrensningene i dagens regelverk ”kan virke tilfeldige og lite rimelige”, og at ”det kan være vanskelig å begrunne hvorfor det skal være en forskjell”⁵ i avgiftsplikt mellom de forskjellige aktørene. I mandatet gis Kulturmomsutvalget i oppgave å ”foreslå en grense for hvor stor del av kultur- og idrettsområdet som bør innlemmes i merverdiavgiftsområdet”. Videre presiseres det at grensen som foreslås ”må være administrativt håndterbar og ikke skape konkurransevridninger eller uheldige økonomiske tilpasninger”⁶. Formålet med oppnevningen av Kulturmomsutvalget var med andre ord å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget på kulturområdet, samtidig som regelverket skulle gjøres enklere og mer nøytralt.

⁵ NOU 2008:7 side 9

⁶ NOU 2008:7 side 10

26. februar 2008 la utvalget fram NOU 2008:7 hvor de enstemmig anbefalte den såkalte breddemodellen for endringer av regelverket. En av endringene som ble foreslått, var å oppheve unntaket for merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5. Da ville omsetning av tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker, opplevelsessentra og dansetilstelninger med levende musikk, blitt avgiftspliktig. Det samme ville ha blitt gjeldende for formidling av slike tjenester. Anbefalingen er foreløpig ikke tatt til følge. Ved presentasjonen av statsbudsjettet for 2009 ble det i stedet foreslått at unntaket for omsetning av billetter i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 5 skulle utvides⁷. I stedet for å utvide merverdiavgiftsgrunlaget utvider lovgiver unntaket, og i stedet for å forenkle reglene gjøres de mer kompliserte. Dette kan ikke begrunnes i merverdiavgiftslovens formål og hensyn, og det kan synes som om beslutningen er politisk motivert. Jeg kommer tilbake til dette lovforslaget i avsnitt 3.3.10.

Som Kulturmomsutvalget uttaler, er det ”ikke mulig å forene ønsket om en effektivt utformet merverdiavgift med et eventuelt ønske om å støtte enkelt næringer”⁸. På kulturområdet gis det indirekte støtte via merverdiavgiftssystemet til utgivere av bøker og aviser⁹. Dette gjøres ved at omsetningen er fritatt for merverdiavgift. Ettersom systemet fungerer best med så få unntak som mulig, krever fritaket en særskilt begrunnelse. I ot.prp.nr.17 (1968-1969) side 46 begrunnes fritaket for bøker og aviser med at det er ”betenkelig å beskatte det trykte ord i et så lite språksamfunn som det norske”. En eventuell avgiftsplikt ”kan virke hemmende for fri opinionsdannelse” og ”kulturelle hensyn vil bli skadelidende”. Vern om kulturen i et lite land og hensynet til ytringsfriheten i et demokratisk samfunn er tungtveiende argumenter som kan rettferdiggjøre å sette noen av de avgiftstekniske hensynene til side. Det er mindre kontroversielt enn eksempelet som er brukt over.

⁷ Ot.prp.nr.1 (2008-2009)

⁸ NOU 2008:7 side 49

⁹ Merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7 og 8

Argumenter for at andre deler av kulturområdet kan gis samme fordel som utgiverne av bøker og aviser, finnes for eksempel i or.prp.nr.50 (2006-2007) om lov 29. juni 2007 nr 89 om offentlige styresmakters ansvar for kulturverksemd (kulturlova). Følgende uttales på side 2 i proposisjonen om formålet: ”Regjeringa har ein visjon om at Norge skal vera ein ledande kulturnasjon som legg vekt på kulturdimensjonen i alle delar av samfunnslivet. Kunst og andre kulturuttrykk har stor verdi i seg sjølve. Ei målretta satsing på kultur har samstundes stor innverknad på andre samfunnsområde som næringsutvikling og arbeidsplassar, integrering og inkludering, helse, læring og kreativitet”. ”Føremålet med ei slik generell kulturlov er å gje kultursektoren større tyngd og klårare status som offentlig ansvarsområde”. Ansvar er i kulturlova fordelt mellom staten, fylkeskommunen og kommunen i §§ 3-5. I kulturlova § 3 første ledd heter det: ”Staten skal fremja og leggja til rette for et breitt spekter av kulturverksemd over heile landet gjennom rettslege, økonomiske, organisatoriske, informerande og andre relevante verkemiddel og tiltak.” Fritak for merverdiavgift er et slikt økonomisk virkemiddel, og kan brukes for å legge til rette for kulturvirksomhet.

I NOU 2008:7 på side 19 omtales behovet for at kulturpolitiske tiltak må supplere markedsøkonomien. Det vises til at ”kunst og kultur er grunnlag for livskvalitet for barn, unge, voksne og eldre” men det påpekes at dette er goder som ikke nødvendigvis fanges opp i markedet. Kulturmomsutvalget uttaler videre: ”Konsum av kulturgoder kan innebære det en i tradisjonell velferdsøkonomisk teori kaller positive, eksterne effekter..... Felles for positive effekter er at de ikke blir realisert i markedet”. For eksempel kan konsumet av kulturgodet bestå i at en tilskuer har glede av å oppleve en teaterforestilling basert på et stykke av Ibsen på Nationaltheatret. Dette er målbart i markedet ved at en billett omsettes, og begrunnet i tilskuerens behov for å oppleve teaterforestillingen. Samtidig bidrar dette konsumet til at Ibsens verker, som er en del av vår kulturarv, tas vare på. Denne opprettholdelsen av kulturarven er den positive eksterne effekten som ikke kan realiseres i markedet. ”Derfor vil markedet, uten kulturpolitiske tiltak, produsere for lite kulturgoder. Dette kan rettes opp ved at staten gir tilskudd til virksomheter som produserer goder med positive eksterne effekter”¹⁰.

Det er ikke tvil om at det både er vilje til og behov for at staten skal støtte kulturlivet økonomisk. I forhold til merverdiavgiftssystemet er spørsmålet om man skal gi økonomisk støtte til kulturlivet gjennom unntak eller fritak for avgiftsplikt, eller slik økonomisk støtte skal gis på andre måter.

¹⁰ NOU 2008:7 side 19

2.1.4 Forholdet til EØS-avtalen

Ved utformingen av regelverket må det tas hensyn til Norges folkerettslige forpliktelser etter EØS-avtalen. I mandatet til Kulturmomsutvalget heter det ”spesifikt at utvalget må sørge for at forslagene som blir presentert, er i tråd med statsstøtteregelverket”¹¹. EØS-avtalen omfatter ikke nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser¹², men har følgende forbud mot statsstøtte i artikkel 61(1): ”Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene”. Bestemmelser som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold¹³.

Med støtte menes alle økonomiske fordeler som gis av staten. I begrepet foretak ligger blant annet et vilkår om at mottaker av støtten driver økonomisk aktivitet. I NOU 2008:7 på side 189-190 uttales følgende om statsstøtteregelverket: ”Både direkte støtte i form av tilskudd og indirekte støtte i form av unntak fra generelle avgifter for enkelte foretak eller sektorer omfattes av støttebegrepet. Med tanke på konkurransevridning, er det ikke nødvendig å påvise konkurransevridning. Det er tilstrekkelig å påvise at støttetiltaket gir en finansiell fordel som potensielt kan vri konkurransen. Når det gjelder vilkåret om påvirkning av samhandel, er muligheten for at støtten kan påvirke konkurransen mellom potensielle konkurrenter innen EØS-området tilstrekkelig. Foreligger det først offentlig støtte etter artikkel 61(1) EØS gjelder et iverksettelsesforbud fram til EFTAs overvåkinsorgan (ESA) har godkjent tiltaket”.

¹¹ NOU 2008:7 side 189

¹² NOU 2008:7 side 189

¹³ EØS-loven § 2 første ledd

På bakgrunn av en klage fra Magasin- og Ukepresseforeningen til EFTAs overvåkingsorgan ESA, uttalte ESA i en foreløpig konklusjon av 17. juli 2007 at nullsatsordningen for aviser ikke er forenlig med forbudet om statsstøtte.

Finansdepartementet fastholder at nullsatsen for aviser ikke er ulovlig statsstøtte, og det er per i dag opp til ESA om de vil gå videre med saken¹⁴. Selv om ESA skulle velge å la være å gå videre med saken, vil lovgiver ta den foreløpige konklusjonen i betraktning ved vurdering av andre fritak fra merverdiavgiftssystemet.

2.2 Sentrale begreper

2.2.1 Omsetning

Hva som skal regnes som omsetning i forhold til merverdiavgiftsplikten, er definert i merverdiavgiftsloven § 3: ”Med omsetning forstås: 1) Levering av varer mot vederlag, herunder levering av varer fremstilt etter oppdrag eller levering av varer i forbindelse med ytelser av tjenester. 2) Ytelse av tjenester mot vederlag. 3) Levering av vare eller ytelse av tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester”.

Ettersom det er omsetning av varer og tjenester som utløser avgiftsplikten, er definisjonen viktig. Felles for de tre typene omsetning som defineres i merverdiavgiftsloven § 3, er at de forutsetter en gjensidig bebyrdende transaksjon. Den ene parten yter vederlag, mot at den andre parten leverer en vare eller en tjeneste. For private næringsdrivende skaper som regel ikke denne forutsetningen for omsetning problemer. Det kan være vanskeligere å avgjøre hvorvidt offentlig tilskudd eller bidrag skal anses for å være omsetning. Etter definisjonen i merverdiavgiftsloven forutsettes det at det offentlige mottar en gjenytelse for den støtten de yter, og det er ikke alltid tilfelle.

¹⁴ NOU 2008:7 side 72

I Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 15. juni 2001 som blant annet omhandler omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven, uttales følgende: ”I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre om det foreligger omsetning. Servicetjenester fra offentlige institusjoner ytes for eksempel i stor grad uten direkte vederlag, fordi institusjonen mottar midler over offentlige budsjetter som dekker virksomhetens drift. Det vil derfor ikke foreligge omsetning mellom den som yter og den som faktisk mottar ytelsen. Det offentlige kan imidlertid også opptre som ordinær kjøper av varer og tjenester og vil da måtte betale merverdiavgift. Grensetilfeller kan oppstå når det offentlige subsidierer eller gir støtte til offentlige formål, idet det kan være uklart om det offentlige da mottar en gjenytelse slik at vilkåret om ytelse/levering er oppfylt.” Videre uttales det at utgangspunktet er at ”de som utfører en virksomhet basert på offentlige bidrag ikke anses for å omsette tjenester til det offentlige, og at tjenesteyteren ikke skal kreve merverdiavgift av de offentlige tilskuddene”.

Finansdepartementet angir deretter noen kriterier som taler for at offentlig tilskudd skal anses for vederlag for en tjeneste. Uttalelsen er blitt fulgt opp i forvaltningspraksis, og har dermed karakter av en alminnelig definisjon. For å fastslå om det foreligger omsetning etter merverdiavgiftsloven må det gjøres en konkret helhetsvurdering. Omstendighetene som taler for at det foreligger omsetning er som følger:

- 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.
- Tjenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål.

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

Omsetning er som nevnt en forutsetning for merverdiavgiftsplikt. Om betydningen av definisjonen i forhold til offentlig støtte uttales følgende i NOU 2008:7 på side 54: ”For aktører innen frivillig sektor og kultursektoren som i stor grad finansierer sin virksomhet gjennom offentlige bidrag, betyr dette at store andeler av deres inntekter ikke blir gjenstand for avgiftsberegning”. Mange av disse aktørene er per i dag unntatt fra avgiftsplikt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5.

Selv om unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5 skulle bli opphevet ville en stor del av inntektene til disse aktørene likevel ikke være gjenstand for avgiftsberegning. Dermed ville inngående merverdiavgift overstige utgående merverdiavgift i mange tilfeller. Som følge av fradragsretten ville disse aktørene få indirekte støtte via merverdiavgiftssystemet. Dette kommer jeg tilbake til.

2.2.2 Varer

Merverdiavgiftslovens varebegrep er definert i merverdiavgiftsloven § 2 første ledd: ”Med vare forstås fysiske gjenstander, herunder fast eiendom. Som vare anses også elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde”. Begrepet ”fysiske gjenstander” omfatter bl.a. levende dyr, aksjer, obligasjoner, formularer som omsettes som trykksaker og sedler, mynter og frimerker når de skal tjene som samlerobjekt¹⁵.

¹⁵ Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) side 189

2.2.3 Tjenester

I merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd defineres ”tjeneste” som ”alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare etter første ledd”. Merverdiavgiftsloven definerer med andre ordet ”tjeneste” som en negasjon av ”vare”. I annet ledd annet punktum presiseres det at tjenestebegrepet også omfatter ”begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller fast eiendom, samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier”. Det utvidede tjenestebegrepet som inneholder omsetning av immaterielle rettigheter, herunder opphavsrettigheter, omfatter også retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde. Dette ble ansett som vare i avgiftsrettslig forstand før merverdiavgiftsreformen¹⁶.

2.2.4 Utgående avgift

Utgående avgift er definert i merverdiavgiftsloven § 4. første ledd. ”Med utgående avgift forstås avgift som skal beregnes og betales av omsetning og ved uttak”. Avgiften beregnes av vederlaget, og selve avgiften er ikke med i beregningsgrunnlaget. I

beregningsgrunnlaget medregnes: 1) Alle omkostninger til å oppfylle avtalen. 2) Toll og andre avgifter. 3) Tilknytningsavgifter, gebyrer og andre beløp som påløper i forbindelse med leveringen av varer eller tjenester. 4) Auksjonssalær, provisjoner o.l. 5)

Betjeningsavgift, serveringstillegg, o.l.¹⁷ Dersom vederlaget for eksempel er kr. 200,- skal det betales kr. 50 (ved høy sats) i merverdiavgift. Pris inkludert merverdiavgift til neste omsetningsledd blir da kr. 250,-.

2.2.5 Inngående avgift

Inngående avgift er definert i merverdiavgiftsloven § 4 annet ledd. ”Med inngående avgift forstås den avgift som er påløpt ved kjøp m.v. av varer og tjenester eller ved innførsel.”

¹⁶ Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) side 189

¹⁷ Merverdiavgiftsloven § 18 første ledd nr. 1. – 5.

2.2.6 Fradragsretten

Fradragsretten reguleres av kapittel VI i merverdiavgiftsloven. I merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum heter det at ”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittel”. Med ”omsetning som nevnt i kap. IV” menes avgiftspliktig omsetning. Med ”dette kapittel” menes kapittel VI i merverdiavgiftsloven.

Det er spesielt viktig å definere fradragsretten for de aktører som driver delt virksomhet. Delt virksomhet vil si at aktøren har omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Da må fradrag for inngående merverdiavgift gjøres forholdsmessig. Dommene i Rt. 2003 side 1821 Hunsbedt og Rt. 2005 side 951 Porthuset gir eksempler på hvor vanskelig det kan være å gjøre forholdsmessig fordeling av fradrag for inngående avgift i delt virksomhet. I forarbeidene til merverdiavgiftsreformen blir forholdsmessig fordeling av fradrag også omtalt som ”svært vanskelig å praktisere både for forvaltningen og de næringsdrivende, særlig med hensyn til hva som er formålet med anskaffelser”¹⁸.

Avgjørende for fradragsretten er hva som er ”til bruk i virksomhet”¹⁹. I ot.prp.nr. 17 (1968-1969) på side 55 uttales følgende: ”Retten til fradrag har som forutsetning at den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er relevante for den virksomhet som består i omsetning som nevnt i kap. IV” (avgiftspliktig omsetning). I rettspraksis er dette presisert til at anskaffelsen må ha en ”naturlig og nær tilknytning til virksomheten”²⁰. Hva som ligger i ”naturlig og nær tilknytning” må avgjøres av en konkret helhetsvurdering.

¹⁸ Ot. Prp. nr. 2 (2000-2001) – Porthuset-dommen avsnitt 33

¹⁹ Merverdiavgiftsloven § 21, første ledd, første punktum

²⁰ Rt. 2005 side 951 (Porthuset-dommen) avsnitt 35

Første gang begrepet ”til bruk i virksomhet” ble behandlet i Høyesterett var i Rt. 1985 side 93. Saken gjaldt fradrag for inngående avgift på tiltak som Sira-Kvina Kraftselskap ble pålagt å iverksette for å avbøte skader og ulemper som reguleringer og overføringer i Sira-Kvina vassdragene medførte. Finansdepartementet, som var kraftselskapets motpart i saken, mente at det avgjørende i tolkningen var ”om de varer og tjenester det gjelder”, var ”til direkte faktisk bruk i virksomheten”. Partene var enige om at tiltakene ikke var til slik ”direkte faktisk bruk”. Høyesterett kom til at denne tolkningen var for snever, og at man i tolkningen av begrepet ”til bruk i virksomheten” måtte ”se hen til hvilken tilknytning det er mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjon”. I denne saken hadde anskaffelsene av de omtvistede varene og tjenestene ”den nærmeste tilknytning” i og med at de utgjorde forpliktelser kraftselskapet måtte oppfylle for at det skulle være berettiget til å igangsette produksjon. Anskaffelsene var med andre ord helt nødvendige for den avgiftspliktige virksomheten. Selv om anskaffelsene ikke var til ”direkte faktisk bruk” i virksomheten var vilkåret for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 oppfylt. Dette vilkåret er siden presisert og stadfestet i flere Høyesterettsdommer²¹.

²¹ Rt. 2001 side 1497, Rt. 2003 side 1821 og Rt. 2005 side 1073 og Rt. 2008 side 1107

Tidligere ble såkalt primærbruk oppstilt som tilleggsvilkår for fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21 i forvaltningspraksis. Om sammenhengen mellom primærbruk og relevanskravet som utledes av uttrykket ”til bruk i virksomhet”, uttales følgende i Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedtdommen) avsnitt 38-40: ”Staten har under henvisning til praksis fra merverdiavgiftsmyndighetene anført at det av relevanskravet må følge at det er et vilkår for fradragsrett for inngående avgift at den primære bruk av oppofrelsen må være i den avgiftspliktige virksomhet, og at det ikke kan gjøres krav på fradrag dersom bruken i den avgiftspliktige virksomhet er avledet fra og bare er en refleksvirkning av bruk i avgiftsfri virksomhet. Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles noen generell regel med et slikt innhold”. ”Da en slik tolkning av merverdiavgiftsloven § 21 representerer en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst, kan imidlertid den foreliggende forvaltningspraksis ikke tillegges nevneverdig vekt. Etter min oppfatning kan det ikke oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående avgift enn at oppofrelsen er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten”. Etter dette kan man altså få fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, selv om det primære formålet med anskaffelsen ikke var slik bruk.

Standpunktet fra Hunsbedt-dommen stadfestes av Høyesterett i Rt. 2005 side 951 (Porthuset-dommen) avsnitt 37 hvor førstvoterende sier seg enig i uttalelsene som er sitert over. Saken gjaldt forholdsmessig fradrag for merverdiavgift ved delt virksomhet. Porthuset AS leide ut lokaler til Scandic Hotell. Virksomheten til Scandic Hotell var delt mellom romutleie som er en avgiftsfri ytelse, og avgiftspliktige ytelser som telefon, betaling, minibar, tilkopling til internett, reklame, levering av mat og drikke til rommet og henting og bringing av tøy til vask eller rensing. Den avgiftspliktige omsetningen ble anslått til å være mellom 5 og 10 prosent av avgiftsfri romutleie.

Spørsmålet var om Porthuset AS var berettiget til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på anskaffelser til oppføring av bygget²² som følge av den avgiftspliktige delen av hotellets virksomhet. I så fall måtte utgiftene til ”oppføring av den del av bygget som gjelder hotellrom til utleie” være ”relevante og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten i rommene”. Staten v/Finansdepartementet fremholdt at virksomheten var ”for løs og tilfeldig”, men Høyesterett la vekt på at hoteller med samme forretningsområde nesten uten unntak drev ”tilnærmet samme avgiftspliktige virksomhet”. Høyesterett slo derfor fast at avgiftsfri utleie av hotellrom har en nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktige ytelser i samme rom. Som følge av dette fikk Porthuset AS et forholdsmessig fradrag for merverdiavgift på anskaffelser i forbindelse med oppføring av bygget de leide ut.

Med Hunsbedt- og Porthusetdommene ble fradragsretten utvidet betraktelig i forhold til tidligere praksis. I or.prp.nr.1 (2005-2006) side 116-117 uttales følgende som oppfølging av Porthuset-dommen: ”Dommene medfører, slik departementet ser det, utvidet fradragsrett for også andre næringsdrivende med delt virksomhet. Dette gjelder eksempelvis kommersielle idrettsaktiviteter, deler av kultursektoren og i noen grad opplevelsessentra. Den unntatte virksomheten vil i slike tilfeller også i større eller mindre grad være finansiert med avgiftspliktig reklamevirksomhet. Endringen i rettsstilstanden vil gjøre regelverket enda mer komplisert enn tidligere ved at en rekke områder, eksempelvis innen idrettssektoren og kultursektoren, nå gis utvidet fradragsrett. Endringen vil også ha store provenykonsekvenser. Etter departementets oppfatning medfører disse sidene av dommen at det er behov for å vurdere lovendringer som først og fremst kan gi mer forutsigbare bestemmelser”.

²² dette kunne de gjøre som følge av frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 28a

2.2.7 Uttak

Merverdiavgiftsloven § 14 regulerer uttak. Første ledd lyder som følger: ”Det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare fra virksomheten til bruk privat eller til andre formål utenfor loven”. Uttaket behandles dermed på samme måte som om varen ble omsatt til et annet ledd i næringskjeden. Dersom det ikke skulle ha vært merverdiavgiftsplikt på slike uttak, ville virksomheten fått fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen, uten at varen var ”til bruk i virksomhet”²³. Denne begrunnelsen fremgår av merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd annet ledd første punktum: ”Avgiftsplikten etter første ledd gjelder i den grad en registreringspliktig næringsdrivende har hatt rett til fradrag for inngående avgift etter kap. VI ved anskaffelsen eller fremstillingen av varen”. Merverdiavgiftsloven § 14 tredje ledd regulerer uttak av tjenester: ”Det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut tjeneste til bruk privat eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten”. Jeg går ikke inn på nærmere presiseringer av merverdiavgiftsplikten på uttak.

2.2.8 Innførsel

Etter merverdiavgiftsloven § 1 skal det ”betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd og ved innførsel”. Avgiftsplikten ved innførsel gjelder både for privatpersoner og næringsdrivende. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgift ved innførsel skal etter merverdiavgiftsloven § 62 første ledd ”fastsettes i samsvar med reglene for fastsettelse av varers tollverdi ved verdifortolling”. Etter merverdiavgiftsloven § 62 tredje ledd skal ”Toll og andre avgifter, herunder innførselsavgifter, medregnes i avgiftsgrunnlaget”. Først avgjøres altså varens verdi i henhold til regler for tollverdi, deretter legges andre avgifter til. Summen av dette er grunnlag for beregning av merverdiavgift. Merverdiavgift ved innførsel innkreves av tollmyndighetene.

²³ Merverdiavgiftsloven § 21

Merverdiavgiftsloven § 62 annet ledd gir et eget beregningsgrunnlag for visse varer: ”Ved innførsel av kunstverk, samleobjekter og antikviteter fastsettes et lavere grunnlag for avgiftens beregning enn grunnlaget fastsatt etter første ledd”. Definisjonen av ”kunstverk” er den samme som i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Denne kommer jeg tilbake til i avsnitt 3.1.2.

Merverdiavgift på innførsel fører til at importerte varer får samme avgiftsbehandling som de varene som produseres i Norge. Varer som eksporteres fra Norge er ikke avgiftspliktige, jf. merverdiavgiftsloven § 16. Dermed gjelder merverdiavgiften kun innenlands forbruk. Det er ikke en generell plikt til å betale merverdiavgift ved innførsel av tjenester, men kjøp av fjernleverte tjenester fra utlandet er avgiftspliktige.

2.2.9 Unntak

Merverdiavgiftsloven § 1 gir en generell merverdiavgiftsplikt. Avgiftsplikten omfatter alle varer og tjenester, med mindre det gis unntak i merverdiavgiftsloven. For omsetning av varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, skal det ikke beregnes og betales utgående avgift og det gis heller ikke fradrag for inngående avgift. De generelle unntaksbestemmelsene er merverdiavgiftslovens §§ 5, 5a og 5b. I tillegg kan det gis unntak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, som jeg kommer tilbake til nedenfor. Hovedformålet med merverdiavgiftssystemet er at avgiftsgrunnlaget skal være så bredt som mulig, og unntak skal derfor tolkes snevert.

Ettersom fradragretten for inngående avgift ikke gjelder omsetning som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, vil endelig avgiftsbelastning oppstå hos næringsdrivende med slik omsetning. Dermed vil inngående avgift på anskaffelser måtte dekkes inn av den næringsdrivende ved at den behandles som en omkostning. Dersom det omsettes varer eller tjenester videre fra det leddet som er unntatt merverdiavgiftsplikt, er inngående avgift blitt en omkostning for å oppfylle en avtale, og vi omtaler dermed avgiften som skjult.

Dersom for eksempel unntatt virksomhet A omsetter til avgiftpliktig virksomhet B under disse forutsetningene, og B omsetter videre til virksomhet C, vil inngående avgift for A, skjult som omkostning, inngå i B sitt beregningsgrunnlag. I dette tilfellet blir den totale avgiftsbelastningen i omsetningskjeden større enn den hadde vært hvis omsetning i alle ledd var merverdiavgiftspliktig og alle aktører hadde fradragrett for inngående merverdiavgift. Det kalles avgiftskumulasjon når merverdiavgiften vokser på denne måten.

Kumulasjonen oppstår som følge av unntaket, og gjør at omsetningen ikke lenger er nøytral. Dette kan, som nevnt tidligere, gi virksomheter skattemessige incentiver for å unngå merverdiavgift til å velge egenproduksjon i stedet for innkjøp av varer eller tjenester. For å unngå avgiftskumulasjon, bør unntak fra merverdiavgiftssystemet gjøres så snevre som mulig.

2.2.10 Fritak

Merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 angir en rekke varer og tjenester hvor merverdiavgiften beregnes med en sats på 0 %. Dette omtales også som at omsetningen har nullsats. Omsetningen er, i motsetning til unntakene, omfattet av merverdiavgiftsloven. Det gis fradrag for inngående avgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester til bruk i virksomheter som har fritak. Det vil si at all inngående avgift blir refundert av staten. Forutsatt at de administrative kostnadene ved å være merverdiavgiftspliktig ikke overstiger den merverdiavgiften som blir refundert, vil dette gi et konkurransefortrinn. Dette gjelder f.eks. aviser ”som utkommer regelmessig med minst ett nummer ukentlig”²⁴ og bøker ”i siste omsetningsledd”²⁵.

²⁴ Merverdiavgiftsloven § 16, første ledd nr. 7

²⁵ Merverdiavgiftsloven § 16, første ledd nr. 8

2.2.11 Om hvem som er avgiftspliktig

Hvem som er avgiftspliktig reguleres av merverdiavgiftsloven kap. III.

Etter merverdiavgiftsloven § 10 første ledd skal ”Registreringspliktig næringsdrivende beregne og betale avgift av omsetning og uttak”. I utgangspunktet vurderes begrepet ”næringsdrivende” i merverdiavgiftslovens forstand på samme måte som i skattelovgivningen og folketrygdloven. Den alminnelige definisjonen av en ”næringsdrivende” er en som driver virksomhet for ”egen regning og risiko” av ”et visst omfang” som er ”egnet til å gi økonomisk overskudd i overskuelig fremtid”²⁶.

Etter merverdiavgiftsloven § 10 annet ledd er også ”samvirkeforetak, som mot godtgjørelse direkte eller gjennom avgifter eller stønader fordeler varer eller tjenester eller formidler medlemmenes omsetning” avgiftspliktige.

Etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd er ”Utenlandske næringsdrivende, som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge” avgiftspliktige ”ved representant når ikke annet er bestemt”. Dette gjelder når de driver virksomhet i Norge. Representanten må registreres i merverdiavgiftsmanntallet.

Etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd er ”Stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune” avgiftspliktige ”på samme måte som næringsdrivende” når de ”driver omsetning av varer eller tjenester som nevnt i kap. IV”.

I merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd avgrenses avgiftsplikten ”Når slike institusjoner” (som nevnt i første ledd) ”hver for seg eller i felleskap driver virksomhet som hovedsaklig har til formål å tilgodese egne behov” til ”omsetning til andre”. Bestemmelsene i annet ledd gjelder ikke ”institusjoner eller virksomhet som er organisert som aksjeselskap, allmennaksjeselskap, samvirkeforetak eller statsforetak”.

²⁶ Mva-håndboken 2007 bl.a.

Etter merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd anses ikke ”Statlige enheter” som avgiftspliktige ”når de omsetter tjenester til andre statlige enheter”. Det er et vilkår at leverandøren ”ikke driver økonomisk aktivitet”. Omsetning ”av varer som leveres som et naturlig ledd i ytelsen av” den avgiftsfrie tjenesten er også omfattet av unntaket.

Registreringsplikten oppstår når omsetning som er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven til sammen overstiger kr. 50.000 i en periode på 12 måneder²⁷. Også veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner kan bli registreringspliktige, men da inntreer registreringsplikten først når omsetningen til sammen overstiger kr 140.000 i en periode på 12 måneder. 12 måneders perioden følger ikke kalenderåret, men starter ved tidspunktet for første avgiftspliktige transaksjon.

Den avgiftspliktige skal sende en omsetningsoppgave til avgiftsmyndigheten som viser både utgående og inngående avgift innen en termin som vanligvis er på to måneder²⁸. Dersom utgående avgift overstiger inngående avgift, skal differansen innbetales til vedkommendes skattekontor samtidig med fristen for innlevering av omsetningsoppgave. Dersom inngående avgift overstiger utgående avgift tilbakebetales overskytende beløp²⁹ innen 3 uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt.

²⁷ Merverdiavgiftsloven § 28 første ledd første punktum

²⁸ Merverdiavgiftsloven 29, jf. § 30

²⁹ Merverdiavgiftsloven § 24, første ledd

3 Gjeldende regelverk på kulturområdet

3.1 Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a

3.1.1 Generelt

Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a første punktum gir unntak fra merverdiavgiftsplikt for omsetning fra ”Opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Det samme gjelder for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn”. Det vil si at det ikke skal beregnes og betales utgående merverdiavgift for slik omsetning, og at det ikke gis fradrag for inngående avgift på kjøp av varer og tjenester til bruk i denne typen virksomhet.

Omsetning fra andre enn opphavsmannen eller hans mellommann er ikke omfattet av unntaket. Det vil si at alt videresalg er merverdiavgiftspliktig. Når salg skjer ved mellommann er det bare omsetningen som skjer på vegne av opphavsmannen som er unntatt merverdiavgiftsplikt. Mellommannens kommisjon eller honorar er derimot omsetning av en merverdiavgiftspliktig tjeneste. For galleriers provisjon ved omsetning på vegne av opphavsmannen er det imidlertid gitt unntak fra avgiftsplikten med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Jeg kommer tilbake til dette unntaket i avsnitt 3.4.

Unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a, må også avgrenses i forhold til organisasjonsform. Med ”Opphavsmannen” mener man kun fysiske personer, ettersom det bare er de som kan skape opphavsrett³⁰. I NOU 2008:7 uttales det på side 60:

”Omsetning fra opphavsmannens enkeltmannsforetak regnes imidlertid som opphavsmannens egen omsetning”. Omsetning fra opphavsmannens enkeltmannsforetak er derfor unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det er også godtatt i forvaltningspraksis at ”opphavsmannens dødsbo eller opphavsmannens gjenlevende ektefelle kan tre inn i hans avgiftsrettslige stilling”³¹. Omsetning fra opphavsmannens aksjeselskap omfattes derimot ikke av unntaket, og er således merverdiavgiftspliktig. Det er altså ikke nok etter denne bestemmelsen at varen eller tjenesten etter sin art kan unntas. Det stilles også krav til subjektet som omsetter.

Utnyttelse av opphavsrett til ”egne litterære og kunstneriske verk” etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a, deles i to hovedkategorier. For det første kan opphavsretten knytte seg til en bestemt kunstgjenstand, f.eks. en skulptur. Det er utnyttelse av opphavsretten å selge skulpturen, samtidig som det er omsetning av en vare i avgiftsteknisk forstand. I andre tilfelle forblir utnyttelsen immateriell. En forfatter som selger rettighetene til en bok omsetter det immaterielle innholdet man kan bruke til å lage bøker av, ikke hver enkelt bok eller selve det fysiske manuset. Slik omsetning anses som en tjeneste³². Jeg gjør først rede for vareunntaket og deretter tjenesteunntaket.

³⁰ NOU 2008:7 side 61

³¹ NOU 2008:7 side 61

³² Merverdiavgiftsloven § 2, 2. ledd, 2. pkt

3.1.2 Opphavsmannens egen omsetning og innførsel av kunstverk

Omsetning av kunstverk har vært unntatt fra merverdiavgiftsloven siden den ble vedtatt. Før merverdiavgiftsreformen var ordlyden i unntaksbestemmelsen ”omsetning fra opphavsmannen (kunstneren) av egne originale kunstverk”³³. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen ble ordlyden i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, endret til omsetning fra ”Opphavsmannen ved egen utnyttelse av egne litterære og kunstneriske verk”. Tilsvarende endring ble ikke gjort i merverdiavgiftsloven § 63 annet ledd, som gir ”kunstnere” rett til å ”avgiftsfritt innføre egne originale kunstverk. Det samme gjelder for innførsel ved mellommann som nevnt i § 5 første ledd nr. 1 a”. Etter forarbeidene skulle det imidlertid ikke foretas noen ”endringer i forhold til avgrensningen av det opprinnelige unntaket”³⁴ i forhold til omsetning av varer. Unntak for omsetning og innførsel av ”kunstverk” gjelder altså for de samme varetypene til tross for forskjellig ordlyd i bestemmelsene. Det samme gjelder i forhold til subjektet som står for omsetning eller innførsel. Jeg vil for enkelhets skyld kun benytte terminologien i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, fra nå av.

Begrepet ”kunstverk” er nærmere presisert i forskrift av 22. august 1997 nr. 932 om avgrensning av begrepet ”kunstverk” ved kunstnerens omsetning og innførsel av egne kunstverk (forskrift nr. 108). I forskriften vises det til den harmoniserte tolltariffen. I forarbeidene³⁵ uttales det at definisjonene i den harmoniserte tolltariffen bør brukes fordi de er presise.

³³ Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a før reformen

³⁴ Ot.prp.nr. 2 (2000-2001)

³⁵ Ot. Prp. Nr. 17 (1996-1997) 7.3.6

Tolltariffen er utformet i overensstemmelse med Det harmoniserte system for beskrivelse og koding av varer, utferdiget i Brussel 14. juni 1983, og med senere endringsprotokoller. Konvensjonen (HS-nomenklaturen) vedtas av Verdens tollorganisasjon, World Customs Organization (WCO), I Brussel. Den endres omtrent hvert 5. år. Siste endring ble gjort i juni 2004 og ble iverksatt 1. januar 2007³⁶. Tolltariffen gir beskrivelser av forskjellige vareslag med tilhørende nummerinndelinger.

I forskriftens § 3 angis 4 grupper varer som skal anses som "kunstverk" etter merverdiavgiftsloven:

1. "Malerier, tegninger mv. omfattet av tolltariffens posisjon 97.01."

I tolltariffens posisjon 97.01 er dette nærmere presisert til "Malerier, tegninger og pasteller, utført helt for hånd, unntatt tegninger under posisjon 49.06, og unntatt varer som er dekorert for hånd; collager (materialbilder) og liknende". Tegningene det vises til under posisjon 49.06 er: "Plantegninger, andre tegninger og utkast for arkitektoniske, tekniske, industrielle, kommersielle, topografiske eller liknende formål, som originaler utført for hånd; håndskrevne tekster; fotografiske reproduksjoner på papir som er sensitivt for lys eller annen bestråling, og karbonkopier av ovennevnte varer".

2. "Originale stikk, avtrykk mv. omfattet av tolltariffens posisjon 97.02."

Etter tolltariffens posisjon 97.02 gjelder dette "Originale stikk, avtrykk og litografier".

3. "Originale skulpturer mv. omfattet av tolltariffens posisjon 97.03."

Etter tolltariffens posisjon 97.03 gjelder det "Originale skulpturer og statuer, uansett materiale.

36

http://www.toll.no/templates_TAD/Tolltariffen/Publication.aspx?id=132520&epslanguage=NO

4. ”Håndvevede tapisserier mv. omfattet av tolltariffens posisjon 58.05.”

Etter tolltariffens posisjon 58.05 gjelder det ”Håndvevede tapisserier av typene Gobelliner, Flandern, Aubusson, Beauvais og liknende samt håndbroderte tapisserier (f.eks. ”petit point” og korsstingsbroderier), ferdige eller som metervare.”

Det er gitt alminnelige fortolkningsregler for Tolltariffen, og det finnes også utdypende kommentarer for hver posisjon, men det blir for omfattende å gå inn på disse i denne oppgaven.

3.1.3 Opphavsmannens omsetning av egen opphavsrett

Som nevnt over, omfatter ”utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk” i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, også omsetning av tjenester.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen måtte man ta stilling til hvordan opphavsretter til åndsverk skulle behandles³⁷. Flertallet i Storvikutvalget la følgende til grunn i NOU 1990:11 avsnitt 7.16.5.3.3: ”En generell avgiftsplikt på tjenester vil i utgangspunktet også omfatte opphavsretter til åndsverk og således også litterære og kunstneriske verk”. Utvalget uttaler i samme avsnitt videre: ”Når det gjelder forfatteres og komponisters opphavsrett er det rimelig å sammenligne med fritakene for de bildende kunstneres omsetning av egne verk. For forfatteres vedkommende kan det også vises til fritaket for bøker som innebærer fritak dersom utgivelsen skjer på eget forlag. Det synes da lite rimelig å kreve avgiftsberegning når det inngås en forlagsavtale. Avgiften vil dessuten være fullt fradragsberettiget på forlagets hånd”. Utvalget mente at det heller ikke av hensyn til konkurranseforhold eller positivt proveny for staten var påkrevet å gjøre omsetning av forfatteres og komponisters opphavsretter merverdiavgiftspliktig. På bakgrunn av dette foreslo utvalget å ta inn ”forfatteres og komponisters omsetning av opphavsretter til egne verk” i forlengelsen av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a.

³⁷ NOU 2008:7 side 62

I Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) ble det foreslått at unntaket skulle gjelde for egen omsetning av ”opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk”. Om innholdet i begrepet ”opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk” sies det i avsnitt 7.2.6.5 at det omfatter ”litterære og kunstneriske verk innen kultur- og underholdningsområdet, for eksempel bøker, sceneverk, herunder hørespill, musikkverk og bearbeidelse av slike verk”. Andre ”tjenester som leveres i nær tilknytning til utøvelse eller framførelsen av det litterære eller kunstneriske verket, eksempelvis oversettere, scenografer, koreografer, fotografer mv”³⁸, skal også omfattes av unntaket. ”Oversettelse, for eksempel gjendiktning av lyrikk” skal også unntas, men oversettelse av ”teknisk og kommersielt materiale” er ikke unntatt. Departementets forslag til lovtekst ble vedtatt uendret.

I NOU 2008:7 uttales det at unntaket ”må ses i sammenheng med lov 12. mai 1961 nr. 2 om opphavsrett til åndsverk mv. (åndsverkloven), som i § 1 første ledd bestemmer at den som skaper et åndsverk, har opphavsrett til verket”. Etter åndsverkloven § 2 gir opphavsretten ”innen de grenser som er angitt i denne lov, enerett til å råde over åndsverket ved å framstille varig eller midlertidig eksemplar av det og ved å gjøre det tilgjengelig for allmennheten, i opprinnelig eller endret skikkelse, i oversettelse eller bearbeidelse, i annen litteratur- eller kunstart eller i annen teknikk”. Siden det er selve opphavsretten som gir råderett, avgrenses unntaket ved en definisjon av hva som kan få opphavsrettslig beskyttelse, det vil si ”åndsverk”. I NOU 2008:7 uttales det: ”Vurderingen av om en omsetning er unntatt etter merverdiavgiftsloven er i praksis begrenset til en vurdering av om det som omsettes er et åndsverk som er opphavsrettslig beskyttet etter åndsverkloven”.

³⁸ Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) pkt 7.2.6.5

I åndsverkloven § 1 annet ledd defineres åndsverk som ”litterære, vitenskapelige eller kunstneriske verk av enhver form og uansett uttrykksmåte og uttrykksform, så som

1. skrifter av alle slag
2. muntlige foredrag
3. sceneverk, så vel dramatiske og musikkdramatiske som koreografiske verk og pantomimer, samt hørespill
4. musikkverk, med eller uten tekst
5. filmverk
6. fotografiske verk
7. malerier, tegninger, grafikk og lignende billedkunst
8. skulptur av alle slag
9. bygningskunst, så vel tegninger og modeller som selve byggverket
10. billedvev og gjenstander av kunsthåndverk og kunstindustri, så vel forbildet som selve verket
11. kart, samt tegninger og grafiske og plastiske avbildninger av vitenskapelig eller teknisk art
12. datamaskinprogrammer
13. oversettelser og bearbeidelser av verk som er nevnt foran”

”At merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a bare unntar ”litterære og kunstneriske verk” er ikke ansett å innebære noen begrensning i forhold til ”vitenskapelige verk”³⁹. Tidligere var begrepet ”vitenskapelige verk” heller ikke med i åndsverklovens definisjon. Begrepet ”litterære og kunstneriske verk” stammer fra Bernkonvensjonen for beskyttelse av litterære og kunstneriske verk. Det ble også uttalt i forarbeidene⁴⁰ at ”Vitenskapelige verk er en art av litterære verk”.

³⁹ NOU 2008:7 side 62

⁴⁰ Ot.prp.nr. 26 (1959-1960) side 10

Felles for alt som skal ha opphavsrettslig beskyttelse etter åndsverkloven § 2, jf. § 1 er at det må oppfylle et krav om verkshøyde⁴¹. Det er ikke nok å kunne plassere verket i kategorien ”litterære, vitenskapelige eller kunstneriske verk” eller at det omfattes av eksemplene i åndsverkloven § 1 annet ledd nr. 1 – 13.

Forholdet mellom opphavsrettslig beskyttelse, åndsverksbegrepet og kravet om verkshøyde ble behandlet Rt. 2007 side 1329. Spørsmålet var om forestillingen ”Huldra i Kjosfossen” hadde karakter av åndsverk i åndsverklovens forstand, og dermed hadde opphavsrettslig beskyttelse. Dette var avgjørende for hvem som kunne fremføre forestillingen. Selskapet Hybris AS sto bak de originale fremføringene og påberopte seg opphavsrettslig beskyttelse for forestillingen. Selskapet Flåm utvikling AS hevdet på sin side av verket ikke hadde beskyttelse, og at de kunne fortsette å sette opp forestillingen uten medvirkning fra Hybris AS.

Høyesterett kom til at forestillingen ”Huldra i Kjosfossen” ikke hadde ”karakter av åndsverk i åndsverklovens forstand”, og ga Flåm utvikling AS medhold. I dommens avsnitt 43 og 44 uttales følgende: ”For at en frembringelse skal ha karakter av ”åndsverk” i åndsverklovens forstand, må den være resultat av en individuelt skapende innsats, og ved denne innsatsen må det være frembrakt noe som fremstår som originalt, jf. Rt. 1940 side 327, Rt 1962 side 964 og Rt. 1997 side 199. I opphavsrettslig teori er det vanlig å omtale den nedre grense for åndsverksbegrepet som et krav om ”verkshøyde””. ”Som veiledende hjelpemidler til å fastlegge den nedre grense for opphavsrettsbegrepet har det i teori og rettspraksis i de andre nordiske land blant annet vært lagt vekt på om det er usannsynlig at en annen opphavsmann ville ha frembrakt et identisk verk, og i hvilken grad den som har frembrakt verket, har stått overfor valgmuligheter”.

⁴¹ NOU 2008:7 side 62

I sin vurdering tok Høyesterett hensyn til både enkeltelementer og verket som helhet. Forestillingen gikk ut på å ”billedliggjøre huldra som hun fremstår i folketradisjonen”, og det ble etter rettens syn ikke gjort på en tilstrekkelig individuell og særpreget måte. Videre ble det stilt særlige krav til originalitet fordi forestillingen lå nært opp til en iscenesettelse. For å få opphavsrett til en slik bearbeidelse må originalverket endres eller tilføres noe vesentlig nytt. Etter rettens syn var hverken koreografi eller kostyme originalt, og tekst og melodi var hentet fra norsk folkemusikk. I avsnitt 50 kommer det fram at originalitetskravet må ses i sammenheng med de rettighetene som oppstår når det skapes et åndsverk, jf. åndsverkloven § 2. Retten uttaler følgende. ”Hvis en fremstilling av en figur som bygger på folketradisjonen, skal gis opphavsrettslig vern uten at den tilfører figuren noe vesentlig nytt, vil det innebære at man tillater at en del av folketradisjonen bli monopolisert for et langt tidsrom. Det finner jeg uheldig.” Det er det juridiske begrepet ”åndsverk” man skal ta stilling til. Vurderingen skal ikke være kunstnerisk kvalitativ, men gjøres i forhold til de rettigheter og plikter som oppstår for de som skaper åndsverket. Kravet om originalitet medfører også at det må trekkes en grense mot rent rutinearbeid, eller teknisk fremførelse uten særlige variasjonsmuligheter.

I Ot.prp.nr. 1 (2001-2002) uttales det i forhold til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a, at merverdiavgiftsreformen ikke har ”hatt som formål å gjøre innskrenkninger i den etablerte avgiftsplikten fra før reformens iverksettelse, men å utvide avgiftsgrunnlaget”. Det taler for en så snever tolkning som mulig. I NOU 2008:7 trekkes det derfor en grense mot ”arbeid som nyter opphavsrettslig beskyttelse, men hvor det er den bakenforliggende konsulenttjenesten som er leveransens egentlige formål. Eksempelvis kan en advokats utredning til sin klient isolert sett tilfredsstillende kravet til verkshøyde i åndsverkloven, uten at vederlaget av den samme grunn er unntatt fra merverdiavgiftsloven”.

3.1.4 Oppsummering og vurdering

Omsetning fra opphavsmannen, eller dennes mellommann, ved utnyttelse av opphavsrett til åndsverk er unntatt fra merverdiavgiftsloven etter § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Dette gjelder en gruppe varer som er definert i forskrift, og opphavsretter til åndsverk som anses som tjenester. Unntaket er avgrenset etter varenes eller tjenestenes art, men det stilles også krav til subjektet som omsetter. Omsetning fra alle andre enn opphavsmannen, eller dennes mellommann, vil være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven. Omsetning fra opphavsmannens aksjeselskap vil også være avgiftspliktig.

En gjennomgang av dette unntaket lå i ytterkant av mandatet til Kulturmomsutvalget. I NOU 2008:7 kapittel 14.2 gjøres det likevel rede for hovedproblemstillinger i forbindelse med merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, og det pekes på mulige løsningsalternativer uten at det gis noen anbefalinger.

Kulturmomsutvalget påpeker at unntaket kan føre til konkurransevridning og uheldig tilpasning. Det er fordi unntaket, utover definisjonen av hvilke varer og tjenester det omfatter, er betinget av organisasjonsform. Det er ikke i tråd med merverdiavgiftssystemets formål om nøytralitet at omsetning av samme type vare eller tjeneste er avgiftsfri fra en selvstendig næringsdrivende eller dennes enkeltmannsforetak, mens den ville vært avgiftspliktig ved omsetning fra aksjeselskap. Dette poengteres også blant annet i høringsuttalelsen fra KORO (Kunst i det offentlige rom) vedrørende NOU 2008:7. Der uttales følgende: ”Det er uheldig dersom kunstnerens valg av organisasjonsform (f.eks. enkeltmannsforetak, aksjeselskap eller gjennom galleri) skal være avgjørende for om det skal beregnes merverdiavgift eller ikke”. Denne delen av bestemmelsen bør gjøres nøytral.

Kulturmomsutvalget uttaler også følgende i forhold til begrepet ”kunstverk” slik det er definert i forskriften: ”Ved håndhevelsen av forskriften har det i praksis oppstått vanskelige avgrensningsspørsmål, noe som har sammenheng med at enkelte kunstneriske verk vanskelig vil la seg kategorisere innenfor bestemte avgrensningskriterier. I tillegg er definisjonen av kunstverk i forskriften forholdsvis snever, eksempelvis ved at kunsthåndverk og nyere form for kunst vil være avgiftspliktig etter de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven”. Et sammenfallende syn kommer frem i KOROs høringsuttalelse: ”Det er også uheldig at det er tolltariffene som skal definere hva som er kategorisert som kunst og som derved skal fritas for mva.” ”Det må legges til rette for at kunsthåndverk og nyere kunstformer defineres som kunst. Definisjonsmyndigheten for hva som er kunst må flyttes til en annen instans enn tollvesenet”.

Unntaket for avgiftsplikt på omsetning av kunstverk i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a, defineres som nevnt tidligere i forskrift med henvisning til Tolltariffen. Grunnen til at Tolltariffen brukes, er fordi at den er presis, og fordi omsetning av varer innenlands skal behandles likt som innførsel. Innførsel av ”egne originale kunstverk” er avgiftsfri etter merverdiavgiftsloven § 63 annet ledd. Det samme gjelder innførsel ”ved mellommann som nevnt i § 5 første ledd nr. 1 a”. Det er ikke usannsynlig at definisjonen av ”kunstverk” i merverdiavgiftsloven avviker fra hva som vanligvis og etter normal språkforståelse defineres som kunst. Samtidig er det trolig at man vil støte på avgrensingsproblemer uansett hvordan man definerer kunst. For tjenester avgrenses litterære og kunstneriske verk som nevnt i samsvar med åndsverklovens verkshøydebegrep. Det kan også være vanskelig å anvende, men er langt mer fleksibelt.

I tillegg til at kunstbegrepet i seg selv kan være vanskelig, er utformingen av bestemmelsen uklar. I korthet skal ”opphavsrett til litterære og kunstneriske verk” både omfatte varer og tjenester. Det skal bety det samme som ”litterære, kunstneriske og vitenskapelige verk” i åndsverkloven, og samtidig omfatte en definisjon av ”kunstverk” gitt i Tolltariffen. Lovteksten burde formuleres tydeligere, eller ha klarere henvisninger.

Kulturmomsutvalget påpeker at det kan være et alternativ å oppheve unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 a. På s. 176 i NOU 2008:7 uttales følgende: ”Utvalget kan for øvrig ikke se at den opprinnelige begrunnelsen for unntaket (hensynet til manglende mulighet til kontroll og avgiftsoppkreving) i like stor grad vil gjøre seg gjeldende i dag. Det må forventes at aktørene uavhengig av hvilken vare eller tjeneste som omsettes, forholder seg profesjonelt til merverdiavgiftsregelverket og plikter som følger med merverdiavgiftsregistrering”. I Ot.prp.nr.1 (2001-2002) uttales at ”unntaket var mer omfattende enn intensjonen bak merverdiavgiftsreformen tilsa, samtidig som man ønsket en bestemmelse som ikke medførte konkurransevidninger mellom ulike aktører i markedet”. Dersom unntaket likevel medfører konkurransevidning og uheldig tilpasning og samtidig gir opphav til vanskelige avgrensningsspørsmål, bør man kanskje vurdere hensynet til at merverdiavgiftsgrunnlaget skal være så bredt som mulig. Av kulturpolitiske hensyn kan man vurdere å la det være nullsats på de varer og tjenester unntaket omfatter. I forhold til tjenesteunntaket gjorde Storvikutvalget i forarbeidene til merverdiavgiftsreformen følgende observasjon: Utvalget mener at ”kultur- og underholdningstjenester teknisk sett vil være godt egnet for avgiftsbelegging, idet tjenestene omsettes til forbruker mot vederlag. Etter utvalgets oppfatning vil det imidlertid innenfor kultur- og underholdningsområdet være spesielle forhold med hensyn til offentlige støtteordninger som kan begrunne unntak fra avgiftsområdet”⁴². Storvikutvalget begrunnet også unntak for omsetning av forfatteres og komponisters opphavsrett og fremføring med at det ville ha ”minimal kumulativ effekt å holde disse tjenestene utenfor avgiftsområdet. Omsetning av slike opphavsrettigheter burde etter utvalgets oppfatning, betraktes på samme måte som bildende kunstneres omsetning av egne kunstverk som etter gjeldende regelverk er unntatt”.

⁴² Ot.prp.nr.2 (2000-2001) avsnitt 7.2.6.9

3.2 Merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14

3.2.1 Generelt

Etter merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14 er omsetning av “tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk og formidling av slike tjenester” unntatt fra merverdiavgiftsloven. Unntaket omfatter også “tjenester som er en integrert og nødvendig del av fremføringen”. Det som fremføres må altså ha opphavsrettslig beskyttelse, jf, redegjørelsen foran av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, i forhold til åndsverksbegrepet. Det er ikke nødvendig at det er ens eget åndsverk en fremfører, til forskjell fra omsetning som er omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a.

Denne bestemmelsen var ikke med i merverdiavgiftsloven ved innføringen av merverdiavgiftsreformen. Opprinnelig ble merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a utvidet til å omfatte omsetning av tjenester ved egen utnyttelse av opphavsrett, og tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk. I NOU 1990:11 avsnitt 7.16.5.3.3 legges det til grunn at unntak for omsetning av tjenester i form av utøvende kunstners fremførelse av åndsverk, vil ha minimal kumulativ effekt, og at det ikke var grunn til å gjøre omsetning av disse tjenestene avgiftspliktige av hensyn til konkurranseforhold eller provenyvirknninger. Følgende uttales til støtte for dette standpunktet: “For de utøvende kunstneres vedkommende er det med unntak for musikere med kostbar utrustning, ikke særlig vanlig at deres virksomhet regnes som næring. Dette gjelder også freelancere. Hertil kommer at den enkelte kunstner kan være engasjert på forskjellig måte av ulike arbeids- eller oppdragsgivere. Det antas å kunne medføre en viss usikkerhet dersom enkelte skuespillere i et ensemble skulle beregne avgift mens andre ikke skulle beregne avgift”.

Ved endringslov av 21. desember 2001 nr 103 ble unntaket for kunstnerisk fremføring av åndsverk flyttet til den nye bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 14. I ot.prp.nr.1 (2001-2002) avsnitt 9.2.1 uttales følgende: “Departementet ser at det er behov for en gjennomgang av de vedtatte unntakene på kulturområdet.... Det er videre behov for å ha mer presise avgrensninger i selve lovvedtakene, blant annet for å skille klarere mellom vare- og tjenesteunntakene. Etter departementets mening er det også blant annet behov for store grad av nøytralitet i regelverket, slik at det ikke oppstår konkurransevridning mellom ulike aktører i markedet, Det har ikke vært tidsmessig rom for en fullstendig gjennomgang av regelverket nå”.

3.2.2 Kunstnerisk fremføring

“Fremføring” betyr, etter normal språkforståelse, å formidle et verk til andre, enten direkte eller ved et opptak⁴³. I tillegg til at fremføringen må formidle et åndsverk, er det også et vilkår for å være omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 14, at fremføringen er “kunstnerisk”. Hva som ligger i at noe er kunstnerisk er ikke åpenbart etter en normal språkforståelse. I Ot.prp.nr.1 (2001-2002) avsnitt 9.2.2 foretas følgende presisering: “Unntaket omfatter alle former for kunstnerisk fremføring. Bestemmelsen omfatter eksempelvis fremføring av musikkverk, skuespilleres opptreden, dirigering av orkester mv. Unntaket er videre uavhengig av hvilket medium fremføringen blir foretatt i. En skuespillers fremføring i en reklamefilm vil derfor bli unntatt, selv om reklametjenester er en avgiftspliktig ytelse”. “Ved avgjørelsen av om en tjeneste kan anses som utøvende kunst, er det eksempelvis i svensk rett lagt vekt på tyngdepunktet i presentasjonen. Departementet mener at en slik tilnærming også vil være naturlig etter det norske regelverket. For at unntaket skal komme til anvendelse, må det være snakk om en kunstnerisk fremføring av et verk hvor hensikten er å levendegjøre og fortolke verket gjennom en prestasjon”.

⁴³ www.clara.no

Med andre ord gjelder unntaket fremføring av litterære, kunstneriske og vitenskapelige verk som oppfyller kravet om verkshøyde, når det kunstneriske er det bærende elementet i fremføringen. Dersom noen f.eks. forteller en vits midt i et langt foredrag, vil det fortsatt være det informative som er viktig, og fremføringen vil ikke være unntatt for avgiftplikt under henvisning til at stand-up komikere er unntatt. Det trekkes også en grense mot en rutinemessig, informativ presentasjon og det stilles krav til at den som fremfører verket setter sitt personlige preg på det. Det stilles imidlertid ikke krav til at fremføringen skal holde en viss standard eller kvalitet.

Fremføringen kan i seg selv være gjenstand for opphavsrettslig beskyttelse. Dersom det som fremføres ikke i seg selv kan anses som et åndsverk, vil en slik fremføring være unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a.

Unntaket for kunstnerisk fremføring er objektivt. Det er tjenestens art som teller, ikke hvem som fremfører den. Dermed kan utøvende kunstnere omsette sine tjenester gjennom aksjeselskap uten å beregne avgift. Dette til forskjell fra omsetning fra opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett i henhold til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a, som er omhandlet foran.

3.2.3 Tjenester som er en integrert og nødvendig del av fremføringen

I tillegg til at “tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk” er unntatt fra merverdiavgiftsloven, er det også gjort unntak for omsetning av “tjenester som er en integrert og nødvendig del av denne fremføringen”. Tjenesten må, etter sin art, kunne anses som “nødvendig og integrert del av fremføringen”. Lyd- og lysttjenester er eksempler på tjenester som kan unntas, mens garderobe-, serverings- og vaktholdstjenester er eksempler på tjenester som ikke kan unntas. Det fremgår også av ordlyden “denne fremføringen” at slike tjenester må ha tilknytning til en spesifikk fremføring. Det uttales også i Ot.prp.nr.1 (2001-2002) avsnitt 9.2.2 at tjenesten må være “direkte knyttet til det enkelte arrangement” for å unntas avgiftsplikt, og at det må legges til grunn en “streng fortolkning av denne vurderingen”. “Generelle underleveranser til et arrangementssted vil imidlertid fremdeles være avgiftspliktig. Dette gjelder alle anskaffelser til den generelle driften av stedet, eksempelvis elektriker- og malertjenester og generelt vedlikeholdsarbeid ellers”.

3.2.4 Formidling

Unntaket gjelder også for “formidling av slike tjenester” som omfattes av merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14. Formidling av utøvende kunstners tjenester i form av fremføring kan også omtales som impressariovirksomhet. Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 ga Finansdepartementet 3. juli 2001 unntak fra merverdiavgiftsloven for omsetning av impressariotjenester. Dette ble fulgt opp med lovfesting av et generelt unntak i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14.

I Ot.prp.nr. 1 (2001-2002) avsnitt 9.2.2 uttales det at “Departementet legger til grunn at impressariovirksomhet er formidlingstjenester som består i den praktiske tilretteleggelsen av konserter og kontakt mellom artister og arrangører av ulike tilstelninger”. Slik formidling vil være nært knyttet til kunstnerens egen avgiftsfrie fremføring av sitt eller andres verk, og departementet er av den oppfatning at det ikke er ønskelig å avgiftsbelegge denne type virksomhet. Unntaket må avgrenses mot annen avgiftspliktig rådgivnings- og managementtjenester. Dette kan eksempelvis være forretnings- og regnskapsførsel, forhandling av sponsoravtaler og platekontrakter, advokattjenester mv.”

Formidlingsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14 kan altså omfatte omsetning av flere konsulenttjenester som f.eks. rådgivning, forhandling, representasjon og praktisk tilrettelegging som ellers er avgiftspliktige, men som her unntas etter en vurdering av hvor nært de er knyttet til en avgiftsfri fremføring.

3.2.5 Oppsummering og vurdering

Omsetning av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk, formidling av slike tjenester, og tjenester som er en nødvendig og integrert del av denne fremføringen er unntatt fra avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14.

Med åndsverk menes kunstneriske, vitenskapelige eller litterære verk som oppfyller kravet om verkshøyde. For at fremføringen skal anses som kunstnerisk, må hensikten være å levendegjøre og fortolke verket. Unntaket omfatter kun fremføring hvor tyngdepunktet ligger i det kunstneriske. Dersom tjenesten for eksempel først og fremst består av å formidle informasjon, vil den være avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven, selv om den også inneholder en kunstnerisk fremføring av et åndsverk.

Med formidling menes impressariovirksomhet. Det innebærer for eksempel kontakt mellom den utøvende kunstneren og arrangøren og tilrettelegging av praktiske detaljer for fremføringen. Tjenester som har en direkte relasjon til fremføringen både etter sin art, og ved at de kan knyttes til en spesifikk fremføring regnes som nødvendige og integrerte tjenester etter denne bestemmelsen. Det kan for eksempel være lyd- og lystjenester som er levert i forbindelse med en konsert. For at tjenestene skal være omfattet av unntaket må de også være anskaffet til et spesifikt arrangement. Dersom man for eksempel har anskaffet et fast lysanlegg i et konsertlokale som brukes i mange forskjellige sammenhenger, er ikke denne anskaffelsen avgiftsfri etter merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 14.

En gjennomgang av dette unntaket lå også i ytterkant av mandatet til Kulturmomsutvalget, i likhet med gjennomgangen av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a. I NOU 2008:7 kapittel 14.2.2 gjøres det likevel rede for hovedproblemstillinger i forbindelse med merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 14, og det pekes på mulige løsningsalternativer uten at det gis noen anbefalinger.

Kulturmomsutvalget uttaler på side 177 i NOU 2008:7 følgende om denne bestemmelsen: “Unntaksbestemmelsen har i enkelte tilfeller vist seg komplisert å praktisere. Dette gjelder f.eks. ved vurderingen av om verket som framføres er et opphavsrettslig verk, og om tilknyttede tjenester kan anses som integrerte og nødvendige”. Det er grunn til å tro at det alltid vil finnes vanskelige grensdragninger i tolkningen av hva som er et opphavsrettlig beskyttet verk. Dette er fordi grensen må trekkes ved hjelp av åndsverksbegrepet, som er svært innholdsrikt. På den annen side gjør denne vide definisjonen begrepet fleksibelt og godt egnet til å ta opp i seg nye typer åndsverk. Grunnen til at åndsverksbegrepet er så innholdsrikt, er at det omfatter verk “av enhver art og uansett uttrykksmåte og uttrykksform”. Fellesnevneren er at kravet om verkshøyde er oppfylt.

Bestemmelsen gjøres mer komplisert av kravet om at fremføringen skal være “kunstnerisk”. Hva som er “kunstnerisk” er i seg selv svært vanskelig å definere, og det er enda vanskeligere å forestille seg at fremføring av et åndsverk ikke skulle være kunstnerisk. Særlig fordi vurderingen av denne bestemmelsen i merverdiavgiftsloven ikke skal være kvalitativ. Det kan tenkes at det er å foretrekke at ordlyden i bestemmelsen endres til “fremføring av åndsverk”. Dette ville gi bedre sammenheng i regelverket, i forhold til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a. Der stilles det kun krav om at omsetningen gjelder egen utnyttelse av opphavsrett til åndsverk.

Både i forhold til begrepet “tjenester som er en integrert og nødvendig del av fremføringen” og i forhold til formidlingsbegrepet kan det synes som om lovgiver ikke er helt å jour med utviklingen på kulturområdet. Den store økningen i omsetning av varer og tjenester på kulturområdet har medført en mer kompleks bransje enn det som er lagt til grunn i utformingen av bestemmelsen. Følgende er for eksempel uttalt i NOU 1990:11 avsnitt 7.16.5.3.3: “(...) For de utøvende kunstneres vedkommende er det med unntak av musikere med kostbar utrustning, ikke særlig vanlig at deres virksomhet regnes som næring”.

I NOU 2008:7 side 177 kommenteres denne uttalelsen på følgende måte: “Utvalget antar at her har skjedd en utvikling, og at det trolig er mange utøvere som har en omsetning på over 50 000 kroner i året og som driver i næring”. Deretter uttaler utvalget: “i NOU 1990:11 ble det videre hevdet at det ville ha en minimal kumulativ effekt å unnta omsetning ved kunstnerisk fremføring fra merverdiavgiftsloven, samtidig som det ble anført at hverken hensynene til konkurranseforhold eller provenyvirkninger tilsa at slik omsetning burde være avgiftspliktig. Vurderingene som ble gjort i forkant av merverdiavgiftsreformen i 2001 bygger i stor grad på at kjøper av de utøvende kunstneres tjenester også var utenfor kulturområdet, slik at det ikke ville oppstå noen kumulativ effekt”.

I forhold til tjenester som er en “integreert og nødvendig del av fremføringen” er dette muligens en mer sammensatt gruppe tjenester enn tidligere, på grunn av den utviklingen som har foregått på kulturområdet. Det er flere aktører, flere uttrykksformer og et større marked. Det kan bidra til vanskelige grensdragninger. Tilknytningskravet til en spesifikk fremføring kan også skape avgrensingsproblemer. En fremføring kan for eksempel være et resultat av forberedelse over lang tid med mange forskjellige anskaffelser av varer og tjenester. Det kan være vanskelig å avgjøre hvilke av disse som er nødvendige og integrerte, og det kan også finnes anskaffelser som både er til bruk i fremføringen og er del av annet samarbeid. Dette er ikke enestående for utøvende kunstnere, men heller en avart av problemene ved å drive delt virksomhet. Det kan også skape administrative problemer at avgiftsplikten for den nødvendige og integrerte tjenestene avgjøres av hva mottaker skal bruke dem til. Det vanlige er at avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven følger av tjenestens art, eventuelt hvilket subjekt som omsetter.

Hensynet til kumulasjon er dessuten av større betydning nå enn tidligere. Det er per i dag færre kjøpere av utøvernes tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, enn det som ble lagt til grunn i forkant av merverdiavgiftsreformen. Både NRK og filmprodusentene er for eksempel nå avgiftspliktige, og en stor del digital omsetning, for eksempel ved salg av musikalske fremføringer er avgiftspliktig. I tillegg har Kulturmomsutvalget foreslått å oppheve merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5, og med det gjøre all omsetning av billetter avgiftspliktig. Dersom en slik lovendring skulle komme, vil det være naturlig å revurdere merverdiavgiftsloven § 5b nr 14 i forhold til avgiftskumulasjon.

Unntaket for formidling er i seg selv ikke vanskelig å anvende, men det er grunn til å tro at det kan føre til konkurransevridning og uheldige tilpasninger. Formidlingsbegrepet er per i dag avgrenset mot all annen rådgivningstjeneste en artist eller kunstner har. Dette synes ikke som en helt naturlig avgrensning. Mange utøvere benytter seg per i dag av en rekke andre rådgivningstjenester. Det kan for eksempel være managere som er konsulenter på mer generell basis, regnskapsførere, revisorer og advokater. Dette er også en følge av utviklingen som har skjedd på kulturområdet. Det er langt flere profesjonelle aktører og

virksomheten deres er mer kompleks. Derfor har de behov for et videre spekter av tjenester enn tidligere. Omsetning av alle disse tjenestene er avgiftspliktig. Det er fare for uheldige tilpasninger når kun en gruppe av utøvernes rådgivere er unntatt avgiftsplikt.

Formidlingsbegrepet bør i likhet med integrerte og nødvendige tjenester i fremføringen revurderes.

3.3 Merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5

3.3.1 Generelt

I merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5 er det gitt unntak for omsetning av ”Tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker, opplevelsessentra og dansetilstelninger med levende musikk. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester. Unntaket gjelder ikke tjenester i form av rett til å overvære striptease, eller formidling av slike tjenester”. Dette betyr i all hovedsak at omsetning av billetter er unntatt fra merverdiavgiftsloven.

I forarbeidene til mva-reformen⁴⁴ ble det opprinnelig kun foreslått å unnta bibliotek, museer, gallerier og teatervirksomhet herunder opera, ballet etc, mens avgift skulle innføres på omsetning av billetter til konserter og kino. Bakgrunnen for dette var først og fremst hensynet til proveny, og konkurransehensyn. Bibliotek, museer, gallerier, teater, opera og ballett har stor grad av offentlig støtte. Dersom man skulle gjøre deres omsetning av billetter avgiftspliktig ville det resultere i gitt negativt proveny for staten, ettersom inngående avgift langt ville oversteget utgående avgift. Differansen måtte, som følge av fradragsretten, da tilbakebetales fra staten.

⁴⁴ NOU 1990:11 avsnitt 7.16.7 (ev. hele 7.16)

I ot.prp.nr. 2 (2000-2001) pkt 7.2.6.5 heter det:

“Departementet er enig med Storvikutvalget i vurderingen av at omsetning av tjenester innen kultur- og underholdningsområdet i utgangspunktet er egnet for merverdiavgiftsplikt. Det vises til at dette er tjenester som retter seg mot privat forbruk, og som i stor grad omsettes mot vederlag. Det er imidlertid i kapittel 7.1.3 redegjort for at hensynet til positivt proveny kan begrunne unntak for tjenesteområder med omfattende offentlige støtteordninger. (...) Departementet er, i likhet med en rekke av høringsinstansene, enig i at utvalgets forslag om utelukkende å holde teater, opera, ballett og lignende sceneaktiviteter utenfor avgiftsområdet vil føre til store avgrensingsproblemer.” På dette grunnlaget valgte man å inkludere konserter og kino i unntaket⁴⁵. Kinounntaket ble siden fjernet med virkning fra 1. januar 2005⁴⁶.

Dette unntaket er altså først og fremst utformet med tanke på proveny- og konkurransehensyn, og ikke som en del av en kulturpolitisk vurdering. Dette uttrykkes eksplisitt i ot.prp.nr. 2 (2000-2001) avsnitt 7.16.5.1 hvor Storvikutvalget siteres. Det uttaler at man er “inneforstått med at det gjør seg gjeldende kulturpolitiske hensyn til avgiftspliktens omfang på nærværende område” men påpeker at “utvalget først og fremst har sett det som sin oppgave å vurdere de mer avgiftsrettslige og avgiftstekniske sider ved de aktuelle tjenester”. Som vi skal se under, er dagens versjon av bestemmelsen, også begrunnet med andre hensyn.

⁴⁵ Ot. Prp. nr. 2 (2000-2001)

⁴⁶ Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv av 10. desember 2004 nr 77

3.3.2 "tjenester i form av rett til å overvære"

Med omsetning av "tjenester i form av rett til å overvære" et nærmere angitt arrangement mener man salg av billetter. Dette unntaket retter seg derfor først og fremst mot arrangører, institusjoner og forretningsforetak, og ikke mot utøvere. Men ettersom det er tjenesten etter sin art som er unntatt, så er det ikke noe i veien for at også utøvere kan stå som arrangør.

Unntaket gjelder bare billettsalget til fremføringen. Dersom arrangøren også driver annen virksomhet, som for eksempel salg av mat og drikke, er denne delen av hans omsetning avgiftspliktig. I tilfeller hvor inngangsbilletten gir rett til flere tjenester, beregnes avgiften forholdsmessig. I enkelte tilfeller vil sammensetningen av tjenester også avgjøre om unntak i det hele tatt kommer i betraktning, jf. f.eks. Cobra Club-dommen som omtales under. Selv om unntaket først og fremst retter seg mot arrangør, er det innholdet i fremførelsen som avgjør om billetter til arrangementet er avgiftspliktige eller ikke. Det spiller ikke noen rolle hvor fremførelsen finner sted. Dersom man for eksempel holder konsert i et kontorlokale, regnes det fortsatt som konsert.

3.3.3 "formidling"

Med "formidling av slike tjenester" i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5, menes billettformidling. Det vil si tjenesten som består i å selge billettene, i motsetning til "tjenester i form av rett til å overvære" som gir adgang til å oppleve innholdet i den aktiviteten man kjøper billett til. Formidling var ikke med i bestemmelsen ved innføringen av merverdiavgiftsreformen, men ble tatt inn ved endringslov av 21. desember 2001. I ot.prp.nr. 2 (2001-2002) avsnitt 9.2.2 sies følgende om bakgrunnen for å la unntaket omfatte formidling av billetter: "Billettformidling er etter gjeldende rett avgiftspliktig etter hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dersom en arrangør selv selger billetter til eksempelvis et teaterstykke, vil dette ikke utløse avgiftsplikt, se merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5. En slik rettstilstand kan føre til uheldige avgiftsmessige tilpasninger og påvirke nøytraliteten i regelverket mellom ulike aktører på samme marked. En slik rettstilstand er uheldig. Departementet foreslår derfor å unnta billettformidling til aktiviteter som omfattes av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5".

3.3.4 "teater, opera og ballett", men ikke "striptease"

Begrepene teater, opera og ballett er relativt greie. En normal språkforståelse vil som regel tilsvare det meningsinnholdet begrepene skal ha i merverdiavgiftsloven. Musikaler, revy-, kabaret- og stand-up forestillinger omfattes også av unntaket, og det samme gjelder andre former for dans enn tradisjonell ballett, f.eks. jazzballett eller folkedans.

Striptease omfattes derimot ikke av unntaket, selv om det inneholder elementer av dans⁴⁷. Striptease ble unntatt fra bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 5 med virkning fra 29. juni 2007. Dette var en direkte følge av dommen i Borgarting Lagmannsrett 4. desember 2006 i saken mellom Den Blue Engel AS og Finansdepartementet. I forarbeidene til den nye bestemmelsen⁴⁸ sier Finansdepartementet seg ikke enig i den rettsstilstand som dommen førte til, men mener det er mer effektivt å endre loven enn å anke til Høyesterett for å få slått fast at man skal betale merverdiavgift for tjenester i form av rett til å overvære striptease.

Det som etter forarbeidene kjennetegner striptease er “tradisjonelle strippeshow” der avkledning og fokusering på denne er det sentrale element. På hvilken måte man kler av seg, og den kunstneriske kvaliteten på fremføringen, er uten betydning. Dersom liknende avkledning derimot skjer i en større sammenheng, eller som del av en historiefortelling, vil forestillingen likevel være omfattet av unntaket. Det kan muligens sies at man i vurderingen av hvor grensen skal trekkes, må legge vekt på hva publikum kommer for å se.

Til tross for at dommen i Den Blue Engel-saken ikke har stor betydning etter at lovendringen kom, er deler av den likevel av interesse i en vurdering av regelverket for merverdiavgift på kultur- og underholdningsområdet. Lagmannsretten kom, i likhet med tingretten, til at tjenester i form av rett til å overvære striptease var omfattet av unntaket i merverdiavgiftslovens § 5b, 1. ledd nr. 5. Spørsmålet var om det er grunnlag for en utvidende tolkning av bestemmelsen, eller om man skulle anse den som uttømmende. Striptease var ikke omfattet av ordlyden i unntaket og heller ikke nevnt i forarbeidene. Lagmannsretten fant det heller ikke naturlig å tolke begrepene “teater” eller “ballett” til å omfatte tradisjonell striptease.

⁴⁷ Mva-håndboken 2007

⁴⁸ Ot.prp.nr. 61 (2006-2007) 6.1 flg

Retten fant allikevel støtte i forarbeidene for å tolke bestemmelsen utvidende. For det første på grunn av anerkjennelsen av at kultur- og underholdningsområdets tjenester er av “høyst forskjellige kategorier”⁴⁹. For det andre fordi det “avgiftsmessig ikke bør skilles mellom offentlig virksomhet og privat kommersiell virksomhet, eller forøvrig stilles krav til form og kvalitet innen de ulike kunstarter som kriterier for avgiftsplikt eller ikke”. For det tredje ble det pekt på at man i lovforarbeidene⁵⁰ uttalte at det av avgrensningssyn ikke var ønskelig med noe skille mellom scenekunst på den ene side og konsert- og artistvirksomhet på den andre. Dette skulle tilsi at man unngikk de vanskeligste avgrensningsproblemene ved å tolke begrepene utvidende. Det er vanskelig å se hva Lagmannsretten mener striptease har mest til felles med, men det grenser til både teater og ballett. Det kan også virke som om Lagmannsretten med dette innfortolker et utvidet kultur- og underholdningsbegrep i bestemmelsen. Det er ikke sikkert at det er grunnlag for dette. Tvert imot foreligger det i Ot.Prp. nr. 2 (2000-2001) nr. 2 uttalelser om “at deler av underholdningssektoren i størst mulig grad likebehandles med annen avgiftsbelagt underholdningsvirksomhet som drives på mer forretningsmessig basis uten noen særlige støtteordninger.”

⁴⁹ NOU 1990:11 s. 167 mv

⁵⁰ Ot. Prp. nr. 2 (2000-2001) s.129

3.3.5 "sirkus"

Det er ikke gitt nærmere veiledning for tolkning av begrepet "sirkus", men det har i praksis ikke avgrensingsproblemer. I lovforslaget i Ot.Prp. nr. 2 (2000-2001) var ikke sirkus med i unntaket. I innst. O nr. 24 2000-2001 pkt. 3.2.5 uttales det også at "det foreslås derfor ikke unntak for de delene av underholdningssektoren som drives mer på forretningsmessig basis, og som skiller seg fra" aktivitetene i det foreslåtte unntaket. Som eksempel nevnes "artistopptredener som sirkus og tivoli, eller annen underholdning som i fornøylesparker, diskoteker og lignende". Som resultat av budsjettavtalen ble imidlertid sirkus allikevel til slutt tatt med i unntaket. Forøvrig kan det med rette hevdes at sirkusforestillinger har store likhetspunkter med teaterforestillinger⁵¹. Forskjellen i forhold til hensynet om positivt proveny, er at teatervirksomhet i stor grad mottar offentlig støtte, mens sirkus stort sett drives på ren kommersiell basis.

3.3.6 "konsert"

Konsertbegrepet i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5, har gitt opphav til noen avgrensingsproblemer. I kulturlivet vil man oppfatte de aller fleste systematiserte levende fremførelser av lyd foran et publikum som konserter. En konsert kan også defineres som "offentlig fremføring av musikk – komponert eller improvisert"⁵². Det er ikke gitt noen definisjon av konsertbegrepet i forarbeidene til merverdiavgiftsreformen, men begrepet er presisert i rettspraksis. Det viktigste kriteriet er at musikken har en sentral plass i fremførelsen.

⁵¹ Ot. Prp. nr. 2 (2000-2001) pkt 7.2.6.4

⁵² NOU 2008:7 side 158

Begrunnelsen for å ta inn konsertarrangement i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5, var avgrensingsproblemer mot teater, opera og ballett. i Innst.O.nr. 24 (2000-2001) s. 50 uttales følgende: ”Konsserter og artistopptredener har mange fellestrekk med teater og lignende. Et skille i avgiftsplikten mellom scenekunst på den ene side og konsert- og artistvirksomhet på den andre, vil innebære kompliserte avgrensningsspørsmål. Det vil f.eks. kunne oppstå avgrensingsproblemer ved avgjørelsen av om enkelte musikaler og revyer skal regnes som teater eller lignende eller konsserter. Det vil videre kunne oppstå avgrensingsproblemer både med hensyn til hvilke tjenester som blir avgiftspliktige, og i hvilken utstrekning det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift”. ”Særlig for arrangører av både teater og konsserter i samme lokale vil det kunne oppstå problemer med fordelingen av inngående avgift på drift og vedlikehold av bygget dersom konsserter og teater avgiftsmessig skal behandles forskjellig”.

Rekkevidden av unntaket for konsertarrangementer var oppe til vurdering i Gulating Lagmannsretts dom av 7. juli 2005⁵³. Spørsmålet i saken var hvorvidt det skulle beregnes og betales merverdiavgift av inngangspenger til utestedet Cobra Club. Cobra Club tok kr 100 i inngangspenger på fredager og lørdager, og for det fikk gjestene både adgang til en nattklubb og pianobaren “Vinduet”. Det var bare i pianobaren at det ble fremført levende musikk. Cobra Club AS gjorde i sin anke til Lagmannsretten gjeldende at det ikke skulle beregnes og betales merverdiavgift av den delen av inngangspengene som gjaldt pianobaren, med henvisning til konsertunntaket i merverdiavgiftsloven § 5b, 1. Ledd nr. 5. Dette til tross for at det ikke ble betalt særskilte inngangspenger for rett til å overvære fremføringen som fant sted i pianobaren.

⁵³ NOU 2008:7 s. 99

Lagmannsretten kom, etter en helhetsvurdering av arrangementet, til at unntaket ikke kunne anvendes. I rettens begrunnelse sies det at man må tolke begrepet “konsert” i forhold til den helheten kulturunntaket representerer. Dette innebar at det måtte være “ei viss klasse over hendinga”. Retten uttalte at det ikke er stilt særskilte kvalitetskrav til fremføringen, men at musikkfremføringen måtte være hovedelementet. Det er vanskelig å finne noen støtte for at “klasse” er et relevant kriterium, men det synes riktig at den musikalske fremføringen må være et hovedelement ut i fra en helhetsvurdering av arrangementet.

Lagmannsretten la ellers i sin helhetsvurdering vekt på markedsføringens innhold, musikernes honorar og lokalets innredning. I forbindelse med markedsføringen ble det vist til at man i annonser presenterte pianobaren som “en integrert del av Cobra nattklubb”, at det skulle være et “roligere sted” hvor man kunne slappe av og at det også kunne kjøpes mat. I en annonse stod det også at man “i tillegg” fikk med seg artisten. Vurderingen ligner på den som er gjort i Den Blue Engel-saken, hvor det underliggende spørsmålet er hva folk kommer for å se.

Det fremsto som lite tvilsomt at fremførelsen av musikk kun var ett av flere elementer som gjorde nattklubben attraktiv for sine besøkende. Hvorvidt man bruker musikerens navn i annonsen er kanskje ikke et like godt argument. En helt ukjent musiker vil kanskje heller ikke benyttes i en annonse, selv om det som fremføres uten tvil er en konsert. Det er vanskelig å finne støtte for å legge vekt på musikernes honorar. Det er innholdet i forestillingen som avgjør om den kommer inn under unntaket eller ikke, ikke honoraret. Det hevdes at man basert på honorarets størrelse kan legge til grunn at det “ikkje kunne vera tale om musikarar med namn innafor populærmusikken, korkje lokalt, nasjonalt eller internasjonalt”. Denne vurderingen er sikkert riktig, men om musikeren har et “namn” eller ikke, skal ikke avgjøre om arrangøren skal unntas fra merverdiavgift. Lokalets innredning og dets egnethet for å avholde konsert er også med i rettens helhetsvurdering. Dette til tross for at det er fremføringens art som avgjør om unntaket kommer til anvendelse, uavhengig av hvor den finner sted⁵⁴.

Avgrensning av konsertbegrepet var også tema i Oslo Tingretts dom av 18. april 2006. Spørsmålet i denne saken var om det skulle betales merverdiavgift av inngangspenger til utestedet Rock Cafe på de kveldene de hadde discjockey som spilte i lokalene. I dette tilfellet finnes det noe mer støtte i forarbeidene, ettersom “dans” og “diskotek” er nevnt som eksempler på avgiftspliktig omsetning etter merverdiavgiftsloven. Dette til forskjell fra konserter, som ikke er avgiftspliktige⁵⁵. Det er klart at diskotek ikke var ment å omfattes av unntaket.

⁵⁴ NOU 2008:7 side 68

⁵⁵ Ot. prp. nr. 2 (2000-2001)

Spørsmålet var om de aktuelle arrangementene på Rock Cafe skulle anses som konsert, til tross for at musikken ble fremført av en DJ, og at folk tidvis danset i lokalet. Nok en gang hevdes det at “annonseringen og markedsføringen” er av “sentral betydning”. Dersom “musikkfremføringen skal være hovedelementet ved arrangementet, er det naturlig å anta at musikkfremføringens sentrale plass gjenspeiles i markedsføringen og har en tilsvarende sentral plass der”. Videre vurderes billettprisen som et element. I den aktuelle dommen trekkes det frem at det var samme pris uansett hvem som opptrådte, og at dette taler mot at musikken var et hovedelement. Det er ikke sikkert at billettprisen i seg selv er et godt argument. Det er mange konsertsteder som operer med samme billettpris til forskjellige typer konserter. Det er ikke dermed sagt at fremføringen av musikk ikke er hovedelementet i opplevelsen. Derimot kan den lave prisen på kr 50,- hvor man også fikk tillegg til nattklubb og garderobe være noe som taler for at konserten ikke er det sentrale her.

3.3.7 ”utstillinger i gallerier og museer”

Et galleri presenterer og utstiller kunst, og et museum er i hovedsak tematiske og systematiske samlinger av gjenstander⁵⁶ som er tilgjengelige for offentligheten. Det har ikke vært store avgrensingsproblemer i forhold til disse begrepene.

3.3.8 ”adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra”

Bortsett fra den naturlige språkforståelsen av begrepene “fornøylesparker og opplevelsessentra”, skal det i følge Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 legges vekt på om det dreier seg om aktivitet innen et avgrenset geografisk område hvor det er gjort investeringer som gir avkastning i form av billettinntekter. Det er ikke tvilsomt at de store, faste etablissementene som f.eks. Norgesparken Tusenfryd og Dyreparken i Kristiansand hører inn under begrepet fornøylespark. Tivoli er også omfattet av unntaket, enten det er i en fast innretning eller omreisende, men det kreves at driften er av en viss varighet. Inngangspenger til tilfeldig oppsatte apparater i forbindelse med andre tilstelninger vil være avgiftspliktige.

⁵⁶ NOU 2008:7 side 71

Opplevelsessenter er et videre begrep, som også vil omfatte fornøylesparker. I Finansdepartementets uttalelse heter det at det er vanskelig å gi en dekkende og kortfattet beskrivelse eller definisjon, men at følgende kan tas i betraktning:

- Anlegg knyttet til natur, kultur og historie.
- Mindre virksomheter som i vesentlig grad retter seg mot reiselivet med et bredt tilbud av aktiviteter, ofte vinklet mot lokal kultur og tradisjon.
- Akvarier.
- Virksomheter som tilbyr opplevelser og attraksjoner, som f.eks. nedlagte fabrikker og gruver, åpne gårder
- Tradisjonelle turistattraksjoner hvor det er skjedd en investering og det kreves vederlag
- Også deler av anlegg hvor det ikke er gjort tilpasninger, som f.eks. hoppet i Holmenkollbakken

Fellesnevnerne kan være at virksomheten har etablert bygg, anlegg eller andre former for innretninger som er tilpasset de opplevelser og aktiviteter publikum tilbys. Det skal ikke stilles store krav til å bli betegnet som opplevelsessenter, men det er et kriterium at innretningen er varig. Da Finansdepartementet ga unntak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 for Risør trebåtfestival 8. april 2002, ble det uttalt at det ikke var tilstrekkelig at festivalen skjedde hvert år innenfor samme område for å oppfylle kravet til permanent innretning. Det avgjørende var at dette var et midlertidig (eller ambulerende) arrangement. Trebåtfestivalen kunne etter dette ikke regnes som opplevelsessenter, men fikk allikevel unntak for avgiftsplikt, med henvisning til at det ikke kunne vært lovgivers hensikt at et ideelt arrangement av denne typen skulle være avgiftspliktig mens mer kommersielle innretninger som tivoli og dyreparker skulle være unntatt. Det kan stilles spørsmål om denne tolkningen er korrekt. I forarbeidene⁵⁷ uttales det at man ikke vil skille mellom kommersiell og ikke-kommersiell virksomhet utover det som følger av beløpsgrense for registrering, og fritak for ideell virksomhet.

⁵⁷ Inst.O nr. 24 (2000-2001) side 40

3.3.9 "dansetilstelninger med levende musikk"

Dansetilstelninger ble ikke tatt inn i unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5 ved innføringen av merverdiavgiftsreformen. I Ot.prp.nr.2 (2000-2001) uttales følgende om dette i avsnitt 7.2.6.5: "Restauranter og bevertningssteder er avgiftspliktig for serveringsvirksomhet. Disse må beregne avgift på den delen av inngangspengene som gjelder servering, dans, diskotek eller lignende, mens det for eventuelt særskilte inngangspenger i forbindelse med arrangement av konserter i nevnte lokaler, ikke skal beregnes avgift". I Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) avsnitt 25.4.3 ble det, i påvente av en "grundig og bred gjennomgang av merverdiavgiftsplikten innenfor kulturområdet" foreslått en "endring i merverdiavgiftsloven som sikrer at også dans til levende musikk unntas fra merverdiavgiftsplikten". "På denne måten vil man oppnå en avgiftsmessig likebehandling av inngangsbilletter til konserter og inngangsbilletter til dansetilstelninger med levende musikk". Ønsket om likebehandling begrunnes ikke nærmere. Forslaget ble vedtatt, og unntaket for merverdiavgift på omsetning av billetter til "dansetilstelninger med levende musikk" i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5, trådte i kraft 1. januar 2006.

Om omfanget av unntaket uttales følgende i Ot.prp.nr.2 (2000-2001) avsnitt 7.2.6.5: "Departementet legger til grunn at det i utgangspunktet ikke vil være problematisk å slå fast hva som er en dansetilstelning. Både store dansegallaer og dans i mindre lokaler vil være omfattet. I de tilfellene der dansingen kun utgjør et av elementene i arrangementets samlede underholdningstilbud, må det avgjøres konkret om det foreligger en tilstelning som omfattes av unntaket". Som ellers i denne bestemmelsen er det arrangementets art som avgjør om unntaket kommer til anvendelse.

Kravet til levende musikk er det som skiller disse tilstelningene fra andre arrangement med dans og diskotek. Etter presiseringen av konsertbegrepet som ble gjort i Cobra Club- og Rock Café-dommene ville omsetning av billetter til en slik fremføring ellers vært avgiftspliktig, fordi den levende musikken ikke er tyngdepunktet i arrangementet. For å avgjøre om et arrangement hører inn under unntaket for dansetilstelning må man gjøre en tilsvarende konkret vurdering av hvorvidt dansen er et tyngdepunkt i arrangementet. Publikums forventede deltakelse vil være det avgjørende, ikke den musikalske fremføringen.

3.3.10 "datatreff og lignende arrangement"

Finansdepartementet foreslår i Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) en ytterligere utvidelse av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5 første punktum slik at det også omfatter "datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom". Unntaket er, som de aktivitetene som er unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5, artsbestemt. Det har ikke betydning hvor arrangementet avholdes, eller hvem som arrangerer. I likhet med unntaket for dansetilstelninger, er imidlertid egen deltakelse en forutsetning. Med "datatreff" menes arrangementer hvor deltakerne deler interessen for data og deltar aktivt i det som skjer. Deltakelsen kan for eksempel bestå i dataspilling eller det "mer kreative innen databruk, som for eksempel grafikk, musikk eller programmering"⁵⁸. Dette i motsetning til for eksempel salgsmesser, hvor deltakelse ikke vil ha en like sentral plass."Lignende arrangementer" kan f.eks. bety et treff for de som er interessert i brettspill. "Arrangement" defineres bl.a. ved begrenset varighet, og avgrenses dermed mot faste og varige aktivitetstilbud. Hvorvidt arrangementet kan sies å være "rettet mot barn og ungdom" vil defineres av om aktiviteten som skal utøves etter sin art typisk utøves av barn eller ungdom. Unntaket kommer til anvendelse selv om det er enkelte voksne til stede. Det foreslås at lovendringen trer i kraft 1. januar 2009.

⁵⁸ Ot. prp. nr. 1 2008-2009 pkt 27.1.3

3.3.11 Oppsummering og vurdering

Merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 5 gir unntak fra merverdiavgiftsplikt for omsetning av tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker, opplevelsessentra og dansetilstelninger med levende musikk. Omsetning av slike tjenester skjer i form av salg av billetter eller innkreving av inngangspenger.

Unntaket gjelder ikke tjenester i form av rett til å overvære striptease, eller formidling av slike tjenester.

Unntaket er artsbestemt. Det betyr at unntaket defineres av innholdet i den aktiviteten man betaler for rett til å overvære. Det har ikke betydning hvor aktiviteten finner sted, eller hvem som står for arrangementet. Unntaket omfatter også formidling, som er en servicetjeneste utført av eller for arrangøren og består i å selge billetter. I tolkning av bestemmelsen skal det ikke legges vekt på om aktiviteten mottar offentlig støtte eller ikke, og det skal heller ikke legges vekt på kvalitet.

Unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5 ble opprinnelig innført av hensyn til proveny. I følge NOU 2008:7 på side 208 ville en opphevelse av unntaket og innføring av merverdiavgift med ordinær sats på 25 % medført et provenytap på 170 millioner kroner per år. Dersom man skulle bruke en sats på 8 %, ville provenytapet være 230 millioner kroner per år. Det understrekes av Kulturmomsutvalget at det knytter seg stor usikkerhet til disse beregningene, men det er ikke tvilsomt at en opphevelse av unntaket ville gi et inntektstap for staten. Den største delen av tapet ville oppstå som følge av at mange aktører med stor andel offentlig støtte fikk fradragsrett for inngående avgift. Med hensyn til proveny ville det med andre ord være en fordel å beholde dette unntaket.

Unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5, fører til at mange aktører driver delt virksomhet. Kulturmomsutvalget legger til grunn at den ”fordelingsproblematikk som foreligger etter gjeldende rett” i stor grad vil bli fjernet hvis unntaket oppheves. Den Norske Advokatforening sier derimot i sin høringsuttalelse til Kulturmomsutvalgets utredning at de ”ikke er i stand til å se at dette er problemer som helt kan unngås ved de regelendringer som er foreslått, i det både tilskudd og medlemskontingenter vil åpne for tilsvarende og ev. nye problemstillinger”. I høringsuttalelsen fra Den Norske Revisorforening uttales følgende: ”Så vidt vi kan se har utvalget lagt vekt på at en utvidelse av avgiftsområdet vil føre til at en rekke aktører vil slippe fordelingsproblematikk for inngående merverdiavgift. En utvidelse av avgiftsgrunnlaget vil naturlig føre til en økning av antall aktører innen kultur og idrettsområdet som vil endre sin status fra å ha omsetning helt utenfor avgiftsområde til å ha all eller deler av omsetningen med merverdiavgift. Med en slik endring følger plikt til å følge bokføringsloven og forskriften. Vi savner en utredning av de økte byrder og derav kostnader en slik plikt til å følge bokføringsreglene vil medføre”. For en del av aktørene som omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 5 kan det altså være vanskelig å løse problemet med delt virksomhet selv om unntaket skulle oppheves, og de vil få andre administrative kostnader i tillegg. På kulturområdet er dette først og fremst en aktuell problemstilling for den gruppen aktører som arrangerer kulturtilstelninger med begrensede ressurser.

Kulturmomsutvalget peker på at unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 5, skaper avgrensingsproblemer. I NOU 2008:7 side 141 uttales følgende om konserter, teater, dansetilstelninger med levende musikk og opplevelsessentra: ”Dette er begreper uten et klart definert innhold, og det kan i praksis være vanskelig å avgjøre om et arrangement omfattes av disse begrepene eller ikke. Slike avgrensingsproblemer vil ikke lenger eksistere dersom man opphever unntakene som i dag gjelder på området”. Avgrensingsproblemer er en av grunnene til at det bør være så få unntak som mulig i merverdiavgiftssystemet. Dette hensynet må, som nevnt tidligere, avveies mot kulturpolitiske hensyn.

3.4 Merverdiavgiftsloven § 70

Etter merverdiavgiftsloven § 70 kan Finansdepartementet ”helt eller delvis fritta fra avgiftsplikt” etter merverdiavgiftsloven ”når det foreligger særlige forhold”. Til tross for at det er begrepet ”frita” som brukes i bestemmelsens ordlyd, er det vedtatt både fritak for merverdiavgift og unntak fra merverdiavgiftsloven med hjemmel i § 70⁵⁹. Begrepet ”særlige forhold” skal tolkes snevert. Bestemmelsens formål er å tjene som sikkerhetsventil i tilfeller hvor merverdiavgiftsregelverket får en utilsiktet virkning⁶⁰, og merverdiavgiftsloven § 70 skal som utgangspunkt ikke brukes til å ”tilgodese formål som ligger utenfor merverdiavgiftsloven, eksempelvis sosiale, kulturelle og humanitære formål”⁶¹. Ved anvendelsen av bestemmelsen har det bl.a. vært lagt vekt på avgiftstekniske, praktiske, administrative eller kontrollmessige hensyn samt traktatsrettslige forpliktelser⁶².

I Finansdepartementets uttalelse i anledning unntaket for merverdiavgift på billettsalg til datatreffet The Gathering 15. august 2008 står det bl.a. følgende: ”Etter etablert praksis skal det derfor svært mye til før unntak innrømmes. Dette avgjøres i det enkelte tilfellet ut fra en konkret vurdering, hvor hensynet til merverdiavgiftens system tillegges stor vekt. Departementet er dessuten restriktiv i bruken av vedtak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fordi slike vedtak i realiteten vil kunne innebære en konkurrerende lovgivning i forhold til Stortinget.”

31. februar 2002 ble det gitt unntak for merverdiavgift for galleriers formidling av kunstverk, i påvente av en klargjøring av rettstilstanden for merverdiavgiftsplikt på kulturområdet.

⁵⁹ NOU 2008:7 side 57

⁶⁰ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) pkt. 8.4

⁶¹ St.meld.nr.17 (1971-1972)

⁶² Ot.prp.nr.2 (2000-2001) pkt. 8.4

8. april 2002 ble det gitt unntak for merverdiavgift på billetter til Risør Trebåtfestival bergrunnet med at merverdiavgiftsplikt på dette arrangementet ville være en utilsiktet virkning.

6. februar 2004 ble det gitt unntak for kunstnerisk fotografi ettersom det i praksis allerede i stor grad var unnlatt å beregne avgift på kunstfotografi, og med henvisning til at det innen EU er åpnet for at kunstneriske fotografier kan anses som kunstverk. Finansdepartementet uttalte at ”slik kunstverk er definert i denne sammenheng anses ikke fotografier som kunstverk”. ”For at et fotografi skal anses som et kunstnerisk fotografi etter merverdiavgiftsregelverket må det være tatt av kunstneren, fremkalt av kunstneren eller under dennes oppsyn, signert og nummerert i et antall begrenset oppad til 30, uansett formater og underlag.

4 Konklusjon

I innledningen skrev jeg, i forhold til bestemmelsene i merverdiavgiftsloven §§ 5 første ledd nr 1 bokstav a og 5b første ledd nr 5 og 14, at regelverket for merverdiavgift på kunst, kultur og underholdning er fragmentert, at språkbruken i bestemmelsene kunne vært klarere og at omfanget av unntakene ikke er konsekvent begrunnet og avgrenset. Dette kan skyldes at regelverket ikke er helt a jour med utviklingen på kulturområdet, en avveining av avgiftstekniske og kulturpolitiske hensyn ved utformingen av bestemmelsene og forbudet mot statsstøtte i EØS-avtalens artikkel 61.

Det kan synes som om det ville være en fordel å samle unntakene for omsetning av opphavsretter i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 1 bokstav a, og tjenester i form av fremføring av åndsverk i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr 14 til en bestemmelse, slik det var ved gjennomføringen av merverdiavgiftsreformen. Det ville også være en fordel å gjøre henvisningene i disse reglene tydeligere, og å uttrykke skillet mellom varer og tjenester klarere.

For det første burde begrepet “kunstneriske og litterære verk” harmoniseres med samme uttrykk i åndsverkloven § 1 og merverdiavgiftsloven § 63, siden innholdet i alle disse bestemmelsene er ment å være like. For det andre burde henvisningen til tolltariffen for definisjonen av kunstverk være tydeligere. Det hadde vært ønskelig med et mer generelt og fleksibelt kunstbegrep for varer, men det er nok er vanskelig å oppnå siden innførsel av varer og innenlands omsetning av varer skal behandles likt. For det tredje kunne man fjerne ordet “kunstnerisk” i en samlebestemmelse for omsetning av tjenester i form av opphavsretter og fremføring,

Kulturkomiteen uttaler at det kunne være en fordel å oppheve unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr 5, fordi man da ville få ”færre særskilte bestemmelser i regelverket og dermed flere tjenester som følger lovens hovedregel om avgiftsplikt”. Dette er i tråd med merverdiavgiftslovens formål om bredest mulig avgiftsgrunnlag for å ivareta systemets nøytralitet. Spørsmålet er om det finnes andre tilstrekkelig tungtveiende grunner for å opprettholde unntaket. I den grad man betrakter unntaket som en fordel for kultursektoren, kan det begrunnes i kulturpolitiske hensyn. I dagens system trekkes det en klar grense mellom opphavsmenn og utøvere, som unntatt fra avgiftsplikt for sin omsetning etter merverdiavgiftsloven §§ 5 første ledd nr 1 bokstav a og 5b første ledd nr 14, og arrangører som er unntatt avgiftsplikt for omsetning av billetter. Det er gode grunner for å støtte begge grupper hvis man vil støtte kultursektoren, i og med at de er helt avhengige av hverandre.

Uansett hvilken løsning lovgiver ellers måtte velge, er det svært viktig at man ivaretar denne helheten. Dersom det skulle vise seg at man av hensyn til EØS-avtalen ikke kan gi indirekte støtte til kultur via merverdiavgiftssystemet, må det gis annen målrettet støtte til kulturområdet. I så fall vil man kunne se bort fra de kulturpolitiske hensynene i utformingen av bestemmelsene og revidere regelverket i forhold til merverdiavgiftslovens formål og hensyn.

5 Litteraturliste

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>

Både dommer og forarbeider er hentet fra lovdata. Når det henvises til sidetall, er det lovdatas sidetall som gjelder.

5.1 Lovgivning

5.1.1 Norske lover

- 1961 Lov om opphavsrett til åndsverk m.v. (åndsverkloven) av 12. mai 1961 nr 2
- 1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 1969 nr 66
- 1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr 109
- 2001 Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002) av 12. desember 2001 nr 113
- 2004 Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv av 10. desember 2004 nr 77
- 2007 Lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift av 29. juni 2007 nr 66
- 2007 Lov om offentlige styremakters ansvar for kulturverksemd (kulturlova) av 29. juni 2007 nr 89

5.1.2 Forskrifter

Forskrift av 22. august 1997 nr. 932 om avgrensning av begrepet ”kunstverk” ved kunstnerens omsetning og innførsel av egne kunstverk (forskrift nr. 108)

5.1.3 Traktater

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde EØS-avtalen

Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkingsorgan og en Domstol
General Agreement on Trade in Services GATS

Det harmoniserte system for beskrivelse og koding av varer, utferdiget i Brussell 14. juni
1983 med senere endringsprotokoller

5.2 Forarbeider

5.2.1 NOU

NOU 1990:11 Storvikutvalget

Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

NOU 2008:7 Kulturmomsutvalget

Utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet

5.2.2 Odelstingsproposisjoner

Ot.prp.nr.26 (1959-1960) Om lov om opphavsrett til åndsverk

Ot.prp.nr.17 (1968-1969) Alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og
tjenester (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp.nr.2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp.nr. 1 (2001-2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 - lovendringer

Ot.prp.nr.1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer

Ot.prp.nr.50 (2006-2007) Om lov om offentlige styresmakters ansvar for kulturverksemd
(kulturlova)

Ot.prp.nr.61 (2006-2007) Endringer i skatte- og avgiftslovgivninga mv.

Ot.prp.nr.1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer

5.2.3 Innstillinger til Odelstinget

Inst.O nr 24 (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni
1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) m.v. (Merverdiavgiftsreformen
2001)

5.3 Prinsipputtalelser, fortolkninger og rundskriv

Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntakene innenfor reiselivsnæringene

Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester

Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 3. juli 2001 om unntak fra Impressariovirksomhet, jf melding fra Skattedirektoratet 17. september 2001

Brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 1. februar 2002 om unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved galleriers formidling av kunstverk

Finansdepartementets unntak av 8. april 2002 - Merverdiavgift – Stiftelsen Risør Trebåtfestival

Brev fra Finansdepartementet til Toll- og avgiftsdirektoratet av 6. februar 2004 om merverdiavgift på innførsel og omsetning av kunst i form av fotografier

Brev fra Finansdepartementet av 15. august 2008 om unntak fra merverdiavgiftsplikt for datatreffet The Gathering

5.4 Rettsavgjørelser

5.4.1 Høyesterettsdommer

Rt. 1940 side 327	Hallo Hallo
Rt. 1962 side 964	Sybord
Rt. 1997 side 199	Cirrus
Rt 1985 side 93	Sira-Kvina Kraftselskap
Rt 2001 side 1497	Norwegian Contractors
Rt 2003 side 1821	Hunsbedt Racing
Rt 2005 side 951	Porthuset
Rt 2007 side 1329	Huldra i Kjosfossen
Rt 2008 side 932	Bowling 1

5.4.2 Underrettsdommer

TOSLO 2005 112533 (Oslo Tingrett)	Rock Cafe
-----------------------------------	-----------

LG 2004 10761 (Gulating)

Cobra Club

LB 2005 100518 (Borgarting)

Den Blue Engel

5.5 Litteratur

MVA-håndboken 2007 (Skattedirektoratet)

5.6 Høringsuttalelser til NOU 2008:7

Den Norske Advokatforening

Den Norske Revisorforening

Kunst i det offentlige rom

