

HARBOE & CO

Advokat Einar Harboe (H)
Advokat Ivar Hobbelhagen
Advokat PhD Harald Hauge
Advokat Jan-Ola Hedblad
Advokat MBA J. Christian Grevstad
Advokat Geir Sevre
Advokat Marianne Brockmann Bugge

Advokat Øystein Andal
Advokat Jarle Schelander
Advokatfullmektig Ida J. Holm Hansen

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

16. mai 2014

Att.: Tor Lande

*Ansvarlig advokat: Marianne B. Bugge
mbb@harboe.no*

Fagpressen og Norsk tidsskriftforening – avklaring av merverdiavgiftsreglene ved digital utgivelse og distribusjon av tidsskrift

1 Innledning

Det vises til telefonsamtale mellom Tor Lande og undertegnede onsdag 26. mars i år vedrørende ovennevnte. Undertegnede representerer Fagpressen (tidligere Den Norske Fagpresses Forening) og Norsk tidsskriftforening (Tidsskriftforeningen) i anledning ovennevnte.

Fagpressen og Tidsskriftforeningen representerer til sammen mer enn 300 seriøse tidsskrifter innen faglig, litterær, politisk og/eller religiøs sjanger, og som utgis i Norge. Et flertall av tidsskriftene utgis fra foreninger til foreningsmedlemmer, andre til faste abonnenter. Et mindretall av tidsskriftene selges også i løssalg, men da i svært begrenset omfang.

Som eksempler på tidsskrifter som er medlem av Fagpressen kan nevnes Advokatbladet, Teknisk Ukeblad, LO-aktuelle, Sykepleien og Hestesport, mens Dyade, Minerva og Cinema (tidligere Film&Kino) hører inn under Tidsskriftforeningen. En fullstendig oversikt over tidsskrifter/medlemmer finnes på foreningenes nettsider. Det er ikke et klart skille mellom de to foreningenes virkeområder og noen tidsskrifter, f.eks. Arkitektur N, er medlemmer i begge.

Som nevnt i telefonsamtalen med dere, ønsker disse to foreningene, på vegne av tidsskriftene de representerer, å få klarhet i hvordan utgivelsen i dag skal håndteres for merverdiavgift ved digital distribusjon av et tidsskrift. Gjeldende merverdiavgiftsfritak for tidsskrift i merverdiavgiftslovens (mval.) § 6-2 og unntaket for foreningers omsetning av varer og tjenester til medlemmer i mval. § 3-13 første ledd, utgjør viktige rammebetingelser for dagens produksjon og distribusjon av tidsskrifter. Avgiftsplikten på digitale utgivelser utfordrer dette utgangspunktet og skaper samtidig en usikkerhet om hva som vil være en korrekt anvendelse av regelverket.

Denne usikkerheten nødvendiggjør en avklaring som vi ønsker departementets tilslutning til.

Videre ber vi departementet vurdere, og eventuelt beslutte, endringer/tilpasninger av gjeldende regelverk, som sikrer en videreføring av rammebetingelsene for tidsskriftene, slik de fra lovgivers side er ment å skulle være.

I det følgende vil vi under punkt 2 si litt mer om bakgrunnen for vår henvendelse, deretter i punkt 3 gjøre nærmere rede for det nevnte fritaket i mval. § 6-2 og unntaket mval. § 3-13. I punkt 4 vil vi beskrive de typiske produksjons- og distribusjonsmåtene for tidsskrifter i dag og hvordan merverdiavgiftsregelverket i den forbindelse praktiseres. I punkt 5 vil vi peke på de utfordringene som konkret oppstår ved digital distribusjon av et tidsskrift, og hvordan vi mener disse bør løses. En oppsummering gis til slutt i punkt 6 sammen med en anmodning om departementets tilslutning til de vurderinger og forslag vi legger frem.

2 Bakgrunn

Utgivelse og distribusjon både av foreningsskrifter, abonnementstidsskrifter samt tidsskrift med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold, nyter som kjent i dag godt av et fritak fra å skulle beregnes merverdiavgift, jf. merverdiavgiftslovens § 6-2 med tilhørende forskriftsbestemmelser.

Fritaket kommer imidlertid kun til anvendelse på trykte utgaver, ikke digitale. Det betyr at omsetning eksempelvis av en pdf-utgave av et tidsskrift, med nøyaktig samme innhold som den fritatte utgaven, er avgiftspliktig.

Vi mener som et utgangspunkt at en avgiftsmessig differensiering basert på utgivelsesform, er både ulogisk og uheldig. Den er utviklingshemmende, konkurransevridende, og i strid med det nøytralitetsprinsippet som ligger til grunn for merverdiavgiftssystemet.

Norske tidsskrifter har en lang historikk som viser at de fyller en viktig funksjon i samfunnet. De har til felles at de representerer spesifikke, og ofte relativt «smale», interesseområder. De utgjør ofte, gjennom dybdejournalistikk og andre litterære bidrag, en særskilt, beskyttelsesverdig, kunnskapskilde i samfunnet, og tilfører leserne en verdi de ikke får på annen måte.

Vi mener at den beskyttelsestanken som ligger bak vernet tidsskriftene har i dagens regelverk, gjør seg like mye gjeldende for digitale utgaver som for trykte. Vi tar likevel til etterretning for denne henvendelsen at digital distribusjon av tidsskrift per i dag ikke omfattes av dette fritaket.

Mange tidsskrifter utgis på den annen side av foreninger til foreningens medlemmer. Slike foreningstidsskrifter representerer som regel ett av flere goder medlemmene får mot betaling av en medlemskontingent og innholdet vil normalt også gjenspeile foreningens formål.

Foreningstidsskrifter vil også komme inn under det generelle merverdiavgiftsunntaket som gjelder for omsetning av varer og tjenester fra foreninger til dens medlemmer, jf. mval. 3-13 første ledd. Siden unntaket gjelder både for varer og tjenester, vil foreningers utgivelse av digitalt distribuerte tidsskrift, være omfattet av unntaket.

En konsekvens av unntaket er imidlertid at foreningenes rett til fradrag for inngående merverdiavgift vil kunne påvirkes, jf. punkt 5.2 nedenfor. Videre oppstår spørsmål om avgiftsplikt og hva som er beregningsgrunnlaget for avgift når produksjonen og distribusjonen av slike tidsskrift skjer fra en egen redaksjonell enhet. Dette omtaler vi nærmere i punkt 5.3.

Generelt kjennetegnes tidsskrifter som nevnt av at de representerer et særskilt fag- og/eller interesseområde. Det gjelder ikke bare for foreningstidsskrifter, men også fritatte tidsskrift som selges gjennom faste abonnement, samt tidsskrifter med overveiende politisk, religiøst eller litterært innhold. For slike tidsskrift står ikke nødvendigvis en forening bak, og et abonnement eller kjøp i løssalg vil normalt kun omfatte tidsskriftet, ikke andre varer og/eller tjenester. Slike tidsskrift produseres og distribueres i dag typisk av forlag som Universitetsforlaget el.a.

Problemstillingen for denne kategorien av tidsskrifter er primært hvordan beregningsgrunnlaget for avgiften skal fastsettes når kjøp av trykket utgave av et slikt tidsskrift også gir tilgang til digital utgave. Dette vil bli omtalt nærmere i punkt 5.4.

3 Aktuelle merverdiavgiftsregler for omsetning/utgivelse av tidsskrift

3.1 Generelt

Av merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd følger at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester.

Omsetning av tidsskrifter i trykket utgave er imidlertid beskyttet fra den generelle avgiftsplikten, gjennom et særskilt fritak, jf. mval. § 6-2. Fritaket innebærer at omsetningen kan faktureres uten merverdiavgift, men at virksomheten har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til bruk for den fritatte omsetningen. Dette på lik linje med hva som gjelder ved omsetning av aviser og bøker, jf. merverdiavgiftslovens §§ 6-1 og 6-2.

Tidsskrifter er i tillegg omfattet av unntaket for omsetning av varer og tjenester fra foreninger og ideelle organisasjoner, jf. mval. § 3-13. Unntak innebærer at omsetningen regnes som utenfor merverdiavgiftslovens område, det vil si at det ikke skal beregnes og betales utgående merverdiavgift, men i motsetning til ved fritak, at det heller ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

3.2 Fritaket for tidsskrift til foreningsmedlemmer og faste abonnenter samt politiske, litterære eller religiøse tidsskrift

Av merverdiavgiftsloven § 6-2 første og andre ledd fremgår:

«§ 6-2. Tidsskrift

- (1) Omsetning av tidsskrift som hovedsakelig omsettes til faste abonnenter eller som hovedsakelig deles ut til foreningsmedlemmer, er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd.
- (2) Omsetning av tidsskrift med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold, er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd.

[...]]»

I Ot.prp. nr. 17 (1968-69) begrunnes fritaket som følger:

«Begrunnelsen for det nåværende avgiftsfritak for aviser, bøker og tidsskrifter er at det, i et lite språksamfunn som det norske er sterke grunner for at det trykte ord skal være fritatt for den omkostningsbelastning som en avgift vil bety for den trykte publikasjon.»

I samme proposisjon vises det videre til at presse- og bransjeorganisasjonene påpekte at en eventuell avgiftsplikt kan virke hemmende for fri opinionsdannelse og at kulturelle hensyn vil bli skadelidende. Begrunnelsen for fritaket er i hovedsak den samme for aviser og bøker.

I Merverdiavgiftsforskriften (FMVA) §§ 6-2-1 og 6-2-2 defineres det nærmere hva som skal regnes som et tidsskrift bl.a. i forhold til aviser, og i forskriftens § 6-2-3 første ledd slås det fast hvilke vilkår som gjelder for at tidsskriftet skal regnes som fritatt som abonnements- og foreningstidsskrift:

«6-2-3. Abonnements- og foreningstidsskrift

(1) Omsetning av tidsskrift er fritatt for merverdiavgift dersom minst 80 prosent av netto opplag av tidsskriftet i en sammenhengende periode på tolv måneder har vært eller vil bli omsatt til betalende abonnenter eller utdelt til foreningsmedlemmer som betaler kontingent til foreningen og foreningen utgir tidsskriftet.

[...]]»

Forskriftens § 6-2-5 fastsetter videre at disse vilkårene for abonnements- og foreningstidsskrifter ikke gjelder for tidsskrift med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold.

I forskriftens § 6-2-6 er det gitt et særskilt fritak for trykkingen av et tidsskrift. Av bestemmelsens første og annet ledd følger:

«§6-2-6. Trykking av tidsskrift

(1) Trykking av tidsskrift for en forening er fritatt for merverdiavgift dersom foreningen utdeler minst 80 prosent av netto opplag til foreningens medlemmer uten særskilt vederlag. Det samme gjelder dersom det utdelte antall eksemplarer til foreningsmedlemmene og antallet omsatte eksemplarer til betalende abonnenter til sammen utgjør minst 80 prosent av netto opplag. § 6-2-3 annet og tredje ledd gjelder tilsvarende.

(2) Trykking av tidsskrift med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold er fritatt for merverdiavgift. Ved trykking av slike tidsskrift for en forening gjelder ikke vilkårene i første ledd.

[...]]»

Fritaket for trykking kom etter det vi forstår inn som følge av en tilsvarende endring/tilføyelse i fritaket for bøker i 1971. I et brev av 10. februar 1971 fra Finansdepartementet til «Direktøren for skattevesenet» uttaler departementet om dette:

« I skattedirektørens brev av 28. september 1970 er reist spørsmål om avgiftsplikten i tilfelle hvor opplaget av en bok som ikke har karakter av å være en avgiftspliktig leveres fra trykkeri til en oppdragsgiver som enten skal dele ut hele opplaget gratis eller skal videreomsette en del av det, men omsetningen ikke når opp i det minimumsbeløp som betinger registreringsplikt etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kap. VII.

Finansdepartementet skal bemerke:

Etter merverdiavgiftsloven § 16, første ledd nr. 7 første punktum, er det omsetning av bøker i siste ledd som er unntatt fra avgiftsplikt. En antar at bestemmelsen med den form lovteksten har fått må forstås slik at det siktes til omsetning av varen som åndsverk i siste ledd, dvs. til vanlige forbrukere. Trykkeriets levering vil, selv om de enkelte vareeksemplarer i opplaget rent fysisk kan sies å være en bok, normalt ikke representerer annet enn et teknisk ledd i fremstillingen. Departementet antar derfor at det ikke av § 16 første ledd nr. 7 første punktum, kan utledes noe fritak for trykkeriet i tilfelle som nevnt ovenfor.

Finansdepartementet er imidlertid klar over at konsekvensene av lovbestemmelsen vil bli at bøker som ville blitt avgiftsfri ved omsetning i siste ledd til forbruker i mange tilfelle kan bli avgiftsbelagt (trykningskostnadene) fordi utgiveren har valgt å finansiere utgivelsen helt eller delvis på annen måte enn ved salg. Dette vil kunne virke uheldig for mange foreninger og institusjoner for forskning m.v. En må anta at dette ikke kan ha vært tilsiktet ved utformingen av merverdiavgiftsloven.

Finansdepartementet har i annen ekspedisjon av i dag med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 16, første ledd nr. 7, jfr. annet ledd litra a) og b) og § 75 fastsatt nye forskrifter om gjennomføringen av avgiftsfritaket for bøker. Etter § 4 i de nye forskrifter kan et trykkeri på visse vilkår levere opplaget av en bok avgiftsfritt til oppdragsgiver.»

Det fremgår ikke av FMVA § 6-2-6 når fritaket for trykking ble tatt inn for tidsskrifter, og det har ikke lyktes oss å få tak i forarbeider til forskriftsendringen. Vi antar imidlertid at det kan ha vært ved endringen som ble vedtatt 5. april 1972 i daværende forskrift nr.16 av 1969 om gjennomføring av avgiftsfritaket for tidsskrifter. Videre antar vi at begrunnelsen for dette var den samme som for bøker.

3.3 Unntaket for foreningers omsetning av varer og tjenester

Unntaket i mval. § 3-13 første ledd for omsetning av varer og tjenester fra ideelle organisasjoner og foreninger kom inn i Merverdiavgiftsloven i forbindelse med i Merverdiavgiftsreformen 2001 og innføringen av generell avgiftsplikt på tjenester.

Unntaket lyder:

«§3-13. Ideelle organisasjoner og foreninger

(1) Omsetning av varer og tjenester fra ideelle organisasjoner og foreninger er unntatt fra loven dersom vederlaget mottas i form av medlemskontingent. Det er et vilkår at omsetningen er ledd i organisasjonens ideelle virksomhet. Unntaket omfatter ikke tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer.»

Om unntaket uttaler Finansdepartementet i forarbeidene til Merverdiavgiftsreformen, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 7.2.8.5 bl.a.:

«Som påpekt av Storvikutvalget oppstår det flere varianter av avgrensningsspørsmål hvor det kan være vanskelig å konkret avgjøre om medlemskontingenten kan anses som vederlag for en mottatt, eller utsiktene til å motta, en tjeneste eller ikke. I de fleste tilfeller vil det av den grunn kunne være vanskelig å ta stilling hvorvidt organisasjonene har hatt omsetning til medlemmene og om omsetningen er foretatt i næring. Avgiftstekniske hensyn tilsier derfor at kontingenter i utgangspunktet bør unntas fra avgiftsberegning.»

Om hvilke organisasjoner og foreninger som skal anses omfattet av unntaket uttales det videre:

«Det legges til grunn at dette vil gjelde både veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner som omfattes av den særskilte beløpsgrensen og andre ikke-økonomiske organisasjoner, eksempelvis politiske partier, fagforeninger og yrkesorganisasjoner.»

Omsetning av varer og tjenester som ligger utenfor en *ideell* organisasjons formål er uttrykkelig uttalt at ikke omfattes av unntaket, ei heller omsetning til andre enn medlemmene. Slik omsetning er avgiftspliktig og forutsetter registrering når de alminnelige vilkår for dette er oppfylt. Vi legger til grunn at det samme må antas å gjelde for omsetning fra foreninger, og at dette i tilknytning til utgivelsen av tidsskrifter typisk vil gjelde for annonseinntekter.

3.4 Forholdet mellom tidsskriftfritaket og unntaket for omsetning fra foreninger mv

Innholdet av tidsskriftfritaket og unntaket for omsetning fra foreninger anses langt på vei klarlagt gjennom mange års praksis.

Om forholdet mellom de to bestemmelsene uttalte Finansdepartementet i brev av 27. mars 2007 til Skattedirektoratet:

«Nyere tolkningsprinsipper tilsier at unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f [nå § 3-13 første ledd] kommer til anvendelse på tidsskrift som omsettes gjennom en medlemskontingent. Dette unntaket ble innført ved merverdiavgiftsreformen i 2001. Da ble imidlertid ikke forholdet til tidsskriftsbestemmelsen i § 16 første ledd nr. 8 [nå § 6-2 første ledd] vurdert nærmere. I den grad omsetning av et tidsskrift omfattes av begge de nevnte bestemmelser, vil en anvendelse av de vanlige tolkningsprinsippene innebære en vesentlig endring av

avgiftsstatusen for det aktuelle tidsskriftet. Det tilsier at om et slikt resultat var tilsiktet, så burde det vært sagt uttrykkelig.

Departementet er derfor av den oppfatning at i den grad omsetning av et tidsskrift omfattes både av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f [nå § 3-13 første ledd] og § 16 første ledd nr. 8 [nå § § 6-2 første ledd], må førstnevnte bestemmelse tolkes innskrenkende.» [våre tilføyelser]

Essensen i departementets uttalelse er, slik vi ser det, at foreningene ikke mister fradragsretten ved utgivelsen av tidsskrifter som dekkes av fritaket, selv om de samme tidsskriftene også er dekket av unntaket.

4 Nærmere om produksjon og distribusjon av avgiftsfrie tidsskrift

4.1 Utgangspunkt

Hensikten med denne henvendelsen er ikke å skulle gå nærmere inn på hvert av de ulike kriteriene som ligger i fritaket i mval. § 6-2 og i de tilhørende forskrifter, f.eks. hva som ligger i forholdet 80/20 mellom abonnements- eller medlemstidsskrift og løssalg mv., hva som er et i hovedsak politisk, litterært eller religiøst tidsskrift, eller hvor grensen for unntaket etter mval. § 3-13 første ledd går for avgiftspliktig omsetning, eksempelvis i forhold til en forenings formål mv.

Det kan således som et utgangspunkt legges til grunn at tidsskriftene som er under Fagpressen og Tidsskriftforeningen, er tidsskrifter som kommer inn under definisjonen av hva som kan regnes som et avgiftsfritt tidsskrift etter mval. § 6-2. Det kan således forutsettes at tidsskriftene enten deles ut til faste abonnenter mot abonnementsvederlag eller til foreningsmedlemmer som betaler kontingent, og hvor løssalget for disse ikke overstiger 20 % av netto opplag. Alternativt er tidsskriftene fritatte fordi de har et overveiende politisk, religiøst eller litterært innhold.

For mange av foreningene som står bak utgivelsen av et fritatt tidsskrift er det også et faktum, at de er dekket av unntaket for omsetning av varer og tjenester som mottas gjennom betaling av medlemskontingent. Tidsskrifter som utgis av foreninger skiller seg slik sett vesentlig fra både bøker og aviser, men også andre type tidsskrifter, som kun nyter godt av fritak ved omsetning i trykket utgave, og ellers betraktes som fullt ut avgiftspliktig virksomhet, uavhengig av hvem som står bak utgivelsen.

Måten de ulike foreningene og/eller utgiverne av tidsskrifter organiserer produksjonen og utgivelsen av sine tidsskrifter på, varierer. Vi har per i dag ingen full oversikt over samtlige måter dette faktisk gjøres på.

I det følgende vil vi derfor gjøre rede for, og ta utgangspunkt i, de *typiske* organisasjonsmodellene som vi er kjent med at benyttes ved tidsskriftutgivelser, og den praksis som her har etablert seg for håndteringen av merverdiavgift.

For di foreningstidsskriftene på flere m ter skiller seg ikke uvesentlig fra andre avgiftsfrie tidsskrifter, ser vi det samtidig som hensiktsmessig å beskrive organisasjonsforholdene for disse separat, f r vi ser nærmere på abonnements­tidsskriftene og utgivelsen av tidsskrift med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold.

For ordens skyld tas samtidig forbehold om at det kan finnes varianter av m ter å produsere og distribuere et tidsskrift, som ikke vil være fullt ut dekket av v r beskrivelse. Vi antar imidlertid at også disse vil kunne finne veiledning i et svar fra departementet på vår henvendelse, likevel slik at denne uansett ikke vil være bindende for de som har innrettet seg på annen måte.

4.2 Foreningers egen produksjon og distribusjon av medlemstidsskrifter

En rekke foreninger står selv både for produksjonen og utgivelsen av et tidsskrift som utdeles foreningens medlemmer mot betaling av medlemskontingent. Trykking, eventuelt layout, og frakt mv., kjøpes eventuelt av underleverandører som fakturerer foreningene direkte for dette.

Vi legger til grunn at denne måten å organisere en tidsskriftutgivelse på, ligger i kjernen av tidsskriftfritaket i mval.   6-2 første ledd. Det betyr at foreningene som et utgangspunkt regnes som avgiftspliktige for produksjonen og utdelingen, men likevel er fritatte fra å skulle fakturere medlemskontingenten (eller deler av denne, jf. nedenfor) med utgående merverdiavgift.

Dersom en forening anses registreringspliktig for denne omsetningen av tidsskrifter har de også fradragsrett for inngående merverdiavgift på kjøp av varer og tjenester fra underleverandørene til bruk for produksjon og utsendelse av de aktuelle tidsskriftene.

Registrering som nevnt forutsetter imidlertid at foreningen har omsetning over den alminnelige registreringsgrensen på NOK 50.000 i løpet av en 12 måneders periode, jf. mval.   2-1 første ledd.

For de som også har avgiftspliktig annonsesalg knyttet til utgivelsen, vil registreringsplikt som regel foreligge. For andre reiser imidlertid den beløpsmessige grensen og kravet til omsetning spørsmål om omsetningen skal måles i forhold til medlemskontingenten fullt ut, eller kun av en forholdsmessig del av denne, som gjenspeiler vederlaget for tidsskriftet spesifikt. Dette gjør seg særlig gjeldende hvor medlemskapet i foreningen også gir rett på andre ytelser/fordeler, og det vanskelig kan hevdes at det er tidsskriftet alene som utgjør (hoved-)ytelsen. Normalt vil heller ikke det å frasi seg tidsskriftet gi reduksjon i medlemskontingenten. Hva som utgjør «omsetningen» av, det vil si vederlaget for, tidsskriftet, vil derfor i mange tilfeller være vanskelig, eller endog umulig, å slå fast.

For øvrig legger vi til grunn at det i prinsippet også gjelder et krav for registrering- og avgiftsplikt at foreningen må drives «i næring». Dette er i tråd med lovens generelle vilkår. Mange foreningers ideelle formål og begrensede omfang gjør det lite treffende å si at de drives i næring.

Selv om det på denne bakgrunn kan fremstå som vanskelig å slå fast om vilkårene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret er oppfylt for en forening, er vi ikke kjent med

konkrete eksempler på at en forening har blitt nektet registrering i Merverdiavgiftsregisteret ved utgivelse av et tidsskrift, under henvisning til at vilkårene ikke har vært oppfylt.

Vi antar likevel at en rekke foreninger ikke er registrerte i Merverdiavgiftsregisteret for utgivelsen av tidsskrifter og/eller annen avgiftspliktig omsetning. Omsetningen av tidsskrifter kan være ubetydelig og/eller tidsskriftet kan i noen tilfeller anses delt ut uten vederlag, herunder ikke vært mulig å definere hva som utgjør vederlaget for tidsskriftene som nevnt ovenfor. Videre kan noen ha organisert produksjonen og distribusjonen av tidsskriftet på en slik måte at registrering ikke blir aktuelt, jf. eksempelvis punkt 4.3 nedenfor.

Foreningene som ikke er registrerte i Merverdiavgiftsregisteret vil ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader som er til bruk i foreningens virksomhet. De unngår likevel merverdiavgiftsbelastningen på trykking, siden en leverandør av trykkingen, kommer inn under det særskilte fritaket i forskriftens § 6-2-6, jf. ovenfor.

4.3 *Produksjon og distribusjon av medlemstidsskrift i separat redaksjonell enhet*

Det følger av redaktørplakatens bestemmelser og Mediefridomslova av 13. juni 2008 at utgivere innen norske medier skal være redaksjonelt uavhengige fra sine eiere. En rekke tidsskrifter er omfattet av dette kravet.

Noen foreninger og/eller utgivere markerer denne redaksjonelle uavhengigheten ved å legge produksjonen av sitt tidsskrift i en egen enhet, f.eks. en stiftelse, et ANS eller et AS. Andre foreninger har gått sammen om en slik enhet også av økonomiske grunner, for ikke å stå alene om investeringene knyttet til tidsskriftproduksjonen og -distribusjonen.

En slik redaksjonell enhet vil således, normalt på vegne av foreningen(e), stå både for den innholdsmessige produksjonen av tidsskriftene og distribusjonen til medlemmene.

Hva denne enheten mottar som «vederlag» fra den enkelte forening og/eller utgiver for produksjonen av et tidsskrift, varierer betydelig. Noen foreninger dekker fulle produksjonskostnader mens andre kun betaler en del, eventuelt ingenting, fordi produksjonen dekkes opp enten av annonseinntekter (som fremskaffes av den samme redaksjonelle enheten) eller de mottar statlige eller private tilskudd til produksjonen.

Redaksjonelle enheter som nevnt har i praksis blitt ansett som «siste omsetningsledd» i relasjon til merverdiavgiften, med andre ord omfattet av tidsskriftfritaket i § 6-2 første ledd. Det vises til en uttalelse fra Skatt øst av 18. januar 2010, hvor spørsmålet ble vurdert i relasjon til utgivelsen av tidsskriftet Teknisk Ukeblad, jf. skattekontorets brev vedlagt (**Vedlegg 1**).

Vi legger til grunn at denne forståelsen kommer av at foreningers utgivelse av tidsskriftet mot medlemskontingent, ikke har blitt vurdert som «omsetning» i merverdiavgiftslovens forstand, jf. punkt 3.3 ovenfor, slik at den redaksjonelle enheten har blitt ansett som det faktiske «siste leddet» i kjeden i relasjon til fritaket.

Det følger av dette at foreningene som har sluttet seg til en slik enhet for produksjon og distribusjon av deres tidsskrift, normalt ikke selv vil være registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Derimot er den redaksjonelle enheten registrert i Merverdiavgiftsregisteret for sin virksomhet med produksjon og distribusjon av tidsskriftet, men fritatt fra plikten til å beregne merverdiavgift på omsetningen av tidsskriftet. Eventuelle bidrag fra foreningene faktureres sålede fra denne til foreningene uten merverdiavgift. Fordi de likevel er avgifts- og registreringspliktige for sin virksomhet har de likevel rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra underleverandører, til fremstilling og distribusjon av tidsskriftene.

Eventuell administrasjon av medlems-/abonnementslistene i tilknytning til tidsskriftutgivelsen, og som forestås av en slik redaksjonell enhet, antar vi videre at er tjenester som ytes som ledd i utdelingen av tidsskriftene, med andre ord fritatt som del av tidsskriftleveransen, jf. mval. § 4-2 første ledd.

4.4 *Produksjon og distribusjon av abonnementstidsskrift og/eller tidsskrift med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold*

Produksjon, distribusjon og utgivelse av abonnementstidsskrifter og tidsskrifter med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold skiller seg fra foreningstidsskriftene ved at en forening ikke forutsettes å stå bak utgivelsen av tidsskriftet. Vederlaget betales også på annen måte enn gjennom medlemskontingent, for abonnementstidsskrifter ved betaling av en abonnementsavgift og for tidsskrift med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold, eventuelt også på annen måte, f.eks. gjennom løssalg.

Produksjon og distribusjon av slike tidsskrifter skjer gjerne gjennom et forlag, eksempelvis Gyldendal Norsk Forlag, Maritimt forlag el.a., men andre enheter enn forlag kan i prinsippet også tenkes å stå for dette.

For disse tidsskriftene står forlagene (el.a.) i de fleste tilfeller både bak utgivelsen, produksjonen og distribusjonen av tidsskriftet. Omsetningen av tidsskriftene skjer enten direkte til enkeltstående abonnementer, men i noen tilfeller også til foreninger, ved såkalte kollektive abonnementer. Et kollektivt abonnement innebærer at en forening kjøper et visst antall eksemplarer av et tidsskrift og videredistribuerer disse til sine medlemmer mot medlemskontingent.

De forlagene (el.a.) dette gjelder anser seg i all hovedsak dekket av tidsskriftfritaket i mval. § 6-2 for sin omsetningen av tidsskriftene. Dette gjelder likevel ikke for de tidsskrifter hvor løssalget overskrider 20% av netto opplag. Det gjelder imidlertid få.

På samme måte som redaksjonelle enheter anser seg fritatt som siste ledd ved omsetning av tidsskrifter til foreninger, anser forlagene (el.a.) seg også som et siste ledd ved omsetning av kollektive abonnementer til foreninger.

5 Digital distribusjon av tidsskrift - vurdering av avgiftsmessige konsekvenser og forslag til løsninger

5.1 *Utgangspunkt*

Fritaket for omsetning av tidsskrifter forutsetter som nevnt, som fritaket for bøker og aviser, at publikasjonen er en trykket utgave. Digital distribusjon av et tidsskrift regnes med andre ord som en fullt ut avgiftspliktig tjeneste.

Dersom en digitale utgave av et tidsskrift tilbys og omsettes separat til en fastsatt pris, herunder som eget abonnement, legger vi til grunn at det skal beregnes merverdiavgift av hele vederlaget/prisen.

For tidsskrifter som deles ut til foreningsmedlemmer mot medlemskontingent og tidsskrifter som deles ut til faste abonnenter, er det imidlertid spørsmål både om *når* avgiftsplikten oppstår for en digital utgave av et tidsskrift og *hva* beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften i så fall skal være.

Basert på de produksjons- og distribusjonsformene av tidsskrifter som er beskrevet ovenfor, vil vi under se nærmere på disse utfordringene og hvilke løsninger vi mener er å anbefale og anmoder departementet om å gi sin tilslutning til.

5.2 *Digital distribusjon fra foreninger til foreningsmedlemmer*

5.2.1 *Utgangspunkt*

Som gjennomgått ovenfor, var noe av begrunnelsen for å unnta foreningers omsetning av varer og tjenester mot medlemskontingent, at det ikke alltid kan slås fast at det foreligger omsetning. Det skulle som et utgangspunkt tilsi at digitale utgaver av et tidsskrift omsettes like lite som den trykte utgaven.

Selv om tidsskriftet skulle anses «omsatt» fra foreningen, enten i digital eller trykket utgave, alternativt både og, vil begge etter vårt syn falle inn under unntaket for omsetning av varer og tjenester fra foreninger, jf. mval. § 3-11 første ledd.

Det skulle innebære at foreningen verken skal beregne utgående merverdiavgift av den trykte eller den digitale utgaven. Medlemskontingenten som inkluderer tidsskriftet skal med andre ord uansett faktureres uten merverdiavgift.

5.2.2 *Delt virksomhet – begrensninger i fradragretten*

Unntaket for den digitale utgaven vil samtidig innebære at foreningens virksomhet, for det som gjelder tidsskriftutgivelsen, vil være «delt» i merverdiavgiftslovens forstand; en del som er den fritatte omsetningen av den trykte utgaven (med rett til fradrag, jf. Finansdepartementets brev av 27. mars 2007), og en del som er den unntatte omsetningen av digital utgave (uten rett til fradrag).

En forenings distribusjon av den digitale utgaven vil således i prinsippet begrense den fradragsrett foreningen tidligere har hatt for inngående merverdiavgift på kjøp av varer og tjenester som gjelder produksjon av tidsskriftet.

De største kostnadene ved siden av den innholdsmessige produksjonen antas fortsatt å være kostnader til trykking og distribusjon. Siden disse kun knytter seg til den trykte utgaven er dette kostnader som vil gi rett til fullt fradrag for merverdiavgift. Motsatt vil merverdiavgift på kostnader som alene knytter seg til den digitale produksjonen, eksempelvis spesialprogramvarer mv., ikke være fradragsberettiget.

Felleskostnader til drift mv. av lokalene som benyttes av de som jobber med tidsskriftenes redaksjonelle innhold vil i prinsippet som en følge av dette måtte fordeles forholdsmessig på den «trykkede» og den «digitale» utgaven. Vi legger til grunn at det samme gjelder for layout-tjenester eller andre tjenester som anskaffes og er til bruk både for den digitale og den trykte utgaven. En forening må således som et utgangspunkt finne frem til en fordelingsnøkkel ved fradragsføringen av inngående merverdiavgift på slike kostnader, jf. mval.8-2 og FMVA § 8-2-2.

Et krav om bruk av fordelingsnøkkel reiser spørsmål om hva som skal være nøkkelens grunnlag. Lovens «hovedregel» er at man skal basere seg på omsetningstallene for det som utgjør henholdsvis den avgiftspliktige og den unntatte delen av en virksomhet, jf. FMVA § 8-2-2. En forutsetning er at det også gjenspeiler den faktiske bruk.

Som departementet er inne på i forarbeidene til unntaket for omsetning fra foreninger, jf. punkt 3.3 ovenfor, kan det imidlertid være vanskelig å definere om det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, og i så fall av hva, når en forening tilbyr varer og tjenester til sine medlemmer mot medlemskontingent. Når kontingenten dekker mer enn et tidsskrift, lar det seg ikke uten videre slå fast hvor stor del av kontingenten tidsskriftet utgjør. Kontingenten er som nevnt som regel den samme uavhengig av om man velger å motta tidsskriftet eller ikke. Noen medlemmer velger å ikke motta noe, slik at betalingen av kontingent utgjør ren støtte og ikke vederlag for en vare eller tjeneste. Dette gjelder i prinsippet like mye for digital distribusjon som trykkede utgaver av tidsskrift.

Et ikke uvesentlig unntak fra plikten til å måtte fordele inngående merverdiavgift følger av mval. § 8-2 fjerde ledd, som fastsetter at det foreligger full fradragsrett dersom den unntatte omsetningen er mindre enn fem prosent av virksomhetens samlede omsetning i løpet av et regnskapsår (5 %-regelen). Vi antar at det per i dag vil kunne være mange foreninger som kommer inn under denne unntaksbestemmelsen i forhold til digital distribusjon av sine tidsskrift. Det forutsetter imidlertid at omfanget av den unntatte omsetningen lar seg fastslå.

Hertil kommer at vi mener det kun er når et medlem har logget seg inn på den digitale utgaven, at den skal anses omsatt i relasjon til merverdiavgiften. Selve distribusjonen av en digital utgave er ikke mer enn et tilbud til medlemmene fra foreningens side om tilgang og ikke en faktisk leveranse av tidsskriftet. Den faktiske leveransen skjer etter vårt syn først når medlemmet laster ned tidsskriftet, eventuelt logger seg inn på en side hvor tidsskriftet er lesbart. Det gjør det etter vårt syn naturlig å si at omsetningen av det digitale tidsskriftet også først skjer da. Til støtte for vårt syn vises til en avgjørelse av Klagenemnda for merverdiavgift 20. juni 2011 (Klagenemndssak 7040). Avgjørelsen er nærmere omtalt i punkt 5.3.2 nedenfor.

For de foreninger som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for deres tidsskriftutgivelse og som ikke kommer inn under 5% regelen oppstår en kostnad som de ikke hadde tidligere. Kostnaden knytter seg ikke kun til det som utgjør den ikke fradragsberettigede avgiften men også til ekstra administrasjon og eventuell innhenting av særskilt regnskapskompetanse mv.

Som et utgangspunkt mener vi at den merverdiavgiftskostnaden foreninger påføres gjennom begrensningen i fradragsretten ved tidsskriftutgivelser, er i strid med lovgivers intensjon ved innføringen av unntaket for foreninger i mval. § 3-13 første ledd. Dette underbygges etter vårt syn også av Finansdepartementets brev av 27. mars 2007 nevnt ovenfor, hvor det slås fast at unntaket ikke er ment å skulle begrense fradragsretten som følger av at tidsskrifter er fritatt etter mval. § 6-2.

Vi ser samtidig at det kan være vanskelig innenfor dagens system å innrømme fradrag for merverdiavgift på *sær*kostnader foreningene har til produksjon av en digital utgave av et tidsskrift.

En sjablongløsning for felleskostnader, som f.eks. 50/50 i fradrag vil samtidig etter vårt syn ikke være dekkende i forhold til lovens krav om faktisk bruk. Det vil påføre foreningene en avgiftsbelastning som loven ikke hjemler. Det er fortsatt slik at det primært er den trykte utgaven som leses av medlemmene, mens den digitale utgaven utgjør et ekstra tilbud. Utgivelsen av den trykte utgaven er også det som generer den største andelen av annonseinntekter og kostnadsmessig overstiger den også langt den digitale utgaven gjennom trykking og distribusjon.

Et krav til en skjønnsmessig fastsatt fordelingsnøkkel for *felles*kostnader knyttet til tidsskriftutgivelsen alene, fremstår samtidig som en umulig oppgave å pålegge foreningene så lenge det ikke lar seg slå fast hva som utgjør vederlaget for den avgiftspliktige ytelsen. Å holde fast ved at en må komme frem til en fordelingsnøkkel i slike tilfeller er derfor å påføre foreningene et unødig og uforholdsmessig tyngende krav som i praksis ikke lar seg etterleve.

Vi mener derfor at det bør innføres et særskilt fritak for foreninger når det gjelder de begrensninger i fradragsretten digitale utgivelser ellers kan medføre. Et slikt fritak kunne i merverdiavgiftsloven fra 1966 hjemles i et såkalt § 70-fritak. Denne muligheten ble fjernet ved lovrevisjonen i 2009. Meningen med dette var likevel ikke å fjerne muligheten for fritak eller unntak, men å sikre at slike ble forankret direkte i loven eller forskrift. Vi foreslår derfor at et fritak tas inn i FMVA § 8-2-2 som et nytt annet ledd.

5.2.3 Forslag til løsning

Vi mener på denne bakgrunn at departementet bør vurdere å innføre en forskriftsbestemmelse i FMVA, eksempelvis som nytt annet ledd i FMVA § 8-2-2, som sikrer foreningene fullt fradrag for det som gjelder merverdiavgift på felleskostnader til produksjon av både digital og trykket utgave av et tidsskrift.

For det tilfelle departementet mener at en slik forskriftsendring ikke lar seg gjennomføre, må grunnlaget for en fordelingsnøkkel for slike kostnader klargjøres av departementet på annen måte.

For inngående merverdiavgift på særkostnader knyttet til digital produksjon og distribusjon legges samtidig vi til grunn at foreningene ikke vil ha rett til fradrag.

5.3 Digital distribusjon fra egen redaksjonell enhet til foreningsmedlemmer

5.3.1 Utgangspunkt

En redaksjonell enhet som nyter godt av tidsskriftfritaket for distribusjonen av det trykte tidsskriftet til foreningsmedlemmer, vil som nevnt ikke kunne innlemme eventuell digital distribusjon av tidsskriftet i sin avgiftsfrie omsetning til foreningene slik fritaket i dag tolkes.

Omsetning av digital utgave fra en redaksjonell enhet til en forening kommer heller ikke inn under unntaket som gjelder for *foreningers* omsetning av varer og tjenester, ei heller under unntaket for «ledd innen samme organisasjon» hjemlet i mval. § 3-13 annet ledd.

I den grad en redaksjonell enhet også leverer digital utgave av et tidsskrift til foreningens medlemmer, legger vi således til grunn at dette er en avgiftspliktig leveranse som må avgiftsberegnes ved faktureringen til foreningene. Derved oppstår spørsmålet om hva som skal være grunnlaget for avgiftsberegningen av denne leveransen.

Som nevnt ovenfor varierer «vederlagene» enhetene mottar fra de ulike foreningene for produksjon av tidsskrift betydelig, fra ingenting eller lite, til full kostnadsdekning. Spørsmålet er hvor stor del av det som mottas det skal måtte beregnes avgift av når det som distribueres inkluderer digital utgave.

5.3.2 Plikt til å beregne avgift av digital utgivelse – spørsmål om beregningsgrunnlaget

Forutsatt at en forening betaler en redaksjonell enhet for produksjon og distribusjon av et tidsskrift som inkluderer digital utgave, er det i utgangspunktet det som faktisk betales for den avgiftspliktige delen av vederlaget, som etter vårt syn også må danne grunnlaget for avgiftsberegningen, jf. mval. § 4-1 første ledd. Mellom uavhengige parter vil dette være avtalt vederlag. Ved interessefellesskap forutsetter vi at vederlaget ikke settes lavere enn «den alminnelige omsetningsverdi», jf. mval. § 4-4

For et tidsskrift som omsettes til foreningsmedlemmer mot betaling av medlemskontingent kan det som fremhevet ovenfor vanskelig hevdes at tidsskriftet har en «alminnelig» omsetningsverdi. Det må i utgangspunktet gjelde uavhengig av om tidsskriftet distribueres i trykket eller digital utgave.

I mangel av en alminnelig omsetningsverdi tvinges man til å finne en annen tilnærming for å komme frem til et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgift.

En fremgangsmåte som etter vårt syn ligger nærmest opp til å fastslå omfanget av omsetningen av digitale abonnement, er hvor mange medlemmer som har benyttet seg av den digitale tilgangen til et tidsskrift. I det legger vi at et foreningsmedlem må ha logget seg inn

via en applikasjon på foreningens nettside eller har lastet ned tidsskriftet på annen måte, for at det skal oppstå avgiftsplikt og avgiftsberegnes.

Vi mener at et tilbud alene om digital utgave til medlemmene av en forening ikke kan likestilles med at samtlige medlemmer faktisk har kjøpt og fått denne levert. Det skulle innebære at 50 % av vederlaget som tas for produksjonen og distribusjonen av tidsskriftene, måtte avgiftsbelegges. Vi mener det gir et uriktig resultat og at foreningene i så fall påføres en avgiftsbelastning som ikke gjenspeiler det som faktisk omsettes.

I motsetning til øvrige varer og tjenester en forening tilbyr sine medlemmer mot betaling av medlemskontingent, har foreninger og/eller redaksjonelle enheter som står for produksjon og distribusjon av tidsskriftet, i dag anledning til å følge helt nøyaktig med på hvor mange ganger en digitalutgave blir lastet ned, herunder identifisere bruken ned til hver enkelt bruker/foreningsmedlem. Dette skjer ved bruk av programvarer som typisk anskaffes, og til dels er pålagt brukt, i markeds- og statistisk øyemed.

Til illustrasjon vedlegges fersk statistikk for tidsskriftet Teknisk Ukeblad hvor slike målinger gjøres. Denne viser at det av en samlet medlemsmasse av 125.000, kun er mellom 1709 medlemmer på det meste og 1242 medlemmer på det minste, som har lastet ned utgavene som har kommet ut i 2014. Det utgjør i snitt mindre enn 1,5% av den samlede medlemsmassen.

Vår tilnærming til regelverket er også i tråd med en avgjørelse av Klagenemnda for merverdiavgift i klagenemndssak 7040 referert til ovenfor, og hvor det som grunnlag for avgiftsberegningen av digital avis (Adresseavisa) ble lagt til grunn at kun de som hadde benyttet seg av tilgangskode til digital utgave av avisen, og ikke samtlige abonnenter av avisen, skulle danne grunnlag for avgiftsberegningen. Fra avgjørelsen hitsettes:

«Jeg er derfor enig med klager i at kostnadsmodellen som skattekontoret har lagt til grunn gir et feilaktig bilde av den faktiske omsetningsverdien av henholdsvis pdf-avisen og papiravisen. Det synes mer nærliggende at en beregnet omsetningsverdi for pdf-avisen beregnet til 5% av total abonnementspris med utgangspunkt i det faktiske antall abonnenter som har tilgangskoder, samt en fordeling 50/50 mellom abonnementspris papirutgaven og PDF-utgaven. Det vil si at det samlede abonnementsvederlaget for PDF-utgaven settes til 5% i stedet for 26,73% av den samlede abonnementsvederlaget på kr. 256755310 i den aktuelle etterberegningsperioden.»

5.3.3 Forslag til løsning

Vi mener på denne bakgrunn at en egnet fremgangsmåte for å komme frem til et beregningsgrunnlag for merverdiavgift ved digital distribusjon av foreningstidsskrifter fra en redaksjonell enhet, er at foreningene faktureres med merverdiavgift avhengig av hvor mange av dens abonnenter som rent faktisk har lastet ned og/eller logget seg inn på en digital utgave av et tidsskrift i løpet av et år.

En tilnærming som dette representerer etter vårt syn både en treffende og praktikabel løsning, også i kontrolløyemed. Den tar også høyde for at avgiftsbelastningen øker med medlemmenes

økte bruk av den digitale utgaven av et tidsskrift. Denne tilnærmingen burde derfor være akseptabel også for avgiftsmyndighetene og departementet.

5.4 Digital distribusjon av abonnementstidsskrift og tidsskrift med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold

5.4.1 Utgangspunkt

For forlag som tilbyr digital utgave av et ellers avgiftsfritt tidsskrift til faste abonnenter eller kjøpere av tidsskrift med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold, synes det basert på ovennevnte klart at også disse må avgiftsberegne det som kan hevdes å utgjøre vederlaget fra abonnentene/kundene, for den digitale utgaven. Det gjelder også ved foreningers kjøp av såkalte kollektive abonnement, dvs. av tidsskrift som foreningen videredistribuerer til sine medlemmer.

5.4.2 Plikt til å beregne avgift av digital utgivelse – spørsmål om beregningsgrunnlaget

Abonnementstidsskrifter skiller seg fra foreningstidsskrifter ved at det ved tegning og betaling av et tidsskriftabonnement er klart at man rent faktisk har kjøpt og mottatt et tidsskrift. Det samme må legges til grunn ved kjøp av et tidsskrift med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold, om det kjøpes som abonnement eller i løssalg.

Hvor en abonnent/kunde, herunder forening, bestiller/kjøper et rent digitalt abonnement på et tidsskrift fra et forlag (el.a.) må det således innebære at hele abonnementsavgiften faktureres med merverdiavgift.

Derimot vil det ved sammensatte abonnementer, det vil si ved salg av et abonnement av et trykket tidsskrift, også gis tilgang til digital utgave, kun oppstå avgiftsplikt på den delen av abonnementet som utgjør kjøp av den digitale utgaven.

Som for foreningstidsskrifter mener vi her at en avgiftsbelastning av 50 % av abonnementsavgiften kun er korrekt hvor abonnenten rent faktisk benytter seg av den digitale tilgangen ved nedlasting, eventuelt innlogging. For de forlagene som foretar faktiske målinger som beskrevet ovenfor for foreningstidsskrifter, mener vi således at resultatet av disse målingene må kunne legges til grunn også for avgiftsberegningen.

Per i dag er det imidlertid så langt vi kjenner til ikke vanlig at forlagene har slike målinger. Det betyr at man i forhold til merverdiavgiften også må se på andre fremgangsmåter for å fastsette et mest mulig korrekt avgiftsgrunnlag ved salg av denne type abonnementer.

Det skal her også bemerkes at det frem til nå har vært hevdet av avgiftsmyndighetene at det i tilfeller hvor det eksisterer en pris på et rent digitalt abonnement, så skal dette også legges til grunn som prisen på den digitale delen av et sammensatt abonnement. Det betyr at en lavere pris ved kjøp av samlet abonnement, ses på som en rabatt som forutsettes fordelt mellom den trykte og den digitale utgaven. Dette var nylig oppe i Høyesterett i saken omtalt ovenfor vedrørende Polaris Media, og vil således bli endelig avklart når dom foreligger. Vi går derfor ikke nærmere inn på dette tilfellet her.

Derimot er det fortsatt nødvendig å få avklart hvordan et forlag skal håndtere merverdiavgiften når et sammensatt abonnement selges, og man ikke har en separat pris på et rent digitalt abonnement eller en ren digital utgave, og heller ikke målinger på abonnentens/kjøperens faktiske bruk av dette.

Vi mener denne situasjonen har paralleller til det som har vært utfordringen for mange avishus og som Schibsted Norge AS og Mediebedriftenes landsforening (MBL) tok opp i en dialog med Skattedirektoratet i 2012 og -13.

I en uttalelse av 3. september 2013 gir direktoratet sin tilslutning til en foreslått fremgangsmåte som tar utgangspunkt i et avishus sine kostnader knyttet til produksjonen av en avis («kostnadsmodellen»), og hvor man derigjennom kommer frem til et grunnlag for avgiftsberegningen av den digitale utgaven, jf. kopi av korrespondanse vedlagt som er relevant for denne henvendelsen (**Vedlegg 2**).

I korte trekk går denne kostnadsmodellen ut på først å trekke ut alle kostnader til produksjonen av et tidsskrift som ikke kun går på innholdsproduksjonen, det vil kostnader til annonseproduksjon samt særkostnader knyttet til henholdsvis trykket og digital produksjon, trykking, distribusjon mv. Deretter splittes det som gjenstår som *felleskostnader* til digital og trykket utgave 50/50 med mindre man mener å ha grunnlag for en skjevdeling basert på faktisk bruk av de aktuelle kostnadene.

Siste steg av modellen er at den kostnadsandelen man har kommet frem til for digital innholdsproduksjon, justeres i forhold til de totale produksjonskostnadene til tidsskriftene (som er beløpet man tar utgangspunkt i modellens steg 1). Den brøken/%-andelen dette gir anvendes så på de samlede opplagsinntektene for tidsskriftet. Dette vil normalt innebære en nedjustering av grunnlaget for avgiftsberegningen av den digitale utgaven. Det hensyntar de tilfeller hvor produksjonen «subsidières» av andre inntekter, typisk annonseinntekter, tilskudd mv. Abonnentene ville ellers betalt merverdiavgift av en større andel enn de faktisk betaler for.

5.4.3 Forslag til løsning

Vårt forslag til løsning for tidsskriftabonnementer er således to-delt: for det tilfelle forlagene har målinger som viser faktisk bruk på en treffende måte, typisk antall nedlastinger per unik bruker, kan de benytte seg av denne for å avgiftsbelegge en forholdsmessig del av abonnementet.

For de tilfeller forlagene ikke har slike målinger mener vi at de må kunne basere seg på en kostnadsmodell som godkjent av Skattedirektoratet for avisene.

Det presiseres samtidig at dette kun er foreslåtte fremgangsmåter, og ikke bindende for de som mener å ha andre egnede måter å håndtere merverdiavgiftsplikten på.

6 Oppsummering og anmodning

Oppsummert viser vår gjennomgang og vurdering at det går et hovedskille mellom foreningstidsskrifter og abonnements-tidsskrifter når det gjelder håndteringen av merverdiavgift ved digital distribusjon av tidsskrift.

Foreningstidsskriftene kjennetegnes av at det betales et medlemsabonnement som gjerne dekker andre varer og tjenester enn kun et tidsskrift, hvilket i motsetning til abonnements-tidsskriftene gjør det vanskelig å komme frem til hva som er vederlaget for tidsskriftet alene. For foreningstidsskrifter går det dessuten et skille mellom tilfeller hvor foreningen selv står for både produksjon og distribusjon, og de tilfeller hvor dette skjer gjennom en selvstendig redaksjonell enhet. I førstnevnte tilfelle vil den digitale distribusjonen være unntatt fra merverdiavgift, mens den i det andre tilfellet vil måtte avgiftsberegnes av en del av det vederlaget foreningene betaler for produksjonen og distribusjonen.

Våre løsningsforslag gjenspeiler denne situasjonen og er som følger:

- (1) For foreninger som selv produserer og distribuerer sine tidsskrift digitalt til medlemmene mot betaling av medlemskontingent gis det fritak fra plikten til å fordele eventuell inngående merverdiavgift på felleskostnader til produksjon av tidsskriftet. Alternativt bes departementet angi hvordan en slik fordeling ved fradragsføringen skal gjennomføres.
- (2) For foreninger som benytter seg av en redaksjonell enhet til produksjon og distribusjon av sine tidsskrift og hvor foreningsmedlemmenes nedlastning av digital versjon rent faktisk måles, skal den del av betalingen som gjenspeiler denne avgiftsbelegges.
- (3) For forlag som selger abonnements-tidsskrifter eller tidsskrifter med hovedsakelig politisk, litterært eller religiøst innhold, skal rene digitale abonnement etter dagens lovgivning avgiftsbelegges. For sammensatte abonnement, hvor man ikke har en separat pris på den digitale delen, kan avgiftsberegningen av den del av et abonnement som gjenspeiler abonnentens faktiske bruk, det vil si nedlastning, anvendes som grunnlag for avgiftsberegningen. For tidsskrifter hvor slike målinger ikke utføres, kan en tilnærming basert på tidsskriftets produksjonskostnader benyttes, jf. «kostnadsmodellen» slik den fremkommer bl.a. i en uttalelse fra Skattedirektoratet 3. september 2013.

Finansdepartementet bes vurdere og gi sin tilslutning til våre forslag til løsninger.

Denne usikkerheten som knytter seg til håndteringen av merverdiavgift oppleves av mange som et hinder for å tilby digital distribusjon og er prekær for enkelte. Vi ber derfor departementet prioritere denne henvendelsen. Vi tillater oss også å be om at det gis signaler til etaten om å vise tilbakeholdenhet i forhold til å skulle etterprøve de enkelte foreninger og/eller forlags håndtering av merverdiavgift, inntil en avklaring foreligger.

For eventuelle spørsmål i anledning saken kan undertegnede kontaktes.

Med vennlig hilsen

ADVOKATFIRMAET HARBOE & CO AS

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. Brockmann Bugge'. The signature is written in a cursive style with a horizontal line under the first part.

Marianne Brockmann Bugge
Advokat MNA

Vedlegg

Kopi: Statssekretær Knut Olav Åmås, Kulturdepartementet

For eventuelle spørsmål i anledning saken kan undertegnede kontaktes.

Med vennlig hilsen

ADVOKATFIRMAET HARBOE & CO AS



Marianne Brockmann Bugge
Advokat MNA

Vedlegg

Kopi: Statssekretær Knut Olav Åmås, Kulturdepartementet