

Til: Universitetet i Oslo ved Tone Rogstadkjærnet, Johan Hjemås og Jacob Magne Landsvik

Fra: Christian F. Galtung og Bjarte Songstad

Ansvarlig advokat: Torstein Arendt

Vår ref.: 311588-084\1461910\v1\bjso

Dato: 20. november 2014

SAKEN GJELDER: Den avgiftsmessige posisjonen for museumsvirksomheten, herunder om virksomheten bør særskilt avgiftsregistreres mv.

1 SAMMENDRAG OG ANBEFALINGER

Dette notatet redegjør nærmere for den avgiftsmessige posisjonen for UiO's to museer; Kulturhistorisk museum (KHM) og Naturhistorisk museum (NHM), slik museumsvirksomheten er organisert i dag. Etter dagens ordning inngår museenes virksomhet i Universitetets registrering i Merverdiavgiftregisteret. Vi har særlig sett nærmere på de vurderinger som skattemyndighetene har gjort i 2014 med hensyn til UiO's fradragsrett for merverdiavgift på påløpte kostnader til museumsvirksomheten. Skattemyndighetene konkluderer med at UiO har *en vesentlig mer begrenset fradragsrett* enn det som tidligere har vært lagt til grunn. Etter vår oppfatning er denne konklusjonen korrekt og må legges til grunn av UiO fremover.

I tillegg er det vurdert om UiO kan oppnå besparelser ved at museumsvirksomheten registreres særskilt som eget avgiftssubjekt, jf. merverdiavgiftsloven § 2-2 (1). Dette omfatter bl.a. en gjennomgang av hvilke organisatoriske endringer som UiO evt. må gjennomføre for å oppnå en slik særskilt registrering og hvilket merarbeid en slik særskilt registrering vil innebære i den daglige driften.

Videreføring av dagens organisering - hovedkonklusjoner:

- UiO vil kun ha *en svært begrenset fradragsrett* for merverdiavgift på påløpte kostnader knyttet til museumsvirksomheten, ved at det kun foreligger fradragsrett for varer og tjenester som omsettes til andre.
 - Fradragsretten vil være klart mer begrenset enn for private og offentlige museer som er organisert som egne virksomheter.
 - At det kun foreligger en begrenset fradragsrett følger av uttalelser fra avgiftsmyndighetene avgitt i 2014, og uttalelsene er etter vår oppfatning korrekte.
 - Det har tidligere vært lagt til grunn at det forelå en relativt vid fradragsrett for anskaffelser til bruk i museumsvirksomheten, men dette kan ikke opprettholdes fremover.
 - Dette har som konsekvens at museumsvirksomheten får betydelig økte kostnader i forhold til det som hittil har vært lagt til grunn og som det også er kalkulert med fremover.
- Ordningen vil kreve begrenset med administrative ressurser mv. for å oppnå korrekt avgiftsbehandling.

Alternativ organisering: Museumsvirksomhet som eget avgiftssubjekt - hovedkonklusjoner:

- En særskilt registrering av museumsvirksomheten som eget avgiftssubjekt vil kreve *betydelige organisatoriske endringer*, og det kan være tvil om det overhodet er praktisk mulig å oppnå en slik særskilt registrering.
 - En egen avgiftsregistrering for museene vil bl.a. kreve at det må føres et eget regnskap, og eiendeler mv. og ansatte knyttet til museumsvirksomheten må "overføres" til den utskilte avgiftsenheten.
- Ved en evt. særskilt avgiftsregistrering vil det oppnås en *høyere fradragsdragsrett* for merverdiavgift på påløpte kostnader til museumsvirksomheten sammenlignet med dagens ordning.
 - Ordningen kan likevel gi økt avgiftsbelastning på andre områder, bl.a. fordi Universitetet må fakturere med merverdiavgift for tjenester som utføres for museene.
- Sammenlignet med dagens ordning vil en særskilt avgiftsregistrering av museene kreve et *meget omfattende merarbeid* for å sikre en korrekt regnskaps- og avgiftsrapportering. Dette omfatter bl.a. at.:
 - Fakturaer som gjelder museumsvirksomheten må stiles til den utskilte enheten.
 - UiO må fakturere for varer og tjenester som leveres/overføres til den utskilte enheten.
 - Detaljerte krav til rapportering av bruk av varer og tjenester for å sikre korrekt behandling i forhold til fradragsreglene og justeringsreglene.

Vår anbefaling:

- Dagens organisering bør fortsette, selv om dette gir økt avgiftskostnad sammenlignet med evt. særskilt avgiftsregistrering.
- Dette fordi en særskilt avgiftsregistrering vil kreve et så omfattende merarbeid at det er tvilsomt om det oppnås noen reelle besparelser. Det kan også være noe tvil om det overhodet er mulig å oppnå en særskilt registrering av museumsvirksomheten, gitt de strenge vilkår som oppstilles for slik registrering.

2 SAKENS BAKGRUNN

Det vises til hyggelige møter den 12. juni 2014 og 9. oktober 2014, samt e-poster i sakens anledning. For ordens skyld nevnes saken i korte trekk.

Med virkning fra 1. juli 2010 har UiOs to museer, KHM og NHM tillagt 8 % merverdiavgift på inngangsbilletten til sine utstillinger. I 2010/2011 var det en del korrespondanse med Skatt øst for å få avklart i hvilken utstrekning UiO hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til helt eller delvis bruk i den utadrettede museumsvirksomheten (den som publikum får tilgang til ved kjøp av billett).

På bakgrunn av svarbrev fra Skatt øst, ble det lagt til grunn at den utadrettede delen av museumsvirksomheten var å anse som et særskilt virksomhetsområde under den ordinære avgiftsregistreringen til UiO. Det har vært lagt til grunn at det bl.a. foreligger fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som direkte gjelder den utadrettede delen av museumsvirksomheten, samt lagerhold og konservering av museumsgjenstander. I praksis har det vært lagt til grunn at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser som vedrører lokaler, uavhengig om lokalene bygges, driftes eller leies, så lenge disse lokalene benyttes til utstillinger for betalende publikum eller lagerhold av museumsgjenstander eller konservering av museumsgjenstander. I tillegg gjelder det alle anskaffelser/kostnader som direkte gjelder utstillinger myntet på betalende publikum. For alle andre anskaffelser er fradragsretten begrenset til varer og tjenester som omsettes til andre, jf. merverdiavgiftsloven § 8-2 (2).

I 2014 har Skattedirektoratet og Skatt øst foretatt en fornyet gjennomgang av fradragsretten for museumsvirksomheten. På grunnlag av denne gjennomgangen ble det gitt noen presiserende uttalelser mht. fradragsrettens omfang. Forutsatt at den avgiftspliktige omsetningen utgjør mindre enn 20 % av samlet produksjon (noe som er tilfellet for UiO), konkluderer avgiftsmyndighetene med at fradragsretten er begrenset til "*anskaffelser av varer og tjenester som omsettes til andre*", jf. merverdiavgiftsloven § 8-2 (2).

Vi oppfatter for øvrig situasjonen slik at det ikke synes aktuelt at avgiftsmyndighetene fremmer krav om tilbakebetaling av evt. for mye fradragsført merverdiavgift for tidligere år.

Som avtalt har vi vurdert nærmere UiOs avgiftsmessige posisjon per i dag. Dette redegjøres det nærmere for i punkt 3. I tillegg har vi vurdert om det kan oppnås besparelser gjennom en særskilt avgiftsregistrering for museumsvirksomheten, hvilke vilkår som stilles for en slik registrering og hvordan dette praktisk kan håndteres mv. Dette redegjøres det nærmere for i punkt 4.

3 VIDEREFØRING AV DAGENS ORGANISERING: MUSEUMSVIRKSOMHETEN SOM DEL AV UIO

3.1 Innledning

I dette punktet gir vi en kort redegjørelse om den avgiftsmessige behandlingen fremover, basert på at museumsvirksomheten fortsatt skal inngå i UiO's avgiftsregistrering.

Som redegjort for i punkt 2 har det tidligere vært lagt til grunn at den utadrettede delen av museumsvirksomheten var å anse som et særskilt virksomhetsområde under UiO's avgiftsregistrering. Dette har hatt som konsekvens at det har vært lagt til grunn at UiO har en relativt vid fradragsrett for merverdiavgift på kostnader som helt eller delvis gjelder den utadrettede museumsvirksomheten.

Etter vår oppfatning foreligger det en *vesentlig mer begrenset fradragsrett* enn det som til nå har vært lagt til grunn. Dette er også i tråd med den fornyede vurderingen som skattemyndighetene har gjort i 2014. Museumsvirksomheten kan etter dagens organisering ikke anses som et eget virksomhetsområde etter avgiftsreglene, fordi dette krever en særskilt avgiftsregistrering av virksomheten etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (1), jf. punkt 4. UiO vil etter dagens organisering omfattes av de regler som normalt gjelder for offentlige virksomheter. Dette vil bl.a. innebære en svært begrenset fradragsrett for merverdiavgift på kostnader til museumsvirksomheten, som omtales nærmere i punkt 3.2.

3.2 Avgiftsmessig status for UiO fremover ved dagens organisering

For offentlig virksomhet som UiO gjelder det spesielle avgiftsregler, forutsatt at virksomheten kun har en begrenset avgiftspliktig omsetning utad. Dette omfatter offentlige virksomheter som har en avgiftspliktig omsetning som utgjør mindre enn 20 % av samlet produksjon, jf. merverdiavgiftsloven § 3-28. Etter vår oppfatning må den avgiftspliktige omsetningen vurderes i forhold til verdien av den samlede produksjonen ved UiO, slik organiseringen er per i dag. I den totale produksjonen skal medregnes både avgiftspliktig omsetning og annen aktivitet som ville ha vært avgiftspliktig om den ble omsatt til andre. Dette vil bl.a. omfatte alle typer administrative tjenester til eget formål, fordi omsetning av slike tjenester er avgiftspliktig. I tillegg skal sannsynligvis all forskning medregnes, fordi oppdragsforskning er avgiftspliktig. Undervisning skal derimot ikke medregnes ved beregningen av samlet produksjon, fordi slike tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det er ikke tvilsomt at den avgiftspliktige omsetningen knyttet til museumsvirksomheten utgjør vesentlig mindre enn 20 % av beregnet verdi av UiO's samlede produksjon. Når bl.a. verdien av alle typer av administrative tjenester skal medregnes, vil UiO både nå og fremover være omfattet av merverdiavgiftsloven § 3-28.

Dette har to sentrale avgiftsmessige konsekvenser.

For det første skal UiO ikke uttaksberegne merverdiavgift på varer og tjenester til egen bruk etter merverdiavgiftsloven § 3-28, og det skal kun beregnes merverdiavgift av omsetning til andre, f.eks. inngangsbillettene til museene.

For det andre vil UiO ha *en svært begrenset fradragsrett* etter reglene i merverdiavgiftsloven § 8-2 (2), ved at det kun foreligger fradragsrett for "*anskaffelser av varer og tjenester som omsettes til andre*". Bestemmelsen vil også få betydning for fradragsretten for inngående merverdiavgift på kostnader som gjelder museumsvirksomheten. Museumsvirksomheten kan ikke anses som et eget virksomhetsområde etter avgiftsreglene så lenge denne virksomheten inngår i UiO's avgiftsregistrering.

Dette innebærer at de vurderinger som Skattedirektoratet og Skatt øst har gjort i 2014 mht. fradragsretten for inngående merverdiavgift er korrekte og må legges til grunn fremover.

I forhold til det som hittil har vært lagt til grunn, innebærer dette bl.a. at det ikke vil ikke foreligge fradragsrett for en del anskaffelser, selv om disse helt eller delvis er til bruk i den utadrettede museumsvirksomheten. Dette kan f.eks. omfatte:

- Anskaffelser av driftsmidler/utstyr (kontorutstyr, PC'er, rekvisita m.m.)
- Kostnader til oppbevaring og konservering av museumsgjenstander
- Kostnader til strøm og renhold m.m.

I tillegg vil dette få konsekvenser for lokaler som museene leier eller skal leie til virksomheten. Etter vår oppfatning vil ikke utleie av lokaler til bruk i museumsvirksomheten omfattes av reglene om frivillig avgiftsregistrering i merverdiavgiftsloven § 2-3 (1).

Det betyr *at utleier ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring og drift av de utleide arealene*. Utleien skal samtidig faktureres uten merverdiavgift. Dette innebærer bl.a. at for bygg under oppføring vil utleier ikke ha fradragsrett for merverdiavgiften på byggekostnadene, noe som i praksis vil innebære at bygget blir 20 % dyrere enn det som tidligere er forutsatt. For museene vil konsekvensen kunne bli vesentlig høyere husleie enn det som opprinnelig har vært lagt til grunn.

3.3 Administrativ oppfølging

Dagens ordning krever begrenset med administrative ressurser for å oppnå korrekt avgiftsbehandling både i regnskapet og i rapporteringen til avgiftsmyndighetene. Den avgiftspliktige omsetningen gjelder inntekter på inngangsbilletter, og det er normalt kurant å avgjøre for hvilke anskaffelser det foreligger fradragsrett for påløpt merverdiavgift. Ordningen medfører heller ingen plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift på varer og tjenester som benyttes til egen bruk.

3.4 Oppsummering

Det foreligger en vesentlig mer begrenset fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i museumsvirksomhet enn det som hittil har vært lagt til grunn. De uttalelser som avgiftsmyndighetene har avgitt er etter vår oppfatning i samsvar med en korrekt fortolkning av avgiftsreglene, og uttalelsene må legges til grunn for den avgiftsmessige behandlingen fremover.

Som en konsekvens av avgiftsreglene, vil UiOs museer etter dagens organisering oppnå en klart lavere fradragsrett enn f.eks. andre private og offentlige museer.

4 ALTERNATIV ORGANISERING: MUSEUMSVIRKSOMHETEN SOM AVGIFTSREGISTRERT VIRKSOMHET

4.1 Innledning

I dette punktet vurderer vi om UiO alternativt bør registrere museumsvirksomheten som eget avgiftssubjekt etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (1), for derigjennom å oppnå eventuelle besparelser.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 2-2 (1) at en del av et avgiftssubjekt kan registreres som et eget avgiftssubjekt "*dersom denne delen fysisk og formelt er skilt ut*". Denne regelen gjelder også for offentlige virksomheter, men i praksis kan det være vanskeligere for slik virksomhet å oppnå slik særskilt registrering enn f.eks. for næringsdrivende som utøver virksomheter innenfor ulike bransjer. For offentlig virksomhet kan det ofte være problematisk å få skilt ut den avgiftspliktige virksomheten fra den øvrige virksomheten i slik grad at lovens vilkår blir oppfylt.

For bl.a. kommunal virksomhet er det imidlertid vanlig at visse virksomhetsområder er registrert som egne avgiftssubjekter, f.eks. vann/avløp, avfallshåndtering, kommunale kinoer og drift av havner. Dette er virksomheter som enkelt kan adskilles fra øvrig kommunal virksomhet, bl.a. fordi slike virksomheter har egne ansatte, egne driftsmidler og utelukkende har avgiftspliktig omsetning m.m. For UiO oppfatter vi at museumsvirksomheten per i dag er svært integrert i den øvrige virksomheten, slik at det vil klart bli mer krevende å oppnå en særskilt registrering, jf. punkt 4.2.

En særskilt registrering vil ellers innebære at den utskilte delen får et eget registreringsnummer i Merverdiavgiftsregisteret og skal foreta egen rapportering av merverdiavgift. (Merk at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning mellom den særskilt registrerte delen av virksomheten og den øvrige del av virksomheten, jf. pkt. 4.4.)

Slik vi vurderer det, kan en registrering av museumsvirksomheten som eget avgiftssubjekt medføre noe større fradragsrett for inngående merverdiavgift enn alternativ 1. Dette vil imidlertid bero på to vilkår:

- (1) UiO må søke og få innvilget slik særskilt registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det er strenge krav til slik registrering, og en evt. registrering vil kreve omfattende organisatoriske endringer mv. i forhold til dagens situasjon. Dette omtales nærmere i punkt 4.2.
- (2) Museumsvirksomheten må ha en avgiftspliktig omsetning som overstiger 20 % av den totale produksjonen. Dersom dette ikke oppnås, vil fradragsretten i hovedsak være den samme som etter dagens ordning. Dette omtales nærmere i punkt 4.3.

4.2 Nærmere om vilkårene for særskilt registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (1)

Innledningsvis nevnes at en evt. særskilt registrering enten kan omfatte hele museumsvirksomheten (dvs. både den utadrettede museumsdriften og forskningsaktiviteten mv.) eller kun den utadrettede museumsvirksomheten. I tillegg kan det evt. enten søkes om en særskilt registrering for hvert museum (KHM og NHM) eller samlet for begge museer.

Etter vår oppfatning er dette mer praktiske spørsmål, som i liten grad får konsekvenser for de vurderinger og konklusjoner som trekkes nedenfor. Vi redegjør derfor ikke nærmere for dette nå, ut over at det kan synes naturlig at forskningsaktiviteten inngår i den utskilte delen. Etter det opplyste er museumsvirksomheten i betydelig grad forskningsbasert, og forskningsaktiviteten og museumsvirksomheten er slik sett tett integrerte i hverandre.

En eventuell særskilt avgiftsregistrering er betinget av at UiO (ved museene) søker Skatt øst om dette, og det vil være Skatt øst som tar stilling til om vilkårene for slik registrering er oppfylt.

Etter merverdiavgiftsloven § 2-2 (1) må museumsvirksomheten være "fysisk og formelt ... skilt ut" for at denne kan særskilt registreres. Skatt øst skal foreta en konkret vurdering av om særskilt registrering skal tillates, der det skal legges særlig vekt på om den delen som ønskes utskilt har "særskilt varekjøp, særskilte varelagre og egne ansatte". I tillegg er det et vilkår at det er føres "særskilt regnskap" for den utskilte delen.

Etter vår oppfatning vil det være svært krevende for UiO å oppfylle de krav som oppstilles til *fysisk og formell utskillelse*. I forkant av en evt. særskilt registrering bør det avklares med Skatt øst hva som konkret vil bli krevd i dette tilfellet, men generelt stiller avgiftsmyndighetene strenge krav til fysisk og formell utskillelse.

Etter vår oppfatning må UiO *minimum oppfylle følgende krav til organisatoriske endringer* for en evt. særskilt registrering:

- Eiendeler, rettigheter og forpliktelser mv. tilhørende museumsvirksomheten må "overføres" til den delen som skal skilles ut, dvs. slike eiendeler mv. i alle fall må inngå i regnskapet til den utskilte delen.
 - Det innebærer minimum at det konkret må identifiseres hvilke eiendeler mv. dette vil omfatte.
- Ansatte i museumsvirksomheten må helt eller delvis overføres til den utskilte delen. Det er adgang til at de ansatte dels kan utføre arbeidsoppgaver for UiO og dels for den utskilte museumsvirksomheten, men da må det i arbeidsavtale *reguleres* nærmere arbeidstid og arbeidsoppgaver mv. for hhv. UiO og den utskilte museumsvirksomheten.
 - Dersom de ansatte forblir ansatt kun i UiO, men der lønnskostnader mv. skal fordeles mellom UiO og den utskilte museumsvirksomheten, vil det sannsynligvis ikke bli innvilget særskilt registrering¹.
- Det må føres et fortløpende regnskap for den utskilte delen. Skatt øst har lagt til grunn at det må føres «*et fullstendig/selvstendig regnskap som inneholder både resultat og balanseposter*»².
 - Dette innebærer bl.a. at fakturaer fra ulike leverandører må stiles til den utskilte enheten, for så vidt dette gjelder anskaffelser mv. til bruk i museumsvirksomheten.

4.3 Kravet om minst 20 % avgiftspliktig omsetning av samlet produksjon

For at museumsvirksomheten skal oppnå større fradragsrett for inngående merverdiavgift (jf. pkt. 4.4) ved en særskilt registrering, må denne utskilte delen ha en avgiftspliktig omsetning som minst utgjør 20 % av samlet produksjon.

Dersom dette ikke oppnås, vil den utskilte delen som utgangspunkt ha samme fradragsrett for inngående merverdiavgift som UiO per i dag har, jf. pkt. 3 og merverdiavgiftsloven § 8-2 (2) jf. § 3-28.

Den avgiftspliktige omsetningen, som primært vil utgjøres av inntekter på inngangsbilletter, skal vurderes opp mot «*den totale produksjonen*»³. I den totale produksjonen skal medregnes både avgiftspliktig omsetning og annen aktivitet som ville ha vært avgiftspliktig om den ble omsatt til andre. Dette vil sannsynligvis innebære at forskning til eget formål vil omfattes, fordi oppdragsforskning er avgiftspliktig omsetning. Omsetning som ikke vil ha vært avgiftspliktig ved omsetning til andre, f.eks. undervisning, skal derimot ikke medregnes. Det kan være ressurskrevende å beregne en verdi av den totale produksjonen.

¹ Dette synes å være lagt til grunn i brev fra Skatt øst i brev av 5. juni 2014.

² Jf. brev fra Skatt øst av 5. juni 2014

³ Merverdiavgiftsloven § 8-2 (2) jf. § 3-28

4.4 Avgiftsmessig status ved evt. særskilt registrering

Ved en evt. slik særskilt registrering vil den utskilte museumsvirksomheten oppnå *en større fradragsrett for inngående merverdiavgift* enn UiO per i dag, forutsatt at avgiftspliktig omsetning utgjør mer enn 20 % av samlet produksjon.

Den utskilte delen vil som hovedregel ha *full fradragsrett for alle varer og tjenester som utelukkende benyttes i den utadrettede museumsvirksomheten*, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. (For ordens skyld nevnes at det er enkelte mindre begrensninger i fradragsretten, jf. merverdiavgiftsloven §§ 8-3 og 8-4).

I tillegg vil den utskilte delen ha *delvis fradragsrett for såkalte fellesanskaffelser*, dvs. anskaffelser til bruk både i den utadrettede museumsvirksomheten og i virksomheten som hovedsakelig skal tilgodese egne behov (her særlig forskningsaktiviteten).

Videre kan *utleie til den særskilte enheten omfattes av utleiers frivillige registrering* etter merverdiavgiftsloven § 2-3 (1), slik at utleier får fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring og drift av lokalene. Dette vil omfatte lokaler som helt eller delvis er til bruk i den utadrettede museumsvirksomheten, men merk at utleier skal beregne utgående merverdiavgift på leien. Den utskilte enheten vil ha helt eller delvis ha fradrag for fakturert merverdiavgift på leien etter en nærmere fastsatt fordelingsnøkkel (jf. pkt. 4.5). For ordens skyld nevnes at utleid areal som *utelukkende* benyttes i ikke-avgiftspliktig virksomhet (her typisk forskningsaktiviteten) ikke vil omfattes av utleiers frivillige registrering. For slikt areal har utleier ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring og drift, men det skal heller ikke beregnes merverdiavgift på leie for slikt areal.

Det er imidlertid viktig å være klar over at *for visse større anskaffelser* må det for hvert enkelt regnskapsår foretas en nærmere vurdering av om og i hvilken utstrekning anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, noe som kan kreve en betydelig administrativ oppfølging (jf. pkt. 4.5). Dette er nærmere regulert i de såkalte «justeringsreglene»⁴, som bl.a. kan innebære at fradragsført merverdiavgift for en større anskaffelse helt eller delvis må tilbakebetales dersom det skjer en endret bruk innenfor en nærmere angitt «*justeringsperiode*». Justeringsreglene gjelder for såkalte «*kapitalvarer*» og omfatter to hovedtyper av anskaffelser. For det første omfattes maskiner, inventar og driftsmidler, der påløpt merverdiavgift av kostpris utgjør minst kr. 50 000 (dvs. anskaffelser der kostprisen utgjør minst kr. 250 000 inkludert merverdiavgift). For slike anskaffelser foreligger tilbakebetalingsplikt ved endret bruk innenfor en «*justeringsperiode*» på 5 regnskapsår. For det andre omfattes «*ny-, på- eller ombygging*» på fast eiendom, der påløpt merverdiavgift på kostnadene utgjør minst kr. 100 000 (dvs. der kostnadene til byggearbeidene m.m. totalt utgjør minst kr. 500 000 inkludert merverdiavgift). For slike anskaffelser foreligger det tilbakebetalingsplikt ved endret bruk innenfor en «*justeringsperiode*» på 10 regnskapsår.

Har utleier bekostet ny-, på- eller ombygging av det utleide arealet, kan det ved leietakers (museumsvirksomhetens) endrede bruk foreligge plikt for utleier til å tilbakebetale i alle fall en forholdsmessig andel av fradragsført merverdiavgift på kostnadene til byggearbeidene etter ovennevnte justeringsregler. Dette vil typisk gjelde dersom leietakers bruk endres til ikke-fradragsberettiget formål innenfor «*justeringsperioden*» på 10 år. Merk at utleier årlig kan kreve at museumsvirksomheten gir *detaljerte opplysninger om bruken*.

Selv om det ved særskilt registrering kan oppnås en noe høyere fradragsrett enn i dagens ordning, kan altså en slik registrering medføre høyere avgiftsbelastning på andre områder.

For det første må UiO beregne merverdiavgift ved utføring av tjenester for den utskilte delen, f.eks. føring av regnskap og utføring av andre administrative tjenester. I tillegg skal det faktureres med merverdiavgift ved

⁴ Merverdiavgiftsloven kap. 9.

"overføring" av varer (f.eks. driftsmidler/kontorutstyr) fra UiO til den utskilte enheten. Fakturert avgift vil sannsynligvis kun være delvis fradragsberettiget for den utskilte delen.

Uten at det har særlig betydning for konklusjonen, kan det være uavklart om den utskilte enheten også må beregne og betale såkalt "uttaksmerverdiavgift" etter merverdiavgiftsloven §§ 3-22 jf. § 3-28. Etter vår oppfatning bør ikke evt. forskningsaktivitet anses som et uttak av tjenester fra den utadrettede museumsvirksomheten, men dette bør avklares med Skatt øst før en evt. utskilling. En beregning av slik uttaksmerverdiavgift kan utgjøre svært betydelige beløp.

Merk at selve "overføringen" av museumsvirksomheten som nevnt i pkt. 4.2 kan skje uten avgiftsbelastning, jf. bl.a. merverdiavgiftsloven § 6-14.

4.5 Administrativ oppfølging

Etter vår oppfatning vil en evt. særskilt registrering medføre *betydelig administrativ oppfølging* for å oppnå en korrekt håndtering i forhold til avgiftsreglene og regnskapsreglene m.m.

For det første må det som nevnt i pkt. 4.2 gjennomføres en utskilling av den delen som skal registreres særskilt, noe som i seg selv vil kreve et betydelig administrativt arbeid.

For det andre vil det også kreve betydelige administrative ressurser for å sikre at den løpende regnskapsføringen og avgiftsrapporteringen for den utskilte delen er korrekt. Det må som nevnt i pkt. 4.2. føres et særskilt regnskap, og det må bl.a. påses at fakturaer som gjelder museumsvirksomheten stiles til den utskilte enheten. I tillegg må UiO fakturere for varer og tjenester som leveres til den utskilte virksomheten.

For anskaffelser som utelukkende gjelder den avgiftspliktige utadrettede museumsvirksomheten vil det foreligge full fradragsrett for påløpt merverdiavgift, og det vil normalt være kurant å avgjøre hvilke anskaffelser dette gjelder for.

For såkalte *fellesanskaffelser* må det imidlertid utarbeides fordelingsnøkler for fradrag for inngående merverdiavgift, noe som kan være vanskelig og kreve mye oppfølging. For hver enkelt faktura må det tas stilling til fradragsrettens omfang, og fradragsretten må kunne dokumenteres. Det har etter det opplyste vært benyttet visse generelle fordelingsnøkler, men for fremtiden vil det være nødvendig å foreta en mer grundig vurdering for den enkelte anskaffelse. Dette gjelder ikke minst i forhold til lokaler som leies og anskaffelser av såkalte «kapitalvarer» (jf. pkt. 4.4), der det må foretas fortløpende vurderinger av bruken i det enkelte regnskapsår. Det må derfor etableres detaljerte rutiner for rapportering av bruken, og plikten til slik rapportering vil ikke bare omfatte de administrativt ansatte, men også de vitenskapelige ansatte.

4.6 Oppsummering

Etter vår oppfatning kan en evt. særskilt registrering gi visse avgiftsbesparelser sammenlignet med dagens ordning. Avgiftsbesparelsene vil likevel være lavere enn det som UiO hittil har lagt til grunn, særlig fordi det skal beregnes merverdiavgift på «leveranser» av varer og tjenester fra UiO til den utskilte enheten. Denne avgiften vil kun være delvis fradragsberettiget.

En særskilt registrering vil imidlertid kreve et omfattende og ressurskrevende merbeid sammenlignet med dagens ordning. Dette gjelder både prosessen knyttet til utskilling (jf. pkt. 4.2) og ikke minst det merarbeid som blir nødvendig for å sikre korrekt avgiftsrapportering (jf. pkt. 4.5). På grunnlag av dette er vår oppfatning at de avgiftsbesparelser som oppnås sannsynligvis ikke vil stå i rimelig samsvar med det merarbeidet som vil påløpe ved en evt. særskilt registrering. Basert på grove beregninger er det tvilsomt om det overhodet oppnås særlige besparelser.

5 AVSLUTTENDE MERKNADER

Som redegjort for over, er vår anbefaling at dagens organisering fortsetter, selv om dette gir en begrenset fradragsrett. Det er ikke tvilsomt at en utskillelse av museumsvirksomheten som eget avgiftssubjekt vil kreve meget betydelige organisatoriske endringer m.m. Slik særskilt registrering vil derfor kreve en vesentlig økning i bruk av administrative ressurser som bør vurderes mot mulig spart avgift. Slik vi vurderer det, er det usikkert om det egentlig oppnås reelle besparelser for UiO. I tillegg kan det være noe usikkert om det overhodet er mulig å oppnå særskilt registrering av museumsvirksomheten.

Ta gjerne kontakt dersom det er spørsmål eller behov for ytterligere bistand i saken. Undertegnede kan kontaktes på telefon 55 21 98 00 eller e-post: bjarte.songstad@kluge.no.

Med vennlig hilsen
Kluge Advokatfirma DA



Bjarte Songstad
advokat