

Vejledning om de moms- og afgiftsmæssige konsekvenser i forbindelse med at museers indtægter fra forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser er blevet momspligtige

Fra den 1. april 2007 er museers indtægter fra forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser momspligtige.

Momspligten indebærer flere moms- og afgiftsmæssige konsekvenser, som museerne bør iagttage. Denne vejledning har til formål at beskrive disse konsekvenser, som overordnet set giver museerne en økonomisk fordel i form af større momsfradrag og større godtgørelser af el- og vandafgift.

Vejledningen er baseret på vores opfattelse af gældende ret og praksis pr. 20. december 2007.

Vejledningen udgør ikke og kan ikke erstatte professionel rådgivning. PricewaterhouseCoopers påtager sig intet ansvar for tab nogen måtte lide som følge af handlinger eller undladelser baseret på vejledningens indhold, ligesom PricewaterhouseCoopers ikke påtager sig ansvar for indholdsmæssige fejl og mangler.

I øvrigt henviser vi til den tidligere udsendte vejledning ”Vejledning om museers ret til refusion af moms og afgifter”, der beskriver de generelle regler for museers ret til momsfradrag og godtgørelse af el- og vandafgift.

Hvilke indtægter er omfattet af momspligten?

Følgende indtægter fra undersøgelser er fra den 1. april 2007 momspligtige:

- Større forundersøgelser (museumslovens § 26, stk. 2)
- Arkæologiske undersøgelser (museumslovens § 27, stk. 3, 4 og 5)
- Marinearkæologiske undersøgelser (museumslovens §§ 28, 29 h og 29 g)
- Arkæologiske undersøgelser, som foretages under henvisning til, at Kulturarvsstyrelsen har stillet vilkår herom i en dispensation (museumslovens § 29 j, stk. 1, jf. § 29 e, stk. 1).

Momspligten indebærer, at museerne fra den 1. april 2007 skal opkræve moms af ovennævnte indtægter.

Overgangsregler

Hvis museet har afsluttet sit arbejde med forundersøgelser og/eller arkæologiske undersøgelser den 1. april 2007 eller senere, skal museet opkræve moms af det udførte arbejde, og museet skal udstede en faktura til den anlægsansvarlige med moms.

Hvis museet har afsluttet sit arbejde med forundersøgelser og/eller arkæologiske undersøgelser før den 1. april 2007, skal museet ikke opkræve moms af det udførte arbejde, og museet skal udstede en faktura til den anlægsansvarlige uden moms.

Momsregistrering

Et museum kan have flere forskellige arter af momspligtige indtægter, men der vil ofte være tale om indtægter fra f.eks. salg af bøger, plakater, kunsthåndværk, mad, drikkevarer, udlejning af lokaler (hvis museet er frivillig registreret for udlejning af fast ejendom) og nu salg af forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser.

Hvis museet har momspligtige indtægter, der årligt overstiger 50.000 kr., skal museet lade sig momsregistrere.

Hvis museets momspligtige indtægter ikke overstiger 50.000 kr. årligt, har museet ret til, men ikke pligt til, at lade sig momsregistrere.

For de fleste museer er det en økonomisk fordel at være momsregistreret, fordi museet derved opnår ret til fuldt eller delvist momsfradrag af visse momsbelagte udgifter, jf. den tidligere udsendte vejledning "Vejledning om museers ret til refusion af moms og afgifter".

Den moms, som museet opkræver af salg af eksempelvis bøger, plakater, kunsthåndværk, mad, drikkevarer, forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser, skal museet angive som "salgsmoms" på sin momsangivelse.

Den moms, som museet har ret til at fradrage, skal museet angive som "købsmoms" på sin momsangivelse.

Fakturakrav

Når museer udsteder fakturaer på forundersøgelser og/eller arkæologiske undersøgelser, er der visse krav til indholdet af fakturaerne.

Fakturaen skal have følgende indhold:

- Udstedelsesdato (fakturadato)
- Fortløbende nummer, der bygger på én eller flere serier, og som identificerer fakturaen
- Museets momsregistreringsnummer (CVR-nummer)
- Museets navn og adresse
- Købers (den anlægsansvarliges) navn og adresse

- Angivelse af hvad museet har udført for den anlægsansvarlige
- Angivelse af den dato, hvor forundersøgelserne og/eller de arkæologiske undersøgelser er afsluttet
- Prisen for forundersøgelserne og/eller de arkæologiske undersøgelser
- Størrelsen af den gældende momssats (25%)
- Størrelsen af det momsbeløb, som den anlægsansvarlige skal betale
- Størrelsen af det tilskud, som den anlægsansvarlige har fået bevilget fra Kulturarvsstyrelsen, og som skal fradrages den samlede pris (inklusive moms) for museets arbejde, jf. afsnittet ”Behandling af tilskud fra Kulturarvsstyrelsen til den anlægsansvarlige”

Behandling af tilskud fra Kulturarvsstyrelsen til den anlægsansvarlige

Hvis Kulturarvsstyrelsen har bevilget den anlægsansvarlige et tilskud til delvis dækning af udgifterne til en undersøgelse, bliver tilskuddet af praktiske grunde udbetalt til det museum, der udfører undersøgelsen.

Museet skal anse tilskuddet som en a conto betaling for undersøgelsen.

Hvis vi forudsætter, at Kulturarvsstyrelsen har godkendt et budget på en undersøgelse på 200.000 kr. plus moms, og den anlægsansvarlige er bevilget et tilskud på 40.000 kr. i forbindelse med undersøgelsen, skal museet beløbsmæssigt fakturere den anlægsansvarlige på følgende måde:

Undersøgelse	200.000 kr.
Moms - 25%	50.000 kr.
Tilskud bevilget fra Kulturarvsstyrelsen	40.000 kr.
Til betaling	210.000 kr.

Momspligtens indflydelse på museernes ret til momsfradrag

Fuldt momsfradrag

Før den 1. april 2007, hvor forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser ikke var momspligtige, havde museerne ikke ret til at fradrage nogen del af momsen af udgifter til disse undersøgelser, f.eks. udgifter til underentreprenører.

Nu, hvor museerne skal opkræve moms af forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser, får museerne samtidig ret til at få fuldt fradrag for moms af udgifter, der direkte og udelukkende vedrører de momspligtige undersøgelser. Det kan f.eks. være udgifter til underentreprenører eller køb/leasing af materiel som GPS-udstyr.

Hvis museerne udfører forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser for andre, er det vores vurdering, at museerne også får ret til fuldt momsfradrag af de udgifter, der direkte og udelukkende vedrører egne undersøgelser, selv om museerne i denne situation ikke fakturerer med moms til en anlægsansvarlig, men i stedet for modtager tilskud fra bl.a. Kulturarvsstyrelsen til dækning af udgifterne, der er forbundet med undersøgelsen. Der er

imidlertid ingen praksis p.t. på dette område, og det kan derfor ikke udelukkes, at SKAT har en anden holdning.

Delvist momsfradrag

Momspligten på forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser indebærer også, at museets årlige momspligtige indtægter i sagens natur bliver større. Det betyder, at museet dermed opnår en markant højere delvis momsfradragprocent og dermed også et større momsfradrag og større godtgørelse af el- og vandafgift.

Det er beskrevet i ”Vejledning om museers ret til momsrefusion og afgiftsgodtgørelse”, hvordan museet skal beregne sin delvise momsfradragprocent, men beregningsmodellen gengives for nemheds skyld her:

Museets årlige momspligtige indtægter eksklusive moms x 100

Museets samlede årlige indtægter eksklusive moms reduceret med offentlige tilskud, arv, donationer og salg af fast ejendom = X %.

X afrundes herefter opad til nærmeste hele tal eksempelvis 70%.

Den højere delvise momsfradragprocent bevirker således, at museet får ret til at fradrage en større andel af momsen på de såkaldte fællesudgifter som f.eks. el, vand, varme, administration, edb, revision, telefon, alarmanlæg og opførelse, renovering og vedligeholdelse af visse bygninger/lokaler. Qua den højere delvise momsfradragprocent får museet samtidig også ret til en større godtgørelse af el- og vandafgift, jf. også ”Vejledning om museers ret til momsrefusion og afgiftsgodtgørelse”.

Udgifter vedrørende fast ejendom og større aktiver (løsøre) - Investeringsgoder

Momspligten på forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser udløser som beskrevet ovenfor en ret til øgede momsfradrag på fællesudgifter i 2007 og fremefter, fordi museernes delvise momsfradragprocenter bliver højere.

Herudover kan den højere delvise momsfradragprocent også bevirke, at et museum får ret til at vække gamle ikke tidligere fradragberettigede momsbeløb til live, også selv om momsen er tilknyttet udgifter, der er over 3 år gamle, som jo ellers er den normale forældelsesfrist for moms og afgifter.

De særlige regler om opvågning af gamle momsbeløb omfatter alene udgifter til

- køb af aktiver (løsøre) med en anskaffelsesværdi på over 75.000 kr. eksklusive moms,
- reparation eller vedligeholdelse af fast ejendom til en årlig værdi af minimum 75.000 kr. eksklusive moms, eller
- fast ejendom generelt som f.eks. opførelse, ombygning, tilbygning eller renovering, og her gælder ingen værdigrænse.

Sådanne udgifter kaldes i momsretlig henseende for investeringsgoder.

For alle udgifter, herunder investeringsgoder, gælder en ret til straksmomsfradrag på tidspunktet for udgiftens afholdelse. Når der er tale om investeringsgoder opstår imidlertid supplerende momsrettigheder/momskrav.

Momsrettigheder

Et museum får således ret til et større momsfradrag, når anvendelse af et investeringsgode, der ved anskaffelsen ikke har givet ret til fradrag eller har givet ret til delvist momsfradrag, ændres, så anvendelsen i højere grad er til momspligtige aktiviteter.

Hvis museets delvise momsfradragsprocent stiger, er det som udgangspunkt udtryk for, at museet i højere grad anvender investeringsgodet til momspligtige aktiviteter med ret til yderligere momsfradrag til følge.

Det betyder således, at museet efterfølgende får fradragsret for en større del af den moms, som museet betalte ved anskaffelsen, jf. eksemplerne nedenfor.

Der vil være forholdsvis mange museer med indtægter fra forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser, der kan få gavn af denne regel i 2007 og fremefter.

Momskrav

Hvis museets fradragsret bliver mindre i forhold til fradragsretten i det år, hvor investeringsgodet er anskaffet, skal museet regulere den for meget fradragne moms. Et museum, hvis delvise momsfradragsprocent falder i forhold til anskaffelsesåret, kan derfor under visse omstændigheder blive mødt med et krav om tilbagebetaling af en del af den fradragne moms. Der skal dog ikke ske regulering, hvis den delvise momsfradragsprocent falder mindre end 10% points i forhold til den delvise momsfradragsprocent på anskaffelsestidspunktet, jf. eksemplerne nedenfor.

Reguleringsperioden

Hvis udgifterne vedrører investeringsgoderne ”Køb af aktiver (løsøre) til en værdi af mere end 75.000 kr. eksklusive moms” eller ”Reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til en årlig værdi af mere end 75.000 kr. eksklusive moms”, gælder der en reguleringsperiode på 5 år og dermed en ret (et krav) til at regulere momsfradragene i 5 år fra anskaffelsestidspunktet.

Vedrører udgifterne investeringsgodet ”Fast ejendom generelt”, gælder der en reguleringsperiode på 10 år og dermed en ret (et krav) til at regulere momsfradragene i 10 år fra anskaffelsestidspunktet/ibrugtagningstidspunktet.

EKSEMPEL - Aktiver (løsøre) til en værdi af 75.000 kr. eksklusive moms

Et museum har i 2004 købt en gravemaskine til 80.000 kr. plus moms 20.000 kr., i alt 100.000 kr.

Gravemaskinen er anvendt til forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser. Museet har ikke kunnet fradrage momsen af maskinen hverken helt eller delvist, fordi den i 2004, 2005 og 2006 har været anvendt til momsfrie aktiviteter. Først i 2007 bliver aktiviteterne (forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser) momspligtige, og nu vågner der et momsfradrag op på gravemaskinen, fordi den nu udelukkende bliver anvendt til momspligtige aktiviteter.

Det betyder, at museet i 2007 får ret til at fradrage 4.000 kr. (20.000 kr. divideret med 5), og i 2008 får museet også ret til at fradrage 4.000 kr. Herefter er reguleringsperioden på 5 år afsluttet, og museet kan ikke længere fradrage nogen moms, der er tilknyttet gravemaskinen.

EKSEMPEL - Reparations- og vedligeholdelse af fast ejendom til en årlig værdi af mere end 75.000 kr. eksklusive moms

Et museum, der i 2004 er momsregisteret for salg af bøger, plakater mv. og salg fra café, har repareret sine administrationslokaler, garderobe og indgangsparti for 800.000 kr. plus moms 200.000 kr., i alt 1.000.000 kr.

I 2004 udgør museets delvise momsfradragsprocent 14%, i 2005 12% og i 2006 11%. I 2007 stiger museets delvise momsfradragsprocent til 80%, fordi museets indtægter fra forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser bliver momspligtige, og i 2008 bliver den delvise momsfradragsprocent på 75%.

Museet har i 2004 fradraget som et straksmomsfradrag 14% af momsen af udgifterne til reparation, i alt 28.000 kr.

I 2007 får museet ret til et yderligere momsfradrag af reparationsudgifterne fra 2004. Dette yderligere momsfradrag udgør (200.000 divideret med 5 gange (80 % minus 14 %)), i alt 26.400 kr.

I 2008 får museet ret til endnu et momsfradrag af reparationsudgifterne fra 2004 på (200.000 divideret med 5 gange (75% minus 14%)), i alt 24.400 kr.

Beregningerne over museets ret til yderligere momsfradrag kan vises skematisk på følgende måde:

År	Anvendelse	(a) Årets "Andel" (1/5 af 200.000)	(b) Forskud (14 pct. - 1/5 af 200.000)	(c) Årets frad- rags- procent	(d) Årets fak- tiske fradragsret (c x a)	Årets regulering (d - b)
2004	Blandet	40.000	5.600	14	5.600	0
2005	Blandet	40.000	5.600	12	4.800	0, fordi procenten falder med mindre end 10% points i.f.t. 2004
2006	Blandet	40.000	5.600	11	4.400	0, fordi procenten falder med mindre end 10% points i.f.t. 2004
2007	Blandet	40.000	5.600	80	32.000	26.400 (yderligere fradrag)
2008	Blandet	40.000	5.600	75	30.000	24.400 (yderligere fradrag)

EKSEMPEL - Udgifter forbundet med fast ejendom generelt som opførelse, ombygning, tilbygning eller renovering

Et museum, der i 2004 er momsregisteret for salg af bøger, plakater mv. og salg fra café, har bygget et nyt indgangsparti, garderobe, toiletter og administration for 4.000.000 kr. plus moms 1.000.000 kr., i alt 5.000.000 kr.

I 2004 udgør museets delvise momsfradragsprocent 14%, i 2005 12% og i 2006 11%. I 2007 stiger museets delvise momsfradragsprocent til 80%, fordi museets indtægter fra forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser bliver momspligtige, og i 2008 bliver den delvise momsfradragsprocent på 75%.

Museet har i 2004 fradraget som et straksmomsfradrag på 14% af momsen af udgifterne til opførelse, i alt 140.000 kr.

I 2007 får museet ret til et yderligere momsfradrag af byggeudgifterne fra 2004. Dette yderligere momsfradrag udgør (1.000.000 divideret med 10 gange (80% minus 14%)), i alt 66.000 kr.

I 2008 får museet ret til endnu et momsfradrag af byggeudgifterne fra 2004 på (1.000.000 divideret med 10 gange (75% minus 14%)), i alt 61.000 kr.

I 2009 udgør museets delvise momsfradragsprocent 77%, i 2010 83%, i 2011 86%, i 2012 81% og i 2013 65%.

Ovennævnte indebærer, at museet fra 2007 og til og med 2013 får ret til et yderligere momsfradrag på i alt 449.000 kr.

Beregningerne over museets ret til yderligere momsfradrag kan vises skematisk på følgende måde:

År	Anvendelse	(a) Årets "Andel" (1/10 af 1.000.000)	(b) Forskud (14 pct. - 1/10 af 1.000.000)	(c) Årets frad- rags- procent	(d) Årets fak- tiske fradragsret (c x a)	Årets regulering (d - b)
2004	Blandet	100.000	14.000	14	14.000	0
2005	Blandet	100.000	14.000	12	12.000	0, fordi procenten falder med mindre end 10% points i.f.t. 2004
2006	Blandet	100.000	14.000	11	11.000	0, fordi procenten falder med mindre end 10% points i.f.t. 2004
2007	Blandet	100.000	14.000	80	80.000	66.000 (yderligere fradrag)
2008	Blandet	100.000	14.000	75	75.000	61.000 (yderligere fradrag)
2009	Blandet	100.000	14.000	77	77.000	63.000 (yderligere fradrag)
2010	Blandet	100.000	14.000	83	83.000	69.000 (yderligere fradrag)
2011	Blandet	100.000	14.000	86	86.000	72.000 (yderligere fradrag)
2012	Blandet	100.000	14.000	81	81.000	67.000 (yderligere fradrag)
2013	Blandet	100.000	14.000	65	65.000	51.000 (yderligere fradrag)

Lønsumsafgift

Museer, som overvejende finansieres af offentlige midler, er fritaget for at betale lønsumsafgift.

Hvis museets driftsudgifter bliver dækket med af offentlige tilskud med mindst 50%, anser man museet for overvejende at være finansieret af offentlige midler og dermed fritaget for at betale lønsumsafgift.

Hvis museet ikke kan opfylde denne regel, har det ret til at lave en sektorisk opdeling af sit regnskab. Det indebærer, at et museum, der udover sine museumsaktiviteter også har forskellige aktiviteter som f.eks. salg fra café, momspligtig udlejning af lokaler og salg fra butik, kan vælge at opgøre tilskudsprocenten alene for de tilskudsberettigede aktiviteter museumsaktiviteter.

Det er en betingelse, at museet fører et særskilt regnskab for de tilskudsberettigede aktiviteter; et regnskab, der kan danne grundlag for opgørelse af tilskudsprocenten.

Hvis den sektoriske opdeling af regnskabet indebærer, at den eller de tilskudsberettigede aktiviteter bliver dækket af offentlige tilskud med mindst 50%, skal museet ikke betale lønsumsafgift. Hvis en eller flere af de tilskudsberettigede aktiviteter ikke kan opfylde kravet om "50 %" -reglen, skal museet alene betale lønsumsafgift af den eller de aktiviteter, som ikke opfylder kravet.

Ved en sektorisk opdeling fordeler museet sine driftsudgifter på de forskellige aktiviteter, og har museet ikke en anden fordelingsnøgle, kan størrelsen af den delvise momsfradragprocent ofte være en fordelingsnøgle. Det vil i så fald betyde, at jo større den delvise momsfradragprocent er, jo flere driftsudgifter vil blive allokere til de momspligtige aktiviteter og jo færre driftsudgifter vil blive allokere til de tilskudsfinansierede museumsaktiviteter, således at "50%-reglen" derved måske opfyldes.

Det bemærkes, at der i skrivende stund er stillet forslag om, at museumsvirksomhed omfattet af museumsloven fra den 1. april 2008 generelt skal være fritaget for at betale lønsumsafgift.

Skatteafdelingen

Århus, den 20. december 2007

Klaus Okholm
statsautoriseret revisor

Elsebeth Hjortshøj Rasmussen
director