



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 2

(2000-2001)

---

**Om lov om endringer i lov 19. juni 1969  
nr. 66 om merverdiavgift  
(Merverdiavgiftsreformen 2001)**

*Tilråding fra Finansdepartementet av 29. september 2000,  
godkjent i statsråd samme dag.*

*Del I*  
*Presentasjon av merverdiavgiftsreformen 2001*

## 1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til lov om endringer i lov 19. juni 1969 om merverdiavgift.

I Regjeringens tiltredelseserklæring ble det uttalt at Regjeringen ville arbeide for reformer i skattepolitikken. Det ble fremhevet at målet er lavere satser, bredere skattegrunnlag, enklere regler og færre smutthull. Det ble også påpekt at det er behov for å modernisere merverdiavgiftssystemet slik at varer og tjenester i prinsippet behandles likt. I Revidert nasjonalbudsjett varslet Regjeringen at den ville legge fram forslag til en slik merverdiavgiftsreform i forbindelse med budsjettet for 2001.

I samsvar med dette legger departementet fram et forslag til merverdiavgiftsreform som en del av budsjettet for 2001, jf. St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak og St.meld. nr. 1 (2000-2001) Nasjonalbudsjettet 2001. Forslaget innebærer at det blir innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester fra 1. juli 2001. Forslaget foreslås gjennomført ved at hjemmelen for avgiftsplikt på omsetning av tjenester gjøres generell. Dette vil føre til at regelverket for merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester blir i samsvar med det som i dag gjelder ved omsetning av varer. Den generelle avgiftsplikten vil medføre at all tjenesteomsetning omfattes av merverdiavgiftssystemet, med mindre tjenesten unntas særskilt i loven. Flere grupper av tjenester, blant annet innen helse, undervisning og kultur, foreslås fortsatt unntatt fra merverdiavgiftsplikten.

Forslaget om å snu merverdiavgiftslovens hjemmel for avgiftsplikt på omsetning av tjenester bygger på et forslag som ble utredet av Storvikutvalget, jf. NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Utredningen følger som uttrykt vedlegg til proposisjonen. Utvalgets utredning ble sendt på en bred høring og danner fortsatt etter departementets oppfatning, et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag for spørsmålet om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det ble også gitt en bred omtale av merverdiavgiftsreformen av Regjeringen Bondevik i Nasjonalbudsjettet 2000. Departementet har på denne bakgrunn ikke ansett det nødvendig med en ny alminnelig høringsrunde om forslaget.

Det er flere forhold som begrunner at merverdiavgiften bør være en generell avgift på innenlands forbruk, hvor forbruk av tjenester avgiftsbelegges på lik linje med forbruk av varer:

- en forbruksavgift som i utgangspunktet likebehandler forbruk av varer og tjenester fremstår som mer rettferdig overfor forbrukere og næringsdrivende og bidrar til å hindre at ressursbruken vris fra avgiftsbelagt til avgiftsfri produksjon
- en generell avgiftsplikt på et bredere grunnlag vil øke statens inntekter slik at merverdiavgiftssatsen eller andre skatter og avgifter kan holdes lavere
- en generell avgiftsplikt vil gi færre avgrensingsproblemer og lette praktiseringen av regelverket både for næringsdrivende og for avgiftsmyndighetene
- mulighetene for avgiftsmotiverte tilpasninger og unndragelser blir mindre

- en generell avgiftsplikt vil bringe det norske merverdiavgiftsregelverket i samsvar med regelverket i andre land, herunder våre viktigste handelspartnere
- innføringen av merverdiavgiftsplikt på flere tjenesteområder er god fordelingspolitikk, siden tjenestenes andel av forbruket stiger med inntekten
- en generell avgiftsplikt vil sikre at nye tjenesteområder automatisk blir avgiftspliktige.

Merverdiavgiften er ment å være en generell forbruksavgift. Den bør derfor i utgangspunktet omfatte alt forbruk. Det er som hovedregel mer målrettet å gi direkte støtte til prioriterte områder enn å benytte unntak og særordninger i merverdiavgiftssystemet. I den grad enkelte områder blir unntatt fra merverdiavgiften, bør dette begrunnes særskilt. Begrunnelsene for unntak bør være basert på klare og grunnleggende prinsipper.

Merverdiavgiften har siden innføringen i 1970 vært en generell avgift på vareomsetning. Avgiftsplikten for omsetning av tjenester er etter gjeldende rett begrenset til omsetningen av enkelte spesielt nevnte tjenester, for eksempel arbeid på vare og fast eiendom, reklametjenester, frisørvirksomhet og tjenester som gjelder telekommunikasjon. Dagens begrensede avgiftsplikt på omsetning av tjenester innebærer at det norske merverdiavgiftssystemet ikke fremstår som nøytralt. En større grad av likebehandling av varer og tjenester vil gi en bedre utnyttelse av samfunnets ressurser, blant annet ved at sammensetningen av produksjon og forbruk i mindre grad blir påvirket av avgiftssystemet.

Merverdiavgiften er videre en av statens viktigste inntektskilder og bidrar til å finansiere en fjerdedel av statsbudsjettets utgifter. Tjenestenes andel av forbruket har økt fra 39 prosent av samlet privat forbruk i 1978 til 46 prosent i 1999. Andelen tjenesteforbruk forventes å øke ytterligere i årene fremover. I tillegg tilbys stadig nye tjenester som etter gjeldende merverdiavgiftslov ikke vil bli avgiftspliktige. Det norske merverdiavgiftssystemet har ikke gjennomgått vesentlige endringer siden det ble innført i 1970, og nye former for omsetning og tjenesteområder har derfor ikke vært omfattet av hjemmelen for avgiftsplikt. Over tid har dette bidratt til at dagens merverdiavgiftsregelverk er foreldet i forhold til utviklingen av handelsformer og næringsstruktur.

En innføring av generell merverdiavgiftsplikt vil for øvrig gjøre merverdiavgiftsregelverket mer oversiktlig og lettere å praktisere. Dagens avgrensingsproblemer mellom avgiftsfrie og avgiftspliktige vare- og tjenesteområder antas å bli betydelig redusert når merverdiavgiftsplikten blir generell både på omsetning av varer og tjenester. En rekke virksomheter som i dag har både avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, vil bli avgiftspliktige for hele virksomheten og få full fradragsrett for inngående merverdiavgift. Disse virksomhetene vil dermed unngå avgiftstekniske problemer knyttet til fordeling av inngående avgift. Fradragsretten for avgiftspliktige virksomheter vil også medføre at problemet med skjult merverdiavgift og kumulasjon ved omsetning mellom næringsdrivende vil bli mindre.

De fleste andre land har innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av både varer og tjenester. Merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester er således snevrere i Norge enn eksempelvis i Sverige, Danmark og Finland. Det er også snevrere enn det som gjelder innen EU og i andre OECD-

land (unntatt USA som ikke har et merverdiavgiftssystem). Den endringen av merverdiavgiftsloven som nå foreslås vil bringe det norske merverdiavgiftsregelverket mer i samsvar med regelverket i andre land.

Forslaget innebærer at flere tjenester enn i dag vil bli omfattet av avgiftsplikten, blant annet advokat- og konsulenttjenester, persontransport og overnatting. Av hensyn til reiselivsnæringen og kollektivtransporten, er det foreslått at persontransport og overnattingstjenester får en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent. For luftfarten iverksettes nødvendige endringer i flypassasjeravgiften fra 1. april 2001 for å etterkomme krav fra ESA, jf. omtalen i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Regjeringen ser denne omleggingen i sammenheng med endringene i merverdiavgiftssystemet, og foreslår at luftfarten får nullsats fra 1. juli 2001. Regjeringen foreslår for øvrig å kompensere offentlig forvaltning for merkostnader som følge av merverdiavgift på flere tjenester. Regjeringen foreslår også å kompensere enkelte prioriterte områder for økt merverdiavgiftsbelastning, blant annet ved økt støtte til kollektivtransport og fri rettshjelp. De gjenværende inntektene foreslår Regjeringen å benytte til lettelser i avgiftene på drivstoff og alkohol og til å innføre en momskompensasjonsordning for kjøtt.

Det er gitt en kort fremstilling av Regjeringens samlede forslag i kapittel 2. Tabell 2.1 viser provenyvirkningene av merverdiavgiftsreformen.

I proposisjonens del II, kapittel 3-5, gis en kort fremstilling av det norske merverdiavgiftssystemet og behovet for endringer i gjeldende regelverk. Det blir også gitt en presentasjon av merverdiavgiften i enkelte andre land. En nærmere omtale av utenlandsk rett gis dessuten i proposisjonens del III i tilknytning til fremstillingen av de ulike tjenesteområder som omtales i forbindelse med reformen. Storvikutvalgets utredning og høringsinstansenes synspunkter omtales i henholdsvis kapittel 4 og 5.

I proposisjonens del III, kapittel 6-8, gis en nærmere presentasjon av departementets forslag med hensyn til innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. I kapittel 6 omtales sentrale tjenesteområder som vil bli omfattet av forslaget til en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Kapittel 7 omhandler foreslåtte unntak, mens kapittel 8 behandler enkelte sentrale problemstillinger og temaer i merverdiavgiftssystemet som departementet har vurdert, og som det eventuelt vil bli arbeidet videre med i oppfølgingen av reformen.

I kapittel 9 redegjøres for valg av ikrafttredelsestidspunkt samt forslag til overgangsordninger.

Regjeringens kompensasjonsforslag og forslag om reduserte satser med hensyn til enkelte tjenesteområder behandles særskilt i kapittel 10. I kapittel 11 og 12 i proposisjonens del IV, omtales Regjeringens forslag om reduksjon i enkelte særavgifter, momskompensasjonsordning på kjøtt og øvrig bruk av inntektene.

I proposisjonens del V, kapittel 13 og 14 gis en omtale av de generelle økonomiske og administrative konsekvenser av merverdiavgiftsreformen. En nærmere fremstilling av reformens økonomiske konsekvenser for enkelte sentrale tjenesteområder som vil bli merverdiavgiftspliktige som en følge av Regjeringens forslag, gis for øvrig i kapittel 6.2.

De konkrete lovforslag med særmerknader fremstilles i proposisjonens del VI, kapittel 15.

## 2 Sammendrag av Regjeringens forslag

### 2.1 Innføring av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester

---

#### 2.1.1 Innledning

Departementets forslag til endringer i merverdiavgiftsloven innebærer at hjemmelen for merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester gjøres generell. Dette vil gi et bredere grunnlag for merverdiavgiften og vil innebære en avgiftsmessig likebehandling av omsetning av varer og tjenester. Eventuelle unntak krever en særskilt begrunnelse.

Som nevnt har departementet tatt utgangspunkt i Storvikutvalgets innstilling, jf. NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Departementets forslag og vurderinger er stort sett i tråd med Storvikutvalgets innstilling. Det gis en kort fremstilling av utvalgets innstilling i kapittel 4. NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester følger også som uttrykt vedlegg til proposisjonen.

En gjennomgang av utenlandsk rett viser at Norge er det eneste OECD-landet som har et merverdiavgiftssystem hvor ikke merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester er generell på lik linje med varer, jf. kapittel 3.4. Harmonisering av det norske regelverket i forhold til utenlandsk rett er derfor ett av flere momenter som er tillagt vekt i departementets forslag om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

#### 2.1.2 Omfanget av merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester

Departementet foreslår at endringen av merverdiavgiftsloven gjennomføres ved å snu gjeldende hjemmel for merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, slik at avgiftsplikten gjøres generell og ikke avhengig av en positiv beskrivelse av de avgiftspliktige tjenesteområdene. Dette vil svare til regelen som gjelder for varer. Endringen medfører at omsetningen av *alle* tjenester i utgangspunktet blir merverdiavgiftspliktig, med mindre det gis særskilte unntak. Merverdiavgiftsplikten innebærer blant annet at det skal beregnes utgående merverdiavgift ved omsetningen, men også at det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser til bruk i virksomheten, jf. nærmere omtale i kapittel 3.2.2 og 3.2.3. Med merverdiavgiftsplikten følger også plikt til å beregne investeringsavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 67, se omtale i kapittel 3.3 og kapittel 8.7.

Et system som foreslått gjør det vanskelig å gi en uttømmende beskrivelse av hvilke tjenester som vil bli merverdiavgiftspliktige ved lovendringen. Departementet har på denne bakgrunn valgt å begrense seg til å gi en fremstilling av sentrale tjenesteområder som ved forslaget blir merverdiavgiftspliktige, jf. kapittel 6. Der gjøres det også rede for konsekvensene av å innføre merverdiavgiftsplikt på ulike tjenester, for eksempel persontransport, overnattingstjenester, advokat- og konsulenttjenester. Det er også gitt en omtale av

ulike formidlingstjenester samt tjenester som gjelder kringkasting og posttjenester.

Når det gjelder de tjenesteområdene som allerede etter gjeldende rett er merverdiavgiftspliktige, innebærer lovforslaget ingen endringer med hensyn til avgiftsplikten. Disse tjenesteområdene er derfor i liten grad drøftet i proposisjonen.

### 2.1.3 Unntak

Både forenklingshensyn, hensynet til konkurransenøytralitet og hensynet til statens inntekter, taler for en generell merverdiavgift på tjenester hvor det avgiftspliktige området gjøres bredest mulig. Avgiftssystemet bør derfor ideelt sett gjelde uten unntak, og omfatte alle varer og tjenester som omsettes.

Særlige hensyn kan likevel tilsi at enkelte tjenesteområder bør holdes utenfor en generell merverdiavgiftsplikt. Dette gjelder blant annet tjenesteområder som helt eller delvis subsidieres av offentlige midler. Helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, idrett og kultur inngår for en stor del i denne gruppen. Storvikutvalget foreslo at disse tjenesteområdene i hovedsak burde unntas. Utvalget la også vekt på prinsippet om at like tjenester bør behandles likt. Avgiftstekniske hensyn og harmonisering av regelverket i forhold til andre land sto også sentralt. En oppsummering av utvalgets prinsipper for vurderingen av områder som bør unntas er gitt i kapittel 4.3 nedenfor.

De samme prinsippene vektlegges også i departementets vurdering av hvilke tjenesteområder som skal unntas og den nærmere avgrensning av disse unntakene. Disse vurderingene har blant annet ført til at finansielle tjenester og tilknyttede meglertjenester, samt visse tjenester som ytes av organisasjoner og foreninger foreslås holdt utenfor merverdiavgiftsplikten. Det samme gjelder for lotterier. Omsetning av fast eiendom er i dag unntatt fra avgiftsområdet. Unntaket for fast eiendom følger av merverdiavgiftsloven § 2 som definerer vare som blant annet fysiske gjenstander som ikke er fast eiendom. Utleie av fast eiendom eller annen bruk av fast eiendom, foreslås også holdt utenfor den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester. Enkelte tjenesteområder lar seg ikke knytte opp mot merverdiavgiftens omsetningsbegrep, slik som for eksempel offentlig myndighetsutøvelse, og vil derfor også måtte anses å falle utenfor merverdiavgiftens område. En nærmere presentasjon av hvilke tjenesteområder som er foreslått holdt utenfor avgiftsområdet er gitt i kapittel 7.

### 2.1.4 Andre problemstillinger knyttet til reformen

En endring av merverdiavgiftsloven slik at det innføres generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, vil innebære at flere tjenesteområder kommer inn under avgiftsområdet. I tillegg til at dette reiser nye problemstillinger knyttet til merverdiavgiftsloven, forventes sentrale rettsspørsmål i dagens regelverk å få en økt betydning som følge av denne utvidelsen.

I kapittel 8.2 omtales problemstillinger knyttet til tjenester som leveres over landegrensene. I forbindelse med utvidelsen av merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester, men også som følge av økt handel over landegrensene, blant annet elektronisk, er det viktig å finne klare regler som fastsetter når slike tjenester skal avgiftsbelegges i Norge.



Merverdiavgiftslovens særregler om fritak i merverdiavgiftsloven § 16, nullsatsede områder, ble gjennomgått og vurdert av Storvikutvalget. Dette er nærmere omtalt i proposisjonens kapittel 8.3. I denne forbindelse omtales også forslaget om å oppheve eksisterende nullsats for transporttjenester som gjelder ferging av kjøretøyer.

Departementet har også i henhold til merverdiavgiftsloven § 70 hjemmel til helt eller delvis å fritta fra avgiftsplikt under bestemte forhold. Enkelte fritak gitt med hjemmel i denne bestemmelsen vil måtte oppheves som en følge av den foreslåtte endringen av merverdiavgiftsloven. En nærmere omtale av enkelte § 70-fritak som vil bli berørt av reformen, gis derfor i kapittel 8.4.

I tilknytning til offentlige institusjoner og virksomheters utøvelse av tjenester fra egne ansatte, vurderes i kapittel 8.5 konkurransevridningsaspektet i forhold til kjøp av tilsvarende tjenester. Offentlige overføringer, eksempelvis subsidier eller støtte, reiser også problemstillinger som drøftes i kapittel 8.6. I kapittel 8.7 gis avslutningsvis en kort omtale av hvilken betydning reformen forventes å få med hensyn til investeringsavgiften.

Innføringen av generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester reiser også spørsmål om eventuelle overgangsordninger og iverksettelsestidspunkt. Dette omtales nærmere i kapittel 9.

## **2.2 Redusert merverdiavgiftssats og kompensasjoner**

---

### **2.2.1 Innledning**

Som en del av forslaget om å endre merverdiavgiftslovens hjemmel for avgiftsplikt på omsetning av tjenester, foreslår Regjeringen at det innføres en lavere sats på enkelte tjenesteområder og at det gis kompensasjon til visse sektorer. De formelle forslagene til vedtak for kompensasjonsordninger og reduserte satser er fremmet i St.prp. nr.1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak og i de enkelte departementers budsjettproposisjoner. I tillegg legges det opp til kompensasjon for offentlig forvaltning som følge av økte kostnader av merverdiavgiftsreformen. Det gis en nærmere omtale av disse spørsmålene i kapittel 10.

### **2.2.2 Redusert merverdiavgiftssats for persontransport og overnatting mv.**

Regjeringen legger til grunn at den generelle merverdiavgiftssatsen som hovedregel skal gjelde all avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester. Det vil knytte seg store problemer til å ha redusert sats på omsetning av for eksempel matvarer. Et slikt system vil berøre et stort antall næringsdrivende, i tillegg til at området for redusert sats må avgrenses. Det må dessuten utarbeides egne registrerings- og legitimasjonsregler ved omsetning med redusert sats.

Regjeringen mener likevel at det er tungtveiende grunner for å innføre merverdiavgiftsplikt med redusert sats på enkelte tjenesteområder som i dag er unntatt fra avgiftsplikt. Det er imidlertid svært viktig at antallet satser i merverdiavgiftssystemet blir så få som mulig. Avgrensingen av området for redusert sats på de aktuelle tjenesteområdene må dessuten fastsettes etter klare kriterier.

Merverdiavgiftsplikt på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. innebærer betydelige forenklinger i regelverket. Samtidig er disse næringene konkurransenutsatte og viktige for distriktene. De fleste EU-land har innført merverdiavgift på persontransport- og overnattingstjenester, men med redusert sats. Dette gjelder blant annet Sverige og Finland. Regjeringen Bondevik varslet at den vurderte å innføre merverdiavgift med redusert sats på persontransport- og overnattingstjenester, jf. Nasjonalbudsjettet 2000.

Regjeringen foreslår at det innføres merverdiavgift på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. med en redusert sats på 12 prosent. En sats på 12 prosent vil gi en forholdsvis liten merbelastning for disse næringene samlet. For personbefordring med luftfartøy er det foreslått en særordning med nullsats. Regjeringen foreslår samtidig at viktige deler av kollektivtransporten blir kompensert ved økt direkte støtte.

Regjeringen foreslår at formidling av persontransport og romutleie fra reisbyråer, turoperatører og andre reisearrangører også blir omfattet av ordningen med en redusert sats på 12 prosent. Bakgrunnen for dette er den nære sammenhengen mellom formidlingstjenesten og disse to tjenesteområdene. Regjeringen foreslår dessuten at transporttjenester som består i ferging av kjøretøyer skal omfattes av den reduserte satsen på 12 prosent. Fergene blir kompensert ved økt budsjettstøtte.

Forslagene om redusert sats på 12 prosent på disse tjenesteområdene nødvendiggjør endringer i Stortingsvedtaket om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. Det vises til forslag til vedtak som er presentert i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

### 2.2.3 Kompensasjon

Offentlig forvaltning er i utgangspunktet utenfor merverdiavgiftsområdet. Forvaltningen har derfor ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Merverdiavgift på flere tjenester vil dermed kunne gi økte kostnader som må kompenseres dersom en skal opprettholde det reelle nivået på offentlige kjøp av varer og tjenester. Basert på beregninger Finansdepartementet har fått gjennomført, kan det anslås at merkostnadene på årsbasis kan være i størrelsesorden 700 millioner kroner for offentlig forvaltning. Regjeringen foreslår at det settes av et beløp i denne størrelsesorden til kompensasjon av offentlig forvaltning.

Utover denne generelle kompensasjonen til offentlig forvaltning, er det for enkelte andre tjenesteområder behov for kompensasjon for merverdiavgiftsplikt ved omsetning av flere tjenester. Regjeringen foreslår blant annet kompensasjon til kollektivtransporten og økt tilskudd til fri rettshjelp. Det er gitt en nærmere omtale av dette i kapittel 10.

## 2.3 Bruk av inntektene i merverdiavgiftsreformen

---

Usikre indikatorer tyder på at grensehandelen med Sverige har vokst forholdsvis kraftig de siste årene. Høye norske særavgifter og høyere priser på enkelte matvarer, som for eksempel kjøtt, kan ha bidratt til denne utviklingen. I Revidert nasjonalbudsjett 2000 ble det derfor varslet at deler av inntekten fra generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av flere tjenester skulle benyttes

til å redusere særavgiftene på varer som er utsatt for grensehandel. Som følge av at Sverige gradvis må tilpasse seg EUs veiledende kvoter for innførsel av beskattede varer fra andre EU-land fram mot 1. januar 2004, er det grunn til å forvente at svenske avgifter på alkohol kan bli satt ned. Dette vil bidra til å forsterke problemene med grensehandelen mot Sverige. Drivstoffavgiftene i Norge er vesentlig høyere enn i våre naboland. Høye drivstoffpriser har dessuten gitt økt økonomisk belastning for blant annet transportører og transportbrukere. Regjeringen foreslår følgende lettelser i særavgiftene:

- avgiftene på brennevin reduseres med vel 15 prosent fra 1. juli 2001. Sammen med den nominelle videreføringen som foreslås fra 1. januar 2001, utgjør dette en reell nedgang på 17,5 prosent
- avgiftene på drivstoff reduseres med 32 øre pr. liter fra 1. juli 2001. Sammen med reduksjonen på 50 øre pr. liter nominelt som er foreslått fra 1. januar 2001, blir den reelle reduksjonen nesten en krone pr. liter fra 1. juli 2001. Dette vil bidra til en samlet reell avgiftsreduksjon på opp mot 1,20 kroner pr. liter inklusive merverdiavgift fra 1. juli 2001.

Det foreslås en momskompensasjonsordning på kjøtt som tilsvarer 18 prosent merverdiavgift. Det foreslås også bevilget 10 millioner kroner på 2001-budsjettet til styrket grensek kontroll og 30 millioner kroner på 2001-budsjettet til tiltak mot rusmisbruk.

Det vises til nærmere omtale av reduksjonene i særavgiftene i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Tabell 2.1 viser anslag på provenyvirkningene av merverdiavgiftsreformen.

Tabell 2.1: Påløpte provenyvirkinger av merverdiavgiftsreformen. Mill. kroner

Tjenesteområde	2001	Årsbasis
Rådgiving og konsulent tjenester	350	700
Post tjenester	300	600
Persontransport (12 prosent)	210	420
Romutleie i hoteller mv. (12 prosent)	200	400
Andre tjenester	381	762
Samlet tjenester	1 441	2 882
Fjerning av nullsats på ferging av kjøretøy (12 prosent)	35	70
Avgiftsomlegging for luftfarten	75	0
Samlet hele reformen før kompensasjon	1 551	2 952
Kompensasjon	- 717	- 1 392
Kompensasjon til offentlig forvaltning	- 350	- 700
Kompensasjon til kollektivtransport	- 195	- 375
Andre kompensasjoner	- 172	- 317
Samlede inntekter etter kompensasjon	834	1 560
Lettelser i alkoholavgiftene	- 60	- 120
Lettelser i avgifter på drivstoff	- 494	- 990
Momskompensasjonsordning på kjøtt	- 250	- 500
Forebygging og grensek kontroll	- 40	- 80
Netto inntekter fra reformen	- 10	- 130

*Del II*

*Bakgrunnen og behovet for endringer i det norske  
merverdiavgiftssystemet*

## 3 Generelt om merverdiavgiftssystemet og behovet for endringer

### 3.1 Innledning

---

Merverdiavgiften er en generell omsetningsavgift som skal skattlegge endelig innenlands forbruk av varer og visse tjenester. Den ble innført fra 1. januar 1970 ved lov 19. juni 1969 nr. 66. Merverdiavgiften etterfulgte omsetningsavgiften (sisteledsavgiften), som var en avgift som var lagt til siste ledd i omsetningskjeden.

Innføringen av merverdiavgift i Norge ble begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlige utgifter. Økt vektlegging av den indirekte beskatningen var en naturlig del av den skattepolitiske linje som ble fulgt av skiftende regjeringer i etterkrigstiden. Samtidig var noe av bakgrunnen for å legge om fra et system med sisteledsavgift til merverdiavgift, å unngå skjult avgiftsbelastning ved at næringsdrivende kalkulerte inn merverdiavgift på investeringskostnader i prisberegningen og merverdiavgiftsgrunnlaget for sin omsetning. Det nye systemet ville gjennom fradragsretten forhindre at avgift ble liggende igjen som en skjult omkostning mellom registrerte næringsdrivende. Det ble også lagt vekt på at merverdiavgiftssystemet ville virke mer nøytralt ved at det ville gi mindre vridninger i etterspørselen og næringsstrukturen enn ved sisteledsavgiften. Dessuten var overgangen til merverdiavgiftssystemet i tråd med en tilsvarende omlegging i flere andre europeiske land.

Omsetningsavgiften gjaldt i begrenset grad omsetning av tjenester. Ved innføringen av merverdiavgiftssystemet ble avgiftsområdet for tjenester vesentlig utvidet av hensyn til et mest mulig nøytralt system i forholdet mellom omsetning av varer og tjenester.

Merverdiavgiftsloven fastsetter i kapittel I og § 13 første ledd generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer. Særskilte unntak er spesifikt nevnt i § 5. Merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester avgrenses derimot ved at loven gir en positiv oppregning av hvilke tjenester som er avgiftspliktige, jf. § 13 annet ledd. Tjenester som ikke er særskilt nevnt i loven er dermed utenfor merverdiavgiftsplikten, jf. § 5 nr. 4. Den lovtekniske forskjellen mellom hjemmelen for avgiftsplikt på omsetning av henholdsvis varer og tjenester, skaper vanskelige avgrensingsproblemer og konkurransevridning. En rekke tjenester er også som følge av en fortolkning av regelverket, utenfor avgiftsområdet. Dette gjelder blant annet nye tjenesteområder. Det norske merverdiavgiftssystemet skiller seg i dag vesentlig fra regelverkene i EU, herunder Sverige, Danmark og Finland og andre OECD-land, med hensyn til avgiftsplikten på omsetning av tjenester. I disse landene foreligger det som hovedregel generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

Nedenfor gis det en kort fremstilling av hovedtrekkene ved dagens merverdiavgiftssystem. Videre omtales i kapittel 3.4 merverdiavgiftssystemene i enkelte andre land og i EU. En gjennomgang av problemene ved dagens system og behovet for endringer gis deretter i kapittel 3.5.

## 3.2 Merverdiavgiftssystemet i Norge

---

### 3.2.1 Prinsipper og hovedtrekk ved merverdiavgiftssystemet

Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det lagt vekt på at det skal gi minst mulig uheldige vridninger i økonomien samtidig som staten sikres stabile inntekter. Mulighetene for avgiftsunndragelser skal også være små og de administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling være minst mulig både for avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende.

Nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet er et sentralt prinsipp. Merverdiavgiften er en forbruksavgift i det den i sin utforming bare tar sikte på å belaste det endelige innenlands forbruk av avgiftspliktige ytelser. Merverdiavgift skal oppkreves i alle omsetningsledd, men retten til å fradragføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. På denne måten oppnås det, så lenge hvert ledd er avgiftspliktig, nøytralitet i systemet uten hensyn til hvor mange omsetningsledd det er.

Merverdiavgiften blir endelig innbetalt til staten først når ytelsen skjer til et ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig og følgelig ikke har mulighet for å fradragføre inngående merverdiavgift. Dette vil gjelde *alle* som anses som sluttforbrukere etter systemet, herunder næringsvirksomheter som ikke omfattes av merverdiavgiftssystemet. Ved siden av en stor andel av offentlig virksomhet, vil derfor alle tjenesteytende næringer som ikke omfattes av avgiftsplikt, eksempelvis banker eller forsikringsvirksomheter, bli endelig belastet merverdiavgift på linje med alminnelige forbrukere.

### 3.2.2 Nærmere om merverdiavgiftsplikten på omsetning av varer og tjenester. Kort om sentrale begrep i merverdiavgiftsloven

#### 3.2.2.1 Generelt

Som nevnt innledningsvis foreligger det etter merverdiavgiftsloven generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer, jf. merverdiavgiftsloven kapittel 1 og § 13 første ledd. Hva som ligger i begrepet omsetning i § 3, er nærmere redegjort for nedenfor i kapittel 3.2.2.2. En forutsetning for avgiftsplikt er også at omsetningen skjer i næring, jf. kapittel 3.2.2.3. Unntakene fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av varer følger i hovedsak av § 5 og gjelder enkelte særskilte varer. I tillegg er visse type varer og omsetningsformer i henhold til §§ 16 og 17 fritatt. Fritakene omtales nærmere i kapittel 3.2.4 og i kapittel 8.3. Gjeldende fritak for eksport gis også en kort omtale i kapittel 3.2.2.5 nedenfor.

Avgiftsplikten på omsetning av tjenester er etter gjeldende rett og i motsetning til det som gjelder ved omsetning av varer, betinget av at den enkelte tjeneste er særskilt nevnt i loven, jf. § 5 nr. 4 og § 13 annet ledd. De mest sentrale merverdiavgiftspliktige tjenester i dag er arbeid på vare eller fast eiendom (bilverksteder, snekkere, elektrikere og lignende), utleie av varer, gods-transport, telekommunikasjon, reklame- og annonsevirkosomhet, frisørvirkosomhet, servering (kafé- og restauranttjenester), samt prosjektering, tegning (arkitekt og industridesign), konstruksjon og annen teknisk bistand. Tjenesteytende næringer som blant annet hoteller, persontransport, banker, forsikringselskaper, underholdningsvirksomhet, en rekke konsulent- og rådgiv-

ningstjenester, advokater, eiendomsmeglere mv., er derimot ikke nevnt i bestemmelsen og dermed unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

Merverdiavgiftsplikten medfører registreringsplikt og plikt til å beregne utgående avgift ved omsetning og ved uttak. Uttaksbestemmelsene gjøres kort rede for i kapittel 3.2.2.4, og hva som utgjør beregningsgrunnlaget for merverdiavgift i kapittel 3.2.2.7. Registreringsplikten og adgangen til frivillig registrering er nærmere omtalt i kapittel 3.2.2.6.

### 3.2.2.2 Omsetning

I henhold til merverdiavgiftsloven § 1 er det en forutsetning for avgiftsplikt at det foreligger omsetning eller innførsel. Merverdiavgiftsloven § 3 definerer omsetning i hovedsak som levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag. Byttehandel, det vil si bytte av varer og/eller tjenester, defineres også som omsetning etter bestemmelsens nr. 3.

Gjensidig bebyrdende transaksjoner vil i utgangspunktet være omfattet av merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep. Enkelte transaksjoner vil imidlertid kunne falle utenfor omsetningsbegrepet. Offentlige servicetjenester fra offentlige institusjoner ytes for eksempel i stor grad uten direkte vederlag, fordi institusjonen mottar offentlig støtte som dekker virksomhetens drift. Det vil i slike tilfeller være tvilsomt om det foreligger omsetning mellom den som yter og den som faktisk mottar ytelsen. Det foreligger eksempelvis ikke omsetning når staten bevilger subsidier til offentlige institusjoner eller lignende, for eksempel skoler eller sykehus. Offentlige subsidier eller støtte kan imidlertid i enkelte tilfeller være så vidt konkret knyttet til en gjenytelse at det må bli å anse som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Det vises til nærmere omtale i kapittel 8.6.

### 3.2.2.3 Næring

I tillegg til lovens krav om at det må foreligge omsetning av vare eller tjeneste, er det et vilkår for registrering i merverdiavgiftsmanntallet at den som står for omsetningen er næringsdrivende. Dette fremgår blant annet av merverdiavgiftsloven §§ 10 og 27. I alminnelighet vil vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, være den samme som foretas i relasjon til skattelovgivningen. Dette innebærer blant annet at virksomheten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eiers egen regning og risiko. Skattelovgivningen og merverdiavgiftsloven opererer imidlertid gjennom næringsbegrepet med forskjellige unntak fra henholdsvis skatte- og avgiftsplikt, noe som for eksempel kan medføre at en virksomhet som er fritatt fra skatteplikt, likevel anses som merverdiavgiftspliktig. Bakgrunnen for denne forskjellsbehandlingen er blant annet at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral. I praksis kan derfor husflidslag og lignende, hvor inntektene fra omsetningen kun er egnet til å dekke påløpte utgifter, anses avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven. Tilsvarende kan ideelle og allmenntilgittige organisasjoner som omtales nærmere i kapittel 7.2.8 omfattes av merverdiavgiftsplikten. For stat, kommune og offentlige institusjoner som eies av eller drives av stat eller kommune, er merverdiavgiftsplikten ikke betinget av at eventuell omsetning skjer i næring. I henhold til merverdiavgiftsloven § 11 er disse, på samme måte

som næringsdrivende, merverdiavgiftspliktig når de har omsetning av varer og tjenester som nevnt i lovens kapittel IV.

#### 3.2.2.4 Uttak

Registreringspliktig næringsdrivende skal, i tillegg til å beregne merverdiavgift på omsetning, også beregne merverdiavgift når varer eller avgiftspliktige tjenester tas ut fra virksomheten til bruk privat eller til virksomhet med omsetning utenfor loven, jf. merverdiavgiftsloven § 14. For eksempel skal kolonialhandleren beregne merverdiavgift når matvarer tas med hjem og snekkeren skal beregne merverdiavgift ved oppføring av egen bolig. Uttaksbestemmelsen fører også til at en virksomhet som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, må beregne avgift når varer eller tjenester anskaffet til bruk i den merverdiavgiftspliktige del av virksomheten benyttes utenfor avgiftsområdet. For eksempel vil en næringsdrivende som ved siden av å drive et bilverksted med utadrettet virksomhet også driver drosjevirksomhet, måtte beregne merverdiavgift når drosjen repareres på bilverkstedet. Merverdiavgift skal i slike tilfeller beregnes av tjenestens alminnelige omsetningsverdi.

Ikke ethvert uttak av tjenester medfører merverdiavgiftsplikt. Det er en forutsetning at tjenesten har en viss tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. En større bedrift som har egen avdeling for reparasjon og vedlikehold av bedriftens bygninger, eller som omsetter slike tjenester eksternt, vil måtte beregne merverdiavgift om ansatte i avdelingen utfører vedlikeholdsarbeid på innehaverens bolig. Det skal imidlertid ikke beregnes merverdiavgift om samme type arbeid utføres eksempelvis av en ansatt i en bilforretning.

Merverdiavgiftslovens bestemmelser fastsetter også en plikt til å beregne avgift som ved uttak når varer og tjenester anskaffet til bruk i registrert virksomhet benyttes til for eksempel kost til ansatte, arbeid på boliger, representasjon, drift av personkjøretøyer, gaver mv.

Virksomheter med omsetning både innenfor og utenfor det avgiftspliktige området kan i prinsippet fordele inngående avgift når varer og tjenester anskaffes til bruk under ett, jf. kapittel 3.5.3. Dette gjelder imidlertid ikke når virksomheten omsetter samme type varer eller tjenester som de som tas ut til bruk i virksomhet som faller utenfor merverdiavgiftsloven. For eksempel må en virksomhet som driver person- og varetransport og som omsetter drivstoff, måtte foreta fullt fradrag for inngående avgift ved innkjøp av drivstoff og beregne merverdiavgift av den alminnelige omsetningsverdi for uttaket av drivstoff som er til bruk i virksomhet med persontransport.

#### 3.2.2.5 Import og eksport

I henhold til merverdiavgiftsloven § 1 oppstår også merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer. Innførselsmerverdiavgiften har sin begrunnelse i prinsippet om at merverdiavgiften er ment å skulle dekke innenlands forbruk. Det skal som hovedregel beregnes merverdiavgift ved innførsel av alle type varer. Dette skal sikre at varer som innføres får den samme avgiftsmessige behandling som ved innenlands omsetning.

Det finnes ingen tilsvarende bestemmelse som fastsetter generell merverdiavgiftsplikt ved innførsel av tjenester. Departementet har imidlertid hjemmel i merverdiavgiftsloven § 65 a til å fastsette forskrifter om avgiftsplikt for



slike tilfeller. Slike forskrifter er foreløpig ikke fastsatt. Spørsmålet om merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester over landegrensene omtales under kapittel 8.2.

Merverdiavgiftslovens bestemmelser om avgiftsplikt ved innførsel av varer og tjenester har sin parallell i eksportbestemmelsene som fastsetter fritak i form av såkalt nullsats ved omsetning av varer og tjenester til utlandet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd. Merverdiavgiften skal som nevnt dekke innenlands forbruk. Et sentralt vilkår for merverdiavgiftsfritak ved eksport er derfor at tjenesten kan sies å være *helt ut til bruk* i utlandet. Fritaket for eksport innebærer at eksportvirksomheter regnes som avgiftspliktig virksomhet med fradragsrett for inngående merverdiavgift, men med fritak fra å beregne utgående merverdiavgift, nullsats, for omsetningen til utlandet. Eksportfritaket og hva som ligger i ordningen med nullsats er nærmere omtalt nedenfor i kapittel 3.2.4 og kapittel 8.3.

#### 3.2.2.6 Registreringsplikt og frivillig registrering

Når en virksomhets avgiftspliktige omsetning har nådd 30 000 kroner i løpet av de siste tolv måneder, skal virksomheten registreres i merverdiavgiftsmanntallet, jf. merverdiavgiftsloven § 28. For veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner inntreer registreringsplikten først når omsetningen overstiger 140 000 kroner i en periode på tolv måneder. Med registreringsplikten følger plikten til å beregne og betale avgift, samt oppgaveplikt som nevnt i merverdiavgiftsloven § 29.

Merverdiavgiftsloven gir også adgang til frivillig registrering i merverdiavgiftsmanntallet for en rekke type næringsvirksomheter som i utgangspunktet befinner seg utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 28 a hvor departementet er gitt fullmakt til å fastsette nærmere bestemmelser om dette. Det er på denne bakgrunn blant annet fastsatt forskrifter om frivillig registrering av vareagenter, skipsmeglere, regnskapsbyråer og revisjonsfirmaer. Også for nyhetsbyråer og virksomhet med utleie av bygg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven mv. foreligger det adgang til frivillig registrering.

Hensikten med frivillig registrering er at de tjenesteytere som omfattes av denne ordningen, av systemmessige grunner skal få adgang til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, slik at avgiften ikke kumuleres eller blir skjult i virksomhetens omsetning til andre. Hensikten er derfor ikke nødvendigvis å øke avgiftsprovenyet. De aller fleste tjenester som omsettes av frivillig registrerte, leveres til andre næringsdrivende som er registrert i avgiftsmanntallet og som har rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

#### 3.2.2.7 Beregningsgrunnlaget

Merverdiavgiften beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 18. Dette innebærer blant annet at ikke bare vederlag i form av penger, men også vederlag i form av varer eller tjenester som byttes mot andre varer eller tjenester, kan anses som vederlag. Verdien er i såfall den alminnelige omsetningsverdien for motytelsen eller for omsetningsverdien av lignende varer eller tjenester. Hva som inngår i beregningsgrunnlaget for

merverdiavgift fremgår også av merverdiavgiftsloven § 18. I henhold til bestemmelsens annet ledd inngår i tillegg til vederlaget, også omkostninger til oppfyllelse av avtalen, herunder transportkostnader, toll og andre avgifter mv., i beregningsgrunnlaget. Slike omkostninger omfattes selv om det kreves særskilt betaling for disse. Ved kredittkjøp regnes kredittkostnader ikke med i beregningsgrunnlaget. Ulike former for rabatter inngår som regel heller ikke i beregningsgrunnlaget.

Særlige bestemmelser om beregningsgrunnlaget er gitt for omsetning av brukte varer, kunstverk, samleobjekter og antikviteter, jf. merverdiavgiftsloven kapittel Va. Disse vil ikke bli omtalt her. Som nevnt ovenfor i kapittel 3.2.2.2 kan offentlige tilskudd eller subsidier i visse tilfeller inngå i beregningsgrunnlaget, jf. nærmere omtale i kap. 8.6.

### 3.2.3 Fradragsretten

Merverdiavgiftsplikten innebærer at det skal beregnes merverdiavgift, utgående avgift, på omsetning av den avgiftspliktige varen eller tjenesten. Etter merverdiavgiftsloven § 21 skal avgiftspliktige virksomheter samtidig kunne trekke fra merverdiavgift, inngående avgift, på anskaffelser (driftsmidler, innsatsfaktorer, omsetningsvarer mv.) til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. For de næringsdrivende som driver virksomhet som både faller innenfor og utenfor lovens virkeområde, foreligger det bare fradragsrett for de anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det vises også til omtalen av reglene om forholdsmessig fradrag i kapittel 3.5.3 nedenfor.

### 3.2.4 Unntak og fritak (nullsats)

Dagens merverdiavgiftssystem inneholder forskjellige former for henholdsvis unntak og fritak fra avgiftsplikten.

Det foreligger ikke merverdiavgiftsplikt ved omsetning av fast eiendom. Dette følger av merverdiavgiftsloven § 2. Bestemmelsen definerer varer som blant annet fysiske gjenstander som ikke er fast eiendom. Omsetning av fast eiendom befinner seg således etter gjeldende rett utenfor merverdiavgiftslovens område.

Videre regnes omsetning av tjenester som ikke er spesifikt nevnt i loven, som *unntatt* fra merverdiavgiftsplikten i henhold til merverdiavgiftsloven § 5 nr. 4. Av samme bestemmelse følger også at omsetning av enkelte varer er unntatt fra den generelle avgiftsplikten som ellers gjelder for varer. Unntaket for disse varene gjelder når omsetningen skjer fra særskilte subjekter som for eksempel kunstnere når de omsetter sine egne originale kunstverk, museer og teatres omsetning av programmer og kataloger mv., og veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoners omsetning av blant annet prospektkort, brosjyrer, kalendere mv. Unntak innebærer at virksomheter som har omsetning av slike varer eller tjenester, befinner seg utenfor merverdiavgiftslovens område. De er således ikke registreringspliktige i henhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser om registrering i merverdiavgiftsmanntallet, og de skal ikke beregne merverdiavgift (utgående avgift) på sin omsetning til andre. De har heller ikke anledning til å fradragsføre (inngående) merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes i virksomheten.

Merverdiavgiftsloven inneholder også særskilte *fritak* for merverdiavgiftspliktige virksomheters omsetning. Disse fritakene fremgår av merverdiavgiftslovens §§ 16 og 17. Virksomheter som dekkes av disse bestemmelsene regnes i utgangspunktet som avgiftspliktige subjekter og har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fritaket innebærer imidlertid at de ikke skal beregne utgående merverdiavgift på virksomhetens omsetning. Dette er såkalte nullsatsede områder. Gjennom fradragsretten for inngående merverdiavgift unngår samtidig slike virksomheter merverdiavgiftsbelastningen på sine anskaffelser. Slike virksomheter befinner seg derfor i en gunstigere stilling enn virksomheter som omsetter tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsområdet.

Et viktig nullsattset område er eksport og eksportlignende omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1. Fritak gjelder imidlertid også omsetning av enkelte varer og tjenester som forbrukes innen Norge, for eksempel fering av kjøretøyer, omsetning av elektrisk kraft til husholdningsbruk i de tre nordligste fylker, omsetning av aviser og visse tidsskrifter samt omsetning av bøker. Omsetning av brukte kjøretøyer som har vært registrert her i landet er også fritatt for beregning av merverdiavgift. For slik omsetning ilegges i stedet en særavgift (omregistreringsavgiften). Omsetning av tjenester som gjelder offentlig vei og baneanlegg utelukkende for skinnegående kollektiv persontransport er også fritatt. Det samme gjelder omsetning av, og arbeid med nybygging, ombygging, vedlikehold og reparasjon av skip, luftfartøyer og oljeboringsplattformer. De nullsatsede områdene vil bli nærmere omtalt i kapittel 8.3.

### 3.2.5 Merverdiavgiftssatsen

Det norske merverdiavgiftssystemet er basert på én avgiftssats. Dette gjelder imidlertid ikke omsetning mv. av enkelte varer og tjenester som er fritatt gjennom nullsats, jf. kapittel 8.3. Merverdiavgiftssatsen vedtas årlig av Stortinget. Merverdiavgiften ble innført fra 1. januar 1970 med en sats på 20 prosent. Fra 1. januar 1993 ble satsen hevet til 22 prosent og fra 1. januar 1995 til 23 prosent som også er den generelle satsen i dag, jf. Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. for budsjetterminen 2000 del I § 1.

### 3.3 Kort om investeringsavgiften

---

Ved innføringen av merverdiavgiftssystemet i 1970 ble det også innført en særskilt lov om avgift på investeringer mv. for virksomheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven. Investeringsavgiften var opprinnelig på 13 prosent og innebar en videreføring av den avgiftsbelastning de avgiftspliktige virksomhetene hadde på sine investeringer under sisteleddavgiftssystemet. Investeringsavgiften var ment å skulle kompensere det inntektstap overgangen til merverdiavgiftssystemet representerte ved at all avgift ved omsetning til registrerte næringsdrivende skulle kunne fradragsføres. Satsen er redusert gradvis og er nå på 7 prosent. De nærmere regler for denne avgiften er fastsatt i lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv., og i de årlige plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. del II §§ 1 flg.

Av investeringsavgiftsloven § 3 følger at det skal beregnes investeringsavgift på anskaffelse av driftsmidler i den utstrekning den avgiftspliktige har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Investeringsavgiften er således nært

knyttet opp til merverdiavgiften og det er kun næringsdrivende som er omfattet av merverdiavgiftssystemet som også skal beregne og betale investeringsavgift.

Avgift skal beregnes ved egen fremstilling av driftsmidler, og dessuten av arbeid på grunn, bygg, anlegg og vare som er eller vil bli driftsmiddel i virksomheten. Det har over tid blitt innført mange og omfattende fritak fra plikten til å beregne og betale investeringsavgift. I industri og bergverk er alle egne driftsmidler som brukes til fabrikkmessig vareproduksjon direkte i selve produksjonsprosessen, i tillegg til produksjonsbygninger, lagerbygg for råvarer, og en del transportmidler, fritatt for investeringsavgift, jf. forskrift nr. 81. Driftsmidler som knytter seg til distribusjon av varer, ferdigvarelagre og administrasjonsbygg, regnes derimot som investeringsavgiftspliktige. Flere investeringer i primærnæringene er også fritatt for investeringsavgift. Det er blant annet innført et generelt fritak innen jord- og skogbruk, jf. forskrift nr. 113. For tiden skal det heller ikke betales avgift av arbeid på bygninger og faste anlegg i Finnmark og Nord-Troms. Det er også gitt en rekke andre fritak, blant annet for ulike typer miljøinvesteringer, herunder anskaffelser til bruk ved produksjon av alternativ energi.

Enkelte problemstillinger knyttet til investeringsavgiften omtales også i kapittel 8.7.

### **3.4 Merverdiavgiften i andre land**

---

#### **3.4.1 Innledning**

Selv om merverdiavgift er en avgift på innenlands forbruk, vil norsk merverdiavgiftsrett, blant annet for å unngå konkurransevriddinger mellom norske og utenlandske bedrifter, også måtte avhenge av hvilke regler som gjelder i andre land. Utenlandsk rett er derfor relevant i en fremstilling som denne. I dag har 116 land et merverdiavgiftssystem. Flere land ventes også å innføre et merverdiavgiftssystem (eller lignende) i framtiden. Betydningen av internasjonal harmonisering av regelverket blir samtidig større også som en følge av økt handel over landegrensene. Elektronisk handel som omsetningsform, og det forventede omfang av denne, vil forsterke behovet ytterligere. Norge deltar i en rekke internasjonale fora hvor det blant annet arbeides med de problemstillinger som reiser seg på merverdiavgiftens område. Det vises til kapittel 8.2 hvor problemstillingene rundt omsetning av tjenester over landegrensene drøftes nærmere.

Departementets forslag går som kjent ut på å innføre en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. I denne fremstillingen vektlegges derfor særskilt andre lands regelverk på tjenesteområdet. Nedenfor gis også en kort omtale av ulike typer avgiftssystemer innenfor OECD-området. Deretter omtales EUs direktiver om merverdiavgift. Det gis deretter en særskilt beskrivelse av systemene i Sverige, Danmark og Finland. En særskilt fremstilling av disse regelverkene gis også under omtalen av enkelte tjenesteområder som blir berørt av departementets lovforslag om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

Når det gjelder regelverket innen EU understrekes det at EUs regelverk først og fremst har til hensikt å angi rammevilkårene for medlemslandene og

det indre marked. Harmoniseringen av merverdiavgiftsregelverket innen EU har imidlertid kommet langt, og det er vedtatt en rekke direktiver. Direktivene overlater i noen grad også deler av implementeringen til det enkelte medlemsland, for eksempel å innføre og iverksette de lovmessige tiltak som er nødvendige for å være i tråd med EF-rettens bestemmelser. Innen enkelte områder er det også innført unntak og/eller særordninger for ulike land i form av overgangsordninger. For å få et bilde av regelverket innen EU er det derfor nødvendig å se hvordan de enkelte medlemsland har tilpasset seg EUs regelverk og anvender det i praksis. I den følgende fremstillingen av utenlandsk rett og EF-retten på merverdiavgiftens område, har det vært mest naturlig og praktisk å se hen til hvordan reglene er i Sverige, Danmark og Finland.

### 3.4.2 OECD

Som nevnt ovenfor har nå 116 land i verden et merverdiavgiftssystem. Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) består i dag av 29 land inkludert blant annet EU-landene, USA, Japan, Canada, Australia, Korea, Ungarn, Tjekkia og Polen. Innenfor OECD-området er det kun USA som ikke har etablert et system med merverdiavgift som en generell forbruksavgift. I stedet har de enkelte statene sine egne «sales tax»-systemer som generell forbruksavgift. «Sales tax» har likhetstrekk med sisteleddsavgiften som gjaldt i Norge frem til 1970. For øvrig har alle øvrige OECD-land merverdiavgiftssystemer. Australia har som nest siste OECD-land nylig vedtatt innføring av et merverdiavgiftssystem som ble iverksatt fra juli 2000.

Norge skiller seg ut i forhold til øvrige OECD-land med et merverdiavgiftssystem ved å ha et snevert avgiftsgrunnlag. Dette gjelder spesielt på tjenestområdet innen privat sektor hvor avgiftsområdet i andre land dekker varer og tjenester generelt. Alle OECD-land med unntak av New Zealand har samtidig omfattende unntak for tjenesteyting fra offentlig sektor. Et felles problemområde innen OECD er spørsmålet om avgiftsberegning av finansielle tjenester (bank- og forsikringstjenester) som er unntatt fra avgiftsområdet i de aller fleste landene. På grunn av den økte internasjonaliseringen som skjer særlig innen tjenestehandelen, ser en nå tendenser til sammenfallende problemer også innen enkelte andre tjenestedområder, spesielt innen telekommunikasjon og innen området for elektronisk handel. Det er etablert et samarbeid mellom EU og OECD for å søke å komme frem til felles løsninger for hvordan merverdiavgiften skal håndteres innen disse områdene. Norge deltar i dette arbeidet. Dette omtales nærmere i kapittel 8.2 om tjenester over landegrensene.

Sammen med de øvrige nordiske land skiller Norge seg også ut ved å ha en relativt høy avgiftssats. I 1995 var den gjennomsnittlige OECD-satsen om lag 17 prosent, mens den i Norge var 23 prosent, slik som i dag. I Danmark og Sverige er den generelle satsen i dag 25 prosent, mens Finland har en generell sats på 22 prosent. Sammen med Danmark er Norge også et av de få land som kun har en generell sats. Det sees i denne sammenheng bort fra de spesielle nullsatsede områdene. I Sverige og Finland opereres det i dag med flere differensierte satser.

Forskjellene i satsstruktur er til dels historisk begrunnet. Flere andre land har bevisst brukt differensierte satser innen merverdiavgiftssystemet eksempelvis for å subsidiere (lav sats) eller for å legge inn et anslag av luksusskatt

eller særskatt (høy sats). I Norge har merverdiavgiftssystemet i større grad vært utformet slik at subsidiering skjer direkte over utgiftssiden på statsbudsjettet, og ikke indirekte gjennom merverdiavgiftssystemet. Eventuell tilleggsbeskatning som av ulike hensyn anses ønskelig, pålegges som regel ved bruk av særavgifter fremfor gjennom merverdiavgiftssystemet.

De forslagene om utvidelse av avgiftsgrunnlaget som fremmes i denne proposisjon vil bringe det norske merverdiavgiftssystemet i samsvar med det som gjelder i de fleste OECD-land, herunder EU-landene.

### 3.4.3 Hovedtrekk i EUs regelverk

#### 3.4.3.1 Innledning

EU-regelverket setter krav til, og rammer for, medlemslandenes regelverk på merverdiavgiftsområdet, men uten å gi noen uttømmende beskrivelse av et helhetlig merverdiavgiftssystem. En generell omtale av EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet er gitt i Stortingsmelding nr. 40 (1993-94) Om medlemskap i Den europeiske union. Der fremgår også en oversikt over hvilke endringer som ville vært nødvendig å foreta på merverdi- og investeringsavgiftsområdet i Norge ved et eventuelt EU-medlemskapet ut fra EUs regelverk på dette tidspunkt.

#### 3.4.3.2 Merverdiavgiftspliktens område - avgiftspliktige subjekter og avgiftspliktig omsetning

Avgiftsområdet reguleres i sjette avgiftsdirektiv (Rdir. 77/388/EØF). Dette direktivet har vært endret en rekke ganger og er meget omfattende. Direktivet forplikter blant annet medlemslandene til å etablere en generell merverdiavgiftsplikt ved all omsetning av varer og tjenester, jf. artikkel 2, og samtidig gjøres det uttrykkelige unntak fra avgiftsplikten, jf. artikkel 13 flg.

De subjekter som omfattes av merverdiavgiftssystemet omtales som «avgiftspliktige personer», jf. artikkel 4. Dette begrepet omfatter enhver (fysisk eller juridisk) person som selvstendig utøver økonomisk virksomhet, uansett formål eller resultat. De aktuelle former for økonomisk virksomhet omfatter alle former for virksomhet som produsent, forhandler eller tjenesteyter. Det er presisert at omsetning av rettigheter knyttet til materielle goder eller immaterielle rettigheter også anses som økonomisk virksomhet, jf. artikkel 4(2).

Både i EU og i Norge er det et vilkår for at en virksomhet skal omfattes av avgiftsområdet at den utøver sin virksomhet selvstendig. I norsk rett uttrykkes dette ofte med at virksomheten må drives for egen regning og risiko. Dette innebærer at det både i EU og Norge trekkes en grense for avgiftsplikten mot ansettelsesforhold.

Offentlige organer er i henhold til EUs regelverk som hovedregel ikke avgiftspliktige når eventuell omsetning skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse, jf. artikkel 4(5).

Omsetning av tjenester defineres i sjette avgiftsdirektiv artikkel 6 som enhver omsetning som ikke er levering av vare. Som levering av vare forstås etter artikkel 5 overdragelse av eiendomsretten til et materielt gode, herunder fast eiendom. Elektrisitet, gass, varme, kulde og lignende anses som materi-

elle goder. Medlemsstatene kan ellers i noen grad velge om de vil anse visse ytelser, for eksempel ulike immaterielle rettigheter, som materielle goder.

I utgangspunktet anses både levering av varer og tjenester som avgiftspliktig omsetning. Det vil si at det foreligger generell avgiftsplikt ved begge typer omsetning. Visse tjenester er imidlertid særskilt unntatt fra avgiftsområdet, jf. artikkel 13. Sjetten avgiftsdirektiv forutsetter at visse tjenester skal unntas fra avgiftsområdet, mens enkelte andre tjenester kan unntas, avhengig av hva det enkelte medlemsland finner ønskelig.

Som eksempler på tjenester som skal unntas fra avgiftsområdet kan nevnes tjenester som ytes av de offentlige postvesen, helsetjenester, sosiale ytelser, visse undervisningstjenester, visse organisasjoners tjenesteytelser til medlemmene, tjenester vedrørende idrett som ytes av ikke kommersielle virksomheter, visse kulturelle tjenester, utleie av fast eiendom med visse unntak. En rekke finansielle tjenester, forsikringstjenester og lotterier skal også være unntatt i henhold til sjetten avgiftsdirektiv.

Unntakene i sjetten avgiftsdirektiv er nærmere omtalt i proposisjonen under omtalen av enkelte tjenesteområder i henholdsvis kapittel 6 og 7.

Det enkelte medlemsland har en viss valgfri adgang til å gi avgiftspliktige rett til å beregne avgift også ved omsetning av enkelte av de tjenester som ellers er avgiftsfrie. Dette gjelder blant annet bortforpaktning og utleie av fast eiendom og visse tjenester i forbindelse med ytelse og formidling av kreditttjenester.

#### 3.4.3.3 *Overgangsordninger*

Blant annet for at medlemslandene og de berørte næringsvirksomhetene skulle få tid til å tilpasse seg de endringer i regelverket som vedtakelsen av sjetten merverdiavgiftsdirektiv har medført, ble medlemslandene i henhold til artikkel 28 gitt adgang til å fravike hovedreglene om avgiftspliktens omfang som en overgangsordning. De tjenesteområder som omfattes av overgangsordningen er oppregnet i egne vedlegg til sjetten avgiftsdirektiv (vedlegg E og F), og gjelder både utvidelse og innskrenking av merverdiavgiftspliktens område i forhold til de alminnelige regler.

Overgangsordningen var forutsatt kun å gjelde i en periode på 5 år. En rekke av unntakene er opphørt, men mange gjelder fortsatt. Eventuell opphevelse av unntakene krever i likhet med direktivene om merverdiavgift enstemmighet i Rådet. Kommisjonen har ved flere anledninger fremmet forslag med sikte på en endelig avvikling av overgangsordningen. Forslagene har blant annet vært begrunnet med at en rekke av unntakene fører til en konkurransevridning som ikke er forenlig med prinsippene for et felles marked.

#### 3.4.3.4 *Omsetning av tjenester - spørsmål om hvor merverdiavgiftsplikten oppstår*

For tjenester regulerer sjetten avgiftsdirektiv i artikkel 9 avgiftsplikten hovedsakelig ved bestemmelser om tjenestens leveringssted. Dette er avgjørende for spørsmålet om og hvor det skal beregnes merverdiavgift på tjenestene. Bestemmelsene som regulerer hvor tjenester skal avgiftsbelegges, skiller som hovedregel ikke mellom den omsetning som skjer mellom EU-land og

den som skjer i forhold til tredjeland. Hensikten med disse bestemmelsene er at tjenester som omsettes over landegrensene skal avgiftsbelegges i ett land. Tjenestene skal ikke dobbeltbeskattes, men heller ikke kunne omsettes uten at det beregnes avgift overhodet.

Hovedregelen er at tjenester skal anses å være levert i det land hvor selger har sitt hjemsted for sin økonomiske virksomhet eller et fast forretningssted eller faste adresse, jf. artikkel 9(1). Det gjelder imidlertid flere unntak fra dette utgangspunktet. Tjenester vedrørende fast eiendom, herunder tjenester fra eiendomsmeglere, forhandlere og sakkyndige samt tjenester vedrørende forberedelser eller samordning av byggearbeider, skal i henhold til artikkel 9(2) (a) anses å være levert i det land hvor eiendommen ligger. Enkelte tjenester skal anses å være levert i det land hvor de blir utført, blant annet tjenester innen kultur, kunst, sport, vitenskap, undervisning, underholdning og lignende, jf. artikkel 9(2) (c). Det samme gjelder arbeid utført på løsøre gjenstander og tjenester knyttet til transport. Andre tjenester anses levert i det land hvor kunden har sitt forretningssted eller faste adresse, jf. artikkel 9(2) (e). Bestemmelsen gjelder blant annet hel eller delvis overdragelse av opphavsrettigheter, patenter, lisenser og retten til varemerker og lignende. Det samme gjelder for reklamevirksomhet, tjenester fra konsulenter, ingeniører, advokater, revisorer og lignende. Avgiftspliktige tjenester innen bank og forsikring, teletjenester, vikarbyråers tjenester og utleie av løsøre med unntak av transportmidler omfattes også av denne bestemmelsen. Artikkel 9(2) (e) er imidlertid begrenset til de tilfeller hvor disse tjenestene leveres til avgiftspliktige kunder som ikke er etablert i samme EU-land som selger eller hvor kjøper er fra tredjeland, som for eksempel Norge. Artikkel 9(3) og (4) gir også medlemslandene mulighet til å særskilt bestemme leveringsstedet for 9(2) (e) tjenester. Hensikten med disse bestemmelsene er å unngå dobbeltbeskatning eller ikke beskatning av slike tjenester. Det gis også en omtale av disse bestemmelsene i kapittel 8.2.2.

Det finnes visse overgangsordninger for handel mellom medlemslandene i EU, jf. artikkel 28a flg. Disse omfatter blant annet bestemmelser om tjenester som ytes i tilknytning til vareleveranser, eksempelvis transporttjenester. Transporttjenester innen EU skal i prinsippet avgiftsbelegges i transportens avgangsland. Når transporten utføres for merverdiavgiftsregistrerte kunder i et annet EU-land enn avgangslandet, skal transporttjenesten likevel avgiftsbelegges i det land hvor kunden er registrert.

#### 3.4.3.5 *Fradragsretten for inngående merverdiavgift*

Merverdiavgiftspliktige virksomheter har ifølge artikkel 17 rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av avgiftspliktige varer og tjenester som benyttes i den avgiftspliktige virksomheten. Det foreligger likevel ikke rett til fradrag for utgifter som ikke er av streng, næringsmessig karakter, som for eksempel utgifter til luksusforbruk, underholdning eller representasjon.

#### 3.4.3.6 *Beregningsgrunnlaget*

Ved levering av tjenester innen EU, er hovedregelen at det er den samlede motytelse som tjenesteyteren mottar for ytelsen, som er grunnlaget for bereg-



ning av merverdiavgift, jf. artikkel 11(A)(1). Når det gjelder tilskudd eller subsidier, skal de inngå i beregningsgrunnlaget. Forutsetningen er at tilskuddet er direkte forbundet med vederlaget eller del av vederlaget for en ytelse, samt utbetales til leverandøren og ytes av kjøper eller tredjemann (for eksempel av det offentlige).

#### 3.4.3.7 Merverdiavgiftssatser

I 1992 vedtok EU et endringsdirektiv til sjette avgiftsdirektiv (Rdir. 92/77/EØF), der det er fastsatt minimumssatser for merverdiavgiften. Satsreglene fremgår av artikkel 12. Medlemslandene står imidlertid fritt til å anvende satser som er høyere enn disse minstesatsene. I henhold til dette direktivet skal medlemslandene anvende én standardsats, som ikke må være lavere enn 15 prosent. For omsetning av visse varer og tjenester oppregnet i vedlegg H til sjette avgiftsdirektiv, kan medlemslandene likevel anvende én eller to reduserte satser, som ikke må være lavere enn 5 prosent. Dette gjelder eksempelvis matvarer, romutleie, vannforsyning, bøker, aviser, tidsskrifter og persontransport. Det samme gjelder, under visse forutsetninger, levering av elektrisitet. I 1999 vedtok EU et direktiv om «VAT rate on labour-intensive services», Rdir. 1999/85/EC. Direktivet gir medlemslandene, på visse vilkår, adgang til å anvende reduserte satser for to, i ekstraordinære tilfeller tre, av tjenestekategoriene opplistet i nytt vedlegg K. Vedlegg K lister opp blant annet reparasjonsvirksomhet i begrenset omfang av sykler, sko, andre lærvarer, klær og av private boliger. Videre er vasketjenester omsatt til private husholdninger, hjemmehjelp (pass av barn, stell av eldre eller syke og handikappede) og fritstjenester omfattet. Bakgrunnen for vedtakelsen av dette direktivet, er ønsket om i størst mulig grad å hindre avgiftsunndragelser og svart omsetning.

Det foreligger således begrensninger i antall reduserte satser som kan anvendes av medlemslandene. Med unntak av Danmark, som i likhet med Norge har kun to satser, har alle andre EU-land i dag mer enn to differensierte satser.

Også når det gjelder satser er det gitt overgangsbestemmelser i artikkel 28(2) som gir medlemslandene anledning til, på visse vilkår, å videreføre allerede vedtatte nullsatsordninger og satser lavere enn 5 prosent.

### 3.4.4 Sverige

#### 3.4.4.1 Innledning

Sverige innførte merverdiavgift fra 1. januar 1969. Sverige hadde opprinnelig et system som i store trekk tilsvarte det nåværende systemet i Norge. Merverdiavgiftsplikten var generell ved omsetning av varer, mens den ved omsetning av tjenester var begrenset til de tjenesteytelser som var uttrykkelig oppregnet i loven. Fra 1. januar 1991 innførte Sverige generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Endringen ble innarbeidet i dagjeldende lov. Bakgrunnen for endringen var blant annet at det tidligere system for å angi avgiftsområdet for tjenester førte til avgrensingsproblemer og avgiftskumulasjon.

Fra 1. juli 1994 trådte en ny merverdiavgiftslov i kraft, merværdesskattelagen (1994:200). Den nye loven, som også gjelder i dag, innebærer først og fremst en ny oppbygging og systematikk i forhold til den gamle, blant annet med sikte på en tilpasning til EU-reglene.

Med virkning fra 1. januar 1995 ble den svenske merverdiavgiftsloven fullt ut harmonisert med reglene i EU. Dette innebar enkelte mindre justeringer av unntakene fra merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

#### 3.4.4.2 *Omfanget av merverdiavgiftsplikten*

Omsetning av tjenester er i utgangspunktet merverdiavgiftspliktig i den grad det ikke foreligger et særskilt unntak, jf. 3 kap. 1 § ML.

1 kap. 1 § 1. st. 1 p. ML oppstiller som vilkår for at en virksomhet skal komme inn under det svenske merverdiavgiftssystemet, at det foreligger «yrkesmessig» virksomhet. Dette begrepet er knyttet opp mot et krav om at det skal foreligge næringsvirksomhet, herunder at virksomheten skal være egnet til å gå med overskudd. Det er videre et vilkår for å komme inn under merverdiavgiftssystemet at omsetningen overstiger 30 000 kroner i det aktuelle skatteåret, jf. 4 kap. 1 § ML.

Avgiftsplikten for offentlige organer fremgår av 4 kap. 6 § ML. Bestemmelsen fastslår at offentlige organers omsetning av varer eller tjenester omfattes av merverdiavgiftsområdet, uten hensyn til om omsetningen skjer med økonomisk overskudd som formål.

I 1 kap. 6 § ML er tjenestebegrepet i den svenske merverdiavgiftsloven definert som alt som kan ytes i «yrkesmessig» virksomhet, og som ikke er definert som vare. Som vare defineres materielle ting, herunder fast eiendom og gass, samt varme, kulde og elektrisk kraft.

Unntakene fra merverdiavgiftsområdet er tatt inn i 3 kap. ML. På samme måte som i andre land foreligger det ikke adgang til å fradragføre inngående merverdiavgift for den som omsetter tjenester (eller varer) som er unntatt fra avgiftsplikt. Dette innebærer at virksomheter som omsetter varer og tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt faller helt utenfor lovens virkeområde. I 10 kap. ML er det imidlertid åpnet for tilbakebetaling av inngående merverdiavgift blant annet ved omsetning av visse av de tjenestene som er unntatt fra avgiftsplikt etter 3 kap. ML, se nærmere omtale i kapittel 3.4.4.3 nedenfor.

Unntatt fra merverdiavgiftsområdet er blant annet omsetning og utleie av fast eiendom, helsetjenester, sosiale ytelser, tjenester i forbindelse med utdanning, bank- og finansieringstjenester og forsikringstjenester.

Unntakene er nærmere omtalt nedenfor under omtalen av de enkelte tjenesteområder som foreslås unntatt i kapittel 7.2.

#### 3.4.4.3 *Fritak*

Som nevnt ovenfor er det åpnet for tilbakebetaling av inngående merverdiavgift ved omsetning av visse type tjenester. De tjenestene dette gjelder fremgår av 10 kap. ML. Denne ordningen omtales som kvalifisert unntak, og har samme virkning som de norske bestemmelsene på området med avgiftsberegning med nullsats. Disse fritakene gjelder blant annet for tjenester vedrørende skip til bruk i yrkesmessig sjøfart og yrkesmessig fiske, fartøy til buksering og berging, samt luftfartøy for yrkesmessig person- eller varetransport, jf. 10 kap. 11 § jf. 3 kap. 21 § ML. Fritaket gjelder tjenester utført på skipet eller luftfartøyet samt på deler, tilbehør og utrustning tilhørende skipet eller luftfartøyet. Videre er utleie av slike skip og luftfartøyer, samt utleie av deler, tilbehør og utrustning til slike fritatt, forutsatt at utleien skjer til eier eller leietaker av ved-

kommende skip eller luftfartøy. Det gjelder et tilsvarende fritak for tjenester som gjelder visse redningsfartøyer, jf. 10 kap. 11 § jf. 3 kap. 22 § ML.

Ut fra eksportbetraktninger skal følgende tjenester etter 5 kap. 11 § jf. 1 kap. 1 § ML anses omsatt utenfor Sverige og er følgelig fritatt for avgift:

- tjenester som gjelder skip eller luftfartøy i utenriks fart
- lasting og lossing samt andre tjenester i godsterminal-, havne- eller flyplassvirksomhet som gjelder varer til eller fra utlandet
- transport eller andre tjenester som gjelder varer som speditor eller fraktfører utfører for oppdragsgiver i et land utenfor EU i forbindelse med import eller eksport av varene
- alle tjenester som gjelder varer unntatt utleie, dersom varen innføres utelukkende for tjenestens skyld og deretter føres ut av landet til et sted utenfor EU
- garantireparasjon av varer for utenlandsk næringsdrivende som ikke er avgiftspliktig for omsetningen
- bompenger for trafikk på bro eller i tunnel mellom Sverige og et annet land
- formidling av tjenester når disse anses omsatt utenfor EU.

Det gjelder videre et fritak fra avgiftsplikten for omsetning som finner sted utenfor Sverige. Dette følger blant annet av 1 kap. 1 § ML som slår fast at avgiftsplikten etter loven omfatter omsetning innenfor landet av varer og tjenester i «yrkesmessig» virksomhet.

I tillegg vil reglene om tilbakebetaling av inngående merverdiavgift innebære fritak for bank- og finansieringstjenester og verdipapirhandel med unntak av forvaltning av verdipapirfond, jf. 10 kap. 11 § jf. 3 kap. 9 § ML. En forutsetning for dette er at den som anskaffer tjenesten ikke driver virksomhet i EU eller at tjenesten har direkte sammenheng med varer som eksporteres til land utenfor EU. Tilsvarende gjelder for forsikringstjenester, jf. 10 kap. 11 § jf. 3 kap. 10 § ML.

#### 3.4.4.4 Retten til fradrag for inngående merverdiavgift

Den svenske merverdiavgiftsloven skiller mellom fradrag for inngående avgift og tilbakebetaling av inngående avgift. Det foreligger fradragsrett for virksomhet med avgiftspliktig omsetning. Hovedregelen for fradragsretten fremgår av 8 kap. 3 § ML. I 10 kap. ML er det angitt for hvilke tjenester det ved omsetning av foreligger rett til en tilbakebetaling av inngående avgift. Tilbakebetalingsretten er av tilsvarende omfang som fradragsretten. Det som nedenfor omtales som begrensninger i fradragsretten gjelder også for tilbakebetalingsretten.

Fradragsretten er avskåret for tjenester som gjelder boliger. Det er også begrensninger i fradragsretten for anskaffelse av personbiler og motorsykler, jf. 8 kap. 15 § ML, se nærmere omtale av dette i kap. 6.2.2.2.

Inngående avgift på utgifter til representasjon kan ikke fradragsføres dersom utgiften heller ikke er fradragsberettiget etter bestemmelsene for inntektsskatt, jf. 8 kap. 9 § 2 p. ML.

I forbindelse med innføring av en generell merverdiavgift på kulturområdet, ble det i 9 a kap. 13-14 §§ ML vedtatt spesielle begrensninger i fradragsretten. Disse bestemmelsene innebærer at det ikke gis fradragsrett for den andel av inngående merverdiavgift som tilsvarer graden av offentlig tilskudd til virksomheten.

#### 3.4.4.5 Beregningsgrunnlaget

Bestemmelsene om beregningsgrunnlaget for avgiften skiller mellom innenlands omsetning og uttak, fellesskapsinterne anskaffelser (anskaffelser og overføringer fra andre EU-land) og import fra land utenfor EU. Disse reglene fremgår av henholdsvis 7 kap. 2 a og 8 §§ ML. På tjenesteområdet får likevel bare reglene for innenlands omsetning og uttak praktisk betydning, idet avgift bare skal beregnes dersom tjenesten anses omsatt eller tatt ut i Sverige.

Bestemmelsene om beregningsgrunnlaget for avgift svarer i det vesentlige til de norske bestemmelsene på området.

Hvorvidt betaling til en avgiftspliktig i form av bidrag, tilskudd eller annen støtte skal regnes som en del av vederlaget for avgiftspliktig omsetning, må i henhold til svensk rett avgjøres konkret. Generelt kan det sies at den som yter bidraget, tilskuddet eller støtten må få en gjenytelse for at avgiftsplikt skal oppstå og bidraget mv. inngå i beregningsgrunnlaget. Tilskudd for å holde prisene på visse ytelser på et visst nivå er eksempelvis ikke ansett som del av vederlaget for omsetning.

Det er i 7 kap. 5 § ML fastsatt egne regler for beregningsgrunnlaget ved uttak av visse tjenester til egen fast eiendom. Det er dessuten fastsatt egne bestemmelser om beregningsgrunnlaget ved privat bruk av personbiler tilhørende den avgiftspliktige virksomhet, jf. 7 kap. 4 § ML.

#### 3.4.4.6 Merverdiavgiftssatser

I Sverige opereres det med en normal avgiftssats på 25 prosent og to lavere satser på henholdsvis 12 prosent og 6 prosent. De ulike avgiftssatsene og når de skal anvendes fremgår av 7 kap. 1 § ML. På tjenesteområdet gjelder således normalsatsen på 25 prosent, mens lavere sats på 12 prosent gjelder for blant annet hotell- og overnattingsvirksomhet og personbefordring. I Sverige er det også 12 prosent på omsetning av alle matvarer (livsmedel) med unntak av vann fra vannverk, alkoholholdige drikker og tobakk. Laveste sats på 6 prosent er innført på kultur og idrettsområdet, samt ved omsetning av nyhetsavisser. Fra 1. januar 2001 har den svenske regjeringen foreslått at også personbefordring får 6 prosent.

### 3.4.5 Danmark

#### 3.4.5.1 Innledning

I Danmark ble merverdiavgiftssystemet innført i juli 1967 ved lov 31. mars 1967. Avgiftsplikten var da generell ved omsetning av varer. Ved omsetning av tjenester var avgiftsplikten begrenset til de tjenesteytelser som var særskilt oppregnet i loven. Dette tilsvarende det som er utgangspunktet i det nåværende norske avgiftssystemet.

Danmark ble medlem av EF 1. januar 1973, og i 1978 ble det derfor foretatt en omlegging av det danske avgiftssystemet for å bringe reglene mer i overensstemmelse med EFs sjette avgiftsdirektiv av 17. mai 1977. Omleggingen innebar at også avgiftsplikten på omsetning av tjenester ble gjort generell slik som på omsetningen av varer. Ved lov nr. 375 av 18. mai 1994 ble det gjennomført en revisjon av den danske merverdiavgiftsloven. Ifølge forarbeidene var hovedhensikten med en ny lov å bringe denne mer i samsvar med systematik-

ken og terminologien i EUs regelverk på området. Endringene innebar ingen vesentlige materielle endringer med hensyn til avgiftspliktens område.

I samsvar med EUs regler er som nevnt både omsetning av varer og tjenester avgiftspliktig. Hovedregelen for avgiftsplikt fremgår av lovens § 4. Loven har uttrykkelige bestemmelser for omsetning som er utenfor avgiftsområdet. For varer er disse unntakene svært begrenset, mens unntakene for omsetning av tjenester er langt flere. De viktigste unntakene følger av § 13.

I forbindelse med de endringer som ble foretatt i 1994 er det i forarbeidene til loven uttalt at endringene først og fremst skulle bestå i å gjøre avgiftsplikten på omsetning av tjenester generell, men uten at dette ville føre til noen betydelig endring med hensyn til avgiftspliktens område. Det ble vist til at EFs sjette avgiftsdirektiv inneholder så mange unntak fra merverdiavgiftsplikten, at det i stor grad ville være samsvar mellom de tjenesteytelser som allerede var merverdiavgiftspliktige etter den danske merverdiavgiftsloven før endringen, og de områder som skulle inn under det merverdiavgiftspliktige området ved endringen. I forarbeidene ble det også pekt på at det ikke var mulig å gi noen uttømmende oppregning av hvilke nye tjenesteytelser som ville bli merverdiavgiftspliktige.

#### 3.4.5.2 *Omfanget av merverdiavgiftsplikten*

Merverdiavgiftsplikten ved omsetning av varer og tjenester er generell, og det skal derfor beregnes merverdiavgift ved all omsetning som ikke er uttrykkelig unntatt fra avgiftsplikt, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 4. Avgift skal likevel ikke beregnes dersom omsetningen ikke årlig overstiger 20 000 kroner, jf. § 49.

Den danske merverdiavgiftsloven har i § 3 samme avgrensning av hvem som anses som «avgiftspliktige personer» som i EU. Offentlige organer anses som avgiftspliktige personer når de omsetter varer og tjenester, med mindre omsetningen skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Danmark har videre samme definisjon av begrepet tjeneste (ydelse) som EU. Tjenestebegrepet er vidt og omfatter alle ytelser som ikke faller inn under varebegrepet, jf. § 4. Som eksempel kan nevnes at det å unnlate en handling også omfattes av tjenestebegrepet.

Omsetning av en rekke tjenester og noen varer er imidlertid unntatt fra merverdiavgiftsområdet, jf. § 13. Dette betyr at det ikke skal beregnes utgående avgift ved omsetning av slike tjenester, og at det heller ikke gis fradrag for inngående avgift ved anskaffelser til slik omsetningsvirksomhet. De tjenester som er unntatt består i hovedsak av de tjenester som i henhold til EFs sjette avgiftsdirektiv skal eller kan unntas fra avgiftsområdet. Som eksempel kan nevnes personbefordring, behandling på sykehus, annen legevirkosomhet, undervisning, visse ytelser fra organisasjoner og foreninger til medlemmene, enkelte idrettsaktiviteter og idrettsarrangementer, og visse tjenester innen kulturområdet. Utleie og omsetning av fast eiendom, forsikringstjenester og enkelte finansielle tjenester er også unntatt.

Enkelte av unntakene i henhold til dansk rett vil bli nærmere omtalt i forbindelse med proposisjonens vurdering av Regjeringens forslag i forhold til de enkelte tjenesteområdene, jf. kapittel 6 og 7.

### 3.4.5.3 Fritak

De danske reglene inneholder også bestemmelser om merverdiavgiftsfritak ved omsetning av visse varer og tjenester, såkalt nullsats. Disse fritakene fremgår av lovens kapittel 8. For tilfeller som omfattes av kapittel 8 befinner virksomheten seg således innenfor merverdiavgiftsområdet, men er fritatt fra å beregne utgående merverdiavgift, hvilket innebærer at satsen er null prosent. Samtidig foreligger det full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten.

Fritakene gjelder i første rekke for visse former for omsetning av varer, men også omsetning av visse tjenester. Arbeid på vare som skal eksporteres til land utenfor EU er fritatt. I tillegg er tjenester, herunder transporttjenester, som er direkte knyttet til ut- eller innførsel av vare til tredjeland, fritatt. Utleie av fly og visse skip er fritatt med unntak av sportsfly og lystbåter. Fritakene gjelder også for reparasjons-, vedlikeholds- og installasjonsarbeider på slike fly og skip.

I tillegg til disse fritaksbestemmelsene er det i kapittel 4 gitt bestemmelser om hva som skal anses som leveringsstedet for varer og tjenester. Dette har betydning for spørsmålet om merverdiavgiftsplikt, og kan føre til avgiftsfritak i de tilfeller hvor omsetningen skjer over landegrensene. For en rekke tjenestetypelser som for eksempel reklametjenester, edb-tjenester, rådgivningstjenester mv., er eksempelvis leveringsstedet det land hvor kjøperen er etablert, jf. § 18. Det innebærer at merverdiavgift på denne type omsetning ikke nødvendigvis skal betales og beregnes i Danmark og etter den sats som gjelder der, men i et annet land. Selges denne type tjenester fra Danmark til land utenfor EU, og tjenesten utelukkende er til bruk i utlandet, beregnes det således ikke dansk merverdiavgift fra selger.

### 3.4.5.4 Retten til fradrag for inngående merverdiavgift

Hovedregelen for fradragsrett fremgår av § 37. Bestemmelsen fastslår at det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. For enkelte anskaffelser er imidlertid fradragsretten helt eller delvis avskåret, selv om innkjøpet er gjort til en avgiftspliktig virksomhet, jf. § 38 flg.

Det foreligger en begrenset rett til fradrag for inngående merverdiavgift av utgifter til hotellopphold og restaurantbesøk, jf. § 42 stk. 2. Dette omtales også nærmere i kapittel 6.2.3

Fradragsretten er for øvrig ifølge § 42 stk. 1 avskåret fullt ut for følgende anskaffelser:

- kost til virksomhetens innehaver og personale, samt naturalavlønning til personalet
- anskaffelse og drift av bolig for virksomhetens innehaver og personale, samt fritidshjem, sommerhus mv. for personalet
- anskaffelse og drift av personkjøretøyer som er innrettet for befordring av mindre enn 9 personer.

### 3.4.5.5 Beregningsgrunnlaget

Bestemmelsene om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift tilsvarer i det alt vesentlige de norske reglene på området. Bestemmelsene fremgår av lovens

kapittel 6. Når det gjelder tilskudd eller subsidier som mottas fra tredjemann (det offentlige eller andre), er utgangspunktet at tilskudd som direkte eller indirekte anses å utgjøre et vederlag eller del av vederlag for en merverdiavgiftspliktig ytelse, skal inngå i beregningsgrunnlaget. Dette svarer til reglene i EFs sjette avgiftsdirektiv. Eksempelvis ble det i en konkret avgjørelse bestemt at tilskudd fra en kommune til dekning av underskudd i et kommunalt renovasjonsselskap skulle avgiftsberegnes. Det ble lagt til grunn at det i realiteten var forbrukerne, i egenskap av skatteyttere, som dekket underskuddet.

#### 3.4.5.6 Merverdiavgiftssatsen

Når det ses bort i fra bestemmelsene om nullsats, er det danske merverdiavgiftssystemet basert på én avgiftssats for all merverdiavgiftspliktig omsetning av varer og tjenester. Satsen er 25 prosent av beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften, jf. § 33.

### 3.4.6 Finland

#### 3.4.6.1 Innledning

Fra 1964 og inntil medlemskapet i EU praktiserte Finland en omsetningsavgift som på mange måter virket som en modifisert merverdiavgift. Under omsetningsavgiftssystemet var det generell avgift på varer med enkelte unntak, samt avgift på noen typer tjenester. Fradragsretten var under dette systemet sterkt begrenset, og sammen med det smale skattegrunnlaget førte dette til avgiftskumulasjon og konkurransevridninger.

Finland startet en omlegging av beskatningssystemet i 1989. Målet var å innføre et nøytralt beskatningssystem som var i samsvar med internasjonal praksis. Dette var viktig for landet ikke minst av hensyn til internasjonal konkurranse og samhandel. Finland ble medlem av EU fra 1. januar 1995 og foretok som en forberedelse til medlemskapet en omlegging av merverdiavgiftssystemet for å bringe dette i overensstemmelse med EUs regelverk, og da særlig EFs sjette avgiftsdirektiv. Omleggingen innebar blant annet at merverdiavgiftsplikten ble gjort generell også for omsetning av tjenester og at fradragsretten ble utvidet. Finland innførte med denne omleggingen en generell merverdiavgift på alt forbruk etter internasjonal standard.

#### 3.4.6.2 Omfanget av merverdiavgiftsplikten

Hovedregelen er at all «rörelsemässig försäljning» (omsetning i næring) av varer og tjenester er merverdiavgiftspliktig, jf. den finske merverdiavgiftsloven (Mervärdesskattelagen 1501/93) 1 §. De varer og tjenester som er unntatt for avgiftsplikt er spesifisert i loven. Begrepet «rörelse» er ikke definert i loven. I praksis anses en virksomhet for å være «rörelsemässig» dersom den drives med det formål å ha omsetning, er kontinuerlig, utadrettet, selvstendig og er forbundet med en ordinær «företagarrisk» (forretningsrisiko). Det er ellers et vilkår for avgiftsplikt at virksomhetens omsetning overstiger 50 000 mark (om lag 67 000 NOK) i løpet av et kalenderår, jf. 3 § i loven.

Offentlige organer er ifølge 6 § i loven merverdiavgiftspliktig for sin omsetning av varer og tjenester som nevnt i 1 §. Avgiftsplikten gjelder ikke dersom omsetningen skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse.

Tjenestebegrepet er i 17 § definert som alt som kan omsettes i form av «rørelse», og som ikke er definert som vare. Vare er definert som materielle ting, elektrisitet, gass, varme, kulde og andre sammenlignbare energikilder.

Unntakene fra merverdiavgiftsområdet fremkommer av 4 kap. i loven. Selgeren av de varene og tjenestene som er unntatt skal ikke beregne utgående merverdiavgift ved omsetningen og har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i denne virksomheten. For omsetning av visse typer tjenester foreligger det imidlertid rett til tilbakebetaling av merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten, se nedenfor. Blant unntakene er omsetning og utleie av fast eiendom, helsetjenester, sosiale tjenester, tjenester i forbindelse med utdanning, finansielle tjenester og forsikringstjenester.

#### 3.4.6.3 *Fritak*

I 131 § er det åpnet for at virksomheter som har visse former for omsetning kan få tilbakebetalt merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Denne ordningen er lik ordningen i Sverige, omtalt som kvalifisert unntak. Tilbakebetalingsretten har samme omfang som fradragsretten og samme virkning som de norske reglene på området med avgiftsbelegging med nullsats.

Tilbakebetalingsretten gjelder blant annet for omsetning som er fritatt fra merverdiavgiftsplikt etter 55, 56, 58 og 70-72e §§ i loven. Aviser og tidsskrifter er for eksempel unntatt fra avgiftsplikt dersom avisene/tidsskriftene omsettes ved abonnement med varighet over en måned. Løssalg av aviser og tidsskrifter er ikke unntatt og her foreligger det følgelig merverdiavgiftsplikt. Det foreligger også tilbakebetalingsrett ved omsetning eller utleie av fartøy med lengde over 10 meter som ikke hovedsakelig er ment for fornøynelses- eller sportsbruk. Omsetning av arbeidsytelser knyttet til slike fartøy er også unntatt. Videre er omsetning av tjenester til utlandet fritatt fra merverdiavgiftsplikt. Dette gjelder blant annet tjenester som er knyttet til transporttjenester solgt i utlandet av samme virksomhet, arbeidsytelser på varer som føres ut av landet umiddelbart etter ytelsen er utført og som ikke forbrukes i Finland og omsetning av tjenester som tilgodeser et direkte behov i forbindelse med fartøy i «yrkesmessig» internasjonal trafikk. Det foreligger også en tilbakebetalingsrett for omsetning som skjer i utlandet.

#### 3.4.6.4 *Retten til fradrag for inngående merverdiavgift*

Fradragsretten for inngående merverdiavgift følger av 10 kap. i loven. Hovedregelen fremgår av 102 §. Bestemmelsen fastslår at den avgiftspliktige blant annet kan trekke fra inngående merverdiavgift på varer og tjenester anskaffet fra andre som er merverdiavgiftspliktige. Fradragsretten gjelder også for importerte varer. En forutsetning for fradragsretten er at den aktuelle anskaffelsen skal brukes i avgiftspliktig virksomhet.

Det foreligger enkelte begrensninger i fradragsretten. De viktigste begrensningene fremkommer av 114 §. Det foreligger for eksempel ikke fradragsrett for tjenester knyttet til fast eiendom som den avgiftspliktige eller hans ansatte bruker til bolig, fritidslokaler eller lignende. Det samme gjelder for tjenester i forbindelse med transport mellom bosted og arbeidsplass og tjenester til representasjonsformål.



Dersom den avgiftspliktige har anskaffet en tjeneste som brukes dels i avgiftspliktig virksomhet og dels til formål som ikke omfattes av loven, kan han kun føre til fradrag en forholdsmessig del av avgiften som tilsvarer bruken i den avgiftspliktige virksomheten.

#### 3.4.6.5 Beregningsgrunnlaget

Bestemmelsene om beregningsgrunnlaget fremgår av kapittel 7 for innenlandske anskaffelser og anskaffelser innenfor EU. Hovedreglen er at merverdiavgiften beregnes ut fra vederlaget for tjenesten, eksklusiv avgiften. Alle pristillegg og andre kostnader i forbindelse med ytelsen av tjenesten tas med i beregningsgrunnlaget. Dette tilsvarer de norske bestemmelsene på området.

For tjenester som er importert er det egne bestemmelser i kapittel 9. I slike tilfeller er det ifølge 88 § tjenestens tollverdi som utgjør beregningsgrunnlaget.

#### 3.4.6.6 Merverdiavgiftssatser

I Finland er det en generell avgiftssats på 22 prosent, jf. 84 § i loven. For omsetning av visse typer varer og tjenester opereres det imidlertid med to lavere satser på henholdsvis 17 og 8 prosent. Det skal ifølge 85 § benyttes en avgiftssats på 17 prosent for alle matvarer (livsmedel) og all drikke med unntak av alkoholholdige drikkevarer. Råvarer, krydder, konserveringsmidler, farger og andre tilsetningsstoffer som anvendes ved fremstilling eller konservering av matvarer, omfattes også av den reduserte satsen. Dyrefór og midler til fremstilling av dyrefór er også omfattet. Den lavere satsen gjelder imidlertid ikke serveringsvirksomhet, levende dyr eller tobakk. Satsen på 8 prosent skal ifølge 85 a § benyttes ved omsetning blant annet av transporttjenester, romutleie, tjenester tilknyttet idrettsaktiviteter og inngangsbilletter til diverse kultur-, fornøyles- og idrettsarrangementer.

### 3.5 Nærmere om behovet for endringer i det norske merverdiavgiftssystemet

---

#### 3.5.1 Innledning

Det norske merverdiavgiftssystemet skaper i dag mange problemer av avgiftsmessig og systemteknisk art. Det er til dels et komplisert og uoversiktlig regelverk som er ressurskrevende å forholde seg til for så vel næringslivet som for myndighetene. Den ulike avgiftsmessige behandlingen av avgiftspliktige varer og avgiftsfrie tjenester, og ulike tjenesteområder imellom, byr på avgrensingsproblemer, skjult avgiftsbelastning og kumulasjon. Dette gir opphav til konkurransevridninger. Regelverket mangler også fleksibilitet i forhold til nye tjenester og tilpasning til internasjonale regler. Avgrensingsproblemene innen for eksempel området for edb illustrerer dette, og dannet også bakgrunnen for at Storvikutvalget ble nedsatt i 1987, jf. omtalen under kapittel 4. En rekke av problemstillingene som er skissert nedenfor er derfor behandlet i Storvikutvalgets innstilling.

### 3.5.2 Ulike avgrensings spørsmål

Merverdiavgiftsplikten ved omsetning av tjenester er etter gjeldende rett avhengig av at tjenesten uttrykkelig eller ad tolkningsvei, fremgår av merverdiavgiftsloven. Hvilke tjenester som er avgiftspliktige følger av § 13 annet ledd. Fordi det kun er enkelte typer tjenester som er merverdiavgiftspliktige, skaper dette et fokus på grensedragningen mellom henholdsvis avgiftspliktige og avgiftsfrie tjenester.

Som nevnt eksisterer det eksempelvis avgrensingsproblemer innen området for edb. Elektronisk databehandling er etter gjeldende regelverk en merverdiavgiftspliktig tjeneste, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 6. Der som edb kun benyttes som et hjelpemiddel ved utføringen av en annen tjeneste, for eksempel en informasjonstjeneste, anses det etter gjeldende rett ikke å foreligge avgiftsplikt. Informasjonstjenester levert via en informasjonsbase regnes etter gjeldende regelverk som avgiftsfri. Hva som er en «ren» edb-tjeneste og hva som ikke er det, lar seg ikke klart definere slik regelverket er i dag.

Dagens regelverk skaper også vanskelige avgrensingsproblemer i forhold til avgiftspliktig omsetning av visse konsulenttjenester etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd. For eksempel er taksering av eiendom i dag avgiftsfritt, mens utarbeidelse av en tilstandsrapport om et elektrisk anlegg i en fast eiendom er blitt ansett avgiftspliktig.

Et annet eksempel er omfanget av avgiftsplikten for serveringstjenester etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 10. Bestemmelsen fastslår at det er merverdiavgiftsplikt på omsetning av serveringstjenester fra restauranter, hoteller og andre bevertningssteder. Denne bestemmelsen er blitt tolket slik at den kun omfatter serveringssteder hvor offentligheten har adgang eller servering rettet mot publikum (ekstern servering). Serveringstjenester som kun omsettes til en lukket krets av personer, er ikke ansett avgiftspliktig (intern servering). Hva som anses som en lukket krets av personer beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle.

Avgrensingsproblemer oppstår for øvrig også i forholdet mellom hva som er merverdiavgiftspliktige varer og hva som er merverdiavgiftsfrie tjenester. Som eksempel kan også her nevnes området for edb, hvor det har utviklet seg et skille mellom såkalt standardisert og individualisert programvare. Førstnevnte anses som en merverdiavgiftspliktig vare og sistnevnte som en tjeneste. Når dette ses i lys av de ulike programvaresammensetninger som i dag eksisterer på markedet, samt muligheten for digital overføring ved bruk av Internett, framstår en grensedragning mellom de to nevnte kategorier nærmest som en umulig oppgave.

### 3.5.3 Forholdsmessig fradrag

Som en følge av dagens merverdiavgiftsregler kan virksomheter ha omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Ved slik delt virksomhet, kan det kun føres fradrag for anskaffelser til bruk i den merverdiavgiftspliktige delen av virksomheten. Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet kan inngående merverdiavgift trekkes fra forholdsmessig etter varens antatte bruk i den merverdiavgiftspliktige delen av virksomheten. Reglene om fordeling av inngående merverdiavgift for fellesanskaffelser fremgår av merverdiav-

giftsloven § 23. Fordeling av inngående merverdiavgift gjelder for eksempel for transportnæringer som driver kombinert avgiftspliktig godstransport og avgiftsfri persontransport. Det samme gjelder for hotell- og restaurantnæringen hvor utleie av rom er merverdiavgiftsfritt, mens servering av mat er avgiftspliktig. Det er også problemer med å fordele inngående merverdiavgift for virksomheter innen bygg- og anleggsbransjen. Prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand for arbeid på vare, bygg, anlegg eller fast eiendom, herunder oppføring, ombygging, reparasjon, vedlikehold mv. er etter gjeldende regelverk avgiftspliktig. Administrative tjenester som for eksempel bygge- eller prosjektledelse eller byggekontroll levert som selvstendig ytelse i tilknytning til bygnings- og anleggsoppdrag, har derimot vært ansett for å ligge utenfor merverdiavgiftslovens avgiftspliktige område.

Som det fremgår av ovennevnte stilles næringsdrivende med delt virksomhet overfor særskilt kompliserte fradragsregler.

#### **3.5.4 Beregningsgrunnlaget**

Reglene om beregningsgrunnlaget for merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 18 kan medføre at tjenester som i utgangspunktet faller utenfor merverdiavgiftsområdet, blir avgiftsberegnet fordi de inngår som en omkostning i forbindelse med en merverdiavgiftspliktig leveranse. For eksempel vil tjenester av administrativ art som prosjektledelse, byggeledelse og byggekontroll, som ved isolert levering faller utenfor merverdiavgiftsområdet, måtte medtas i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift når tjenestene inngår som en del av en hovedentreprise.

Bestemmelsen kan gi incentiver til tilpasninger i form av splitting av kontrakter og deling av selskaper som ikke alltid gjenspeiler de reelle forhold. Slike tilpasninger er med på å beslaglegge ressurser, både for næringsdrivende og for avgiftsmyndighetene.

#### **3.5.5 Skjult merverdiavgiftsbelastning og kumulasjon**

Dagens regelverk fører også til skjult merverdiavgiftsbelastning for en rekke næringsdrivende. Grunnen til dette er at næringsdrivende som ikke driver merverdiavgiftspliktig virksomhet, heller ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette gjelder eksempelvis advokat- eller rene konsulentvirksomheter. Når de omsetter sine tjenester videre til andre næringsdrivende, vil den manglende fradragsretten føre til at inngående merverdiavgift de har hatt på anskaffelser til bruk i sin virksomhet, inngår som en kostnad i deres krav på vederlag. Dersom kjøperen av en slik advokat- eller konsulenttjeneste kjøper tjenesten til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet, vil det ikke foreligge noen inngående avgift som kan føres til fradrag. Det vil derimot ligge en skjult avgift fra foregående ledd i det vederlag som oppkreves. Dette vil blant annet være en konkurranseulempe for bedrifter som konkurrerer med utenlandske bedrifter hjemme og ute. Denne type kumulasjon skjer som en følge av at enkelte virksomheter ikke er omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten, og til tross for at en av hovedintensjonene ved innføringen av merverdiavgiftssystemet nettopp var å unngå dette.

### 3.5.6 Nye tjenester

Et sentralt spørsmål ved dagens regelverk er merverdiavgiftsbehandlingen av nye tjenester. Dagens regelverk er i liten grad endret siden merverdiavgiftsloven ble vedtatt i 1969. Hvilke tjenester som omfattes av merverdiavgiftsplikten og hvilke som faller utenfor, er fremdeles basert på en fortolkning av det regelverket og den begrunnelse som ble gitt i 1969. Siden den gang har nye omsetningsformer som for eksempel elektronisk handel kommet til, og tjenestesektoren har også generelt økt sterkt i omfang. Produkter i form av varer eller tjenester kan nå anskaffes/bestilles ved bruk av Internett og leveres «online» eller «offline». Det er prinsipielt viktig at disse produktene avgiftsbelegges likt og uavhengig av leveringsmåte, slik at merverdiavgiften fremstår som nøytral mellom former for elektronisk handel og ordinær handel. Ulik merverdiavgiftsmessig behandling som følge av transaksjonsformen på ellers likeartede varer og tjenester skaper uheldige konkurransevriddinger.

Når det gjelder digitale produkter, vil innføringen av en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester også ha betydning for Norge i forhold til de retningslinjer for beskatning (direkte og indirekte) av elektronisk handel som er utarbeidet av OECD. For å oppnå en enhetlig avgiftsbehandling av digitale produkter er man innen OECD blitt enige om at digitale produkter ikke skal behandles som vare i forhold til merverdiavgiften. Dette har vært vanskelig for Norge å gjennomføre i praksis, fordi vi inntil nå ikke har hatt generell avgiftsplikt på tjenester som de fleste øvrige OECD-land. Det vises til nærmere omtale av dette i St.meld. nr. 41 (1998-99) Om elektronisk handel og forretningsdrift, s. 69 flg.

Dagens regelverk imøtegår i altfor liten grad den type problemstillinger som her er reist. Regelverket mangler den nødvendige fleksibilitet og tilpassingsdyktighet som er påkrevet for å kunne følge den generelle samfunnsutviklingen. Gjeldende regelverk svekker på denne måten også forutsigbarheten og de næringsdrivendes mulighet til blant annet å oppfylle de krav som stilles til virksomhetens drift og regnskap. Avgiftsmyndighetenes kontrollmuligheter svekkes tilsvarende.

### 3.5.7 Internasjonale rammevilkår

En gjennomgang av det norske merverdiavgiftssystemet og reglene om avgiftsplikt på omsetning av tjenester viser også at merverdiavgiftsloven ikke er i harmoni med reglene i andre land. Merverdiavgiftsloven bygger imidlertid på prinsipper hvor også internasjonale vilkår påvirker spørsmålet om innenlandsk merverdiavgiftsplikt. Manglende harmonisering av regelverket kan føre til konkurransevridding både for norske og utenlandske næringsdrivende som opererer internasjonalt. Handel over landegrensene øker i omfang, blant annet ved elektronisk overføring av digitaliserte produkter. En utvidet merverdiavgiftsplikt på tjenesteområdet vil også gjøre det nødvendig å se på, og eventuelt foreta en opprydding blant, merverdiavgiftslovens bestemmelser om avgiftsplikt på tjenester som omsettes over landegrensene, jf. nærmere omtale under kapittel 8.2.

### 3.5.8 Sikre staten proveny

Merverdiavgiften er en av statskassens viktigste inntektskilder og bidrar til å finansiere en fjerdedel av statsbudsjettets utgifter. Provenyet fra merverdiav-

giften (inkludert investeringsavgiften) er for inntektsåret 2000 anslått til om lag 115 milliarder kroner. Tjenestenes andel av forbruket har økt fra 39 prosent av samlet privat forbruk i 1978 til 46 prosent i 1999. Andelen tjenesteforbruk forventes å øke ytterligere i årene framover. I tillegg kommer det stadig nye tjenester inn i markedet som med dagens regelverk for merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester ikke vil bli avgiftspliktige. Det er derfor viktig for statens fremtidige inntekter at lovhjemmelen blir endret, slik at nye tjenesteområder blir omfattet av merverdiavgiftsplikten.

### 3.6 Oppsummering og konklusjon

---

Merverdiavgiften bør etter Regjeringens mening være en mest mulig generell avgift på innenlandsk forbruk. En avgiftsbelegging av alt forbruk vil hindre vridninger i forbruks- og næringsvalg. I tillegg har andelen av forbruk av tjenester økt betydelig siden merverdiavgiftssystemet ble innført. For å sikre staten proveny er det derfor viktig at også disse tjenesteområdene avgiftsbelegges.

Det norske merverdiavgiftssystemet er i dag komplisert og mangler den nødvendige fleksibilitet for å kunne tilpasse seg utviklingen i samfunnet for øvrig. Dette påfører virksomheter og staten kostnader og skaper konkurransevridning mellom virksomheter innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Den økende internasjonale handel av varer og tjenester gjør at det norske regelverket på dette området i større grad bør harmoniseres med regelverket i andre land. Regjeringen fremhever derfor at det er et sterkt behov for å endre dagens merverdiavgiftslov med hensyn til merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester og mener innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på tjenester vil løse en rekke av de problemer som eksisterer i dag.

Et betydelig antall av de avgrensingsproblemer en har etter gjeldende regelverk vil falle bort dersom merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester blir generell og unntakene spesifiseres. Eksempelvis vil alle tjenester knyttet til edb som et utgangspunkt bli merverdiavgiftspliktige. Dette vil gjøre blant annet avgrensingen i forhold til standard programvare og varedefinisjonen overflødig i forhold til merverdiavgiften. Videre vil all konsulent-, rådgivnings- og forskningsvirksomhet bli merverdiavgiftspliktig dersom de generelle vilkårene for avgiftsplikt foreligger. Når det gjelder serveringstjenestene vil all servering mot vederlag i utgangspunktet bli merverdiavgiftspliktig virksomhet uten hensyn til om det serveres til en lukket krets eller om også offentligheten har adgang.

Et mer generelt system vil også bidra til å hindre avgiftsunndragelser og avgiftsmotiverte tilpasninger. Det er i dag store kontrollproblemer knyttet til fordeling av fradragsrett for inngående merverdiavgift for eksempel i hotell- og restaurantsektoren eller innen virksomhet som både driver person- og godstransport mv. Dette skyldes hovedsakelig at virksomhetene driver dels innenfor, dels utenfor det avgiftspliktige området. Når nye tjenesteområder foreslås omfattet av merverdiavgiftsplikten vil dette medføre at disse tjenesteyterne får fradragsrett på anskaffelser til bruk i virksomheten. Antallet næringsdrivende som driver virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet forventes også å minke.

## 4 Merverdiavgiftsutvalget av 1985 (Storvikutvalget)

### 4.1 Innledning

---

Som nevnt i kapittel 1 ble forslaget om å snu hjemmelen i merverdiavgiftsloven for avgiftsplikt på omsetning av tjenester fremsatt av Storvikutvalget. Utvalget ble oppnevnt i 1985 og ledet av Kjell Storvik. Mandatet besto opprinnelig av blant annet å vurdere rettssikkerhets- og konkurransevidningsspørsmål i merverdiavgiftssystemet, samt å gi en skisse til et forenklet merverdiavgiftssystem på bakgrunn av forslag fremsatt av Norsk Tjenestemannslag. Utvalget ble også bedt om å vurdere hvordan det merverdiavgiftspliktige området burde utformes med sikte på nye varer og tjenester. Det ble særlig vist til merverdiavgiftsplikten på omsetning av varer og tjenester vedrørende edb. Ved brev av 25. november 1987 fra Finansdepartementet ble utvalgets mandat utvidet til å utrede spørsmålet om en utvidelse av plikten til å svare merverdiavgift på tjenesteområdet.

Utvalget ble bedt om å prioritere den sistnevnte delen av arbeidet, og avga i mai 1990 en delutredning (NOU 1990:11) Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Utredningen og utvalgets innstilling har dannet hovedgrunnlaget for denne lovproposisjonens innhold og rammene for forslaget om en merverdiavgiftsreform. NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester følger som uttrykt vedlegg til proposisjonen.

### 4.2 Valg av modell for utvidet merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester

---

Som en del av sitt arbeid, foretok utvalget en inngående vurdering av hvilken avgiftsteknisk løsning innføringen av generell merverdiavgift på omsetning av tjenester burde bygge på. Etter någjeldende lov om merverdiavgift er kun omsetning av de typer *tjenester* som er spesielt nevnt i loven avgiftspliktig. Derimot er omsetning av alle *varer* avgiftspliktig, med mindre varene omfattes av et spesielt unntak. Utvalget vurderte innføringen av en generell hjemmel for merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester på samme måte som for varer, opp mot muligheten for en utvidelse av merverdiavgiftsplikten på tjenester innenfor det nåværende system med positiv oppregning.

Utvalget la til grunn at en utvidelse av gjeldende system, med en ytterligere oppregning av avgiftspliktige tjenester i merverdiavgiftsloven, ville bli tungvint og omstendelig. En slik løsning ville ikke fjerne eksisterende avgrensingsproblemer med hensyn til avgiftspliktens omfang, men ville tvert imot åpne for nye avgrensingsproblemer. Utvalget antok videre at det ville være enklere å kartlegge de områder som burde unntas fra avgiftsplikt enn å fremskaffe en fullstendig oversikt over de tjenester som burde avgiftsbelegges. En oppregning i loven av unntakene fra avgiftsområdet måtte antas å bli langt mer begrenset og oversiktlig enn en utførlig oppregning av avgiftspliktige tjenester.

Utvalget la videre vekt på at en generell hjemmel for merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester vil føre til at nye tjenestetyper automatisk fanges opp av avgiftssystemet, med mindre de blir særskilt unntatt. Dette vil sikre at inntektsgrunnlaget for merverdiavgiften opprettholdes selv om det skjer endringer i forbrukssammensetningen.

På bakgrunn av ovennevnte anbefalte utvalget en bredest mulig reform i form av generell merverdiavgift på tjenester, der unntakene er særskilt begrunnet. I det alt vesentlige var utvalgets innstilling enstemmig.

### **4.3 Prinsipper for et godt merverdiavgiftssystem**

---

#### **4.3.1 Innledning**

Ved vurderingen av den nærmere utformingen av merverdiavgiftsregelverket la utvalget i første rekke vekt på prinsipielle avgiftsrettslige og systemtekniske hensyn. Forhold av mer generell politisk art, slik som fordelingshensyn, miljøhensyn, distriktshensyn og lignende, ble derfor ikke trukket inn i vurderingene.

Utvalget fremhevet visse prinsipper som burde vektlegges ved utformingen av et generelt merverdiavgiftssystem. En del av de prinsipper som ble fremhevet er også gjennomgående i utvalgets vurdering av hvilke hensyn som kunne begrunne unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten.

#### **4.3.2 Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift**

Merverdiavgiften er en avgift på forbruk i vid forstand, og bør derfor i utgangspunktet omfatte alt forbruk av varer og tjenester. Utvalget mente at det av den grunn burde foreligge en særskilt begrunnelse for å unnta enkelte kategorier av varer og tjenester fra avgiftsområdet. De tjenestene som ble holdt utenfor da merverdiavgiftssystemet ble innført i 1970, må vurderes på nytt. Dette ble uansett nødvendig for å se om de forholdene som den gang begrunnet unntak, fremdeles gjør seg gjeldende.

#### **4.3.3 Merverdiavgiften skal være nøytral**

Utvalget fremhevet at merverdiavgiftssystemet bør utformes slik at det gir opphav til minst mulig konkurransevidning og avgiftstilpasning. Naturlig sammenlignbare ytelser og ytelser som står i nært konkurranseforhold til hverandre, bør derfor behandles mest mulig likt. Hensynet til nøytralitet taler også for at merverdiavgiftsplikten gjøres så generell som mulig.

Et hovedprinsipp med merverdiavgiftssystemet er at det skal være nøytralt mellom de næringsdrivende. Det er derfor viktig at varer og tjenester som har betydning for omkostningene i næringslivet såvidt mulig blir trukket inn under avgiftsområdet, slik at det blir mulig å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift. Fradragsretten for inngående merverdiavgift for registrerte næringsdrivende innebærer at disse ikke blir endelig belastet avgift ved sine kjøp av varer og tjenester til virksomheten. Næringsdrivende som driver virksomhet utenfor avgiftsområdet blir derimot belastet merverdiavgift på samme måte som alminnelige forbrukere ved anskaffelser til bruk i virksomheten. En registrert næringsdrivende kan derved bli belastet merverdiavgift som en

følge av at foregående omsetningsledd ikke har fradragsrett. Avgiften på disse anskaffelsene blir derfor skjøvet videre til neste ledd. I slike tilfeller foreligger det en skjult avgiftsbelastning. Ved videresalg vil det oppstå en avgiftskumulasjon. Grunnen til dette er at den skjulte avgiftsbelastningen inngår i beregningsgrunnlaget for den avgift forbrukeren må betale.

Ved at merverdiavgiftsplikten omfatter flest mulig næringsdrivende, unngår man i større grad denne type uheldige virkninger.

#### **4.3.4 Et enkelt praktiserbart regelverk**

Avgiftssystemet bør utformes slik at det er enkelt å praktisere både for de merverdiavgiftspliktige og for avgiftsmyndighetene. Dette er også et moment som etter utvalgets syn taler for at all omsetning i størst mulig utstrekning bør gjøres merverdiavgiftspliktig. På denne måten reduseres også omfanget av vanskelige avgrensingsspørsmål. Videre vil det medføre at kompliserte regler om fordeling mellom merverdiavgiftsfri og merverdiavgiftspliktig omsetning unngås. Dette gjelder både spørsmål om fordeling av inngående merverdiavgift, og fordeling av omsetningen på den avgiftspliktige og avgiftsfrie delen av virksomheten, for eksempel innen hotellnæringen.

#### **4.3.5 Hensynet til positivt proveny - unngå indirekte subsidiering**

For enkelte tjenester kan merverdiavgiftsplikt føre til negativt proveny for staten. Dette gjelder særlig tjenester som ytes av virksomheter som mottar store offentlige subsidier og som omsetter tjenester til langt lavere priser enn kostnadene ved å produsere dem. Som eksempel kan nevnes tjenester innen kulturområdet. De offentlige subsidiene vil ikke inngå i virksomhetens beregning av utgående merverdiavgift. Slike virksomheter vil derfor kunne levere såkalte negative omsetningsoppgaver, fordi fradragsrett for inngående merverdiavgift utgjør et større beløp enn beløpet for utgående merverdiavgift. Virksomheten vil få det overskytende beløpet utbetalt fra statskassen, og avgiften blir dermed en form for indirekte subsidiering.

Utvalget mente at provenymessige konsekvenser sett i sammenheng med andre forhold burde kunne få betydning for vurderingen av hvorvidt en tjeneste bør omfattes av merverdiavgiftsområdet. I den grad offentlige subsidier ikke skaper vansker med hensyn til fastsettelse av merverdiavgiftsgrunnlaget, antok utvalget imidlertid at det offentlige heller bør styre subsidiene enn å la støtteordninger få avgjørende betydning for hvilke områder som bør underlegges merverdiavgiftsplikt.

#### **4.3.6 Harmonisering i forhold til andre land**

Blant de mange land i verden som praktiserer et merverdiavgiftssystem, er Norge et av svært få land som ikke har generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Et norsk merverdiavgiftssystem som ikke er tilpasset utenlandske regler, kan få uheldige konsekvenser for enkelte virksomheter som er etablert i Norge. Utvalget påpekte at dette særlig gjelder ved omsetning av tjenester som har et globalt marked. Som eksempel ble nevnt finansielle tjenester og forsikring, hvor tjenesten på en enkel måte kan tilbys fra utlandet. Det samme gjelder for enkelte typer meglertjenester. En internasjonal harmonisering på



disse områdene kan på den annen side tilsi at Norge, dersom slike tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsområdet i andre land, innfører tilsvarende unntak.

#### 4.4 Definisjon av begrepet tjeneste

---

Utvalget foreslo inntatt i merverdiavgiftsloven en nærmere definisjon av hva som skal anses som tjenester i forhold til lovens bestemmelser. Tilsvarende definisjon av varebegrepet er inntatt i loven, hvor varer defineres som «fysiske gjenstander som ikke er fast eiendom». I sitt utkast til lovtekst har utvalget foreslått at tjenester defineres som «alt som ikke er vare eller fast eiendom». En såpass vid definisjon ville etter utvalgets mening redusere eventuell tvil om en ytelse er å anse som en tjeneste etter merverdiavgiftsloven. Som eksempel nevner utvalget at immaterielle rettigheter vil omfattes av tjenestebegrepet.

Utvalget la imidlertid til grunn at offentlig myndighetsutøvelse ikke burde falle inn under merverdiavgiftsområdet når slik virksomhet ikke står i noe konkurranseforhold til privat virksomhet. Utvalget foreslo derfor at ytelser som er ledd i offentlig myndighetsutøvelse ikke defineres som tjeneste. Dette innebærer at gebyr eller annet vederlag som betales for denne type ytelser ikke skal merverdiavgiftsbelegges. Typiske eksempler på dette ville da, i henhold til utvalgets vurderinger, være behandlingsgebyr etter bygningsloven, rettsgebyrer samt vederlag for utstedelse av pass og førerkort.

#### 4.5 Forslag til unntak fra merverdiavgiftsområdet

---

Som nevnt foreslo utvalget at merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester gjøres mest mulig generell. Utvalget påpekte at et uttrykt mål med en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester er at systemet skal bli enklere å praktisere både for de avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene. Etter utvalgets syn fremstår det på denne bakgrunn som naturlig at unntakene bør begrenses i størst mulig utstrekning. Det ble imidlertid påpekt at enkelte områder kan være så lite egnet for merverdiavgiftsplikt at unntak likevel vil være den beste løsningen når dette ikke kommer i strid med grunnleggende prinsipper for en generell merverdiavgift, for eksempel hensynet til positivt proveny, avgiftstekniske hensyn og harmonisering med regelverket i andre land, jf. prinsippene nevnt ovenfor. Etter en nærmere avveining av de ulike hensyn har utvalget foreslått at følgende tjenester fortsatt holdes utenfor merverdiavgiftsområdet:

- helsetjenester og tannpleie
- sosiale tjenester i og utenfor institusjon, herunder barnehager, fritidshjem og pleiehjem
- undervisningstjenester som har karakter av egentlig skolemessig eller faglig utdanning
- utleie av fast eiendom
- forsikringstjenester, betalingstjenester, kredittgivning og andre finansieringstjenester samt formidling av slike tjenester
- formidling av omsetning av verdipapirer og lignende
- bibliotekers utleie av bøker og lignende
- inngangspenger til museer og gallerier, teater-, opera- og ballettforestillinger
- omsetning av forfatteres og komponisters opphavsrett til åndsverk, og utø-

- vende kunstneres fremførelse av slike åndsverk
- idrettsarrangementer etter nærmere bestemmelser og idrettsaktiviteter i regi av idrettslag
- medlemskontingenter til foreninger etter nærmere bestemmelser
- lotterier som faller inn under lotteriloven samt fotballtipping, Lotto, Pengelotteriet og totalisatorspill, samt formidling av slike tjenester
- Posten Norge BAs postombringelse med unntak av pakkepost og budbil-tjenester.

#### **4.6 Forslag til merverdiavgiftspliktige tjenesteområder**

---

Utvalget fant det ikke mulig å foreta noen uttømmende oppregning av hvilke nye tjenesteområder som vil bli omfattet av en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning tjenester.

Av tjenester som etter gjeldende regelverk er utenfor avgiftsområdet, men som utvalget mente det ikke var tilstrekkelige grunner for å unnta, ble imidlertid nevnt:

- personbefordring
- romutleie i hoteller og lignende
- reisebyråvirksomhet
- Posten Norge BAs pakketransport
- advokatvirksomhet og annen rådgivning
- inkassovirksomhet
- administrativ-, organisatorisk- og teknisk bistand og rådgivning for øvrig
- forskningstjenester
- formidlingstjenester (blant annet av varer og eiendomsmegling)
- TV- og kringkastingsvirksomhet
- kinodrift og annen underholdning.

#### **4.7 Merverdiavgiftssatsen**

---

Utvalget la til grunn at merverdiavgiftssystemet skulle ha uendret satsstruktur. Spørsmålet om differensierte satser ble derfor ikke vurdert. Dette spørsmålet er imidlertid senere drøftet i NOU 1993:8 Bør merverdiavgiften differensieres?

## 5 Oppsummering av høringsuttalelsene

NOU 1990:11 om generell merverdiavgift på tjenester ble sendt på høring ved brev av 14. juni 1990. Departementet mottok mer enn 150 høringsuttalelser. En liste over høringsinstansene følger som vedlegg til proposisjonen.

Nedenfor gjennomgås høringsinstansenes generelle bemerkninger angående de systemendringer Storvikutvalget foreslo. Når det gjelder høringsinstansenes uttalelser til de enkelte tjenesteområder som er omtalt av utvalget, vises til gjennomgangen av de enkelte tjenesteområder under kapittel 6 og kapittel 7.

For øvrig kan nevnes;

*Fylkesskattesjefenes forening* uttalte at forslaget avgiftsteknisk representerte en klar forbedring i forhold til dagens system. Foreningen viste imidlertid også til at forslaget ville innebære en økning i antallet avgiftspliktige, men at dette ikke skyldes systemskiftet, men utvidelsen av tjenestebegrepet. Det ble videre påpekt at en ytterligere oppregning av avgiftspliktige tjenester i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd ville medføre en noe mer kontrollerbar økning i antallet avgiftspliktige enn det foreslåtte system.

*Norges Skatterevisorerers Landsforening* uttalte at de isolert sett støttet utvalgets forslag. Foreningen anbefalte imidlertid ikke at det ble innført generell avgiftsplikt på tjenester før de administrative og kontrollmessige sider ved forslaget var utredet og vurdert. Foreningen kommenterte utvalgets forslag til mottiltak mot økning i antall registrerte i avgiftsmanntallet;

1. høyere beløpsgrense for registrering, og
2. innføring av lengre avgiftsterminer

blant annet med at tiltak 1 ikke ville ha noen virkning med mindre det var snakk om en radikal økning av grensen. Tiltak 2 ville etter foreningens oppfatning redusere fylkesskattekontorenes og skattefogdenes administrative merarbeid, men ville ikke føre til noen gevinst for kontrollvirksomheten (antall kontrollobjekter ville ikke bli endret).

*Næringslivets Hovedorganisasjon* stilte seg positiv til et generelt avgiftssystem fordi det måtte antas å ville bidra til mer nøytral beskatning totalt sett.

*Norges Bilbransjeforbund* antok at en generell merverdiavgift på omsetning av tjenester ville ha en uheldig prisdrivende effekt. Forbundet ga derfor ikke sin tilslutning til en slik utvidelse av avgiftsområdet.

*Den norske Bankforening* støttet hovedprinsippene i det fremlagte forslaget og uttalte at merverdiavgiften bør være mest mulig generell, slik at den minst mulig påvirker forbruksvalg og næringsstruktur. Foreningen påpekte også at avgiften bør virke mest mulig nøytralt mellom næringsdrivende, slik at det ikke oppstår kumulative virkninger eller elementer av skjult avgiftsbelastning.

*Handelens Hovedorganisasjon* sluttet seg til utvalgets forslag om å innføre generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Organisasjonen la til grunn at et mer konsekvent og enhetlig merverdiavgiftssystem ville bli enklere å praktisere såvel for de næringsdrivende som for avgiftsmyndighetene, og at antallet vanskelige tolknings- og avgrensningsspørsmål ville bli redusert. Organi-

sasjonen la videre vekt på at det foreslåtte systemet i mindre grad enn det nåværende system vil påvirke forbruksvalg og næringsstruktur, og at systemendringen vil innebære en harmonisering med regelverket i EU.

*LO (Landsorganisasjonen i Norge)* uttalte at man så behovet for en gjennomgang av merverdiavgiftssystemet, både under henvisning til at det etter innføringen av merverdiavgiftssystemet har skjedd betydelige forandringer i sammensetningen av det samlede forbruk, og at de grenser som tidligere ble trukket for den enkelte avgiftsgruppe i dag kan vurderes annerledes enn den gang systemet ble etablert. LO anbefalte imidlertid ikke en generell utvidelse av avgiftsgrunnlaget, men ønsket at utvalgets forslag ble stilt i bero til det forelå en mer fullstendig utredningsanalyse, blant annet med sikte på å klarlegge om dagens avgiftssystem er godt nok til å bygge videre på. Videre etterlyste LO en analyse av hvilke fordelingsvirkninger forslaget ville ha. LO fryktet at en utvidelse av avgiftsgrunnlaget som ville ramme alle forbrukerne, helt eller delvis ville bli benyttet til å finansiere skattelettelser for de med høy inntekt og formue.

*Forbrukerrådet* beklaget at en utredning av de fordelingsmessige konsekvenser av en utvidelse av avgiftsgrunnlaget ikke lå under utvalgets mandat, og så det som en grunnleggende svakhet at en slik konsekvensanalyse ikke var foretatt.

*Huseiernes Landsforbund* ga sin tilslutning til forslaget om å avgiftsbelegge tjenester i Norge for å oppnå harmonisering med regelverket i EF. Forbundet mente at dagens modell har en rekke svake sider og har ført til fortolkningsproblemer. En modell hvor alle tjenester omfattes av avgiftsområdet med mindre de er positivt unntatt, ville etter forbundets mening representere langt mer presisjon og ville være langt enklere å administrere.

*Kommunens Sentralforbund* stilte seg prinsipielt negativt til å avgiftsbelegge tjenester, og mente at saken måtte sees i en større sammenheng. Forbundet ga videre uttrykk for at de unntak fra avgiftsområdet utvalget hadde foreslått ikke var tilstrekkelig omfattende, spesielt på kultur- og samferdselssektoren.

*Landbrukssamvirkets Felleskontor* gikk imot en utvidelse av avgiftsområdet etter utvalgets modell. Felleskontoret hevdet at det nåværende merverdiavgiftssystemet fungerer bra for de næringsdrivende, og at heller ikke hensynet til proveny, miljø eller fordeling tilsier en systemendring.

*Ligningsetatens Landsforening* hadde ingen prinsipielle motforestillinger mot hovedpunktene i forslaget om generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, men påpekte at forslaget kunne føre til overgangsproblemer og merarbeid for skatteetaten.

*Norges Bank* uttalte at man anså en mest mulig generell omsetningsavgift som en hensiktsmessig beskatningsform.

*Norges Statsautoriserte Revisorers Forening* uttalte at den foreslåtte modell for avgiftsberegning lovteknisk sett var å foretrekke fremfor den nåværende modell.

*Norsk Bonde- og Småbrukarlag* uttalte at omsetning av tjenester i utgangspunktet burde avgiftsbelegges på samme måte som varer, det vil si ved at all omsetning av tjenester som ikke spesielt er unntatt avgiftsbelegges. Det ble

lagt til grunn at dette ville gi en enklere ordning som automatisk kan fange opp nye tjenestetyper.

*Norges Fondsmeglerforbund* stilte seg positivt til utvalgets forslag, og antok at det ville motvirke skjult avgiftsbelastning og konkurransevridning mellom de næringsdrivende, samt at det ville bringe regelverket i samsvar med internasjonale bestemmelser.

*Norske Siviløkonomers Forening* ga utvalgets forslag sin prinsipielle støtte, men mente ut fra den daværende økonomiske situasjon at gjennomføringen burde bero inntil videre.

*Norsk Hydro A/S* sluttet seg til utvalgets forslag.

*A/L Norske Boligbyggelags Landsforbund (NBBL)* påpekte at en ved å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester risikerer at merverdiavgift automatisk innføres på nye tjenestoområder hvor dette verken er tilsiktet eller ønskelig. Forbundet mente videre at merverdiavgift på tjenester ville øke incitamentet til skatte- og avgiftsunndragelse, fordi gevinsten ved unndragelse ville øke for aktørene. Nye kompliserte unntaksordninger ville dessuten etter forbundets mening skape nye grenser og nye muligheter for avgiftsunndragelse for dem som har ressurser og oversikt. NBBL advarte på denne bakgrunn mot å innføre generell merverdiavgift på omsetning av tjenester.

*Teknologibedriftenes Landsforening* stilte seg positivt til utvalgets forslag om å innføre generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Foreningen mente at forslaget ville innebære en betydelig forenkling av regelverket, samt at man ville oppnå en harmonisering med avgiftsreglene hos hovedtyngden av våre utenlandske konkurrenter.

*Statens Teleforvaltning* uttalte at det ut fra et håndhevningssynspunkt vil være en forbedring om det innføres generell avgiftsplikt på omsetning av alle typer tjenester.

*Norsk Skattebetalerforening* uttalte at man burde opprettholde dagens system med konkret angivelse av hvilke tjenester som skal avgiftsbelegges. Foreningen mente at dagens system gir en rimelig god oversikt for alle parter som berøres av merverdiavgiften, og kunne ikke se at dagens ordning nødvendigvis skaper flere avgrensingsproblemer enn utvalgets forslag. En omlegging ville etter foreningens oppfatning resultere i behov for større kontrollapparat hos det offentlige, behov for forsterket administrasjon med avgiftskompetanse i mindre virksomheter med beskjedne ressurser, og gi økte utgifter for forbrukerne.

Foreningen påpekte videre at et utilstrekkelig administrativt apparat både hos myndighetene og hos de næringsdrivende ville kunne medføre at følgen av speilvendingen blir en vekst i den svarte økonomien og en økning i bevisste eller utilsiktede avgiftsunndragelser. Foreningen hadde forståelse for utvalgets forslag om likebehandling av de næringsdrivende, men mente at dette hensynet ville kunne ivaretas i det nåværende system.

*Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund* stilte seg negativt til den omlegging av avgiftssystemet utvalget foreslo.

*Skattedirektoratet* uttalte i sin høringsuttalelse at en modell med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester og med unntak oppregnet i loven rent prinsipielt er å foretrekke fremfor dagens system. Direktoratet var enig med

utvalget i at en utvidelse av avgiftsområdet basert på en ytterligere oppregning av avgiftspliktige tjenester i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd ville bli tungvint og omstendelig, mens en oppregning av unntakene ville bli langt mer begrenset og oversiktlig. Direktoratet sa seg videre i det alt vesentlige enig i utvalgets begrunnelse for forslaget til omlegging av avgiftssystemet.

*Del III*  
*Departementets forslag til endringer i*  
*merverdiavgiftsloven*

## 6 Nærmere om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester

### 6.1 Innledning

---

#### 6.1.1 Bakgrunn

I St.meld. nr. 2 Revidert nasjonalbudsjett 2000 (1999-2000), kapittel 3.3.1, uttalte Regjeringen at den, i forbindelse med budsjettet for 2001, ville legge fram forslag til en merverdiavgiftsreform hvor dagens regelverk endres slik at det blir innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

I samsvar med dette legges i denne proposisjonen fram et forslag om endringer i merverdiavgiftsloven som innebærer at det etableres en generell hjemmel for avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Forslaget om å innføre en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester ble opprinnelig fremsatt av Storvikutvalget, jf. NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Departementets forslag innebærer at all omsetning av tjenester i utgangspunktet blir avgiftspliktig, på lik linje med det som i dag gjelder for vareomsetning. Eventuelle unntak begrunnes særskilt. Proposisjonen inneholder forslag om hvilke tjenesteområder som bør unntas.

#### 6.1.2 Valg av lovteknisk løsning

Som et alternativ til å innføre en hjemmel med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, kan tenkes et system som bygger videre på dagens ordning. Det ville innebære en positiv angivelse av de tjenesteområder som skal omfattes av merverdiavgiftsområdet. En slik løsning har imidlertid erfaringsmessig vist seg å være tunggrodd og byr på en rekke avgrensingsproblemer. Den forutsetter også at de ulike tjenesteområdene som er avgiftspliktige, blir oppdatert i forhold til hvilke nye tjenester en mener skal være avgiftspliktige.

Som nevnt i kapittel 4.2 ble den lovtekniske løsningen ved en utvidelse av merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester, inngående vurdert av Storvikutvalget. Om dette uttaler utvalget følgende på side 57 i utredningen:

«Skattekomiteen av 1966, Underutvalget for merverdiavgift, bygger på en forutsetning om at avgiftsplikt for omsetning av tjenester må baseres på en positiv oppregning av de tjenester som skal avgiftsbelegges. Det er om dette uttalt i underutvalgets innstilling av 20. desember 1966 på side 53 følgende:

«Mens det for varers vedkommende kan synes hensiktsmessig å gjøre alle varer avgiftspliktige og deretter nevne de nødvendige begrensninger, må det for tjenestenes vedkommende foretas en oppregning av hvilke tjenester som bør trekkes inn under systemet».

Det sies ikke eksplisitt, men bakgrunnen for at Skattekomiteen av 1966 festet seg ved behovet for en positiv oppregning av avgiftspliktige tjenester, var nok en forutsetning om at dette ville gi sikrest avgrensning av det avgiftspliktige område. Dette er imidlertid ikke en nødvendig forutsetning for avgiftsplikt på tjenester. I Danmark og ellers innen EF har man valgt å legge avgiftsplikt på all omsetning av tjenester, men



med visse spesielle unntak. Det er det samme system som det norske avgiftssystemet har for vareomsetning.

I praksis har det senere vist seg at det er avgrensings- og tolkningsproblemer knyttet til alle de 12 punkter om avgiftspliktige tjenester i merverdiavgiftsloven § 13, annet ledd. En utvidelse av avgiftsområdet basert på en ytterligere oppregningen av avgiftspliktige tjenester i merverdiavgiftsloven § 13, annet ledd vil bli tungvint og omstendelig. Det vil forutsette en meget omfattende oppregning, men vil ikke kunne fjerne avgrensingsproblemene, fordi det stadig vil kunne oppstå et avgrensingsproblem mellom det som er avgiftsfritt og det som er avgiftspliktig. Med flere tjenestslag i oppregningen, vil det bli et større antall avgrensningstilfeller. Dette vil medføre omkostningsøkning og merarbeid både for de næringsdrivende og for avgiftsmyndighetenes kontroll- og veiledningsvirksomhet.

Det synes derfor mer hensiktsmessig, dersom avgiftsområdet for tjenester skal utvides, å gjøre avgiftsplikten generell. Dette vil i prinsippet også automatisk underlegge alle nye tjenester avgiftsplikt. Dette må anses som en betydelig fordel, gitt den sterke økning i nye og tidligere ukjente tjenesteprodukter, og den kraftige vekst som har funnet sted i den samlede tjenesteproduksjon. For så vidt gjelder spørsmålet om hvilke områder som bør underlegges avgiftsplikt, vil det imidlertid ikke ha betydning om avgiftsplikten gjøres generell eller om tjenesteytelsene oppregnes spesielt. Ved en generell avgiftsplikt må det i stedet foretas en oppregning av de tjenester som bør holdes utenfor avgiftsområdet. En oppregning av unntakene må likevel forutsettes å bli langt mer begrenset og oversiktlig enn en utførlig oppregning av avgiftspliktige tjenesteområder. Ved en særskilt oppregning vil det således være langt vanskeligere å fremskaffe en fullstendig oversikt over aktuelle tjenesteytelser som bør avgiftsbelegges, enn om det innføres en generell avgiftsplikt. Videre må det antas at de områder som eventuelt bør unntas lettere lar seg kartlegge.

Tjenestespekteret er i dag langt mer omfattende enn tilfellet var da merverdiavgiften ble innført i 1970. Ut i fra systemtekniske vurderinger skulle dette i seg selv tale for en generell avgiftsplikt på tjenester på samme måte som for varer, i motsetning til et system hvor de enkelte tjenesteytelsene oppregnes konkret.»

Departementet er enig i utvalgets vurderinger og den konklusjon utvalget kom til. En modell som skissert vil etter departementets syn gi et mer oversiktlig og lettere praktiserbart regelverk, både for avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i tråd med dette utformes en hjemmel i merverdiavgiftsloven hvor avgiftsplikten på omsetning av tjenester gjøres generell.

Departementet viser til forslag til § 2 nytt annet ledd i merverdiavgiftsloven, jf. § 1.

### **6.1.3 Nærmere om omfanget av merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester**

#### *6.1.3.1 Innledning*

Innføringen av en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester gjør det vanskelig å foreta en uttømmende oppregning av hvilke nye tjenesteområder som vil bli avgiftspliktige som følge av reformen. Som tidligere presisert

er utgangspunktet at alle tjenester skal være avgiftspliktige. Dette svarer til de regler som i dag gjelder for varer, og svarer også ellers til de regler som gjelder i andre land som har et merverdiavgiftssystem.

Selv om en uttømmende oppregning er vanskelig, lar visse tjenesteområder seg klarere definere enn andre. Enkelte sentrale tjenesteområder vil derfor få en nærmere omtale nedenfor i kapittel 6.2. Dette gjelder blant annet persontransport og romutleie i hoteller mv. Konsulenttjenester, herunder advokattjenester, og postale tjenester får også en særskilt omtale. Som eksempler på andre tjenesteområder som etter forslaget vil bli avgiftspliktige, kan nevnes virksomhet drevet av helsestudio, slankeinstitutt og solstudio. Underholdning som for eksempel adgang til fornøylesparker og diskotek vil også bli avgiftspliktig. Som en følge av forslaget vil også serveringstjenester generelt bli avgiftspliktig. Dette gjelder selv hvor serveringen skjer til en mer begrenset krets av personer, forutsatt at de øvrige vilkår for avgiftsplikt er oppfylt, jf. kapittel 8.4. Tilsvarende vil tjenester som gjelder eksempelvis taksering eller byggekontroll knyttet til fast eiendom samt vakttjenester bli avgiftspliktig.

Omfanget av avgiftsplikten må for øvrig ses i sammenheng med en definisjon av tjenestebegrepet og en nærmere avgrensing i forhold til de områder som foreslås unntatt, jf. omtalen av unntakene i kapittel 7. For ordens skyld bør det også nevnes at omsetning av tjenester som gjelder arbeid på vare eller fast eiendom, utleie av varer, godstransport, telekommunikasjon, enkelte serviceytelser som frisør, reklame- og annonsevirkosomhet, prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand, allerede er avgiftspliktig omsetning etter gjeldende rett.

### 6.1.3.2 Definisjon av tjenestebegrepet

Som nevnt i kapittel 4.4 foreslo Stovrikutvalget en negativ avgrensing av hva som skulle anses som en tjeneste. Alt som ikke er vare eller fast eiendom, ble foreslått ansett som en tjeneste. Denne definisjonen ble foreslått tatt inn i merverdiavgiftsloven § 2. Utvalget mente at en vid definisjon av tjenestebegrepet ville redusere eventuell tvil om hvorvidt en ytelse er å anse som tjeneste etter merverdiavgiftsloven. Eksempelvis vil immaterielle rettigheter omfattes av tjenestebegrepet.

Stovrikutvalgets forslag er i tråd med det som gjelder innen EU, hvor omsetning av tjenester er definert som enhver transaksjon som ikke er levering av vare. Dette er også hvordan Sverige, Danmark og Finland har definert tjenesteområdet i sine respektive merverdiavgiftslover.

Departementet støtter utvalget i at det tas inn en definisjon av tjenestebegrepet i merverdiavgiftsloven, og er enig i at den tas inn sammen med en presisering av varebegrepet. Departementet foreslår imidlertid at det også tas inn en presisering om at begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller fast eiendom og hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier anses som tjenester.

Departementet viser til forslag til merverdiavgiftsloven § 2 nytt annet ledd.

### 6.1.3.3 Nærmere om avgrensingen av tjenestebegrepet

Den negative avgrensingen mot varer fører til at det i utgangspunktet ikke vil være behov for å definere det som omsettes som henholdsvis vare eller tjeneste. Så lenge det er generell avgiftsplikt på omsetningen både av varer og tjenester, vil som hovedregel også alt som omsettes bli avgiftspliktig. De avgrensingsproblemer som etter gjeldende rett foreligger for eksempel innen området for edb, mellom henholdsvis standard programvare (avgiftspliktig vare) og individualisert programvare (avgiftsfri tjeneste) vil ved endringen forsvinne. Generelle avgrensingsbehov på merverdiavgiftsområdet vil i hovedsak kun gjenstå mot de særlige områder som foreslås unntatt.

I forhold til internasjonale transaksjoner kan det imidlertid fortsatt være avgjørende om transaksjonen defineres som en tjeneste eller vare. Det vises her til at prosedyrene for avgiftsinnbetaling er forskjellig for varer og tjenester. For varer som importeres er eksempelvis oppkrevingen basert på at varene fysisk innføres til vedkommende land, og det er tollvesenet som er avgiftsmyndighet ved innførsel. Ved handel av tjenester over landegrensene er det andre prosedyrer som gjelder i forhold til avgiftsoppkreving, jf. nærmere omtale i kapittel 8.2.

Også i forhold til investeringsavgiften vil det fortsatt kunne ha betydning om det anskaffes en vare eller tjeneste, idet investeringsavgiftsplikten i hovedsak gjelder for driftsmidler (varer) og kun for et begrenset antall tjenester, jf. kapittel 8.7.

Utover det som fremgår av ovennevnte vil det heller ikke ved en definisjon av tjenestebegrepet som foreslått lenger være avgjørende for avgiftsplikten om «nye» produkter, som for eksempel digitale produkter, defineres som vare eller tjeneste. Dette har også betydning i forhold til de retningslinjer som er utarbeidet innen OECD. I forhold til disse retningslinjene skal digitale produkter ved handel over landegrensene ikke betraktes som vare i forhold til merverdiavgiften. En endring av gjeldende regelverk ved å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, vil bringe vårt merverdiavgiftsregelverk i samsvar med det som gjelder i andre land i forhold til digitale produkter. Dette betyr altså at digitale produkter, etter en endring som her foreslått, ikke lenger blir å anse som vare i merverdiavgiftslovens forstand.

Etter forslaget vil immaterielle rettigheter omfattes av begrepet tjenester. Omsetning blant annet av opphavsrettigheter blir dermed merverdiavgiftspliktig på generelt grunnlag. Avgiftsplikt innen dette området er ikke nytt, idet overdragelse og annen utnyttelse av patenter, lisenser, varemerker og produksjonsmetoder mv. er avgiftspliktig tjeneste også etter gjeldende regelverk, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 5. Departementet foreslår imidlertid at unntaket for omsetning av opphavsretten til åndsverk fra kunstnere, jf. kapittel 7.2.6.5, opprettholdes. Unntaket for omsetning av retten til kinematografisk film foreslås likeledes opprettholdt, jf. merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd nr. 5. Gjeldende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 5 bortfaller for øvrig som følge av at opphavsrettigheter generelt blir å definere som tjenester.

Rettigheter til fast eiendom vil også omfattes av et utvidet tjenestebegrep. Dette gjelder for eksempel beiterett, rett til å ta ut vann og rett til å bruke veier, broer, tunneler, flyplasser og havner. Departementet foreslår at omsetning og utleie av slike rettigheter, i likhet med omsetning og utleie av fast eiendom,

holdes utenfor avgiftsområdet, jf. kapittel 7.2.12. Unntaket knyttet til fast eiendom er imidlertid ikke ment å omfatte slik omsetning som allerede er avgiftspliktig etter gjeldende bestemmelser, for eksempel omsetning av rett til jakt og fiske og rett til å ta ut naturalier av grunn. Også visse andre typer rettigheter eller utleieforhold knyttet til fast eiendom er godt egnet for avgiftsplikt ved omsetning, og foreslås tatt inn under avgiftsområdet. Dette gjelder eksempelvis omsetning av rett til å bruke lokaler, anlegg mv. for idrettsutøvelse (svømmehaller, treningsstudioer, slalåmbakker mv.) se dog nærmere omtale i 7.2.9, utleie av fast eiendom til reklame og utleie av oppbevaringsbokser. Det påpekes for øvrig at det også her, som ellers, er en forutsetning for spørsmålet om avgiftsplikt, at rettigheten omsettes i henhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser, og at omsetningen skjer som ledd i næring.

Ved offentlig myndighetsutøvelse vil det kunne sies å foreligge omsetning av en tjeneste i forhold til lovens foreslåtte utvidede tjenestebegrep når det betales vederlag, for eksempel i form av gebyr, avgift eller lignende. Storvikutvalget fant det ikke hensiktsmessig å trekke denne type tjenester inn under avgiftsområdet, og foreslo at ytelser som ledd i offentlig myndighetsutøvelse ble presisert til ikke å omfattes av tjenestebegrepet i lovteksten. Departementet er enig med utvalget i at offentlig myndighetsutøvelse bør holdes utenfor avgiftsområdet. Departementet mener imidlertid det er mer hensiktsmessig at offentlig myndighetsutøvelse, i den grad det er å anse som ytelse av tjeneste mot vederlag, unntas særskilt. En nærmere vurdering av spørsmålene knyttet til offentlig myndighetsutøvelse er behandlet under unntakene i kapittel 7.2.10.

#### **6.1.4 Departementets forslag**

Departementet fremmer forslag om at det innføres generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, slik at all omsetning av tjenester som hovedregel blir omfattet av merverdiavgiften. Departementet foreslår videre at definisjonen av hva som skal anses som en tjeneste utformes mest mulig generell slik at alle ytelser som ikke anses som vare eller fast eiendom anses som en tjeneste.

Forslaget innebærer at en rekke tjenesteområder som etter gjeldende rett har vært unntatt fra merverdiavgiftsområdet, nå blir avgiftspliktig. Merverdiavgiftsplikten innebærer foruten plikten til å beregne og betale merverdiavgift på omsetningen, også oppgaveplikt etter merverdiavgiftsloven § 29. Avgiftsplikten gir for øvrig virksomheten rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Det oppstår også plikt til å beregne og betale investeringsavgift etter investeringsavgiftslovens bestemmelser.

Departementet viser til forslag til merverdiavgiftsloven § 2 nytt annet ledd, forslag til endring i § 13 og forslag om å oppheve § 5 annet ledd nr. 4.

## 6.2 Omtale av enkelte tjenesteområder som kommer innenfor merverdiavgiftsområdet

---

### 6.2.1 Innledning

På bakgrunn av forslaget om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, vil det ikke være nødvendig i lovteksten å ha en beskrivelse av hvilke tjenesteområder som vil bli avgiftspliktige. Som nevnt ovenfor i kapittel 6.1.3.1 tas det heller ikke her sikte på å gi en uttømmende beskrivelse av hvilke nye tjenesteområder som vil bli merverdiavgiftspliktige etter forslaget.

Nedenfor gis likevel en forholdsvis bred omtale av sentrale tjenesteområder som vil bli merverdiavgiftspliktige som en følge av omleggingen til generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det er ved fremstillingen av de ulike områdene forsøkt redegjort for hvilke konkrete tjenester som vil bli avgiftspliktige og den nærmere avgrensning av disse, blant annet mot de områder som er foreslått unntatt, jf. kapittel 7.

I tillegg til Storvikutvalgets utredning og høringsinstansenes synspunkter, har departementet i sin fremstilling lagt vekt på hvilke bestemmelser som gjelder i EU. For hvert tjenesteområde er det dessuten foretatt en vurdering av de økonomiske konsekvensene av merverdiavgiftsplikt, som omtales nærmere i tilknytning til det enkelte tjenesteområde.

Når det gjelder EF-retten bemerkes at direktivene på merverdiavgiftens område angir rammevilkårene for medlemslandene og det indre marked. EUs direktiver på merverdiavgiftsområdet er meget omfattende. Samtidig gir direktivene innen en rekke områder medlemslandene et visst rom for tilpasninger. Det eksisterer også unntak og/eller særordninger for ulike land. Det er derfor vanskelig å få et klart bilde av regelverket innen EU uten samtidig å se hvordan de enkelte medlemsland har tilpasset seg bestemmelsene og hvordan de praktiseres. I den følgende fremstillingen av utenlandsk rett og EF-retten på merverdiavgiftens område, har derfor departementet sett det som naturlig og mest praktisk å se hen til hvordan bestemmelsene er i Sverige, Danmark og Finland.

Til omtalen av persontransport, vil departementet bemerke at en har valgt å gi en relativt fyldig fremstilling av forslaget om å innføre merverdiavgift på denne sektoren, jf. kapittel 6.2.2. Dette skyldes at selv om tjenesten ikke er merverdiavgiftspliktig etter gjeldende regelverk, så gjelder flere særbestemmelser på dette området. Videre er det en rekke næringsdrivende som etter gjeldende regelverk driver dels avgiftspliktig varetransport og dels persontransport som er unntatt fra avgiftsplikt. Regelverket på dette området er komplisert og har gitt seg utslag i flere rettslige problemer. Dette har medført at det også er foretatt enkelte endringer av rettstilstanden den senere tid, samt at det nylig har vært en bredt sammensatt arbeidsgruppe som har sett nærmere på konkurranseforholdene i luftfarten, hvor også merverdiavgiften ble vurdert, jf. St.prp. nr. 1 (1999-2000) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det er også gitt en relativt fyldig fremstilling av forslaget om å innføre merverdiavgift på overnattingstjenester, jf. kapittel 6.2.3. I kapittel 6.2.4 omtales tjenester som ytes av reisebyråer, mens det i kapittel 6.2.5 er gitt en kort omtale av andre reiselivsbaserte tjenester.

I kapittel 6.2.6 er det også gitt en fremstilling av området for konsulenttjenester. Dette omfatter et vidt tjenesteområde, fra alminnelige konsulenttjenester til datakonsulenter, advokattjenester og forskning. Departementet foreslår samtidig at innføringen av avgiftsplikt på omsetning av advokattjenester blir kompensert gjennom økte tilskudd til fri rettshjelp og økte bevilgninger til kjøp av advokattjenester i forbindelse med straffesaker, jf. kapittel 10.

I kapittel 6.2.7 omtales formidlingstjenester (meglertjenester innen bank- og finansnæringen), arbeidsformidling og arbeidsutleie generelt. Formidlingstjenester og arbeidsutleie er en type tjenester som ofte vil være nært forbundet med andre tjenesteområder. Enkelte formidlingstjenester som er nært knyttet opp til tjenesteområder som foreslås unntatt, er derfor gitt en fremstilling sammen med disse i kapittel 7. Dette gjelder blant annet ulike meglertjenester som anses som finansielle tjenester, jf. nærmere kapittel 7.2.5.

Kringkasting og posttjenester er to andre tjenesteområder som vil omfattes av forslaget om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. NRKs virksomhet med allmennkringkasting som er finansiert ved lisensavgift, vil imidlertid ikke bli foreslått avgiftsbelagt, jf. kapittel 6.2.8. I kapittel 6.2.9 er det gitt en omtale av posttjenester.

## **6.2.2 Nærmere om persontransport**

### *6.2.2.1 Gjeldende rett*

Etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 4 er transport av varer avgiftspliktig. Persontransport er ikke omfattet av oppregningen over merverdiavgiftspliktige tjenester og er derfor utenfor avgiftsområdet. Dette gjelder alle former for persontransport. Det skal derfor ikke betales merverdiavgift av vederlag for persontransport, men den som utfører tjenesten har heller ingen rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine utgifter til anskaffelse og drift av transportmidler og andre varer og tjenester til bruk i virksomheten.

Det finnes imidlertid en frivillig registreringsordning for skipsrederier og flyselskaper, se forskrift 14. september 1971 om frivillig registrering av skipsrederier og flyselskaper (forskrift nr. 48). Denne ordningen er begrenset til skipsrederier og flyselskaper som befordrer passasjerer i utenriksfart. Ordningen innebærer at de rederier/flyselskaper som oppfyller vilkårene for frivillig registrering i merverdiavgiftsmanntallet og som søker om dette, kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i sin virksomhet med utenriks personbefordring. Det skal likevel ikke beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves fra passasjerene. Med unntak av denne særordningen foreligger det ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift av driftsmidler som anskaffes til bruk i persontransport. Dette betyr at de virksomheter som driver transport av personer, som hovedregel fullt ut blir belastet merverdiavgift gjennom sine kjøp av varer og tjenester. Virksomheter som driver passasjerbefordring blir således belastet med merverdiavgift på anskaffelse og drift av eksempelvis drosjer, busser, trikker og tog.

Merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 inneholder imidlertid særskilte fritaksordninger som innebærer at leveranser av nærmere angitte varer og tjenester skal omsettes uten merverdiavgift. Disse fritakene omfatter også i noen grad leveranser til næringsdrivende som driver persontransport med skip og luft-

fartøy. Det er gitt avgiftsfritak på omsetning av varer og tjenester til bruk for luftfartøy til yrkesmessig luftfartsvirksomhet når det går i utenriksfart. Videre er det gitt avgiftsfritak ved leveranser av varer og tjenester til bruk for utenlandske skip og skip over en viss størrelse når det i utenriksfart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer. En spesialbestemmelse gjelder for skip, luftfartøy og oljeboringsplattformer, og inneholder blant annet bestemmelser om fritak for merverdiavgift på omsetning av visse driftsmidler til bruk i persontransport. Fritaket gjelder omsetning og utleie av skip over en viss størrelse til bruk i personbefordring mot vederlag og luftfartøy til bruk til yrkesmessig luftfartsvirksomhet. For slike skip/luftfartøy foreligger det også avgiftsfritak for varer og tjenester i forbindelse med reparasjon, vedlikehold mv. Dette fritaket gjelder også for selskaper som bare driver innenlands transport.

Fritakene innebærer at omsetning av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester til disse virksomhetene skjer uten at det beregnes utgående merverdiavgift, det vil si at merverdiavgiftssatsen er null. Den virksomhet som har slik omsetning, vil likevel ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Disse fritaksordninger gjør at luft- og skipsfarten står i en særstilling i forhold til andre persontransporttjenester hvor det ikke er gitt tilsvarende fritaksbestemmelser ved proviantering og drift og omsetning av driftsmidler mv. Fritakene er begrunnet med luft- og skipsfartens internasjonale stilling, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69) side 45 og 46.

Det foreligger et tilsvarende særskilt fritak (nullsats) for tjenester i siste omsetningsledd vedrørende baneanlegg som utelukkende er til bruk for skinnegående kollektiv persontransport, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13. Dette avgiftsfritaket omfatter bare tjenesteytelsene, mens materialinnsatsen skal avgiftsberegnes. Fritaket omfatter ikke Jernbaneverkets vanlige banenett hvor det også foregår varetransport.

Det vises i denne sammenheng til den generelle omtalen av nullsatsede områder, jf. kapittel 8.3.

Etter merverdiavgiftsloven § 22, jf. § 14 annet ledd nr. 5, foreligger det ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift av varer og tjenester utelukkende til personbefordring. Fradragsretten er imidlertid på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy avskåret uten hensyn til bruken av kjøretøyet. Bestemmelsen om avskjæring av fradragsretten for personkjøretøy er generell og gjelder som hovedregel for alle registrerte næringsdrivende som benytter et personkjøretøy i sin virksomhet. Det har derfor i utgangspunktet ingen betydning i forhold til merverdiavgiften om kjøretøyet er til bruk i en virksomhet som er avgiftspliktig, om det brukes i virksomhet utenfor avgiftsområdet eller om det er til privat bruk. I alle tilfellene vil det bli full avgiftsbelastning. Bestemmelsen innebærer således at en avgiftspliktig næringsdrivende blir belastet merverdiavgift på alle omkostninger til et personkjøretøy selv om dette benyttes i den avgiftspliktige virksomheten. For registrerte næringsdrivende som driver yrkesmessig utleie av personkjøretøy, herunder leasing, er det likevel gjort unntak. Disse har fradragsrett for inngående merverdiavgift også på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy, men vil på vanlig måte bli belastet med investeringsavgift ved anskaffelsen. Bilutleiefirmaer mv. skal i slike tilfeller beregne merverdiavgift av vederlaget for utleien, og avgiftspliktige leietakere

vil ikke kunne fradragføre merverdiavgiften. I forskrift nr. 90 til merverdiavgiftsloven er det gitt nærmere avgrensinger av unntaket for personkjøretøy til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet. For å hindre uheldige avgiftstilpasninger er det blant annet satt krav om minste registreringstid av personkjøretøyet på utleievirksomhetens hånd. Dersom vilkårene ikke oppfylles, skal den fradragførte inngående merverdiavgiften tilbakeføres.

### 6.2.2.2 Utenlandsk rett

#### 6.2.2.2.1 EU

Etter EUs regelverk er persontransport en merverdiavgiftspliktig tjeneste. Ved overgangsordninger er det imidlertid fastsatt at medlemslandene kan unnta denne type tjenester i overensstemmelse med nasjonal lovgivning. Dette fremgår av EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 28(3) (b), jf. vedlegg F (17).

Danmark og Irland har benyttet seg av adgangen til å unnta persontransport fra merverdiavgiftsplikt. De øvrige medlemsland i EU har innført merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester. Flere av disse medlemslandene benytter imidlertid en lavere merverdiavgiftssats på vederlaget av transporttjenesten. Storbritannia har som eneste medlemsland nullsatt på persontransport. I de tre landene hvor persontransport er unntatt eller nullsatt, er det innført en særskilt passasjeravgift på flyreiser.

Ved persontransport mellom land i EU eller fra et medlemsland til et annet land utenfor EU (tredjeland), avgiftsbelegges i dag som hovedregel ikke tjenesten. Virksomheter som driver med utenlands persontransport, kan likevel kreve fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten knyttet til persontransport til utlandet, forutsatt at virksomheten i utgangspunktet er tatt inn under avgiftsområdet.

Etter EUs regelverk skal leveranser av varer bestemt som forsyninger, herunder proviantering, til luftfartøy som hovedsakelig går i internasjonal luftfart, være fritatt fra merverdiavgift. Det samme gjelder ved levering, ombygging, reparasjon, vedlikehold, befraktning og utleie av luftfartøy, samt levering, utleie, reparasjon, vedlikehold av utstyr som er innebygget i eller anvendes ved utnyttelse av disse luftfartøyene. Det er også her et krav om at luftfartøyet hovedsakelig opererer i internasjonal trafikk. Videre er det gitt et lignende avgiftsfritak på omsetning og reparasjon mv. av sjøgående fartøy som mot vederlag frakter passasjerer. Disse bestemmelsene følger av EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 15. Artikkelen gjelder i utgangspunktet leveranser for utførsel til land utenfor EU (tredjeland). Bestemmelsen får imidlertid også anvendelse på leveranser til bruk i internasjonal transport mellom EU-land.

#### 6.2.2.2.2 Sverige

I Sverige er både person- og varetransport merverdiavgiftspliktige tjenester. Dette fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 1 §, som fastslår generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester. Det er imidlertid forskjellige merverdiavgiftssatser. For varetransport er merverdiavgiftssatsen 25 prosent (standardsats), mens den for persontransport er 12 prosent. Bestemmelsen om merverdiavgiftssatsene er gitt i 7 kap. 1 § ML.



Dette innebærer at næringsdrivende som både driver vare- og persontransport, vil ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser brukt i hele virksomheten. Samtidig skal det beregnes utgående merverdiavgift med 25 prosent av vederlaget for frakt av varer (varetransport) og 12 prosent av vederlaget fra passasjerene (persontransport).

Persontransport som utføres mellom Sverige og utlandet, avgiftsbelegges ikke når transporten skjer direkte til eller fra utlandet, jf. 5 kap. 5 § ML. Dette er i samsvar med EF-retten. Den omstendighet at det skjer transittopphold i Sverige endrer ikke bedømmingen av i hvilket land tjenesten anses å ha vært utført. Det avgjørende for den avgiftsmessige behandling av en reise med start i Sverige, er om den endelige destinasjon som reisedokumentet (billetten) utstedes til, ligger i Sverige eller utlandet. Disse bestemmelsene gjelder uavhengig av om det dreier seg om reiser med skip/luftfartøy eller landbasert transport.

Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved leveranse av skip for yrkesmessig sjøfart og luftfartøy for yrkesmessig vare- og persontransport. Det samme gjelder ved blant annet ombygging, reparasjon og vedlikehold av slike skip og luftfartøy. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift ved leveranser av flydrivstoff. Disse bestemmelsene gjelder leveranser til bruk i persontransport som er merverdiavgiftspliktige i Sverige, slik at disse anskaffelsene uansett ville være omfattet av rederienes og flyselskapenes fradragsrett. Likevel er bestemmelsene utformet slik at leverandøren av disse varene og tjenestene skal foreta disse leveransene uten å beregne merverdiavgift. Leverandørens omsetning er i slike tilfeller fritatt fra avgiftsberegning, men leverandøren har likevel rett til tilbakebetaling av inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Retten til tilbakebetaling har samme omfang som fradragsretten. Denne ordning omtales gjerne som kvalifisert unntak, og har samme virkning som de norske bestemmelsene på området med avgiftsbelegging med nullsats. Ovennevnte bestemmelser fremgår av 3 kap. 21 og 23 §§ og 10 kap. ML.

Det gjelder særskilte bestemmelser om fradragsretten for inngående merverdiavgift på utgifter til anskaffelse og drift av personkjøretøy. Etter gjeldende bestemmelser er fradragsretten for inngående merverdiavgift på omkostninger til anskaffelse av personbiler og motorsykler begrenset til de virksomheter som driver yrkesmessig salg eller utleie av slike kjøretøy, persontransport i yrkesmessig trafikk etter yrkestrafikkloven [yrkestrafikklagen (1998:490)], transport av døde og kjøreopplæring. For næringsdrivende med annen virksomhet foreligger det ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsesomkostningene selv om virksomheten er avgiftspliktig. Bestemmelsene for fradragsrett er imidlertid annerledes når det gjelder driftsomkostningene for personkjøretøy. Det foreligger da fradragsrett i alle tilfeller hvor personkjøretøyet er driftsmiddel i en avgiftspliktig virksomhet. Det skal heller ikke foretas noen fordeling av avgiftsbeløpet selv om kjøretøyet skal brukes privat. Som driftsomkostninger anses blant annet utgifter til drivstoff, service og reparasjoner. Ved leie av personkjøretøy er det gitt særskilte bestemmelser som begrenser fradragsretten til 50 prosent av leievederlaget. Denne begrensningen i fradragsretten gjelder ikke for virksomheter som

blant annet driver yrkesmessig personbefordring og kjøreopplæring. Disse bestemmelsene fremgår av 8 kap. 15 og 16 §§ ML.

Virksomheter som anskaffer persontransporttjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, har fradragsrett for disse anskaffelsene i samsvarende med hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. 8 kap. ML.

I forbindelse med statsbudsjettet for 2001 som ble lagt fram 20. september 2000, har den svenske Regjeringen foreslått at merverdiavgiftssatsen på persontransport senkes fra 12 prosent til 6 prosent.

#### 6.2.2.2.3 Danmark

I Danmark er persontransport utenfor merverdiavgiftsområdet, mens varetransport er innenfor merverdiavgiftsområdet med full merverdiavgiftssats (25 prosent).

I utgangspunktet er alle former for persontransport unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Det er imidlertid gitt særbestemmelser for persontransport med buss som innebærer at persontransport med buss som ikke er rutegående, er avgiftspliktig. Unntaket for persontransport fremgår av den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 15.

I Danmark er det innført en særavgift på flyreiser lignende den som praktiseres i Norge (flypassasjeravgiften).

Ved befordring med ferje av passasjerer og ledsagende transportmidler (personbiler, busser mv.) til andre EU-land eller til land utenfor EU, skal det heller ikke beregnes merverdiavgift av transporten av selve transportmidlet. Overfart av lastebiler, tomme busser mv. betraktes imidlertid som selvstendig avgiftspliktig varetransport. Ved innenriks persontransport anses ferging av selve transportmidlet som avgiftspliktig varetransport. Hvis det utstedes en fellesbillett for fører og bil i slike tilfeller, skal det når ytelsene spesifiseres, kun betales merverdiavgift av den del av billettprisen som vedrører transporten av bilen.

I Danmark er det gitt merverdiavgiftsfritak ved salg og utleie av fly og skip over en viss størrelse bortsett fra sportsfly og lystfartøy. Videre gjelder fritaket også for reparasjons- og vedlikeholdsarbeider mv. av slike skip og fly. Disse fritakene som fremgår av momsloven § 34 stk. 1 nr. 8 og 9, kan sammenlignes med de som gjelder i Norge og innebærer at leverandørene vil ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, samtidig som de ikke skal beregne utgående merverdiavgift av omsetningen.

I Danmark er det en særordning som innebærer at transportvirksomheter som driver med passasjerbefordring til utlandet, med visse begrensninger, ikke får noen avgiftsbelastning på sine anskaffelser til denne virksomheten. Dette fremgår av momsloven § 45. Med utlandet forstås både andre EU-land og land utenfor EU. For å omfattes av ordningen må virksomhetene la seg registrere og føre et regnskap som danner grunnlaget for refusjon av betalt merverdiavgift i Danmark. Dette innebærer at registrerte flyselskaper og rederier med visse begrensninger kan fradragsføre inngående merverdiavgift av innkjøp mv., som vedrører utenriks personbefordring med skip eller fly. Tilsvarende gjelder eksempelvis for busselskaper som driver personbefordring i rute mellom Danmark og utlandet.

Etter gjeldende bestemmelser foreligger det i utgangspunktet ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift vedrørende utgifter til anskaffelse og drift av personkjøretøy som er innrettet for befordring av høyst 9 personer og som er registrert med hvite skilter. På samme måte som etter de norske bestemmelsene er fradragsretten som regel avskåret selv om kjøretøyet er til bruk i en avgiftspliktig virksomhet. For transportmidler som ikke anses som personkjøretøy, gjelder de alminnelige fradragsbestemmelsene. Dette gjelder eksempelvis for busser, ferjer og fly. For virksomheter som leier/leaser personkjøretøy, foreligger det særskilte bestemmelser vedrørende omfanget av fradragsretten. Bilforhandlere, virksomheter som driver utleie av personkjøretøy og kjøreskoler kan uavhengig av ovennevnte bestemmelser fradragsføre inngående merverdiavgift vedrørende anskaffelse og drift av kjøretøy til disse formål. De særskilte bestemmelsene vedrørende fradragsretten for inngående merverdiavgift vedrørende personkjøretøy fremgår av momsloven § 42.

#### 6.2.2.2.4 Finland

I Finland er både person- og varetransport merverdiavgiftspliktige tjenester. Dette fremgår av hovedregelen i den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) om generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester. Det er imidlertid forskjellige merverdiavgiftssatser. For varetransport er merverdiavgiftssatsen 22 prosent (standardsats), mens den for persontransport er 8 prosent. Bestemmelsen om merverdiavgiftssatsene er gitt i 8 kap. i loven.

Dette betyr at en næringsdrivende som både driver med vare- og persontransport, vil ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Samtidig skal det beregnes utgående merverdiavgift med 22 prosent av vederlaget for frakt av varer og 8 prosent av vederlaget fra passasjerene.

Persontransport fra Finland direkte til utlandet og fra utlandet direkte til Finland avgiftsbelegges ikke, jf. 66 § i loven. Det har ingen betydning om persontransporten skjer innen EU-området eller utenfor EU-området.

Det skal ikke beregnes merverdiavgift på omsetning, utleie eller befraktning av skip over en viss størrelse. Det er en forutsetning at skipet har en slik konstruksjon at det ikke i hovedsak er ment for fornøyles- eller sportsbruk. Det foreligger også merverdiavgiftsfritak for varer og tjenester i forbindelse med reparasjon, vedlikehold mv. av slike skip. Fritakene gjelder også for virksomheter som bare driver transport i innenriksfart. Fritakene fremgår av 58 § i loven.

Det skal videre ikke beregnes merverdiavgift på omsetning, utleie eller befraktning av luftfartøy som i hovedsak går i internasjonal lufttrafikk. Det samme gjelder ved leveranser av varer og tjenester i forbindelse med reparasjon mv. av slike luftfartøy. Det vises til 70 og 71 §§ i loven.

Det er gitt særskilte bestemmelser om fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift av blant annet personbiler, motorsykler og fartøy som etter sin konstruksjon hovedsakelig er ment for fornøyles- eller sportsformål. Det foreligger her begrensinger i fradragsretten. Fradragsretten er likevel ikke begrenset for blant annet kjøretøy som er anskaffet for salg

eller utleie eller anvendes for yrkesmessig persontransport eller kjøreundervisning. Disse bestemmelsene fremgår av 114 § i loven.

Næringsdrivende som anskaffer persontransporttjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, har fradragsrett for disse anskaffelsene i samsvar med hovedregelen om fradragsrett.

### 6.2.2.3 *Storvikutvalgets vurderinger og forslag*

Utvalget foreslo at persontransport skal omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester.

Utvalget pekte imidlertid på at det ytes betydelige tilskudd på området for persontransport. Innføring av merverdiavgift på omsetning av denne type tjenester vil derfor i mange tilfeller bety en indirekte subsidiering. Avgiftsresultatet på virksomhetens omsetningsoppgave vil kunne gi et større beløp i inngående merverdiavgift enn utgående merverdiavgift, og dermed medføre tilbakebetaling fra staten. Til tross for dette mente utvalget at det ikke forelå tilstrekkelige grunner til å holde persontransport utenfor et system med generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det ble vist til at varetransport og annen form for kommunikasjon også vil være innenfor avgiftsområdet.

Det ble foreslått at merverdiavgiftsplikten av konkurransehensyn gjøres gjeldende for all innenlands persontransport. For internasjonal transport ble det foreslått fritak på linje med det fritaket som nå gjelder for transport av varer. Dette innebærer at all direkte persontransport til eller fra utlandet fritas for beregning av utgående merverdiavgift, også den innenlandske delen av slik transport.

Utvalget foreslo at det gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i yrkesmessig befordring av personer og ved kjøreopplæring. Bestemmelsene om avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i annen avgiftspliktig virksomhet, ble foreslått opprettholdt. Utvalgets forslag innebærer med andre ord i tillegg til gjeldende bestemmelser om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet, at det gis rett til fradrag når kjøretøyet er til bruk som driftsmiddel i personbefordring mot vederlag, eksempelvis i drosjenæringen, og i kjøreopplæring.

På bakgrunn av forslaget om ikke å åpne for generell fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy, drøftet utvalget om tilsvarende begrensing i fradragsretten bør gjelde for inngående merverdiavgift på innkjøpte persontransporttjenester, eksempelvis reiser med bil, buss, tog, skip og fly.

Utvalget konstaterte at det kan være vanskelig å fastslå om persontransport faktisk er til bruk i virksomheten eller om den er av privat karakter, og mente det foreligger en viss parallell til hotelltjenester. Kontrollhensynet ble likevel ikke funnet like tungtveiende her, og noen generell avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift på utgifter til persontransporttjenester i virksomheten ble ikke foreslått. Utvalget presiserte at fradragsretten ikke er ment å gjelde for reiser mellom hjem og arbeidssted, selv om de dekkes av virksomheten.

Utvalget fant også grunn til å skissere alternative løsninger til et system med merverdiavgiftsplikt på alle tjenester som vedrører innenlands persontransport. Dersom den kollektive persontransport ønskes tilgodesett, skiserte utvalget som alternative løsninger enten at dette gjøres ved at disse tjenestene helt unntas fra merverdiavgiftsplikt, eller ved at det gis særskilte fritak for beregning av utgående merverdiavgift (nullsats).

#### 6.2.2.4 Høringsinstansenes synspunkter

Høringsuttalelsene fra organisasjonene som representerer brukere av transporttjenester, gikk imot å trekke persontransport inn under merverdiavgiftsområdet. Hovedinnvendingene var økte priser og svekket konkurranse i forhold til bruk av privatbil. De fleste av høringsinstansene pekte på at det er viktig at merverdiavgiftssystemet hindrer konkurransevridding. Det er likevel få som kommenterte utvalgets forslag om avgrensning av merverdiavgiftsplikten mot internasjonal transport. Utvalgets forslag om å opprettholde bestemmelsen om å avskjære fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy for andre enn utøvere av yrkesmessig persontransport, ble ikke kommentert av høringsinstansene. De fleste av høringsinstansene ga heller ingen merknader til forslaget om å gi fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til anskaffelse av persontransporttjenester.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* hadde ingen innvendinger mot utvalgets forslag, men presiserte at merverdiavgiftsplikten må gjelde alle former for persontransport. Det ble uttalt at den videre behandling ikke må føre til at offentlig kollektivtransport unntas, mens eksempelvis flytrafikken avgiftsbelegges.

Flyselskapene *SAS*, *Braathens S.A.F.E. AS*(nå *Braathens ASA*) og *Widerøes Flyveselskap AS*(nå *Widerøe's Flyveselskap ASA*) gikk alle imot forslaget. Selskapene fryktet at økte priser vil gi mindre trafikkgrunnlag og dermed dårligere tilbud på flyavganger. Det ble fremhevet at dette først og fremst vil ramme distriktene og i særlig grad Nord-Norge. *SAS* og *Braathens* presiserte at en eventuell merverdiavgiftsplikt på persontransport må gjelde alle former for persontransport. Dersom man unntar rutegående trafikk, ble det understreket at unntaket også må omfatte flyselskapene.

*NSB* uttalte at en merverdiavgiftsplikt på persontransport ventelig vil innebære en prisøkning på ca. 15 prosent. Virkningen av dette er usikkert, da konkurrentene også må øke sine priser. Det ble understreket at en avgiftsplikt må gjelde all innenlands persontransport, slik at det ikke blir noen konkurransevridding. Det ble også vist til at konkurransehensynet må ivaretas når det gjelder transport til utlandet med ulike transportmidler. *NSB* ga videre uttrykk for at innføring av merverdiavgift på persontransport ut fra regnskapsteknisk synspunkt vil medføre en forenkling av regelverket. *NSB* uttalte avslutningsvis at dersom det ikke oppstår noen konkurransevridding mellom de enkelte transportmidler som følge av merverdiavgift på persontransport, så vil det for *NSB* ikke oppstå noen umiddelbar negativ effekt av forslaget.

*Norges Transportforbund* pekte på at det er behov for en forenkling av dagens regelverk på dette området. Det ble blant annet vist til at regnskap og kontrollopplegg i stor grad kompliseres i transportselskapene som både driver person- og varetransport. Forbundet uttalte at en eventuell merverdiavgiftsplikt på persontransport ikke er i samsvar med ønsker om økt satsing på

kollektive transportløsninger. Forbundet skisserte som en løsning at persontransport blir merverdiavgiftspliktig, men med en merverdiavgiftssats på null. Forbundet mente at dette vil ivareta både samferdselspolitiske, miljømessige og sosiale hensyn, samtidig som det blir et enklere regelverk.

*Den Norske Reisebransjeforening* anførte at det vil få store negative konsekvenser for den innenlandske reisevirksomhet å innføre merverdiavgift på persontransport. En er i ferd med å prise seg ut av det internasjonale markedet. Foreningen understreket videre at det primære for næringen er den totale avgiftsbyrde og rammebetingelsene for øvrig, og i mindre grad hvordan dette fordeles mellom de ulike avgiftssystemene. Ifølge foreningen må de samlede rammebetingelsene vurderes på nytt i forbindelse med en eventuell merverdiavgiftsplikt på persontransport. Ved en eventuell merverdiavgiftsplikt må det dessuten velges en merverdiavgiftssats på laveste trinn.

*Norges Taxiforbund* gikk imot forslaget om å innføre merverdiavgiftsplikt på persontransport. Det ble blant annet vist til at dette kan medføre vridning av publikums bruk av transporttjenester i retning av større bruk av privatbil. Dersom en likevel velger å innføre merverdiavgiftsplikt på slike tjenester, understreket forbundet at det er viktig av hensyn til konkurransenøytralitet å likebehandle de ulike aktørene innen persontransportområdet. Forbundet kunne således ikke akseptere at rutegående transport holdes utenfor en generell merverdiavgiftsplikt på persontransporttjenester, slik som skissert av utvalget som alternativ løsning.

*Skattedirektoratet* var ut fra systemtekniske vurderinger enig med utvalget i at persontransport bør være merverdiavgiftspliktig. Det vil være en klar fordel å unngå fordeling av inngående merverdiavgift for virksomheter som i dag både driver med person- og varetransport. Alle former for persontransport bør av konsekvenshensyn omfattes av merverdiavgiftsplikten. Skattedirektoratet var enig i utvalgets forslag til endringer i fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i yrkesmessig befordring av personer og som driftsmiddel i kjøreopplæring. Fradragsretten for personkjøretøy bør for øvrig avskjæres slik bestemmelsen er i dag. Skattedirektoratet mente at fradragsretten for brukere av persontransporttjenester kan aksepteres, men forutsatte at det stilles strenge krav til legitimering av slike utgifter.

### 6.2.2.5 Departementets vurderinger og forslag

#### 6.2.2.5.1 Innledning

Departementet mener at det er store systemtekniske fordeler ved å innføre merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester. I tillegg vil dette medføre større konkurransenøytralitet i regelverket. Departementet er også av den oppfatning at merverdiavgiftsplikt innen dette tjenesteområdet, er i samsvar med de prinsipper Storvikutvalget la til grunn. På den annen side vil merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester føre til økte kostnader for deler av transportnæringen, noe som blant annet kan få uheldige økonomiske og distriktsmessige virkninger. Det vises også i den sammenheng til omtalen Regjeringen Bondevik hadde av merverdiavgiftsreformen i St.meld. nr. 1 (1999-2000) Nasjonalbudsjettet 2000, hvor det blant annet ble uttalt (side 133):

«En utvidelse av avgiftsplikten til å omfatte hhv. romutleie og persontransport vil samtidig gi en tilsvarende utvidet fradragsrett for virksomheten. Næringsdrivende som kjøper denne type tjenester vil i så fall ikke lenger måtte betale for en skjult avgift, men får full fradragsrett for avgift knyttet til disse tjenestene. Dette vil gi større konkurransenøytralitet. Ved at dagens avgiftsbelastning fjernes, vil også konkurranseforholdet for norske transportører i forhold til utenlandske transportøres bedres.

Regjeringen vurderer å innføre en redusert merverdiavgiftssats for denne type virksomheter, slik at en unngår kostnadsøkninger for sektorene samlet. Innføring av avgiftsplikt med redusert sats vil innebære en klar forenkling av regelverket, samtidig som en unngår skjult avgiftsbelastning. Regjeringen har også vurdert det slik at eventuelle distriktpolitiske virkninger vil bli redusert ved å benytte en lavere sats. Regjeringen vurderer det derfor slik at redusert sats, som gir om lag provenynøytralitet for persontransport og overnatting, vil være en bedre løsning enn dagens regelverk. En slik løsning vil heller ikke være i strid med intensjonen bak Voksenåsen-erklæringen.»

Regjeringen slutter seg til vurderingen om at merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester med redusert merverdiavgiftssats vil være en bedre løsning enn gjeldende regelverk. Dette er også i samsvar den løsning mange land i EU har valgt, eksempelvis Sverige og Finland. Regjeringen foreslår at det innføres merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester, men med en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent. Hensynet til kollektivtrafikken gjør at det samtidig legges opp til kompensasjonsordninger for prioriterte deler av kollektivtransporten. For luftfarten foreslås det imidlertid en særordning som innebærer at det ikke skal betales merverdiavgift på omsetning av tjenester som gjelder personbefordring med luftfartøy (merverdiavgiftssatsen er null). Dette er særlig begrunnet med at det samtidig foreslås endringer i flypassasjeravgiften.

Nedenfor gis det en nærmere begrunnelse og redegjørelse for forslaget. Spørsmål knyttet til enkelte særskilte problemstillinger drøftes også. Merverdiavgiftsplikten for persontransport vil fremgå av hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det er imidlertid nødvendig å vurdere behovet for andre endringer i merverdiavgiftsloven som følge av forslaget om at persontransport skal omfattes av den generelle avgiftsplikten på omsetning av tjenester. En slik vurdering er foretatt nedenfor, og det foreslås i den forbindelse enkelte lovendringer. Redusert merverdiavgiftssats på persontransport nødvendiggjør endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. Forslag til endringer i Stortingets plenarvedtak er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Når det gjelder innføring av en særordning med nullsats for luftfarten, vises det til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 16.

#### *6.2.2.5.2 Problemer knyttet til gjeldende rett og behovet for å innføre merverdiavgift på persontransport*

Den umiddelbare virkningen av at persontransport er unntatt fra avgiftsplikt, er at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves for transporten, og at det ikke gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Selv om

virksomhet med persontransport ikke er merverdiavgiftspliktig, vil transportbedriftene likevel bli belastet for betydelige avgiftsbeløp. Den manglende fradragsretten gjør at transportørene må betrakte avgiftsbetalingene som en ordinær kostnad. Denne kostnaden vil i prinsippet utgjøre en del av vederlaget for transporttjenesten, slik at dette inneholder et skjult avgiftsbeløp. På denne måten betales det indirekte merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester. Denne skjulte avgiftsbelastningen vil blant annet være en konkurranseulempe for bedrifter som konkurrerer med utenlandske bedrifter ute og hjemme. En slik skjult avgiftsbelastning er også i strid med en av hovedintensjonene ved innføring av merverdiavgiftssystemet som var å fjerne all form for kumulasjon. Ved å innføre merverdiavgift på persontransport, vil slike uheldige virkninger fjernes.

Det er også et spesielt behov for en forenkling av dagens system på dette området. Etter gjeldende regelverk har flere virksomheter omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder eksempelvis innenfor transportnæringen hvor en rekke næringsdrivende kombinerer avgiftspliktig varetransport med persontransport som er unntatt fra avgiftsplikt. Dette er en direkte følge av hvordan persontransport er behandlet i det norske merverdiavgiftssystemet. Regelverket innebærer at transportvirksomheter bare har fradragsrett for den del av virksomheten som gjelder varetransporten. Inngående merverdiavgift av de anskaffelser som foretas, må derfor henføres til de respektive deler av virksomheten. For anskaffelser til begge virksomhetsområdene, fellesanskaffelser, skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift. Omfanget av fradragsretten vil vanligvis bero på den antatte bruk i den avgiftspliktige del av virksomheten, varetransportdelen. Dette regelverket er svært vanskelig å praktisere både for forvaltningen og for de næringsdrivende, særlig med hensyn til fastsettelsen av formålet med en anskaffelse. Den fordelingsproblematikken som foreligger etter dagens bestemmelser, vil bli fjernet ved at det innføres merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester.

Det vises videre til at dagens rettstilstand med selektive merverdiavgiftsfritak innen persontransportområdet er uheldig. Det er på det rene at virksomheter som driver persontransport med luftfartøy og skip, isolert sett i forhold til merverdiavgiften, nyter godt av flere særbestemmelser som ikke andre transportformer har. Skips- og luftfarten er derfor på enkelte områder mer gunstig behandlet i merverdiavgiftsregelverket enn eksempelvis buss- og jernbanetransport. Det er for eksempel merverdiavgift på kjøp av tog og buss, mens det ikke er merverdiavgift på kjøp av skip og luftfartøy.

Det vises i denne sammenheng til behandlingen av St.meld. nr. 19 (1998-99) Om NSB BAs virksomhet, hvor samferdselskomiteens flertall uttalte følgende om de avgiftsmessige rammebetingelser for NSB BAs virksomhet, jf. Innst. S. nr. 138 (1998-99) side 5:

«Flertallet vil understreke viktigheten av at departementet foretar en vurdering av avgiftsmessige forhold og andre forhold som er av betydning for jernbanens konkurranse mot andre transportformer, både ved gods- og persontransport. Flertallet nevner spesielt spørsmål knyttet til kjørevegsavgift, merverdiavgift og investeringsavgift og spørsmål knyttet til kabotasje. Flertallet ber om at dette legges fram for Stortinget på en egnet måte.»



Departementet vil understreke at et viktig krav til et merverdiavgiftssystem er at det skal virke mest mulig nøytralt i forhold til de ulike aktørene i markedet. Merverdiavgiften bør således ikke føre til noen annen tilpasning enn den som hadde funnet sted uten merverdiavgift. Etter departementets mening er det som et utgangspunkt to veier å gå for å gjøre merverdiavgiftssystemet mest mulig nøytralt mellom de ulike transportformer innenfor persontransportsektoren.

Enten den vei de fleste andre land i Europa har valgt, nemlig å innføre merverdiavgift på persontransport. Under forutsetning av at hele persontransportområdet omfattes av avgiftsplikt, betyr merverdiavgift på persontransport at samtlige virksomheter har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette vil i forhold til merverdiavgiften fjerne eventuelle vridninger mellom de ulike transportformer innenfor transportsektoren, og vil etter departementets mening være den beste løsningen.

Den andre veien å gå for at merverdiavgiften skal være mest mulig nøytral på dette området, er å innføre en ordning med nullsats på anskaffelser til bruk i persontransportvirksomhet. Det vil bety at alle anskaffelser til bruk i persontransport ikke pålegges merverdiavgift. Dette er en ren subsidiering av slik virksomhet gjennom merverdiavgiftssystemet i forhold til tilnærmet all annen virksomhet her i landet. En slik eventuell subsidiering bør som hovedregel skje over budsjettets utgiftsside og ikke indirekte ved å redusere statens inntektsgrunnlag. I tillegg vil et slikt system med ren nullsats på anskaffelser til bruk i persontransportsektoren medføre et betydelig provenybortfall, anslagsvis årlig på i størrelsesorden 1,5 - 2 milliarder kroner. Departementet vil på denne bakgrunn sterkt fraråde at det innføres et generelt system med nullsats på anskaffelser til bruk i persontransport.

Innføring av merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester vil også ha andre positive effekter. Ved at transportvirksomhetene som blir avgiftspliktige får fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil de komme på linje med tilsvarende virksomheter i land hvor denne type tjenester i dag avgiftsbelegges. Spørsmålet om uheldige konkurransevridninger som følge av manglende fradragsrett for norske virksomheter, er blant annet i den senere tid blitt aktualisert nettopp i tilknytning til persontransport, og spesielt innen luftfarten. En virkning av dagens system er at det vil være lønnsomt å fylle flyene med drivstoff i utlandet, fordi man der slipper merverdiavgiftsbelastning (eksport). Merverdiavgiftsplikt på persontransport vil løse dette, ved at flyselskaper med virksomhet i Norge vil få full fradragsrett på linje med tilsvarende avgiftspliktige flyselskaper i andre land ved tanking av flydrivstoff i Norge. Arbeidsgruppen som utredet konkurransevilkårene i luftfarten uttalte om dette (Rapport fra arbeidsgruppen for utredning av konkurransevilkår i luftfartsnæringen, datert 30. september 1999, side 162):

«Det som derimot kan medføre en konkurransevridning, er at luftfartøy som regelmessig går mellom utenlandske flyplasser eller norsk flyplass og flyplass i utlandet, kan anskaffe varer og tjenester avgiftsfritt i utlandet. De avgiftsfrie anskaffelsene kan benyttes i Norge. For eksempel kan et fly som er på vei fra utlandet til Norge, fylle ekstra drivstoff og ta inn forsyninger avgiftsfritt på en utenlandsk flyplass, og bruke disse innsatsfaktorene på flyging innenlands. Kostnadene ved

flygingen innenlands blir dermed lavere enn dersom drivstoff og forsyninger ble anskaffet på en norsk flyplass.

Konkurransesvridningene som følge av dette oppstår mellom selskaper med henholdsvis gode og mer begrensede muligheter til å anskaffe drivstoff og forsyninger utenlands. Forenklet kan en si at selskaper med relativt mange flygninger til og fra Norge får et fortrinn i forhold til selskaper som stort sett opererer innenlands. Det er viktig å understreke at ulikheten i konkurransevilkår oppstår på de enkelte innenlandsruter der selskapene konkurrerer eller kan tenkes å konkurrere, altså i ett relevant marked eller flere. Det er derfor tale om en konkurransevidning slik arbeidsgruppen har definert dette begrepet. Vridningen gir flyselskapene incentiver til å endre disponeringen av fly på innenriks- og utenriksruter, og eventuelt forandre rutemønstrene, med sikte på å øke mulighetene for å fylle drivstoff og anskaffe forsyninger merverdiavgiftsfritt i utlandet. Disse vridningene henger sammen med at persontransport ikke er en merverdiavgiftspliktig tjeneste i Norge.»

Basert på de prinsipper merverdiavgiftssystemet bygger på og den forutsetning at avgiftsplikten skal gjøres så generell som mulig, kan departementet ikke se at det foreligger særlige hensyn som tilsier at persontransport bør holdes utenfor merverdiavgiftsområdet. Departementet foreslår derfor at det innføres merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester.

Storvikutvalget og mange av høringsinstansene pekte på at en avgiftsbelastning på den kollektive persontransport vil gi seg utslag i høyere priser for forbrukerne, med de uheldige konsekvenser dette kan få. Dersom den kollektive persontransport ønsket tilgodesett, skisserte utvalget som alternative løsninger enten at dette gjøres ved at disse tjenestene helt unntas fra merverdiavgiftsområdet, eller ved at det gis særskilte fritak for beregning av utgående merverdiavgift (nullsats).

Departementet vil på nytt understreke betydningen av at merverdiavgiftssystemet er konkurransenøytralt, noe som oppnås ved at systemet er mest mulig generelt. Av hensyn til ikke å vri konkurransevilkårene mellom de ulike transportformer, bør hele persontransportområdet i prinsippet likebehandles. Den omstendighet at persontransport omfatter en stor del av det totale forbruk av tjenester, tilsier også at merverdiavgiftsplikten bør være generell i denne sektoren. Departementet vil dessuten påpeke at det prinsipielt er systemteknisk betenkelig å innføre særordninger for å oppnå dreininger i publikums forbruksmønster. Hvis det er ønskelig å påvirke forbruket, bør dette foretas gjennom direkte bevilgninger eller reguleringer i form av særavgifter, ikke ved skjult overføring gjennom merverdiavgiftssystemet. Hensynet til å oppnå gode avgrensinger og lave administrative kostnader taler også mot å innføre særordninger.

På denne bakgrunn mener departementet at hele persontransportområdet i utgangspunktet bør likebehandles ved at merverdiavgiftsplikten gjøres generell.

Ved å innføre merverdiavgift på persontransport med full merverdiavgiftsats kan staten få merinntekter i størrelsesorden 2,5 milliarder kroner på årsbasis. Persontransport består av flere ulike transportformer som i ulik grad vil berøres av merverdiavgiften. I gjennomsnitt kan prisøkningen bli i størrelsesorden 15 prosent ved en merverdiavgiftsats på 23 prosent. Det er da forutsatt

at merverdiavgiften blir fullt overveltet på transportbrukerne. Merverdiavgift på persontransport vil først og fremst berøre de som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, det vil si husholdninger, offentlig virksomhet og næringsdrivende utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette utgjør en stor andel av kundene. Virksomheter som driver persontransport, vil dermed i stor grad belastes merverdiavgift gjennom redusert etterspørsel. Persontransporten er også en viktig næring i distriktssammenheng. På grunn av konsekvensene for persontransporten ved å innføre full merverdiavgiftssats, bør det etter departementets mening innføres redusert merverdiavgiftssats på persontransport slik som i mange EU-land.

Beregninger viser at en merverdiavgiftssats på om lag 9 prosent ikke vil gi noen kostnadsøkning for persontransportsektoren samlet. På grunn av konsekvensene for persontransportsektoren, vil departementet foreslå at det innføres en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent for denne sektoren, med unntak for personbefordring med luftfartøy hvor det foreslås en ordning med nullsats. De ulike transportformene vil i ulik grad bli berørt av en merverdiavgiftssats på 12 prosent. Enkelte transportformer vil få en merkostnad ved denne merverdiavgiftssatsen. Det kan derfor være behov for kompensasjonsordninger for enkelte områder innenfor persontransportsektoren for å opprettholde transporttilbudet. Det legges opp til kompensasjonsordninger for deler av kollektivtransporten. Det vises til omtalen i kapittel 6.2.2.6 og kapittel 10.

I kapittel 6.2.2.5.3 er det gitt en nærmere omtale av de særlige spørsmål som reises i forhold til luftfarten, og som etter departementets mening begrunner en særordning for luftfarten i merverdiavgiftsregelverket.

Når det gjelder de økonomiske konsekvenser av forslaget om å innføre merverdiavgift på persontransport vises det til kapittel 6.2.2.6, hvor det er gitt en vurdering av virkningene for de ulike transportformene.

Departementets forslag om merverdiavgift på persontransport vil fremgå av hovedregelen om generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Forslag om redusert merverdiavgiftssats på persontransportområdet nødvendigvis endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. Dette forslaget er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

#### *6.2.2.5.3 Nærmere om enkelte problemstillinger*

##### *i) Avgrensning av området for lavere merverdiavgiftssats*

Det foreslås at den reduserte merverdiavgiftssatsen på 12 prosent som hovedregel skal gjelde for all persontransport uansett transportmiddel, utenom tilfeller hvor reisemomentet er av underordnet betydning. Den reduserte merverdiavgiftssatsen på 12 prosent vil ikke omfatte personbefordring med luftfartøy, hvor det foreslås en ordning med nullsats.

Virksomhet med persontransport uten hensyn til om de er statlige, kommunale eller private vil komme innenfor området med redusert merverdiavgiftssats. Det samme gjelder kollektivtrafikk. Utleie av transportmidler uten fører, anses derimot eksempelvis ikke som persontransport. I slike tilfeller skal det derfor foretas avgiftsberegning med standardsats. Dette gjelder også

etter gjeldende rett. Ambulansetransporter og andre syketransporter med særskilt innrettet transportmiddel foreslås unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Det vises til omtalen i kapittel 7.2.2.

Departementet ser imidlertid at det kan oppstå avgrensingsproblemer i forhold til hva som skal anses som persontransport, som foreslås avgiftsbelagt med redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent. Det må i slike tilfeller foretas en konkret vurdering hvor et sentralt spørsmål vil være om reisemomentet er av underordnet betydning. Departementet vil vurdere om det er behov for å gi nærmere avgrensinger i forskrift form.

### *ii) Særlig om luftfart*

Luftfarten vil sannsynligvis få en kostnadsøkning på om lag 200 millioner kroner på årsbasis ved innføring av merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester med en merverdiavgiftssats på 12 prosent. Dette har blant annet sammenheng med at det etter gjeldende regelverk er gitt merverdiavgiftsfritak på leveranser av driftsmidler mv. til flyselskapene. Ved merverdiavgift på persontransport vil dermed luftfarten i mindre grad enn veg- og banetransport oppnå kostnadslettelse gjennom fradragsretten for inngående merverdiavgift. Som følge av at flyging til utlandet i forhold til merverdiavgiften anses som eksport og således er fritatt (nullsatset), vil hele denne merbelastningen gjelde innenlandsflyging. En slik merbelastning kan medføre økte priser på flyreiser innenlands. Høyere billettpriser kan føre til redusert etterspørsel og dermed dårligere rutetilbud. For å unngå en merbelastning for innenlands luftfart med de negative distriktsmessige virkninger dette vil kunne medføre, kan en mulighet være å innføre en lavere merverdiavgiftssats for luftfarten. Det er beregnet at en merverdiavgiftssats på 5 prosent ikke vil gi noen merinntekt for staten, og heller ingen merbelastning for innenlandsflyginger totalt sett.

Innføring av merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester med luftfartøy, må imidlertid også ses i sammenheng med omleggingen av flypassasjeravgiften. Bakgrunnen for denne omleggingen er at ESA har avgitt en grunnlagt uttalelse hvor det konkluderes med at dagens utforming av den norske flypassasjeravgiften er i strid med EØS-avtalen. Uavhengig av merverdiavgiftsreformen er det derfor nødvendig å endre satsstrukturen for flypassasjeravgiften for å hindre at ESA bringer saken inn for EFTA-domstolen. Regjeringen foreslår en omlegging av flypassasjeravgiften slik at avgiftsplikten utvides til å omfatte alle flyginger med fritak for flyginger til/fra og mellom flyplasser i de tre nordligste fylkene. Fritaket foreslås ikke å omfatte Tromsø og Bodø. Satsen blir etter forslaget lik på flyginger innenlands og utenlands. Det vises til omtalen i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, kapittel 3.19. Omleggingen i merverdiavgiften og flypassasjeravgiften foreslås gjort innenfor en provenynøytral ramme samlet på årsbasis.

Dersom de samlede avgiftsinntektene fra luftfarten skal opprettholdes, vil en kombinasjon av innføring av merverdiavgift på personbefordring med luftfartøy og en omlegging av flypassasjeravgiften gi en betydelig merbelastning for innenlands luftfart. Etter departementets mening vil det mest målrettede tiltak, for å redusere merbelastningen for innenlandsflyginger innenfor en provenynøytral ramme, være å innføre en merverdiavgiftssats på null for personbefordring med luftfartøy. Til tross for at det kan reises prinsipielle innvendinger

ger mot å innføre en slik særordning, mener departementet at dette er nødvendig for å unngå uheldige distriktsmessige virkninger som følge av omleggingen av flypassasjeravgiften.

En slik nullsats kan reise problemer i forhold til EØS-avtalens bestemmelser om statsstøtte. Det vises imidlertid til at ingen land innen EØS-området både har merverdiavgift på passasjertransport med luftfartøy og en særavgift på tilsvarende reiser. Særavgiften på flyreiser bidrar også til at den samlede avgiftsbelastningen for innenlands luftfart er høy i forhold til andre EØS-land. I forhold til annen innenlands passasjertransport som foreslås omfattet av den reduserte merverdiavgiftssatsen på 12 prosent, er det heller ingen særavgift på slik transport i Norge, slik at samlet innenlands avgiftsnivå på luftfarten er høyt i forhold til annen passasjertransport. Dette vil etter departementets mening være argumenter for at den foreslåtte ordningen for luftfarten i merverdiavgiftsregelverket ikke er i strid med EØS-avtalen. Det vises i denne sammenheng også til at det innen EU finnes to typer fiskalt begrunnede avgifter på innenlandsflyginger. De fleste EU-land har merverdiavgift på innenlands persontransport, men mange benytter reduserte merverdiavgiftssatser. Storbritannia har som eneste EU-land nullsats på innenlands persontransport. Danmark og Irland har unntatt persontransport fra merverdiavgiftsplikt. I disse tre landene er det imidlertid innført en særavgift på flyging av passasjerer.

Innføring av merverdiavgift med nullsats for personbefordring med luftfartøy er beregnet å gi et inntektstap for staten på om lag 300 millioner kroner på årsbasis i forhold til dagens regelverk, og en tilsvarende avgiftslettelse for luftfarten isolert sett i forhold til merverdiavgiften. Flypassasjeravgiften er fastsatt slik at den samlede omleggingen for luftfarten er provenynøytral.

Staten kjøper i dag luftfartstjenester for å opprettholde tilbudet på anbudsruiter som ikke kan drives på bedriftsøkonomisk grunnlag. På anbudsruiter er det bestemmelser i avtalene mellom operatørene og staten om at avtalene skal kunne reforhandles ved endringer i rammebetingelsene, eksempelvis avgiftsendringer. Anbudsrutene i Sør-Norge vil få økt avgiftsbelastning, mens rutene i Nord-Norge vil få noen mindre belastning enn i dag. Det kan være behov for å reforhandle disse avtalene. Omleggingen av flypassasjeravgiften kan også medføre at flere flyruiter i Sør-Norge kan bli ulønnsomme. Det kan bli aktuelt å lyse noen av disse rutene på anbud.

Departementet foreslår at det gis merverdiavgiftsfritak (nullsats) på omsetning av tjenester som gjelder personbefordring med luftfartøy.

Departementet viser til forslag til merverdiavgiftsloven § 16 første ledd ny nr. 13.

### *iii) Transport til og fra utlandet*

Merverdiavgiften har som siktemål å avgiftsbelegge innenlands forbruk av varer og tjenester. Alle former for eksportsalg av varer, herunder tjenester til bruk i utlandet, er fritatt fra merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1. Det er også gitt avgiftsfritak ved eksportlignende tilfeller. Eksportører av avgiftspliktige varer og tjenester har etter systemet full fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, selv om det ikke oppkreves merverdiavgift når varen eksporteres til utlandet eller tjenesten fullt ut er til

bruk i utlandet. Dette sikrer at det ikke er noen skjult norsk merverdiavgift ved eksport av slike varer og tjenester, og sikrer norske eksportører like konkurransevilkår i forhold til merverdiavgiften.

Som en følge av at det nå foreslås merverdiavgift på persontransport, vil alle virksomheter som driver personbefordring til utlandet oppnå fradragsrett på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette betyr at adgangen til frivillig registrering som er omhandlet i kapittel 6.2.2.1, ikke lenger vil få noen praktisk betydning.

Ved merverdiavgiftsplikt på personbefordring vil transport til eller fra utlandet stå i en særstilling. I disse tilfellene dreier det seg om transportmidler som beveger seg mellom inn- og utland, slik at man står overfor en blanding av innenlands og utenlands forbruk.

For internasjonal varetransport er det gitt en særbestemmelse i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 om at det ikke skal betales merverdiavgift av transporttjenester her i landet når transporten av varen skjer direkte til eller fra utlandet (fritak med nullsats). At bestemmelsen er begrenset til transporttjenester her i landet har sin grunn i at den øvrige del av transporten som skjer utenfor landet, blir avgiftsfri fordi tjenesten ikke anses som omsatt i Norge. Nærmere bestemmelser om fritaket er fastsatt i forskrift nr. 31 til merverdiavgiftsloven. Som direkte transport regnes når det er sluttet avtale om sammenhengende transport av varer her i landet til et sted i utlandet eller omvendt. Lignende bestemmelser finnes i de fleste andre land, det vil si at slik internasjonal transport ikke avgiftsbelegges (fritak med nullsats).

Storvikutvalget foreslo at det for internasjonal persontransport ble gitt fritak fra å svare merverdiavgift på lik linje med det fritaket som gjelder for transport av varer. Dette forslaget innebærer at all direkte persontransport til eller fra utlandet fritas for beregning av utgående merverdiavgift, også den innenlandske delen av slik transport.

Etter departementets mening bør det utformes et regelverk som ivaretar hensynet til nøytralitet mellom de ulike transportmidler i internasjonal trafikk. Det er også viktig at regelverket på dette området samsvarer med de løsninger som er valgt i andre land, slik at det ikke oppstår vridninger mellom norske og utenlandske aktører.

Som et utgangspunkt mener departementet at persontransport står i en noe annen stilling enn varetransport. Mens den alt overveiende del av varetransport gjelder innførsel eller eksport i næring, hvilket innebærer at vareeier ville hatt fradragsrett dersom merverdiavgift hadde påløpt, vil en stor del av persontransporten til og fra utlandet gjelde private reiser. Av konkurranse- og kontrollmessige grunner er det derfor ikke gitt at en bør ha like bestemmelser for person- og varetransport til og fra utlandet. Satt på spissen blir det spørsmål om rimeligheten av at en som eksempelvis reiser fra Trondheim til Strømsstad i Sverige oppnår fullt avgiftsfritak for hele reisen, selv om den alt vesentlige del av transporten skjer innenlands, mens en som reiser nesten tilsvarende distanse, fra Trondheim til Halden, skal betale merverdiavgift. Det kan derfor reises spørsmål om ikke avgiftsfritaket for den innenlandske del av reiser til og fra utlandet bør begrenses.

Departementet har imidlertid kommet til at den beste løsningen for blant annet å ivareta hensynet til nøytraliteten i regelverket samlet sett, er at all

direkte persontransport til eller fra utlandet fritas for beregning av utgående merverdiavgift, det vil si også den innenlandske del av slik transport. Dette er i samsvar med rettstilstanden blant annet i Sverige.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget for persontransporttjenester her i landet, når transporten skjer direkte til eller fra utlandet (nullsats).

Dette betyr at den innenlandske del av en internasjonal reise verken skal avgiftsbelegges ved reiser til eller fra utlandet. Reiser med start i Norge og med bestemmelsessted i utlandet vil i sin helhet bli ansett som en avgiftsfri internasjonal transport, selv om en del av reisen foregår på norsk territorium. For det omvendte tilfelle hvor reisen starter i utlandet med bestemmelsessted her i landet, vil den del av reisen som ikke skjer i Norge anses som omsetning i utlandet. Den del av reisen som foregår i Norge vil være avgiftsfri.

Det avgjørende for at en reise med start i Norge skal komme innenfor fritaket, bør etter departementets mening være at billetten utstedes til et bestemmelsessted som ligger i utlandet. Dette bør gjelde uavhengig av hvilke transportmidler som benyttes. Når det gjelder den nærmere avgrensning av avgiftsfritaket, vil dette bli vurdert fastsatt i en egen forskrift.

Departementet foreslår at omsetning av persontransporttjenester direkte til eller fra utlandet fritas fra avgiftsberegning (nullsats).

Departementet viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4.

*iv) Fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i persontransportvirksomhet*

Alle anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomhet med personbefordring blir etter gjeldende bestemmelser belastet med merverdiavgift, med mindre det er gitt særskilte avgiftsfritak på anskaffelsen eller virksomheten kommer inn under forskrift nr. 48. Dette er en direkte konsekvens av at persontransport etter dagens regelverk er unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

Ved innføring av merverdiavgift på omsetning av persontransporttjenester vil virksomheter som driver personbefordring i næring få fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dette vil fremgå av merverdiavgiftsloven § 21.

Det er imidlertid nødvendig å endre merverdiavgiftsloven § 22 første ledd, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5, som fastslår at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift av varer og tjenester som anskaffes utelukkende til personbefordring.

Departementet viser til forslag om opphevelse av merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5.

*v) Fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy*

Et særskilt spørsmål er om merverdiavgiftsplikt på persontransport nødvendigvis gjør at det foretas endringer i gjeldende bestemmelser som avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy. Etter gjeldende rett er fradragsretten avskåret for personkjøre-

tøy uten hensyn til bruken. For yrkesmessig utleie av personkjøretøy er det gjort unntak fra denne bestemmelsen.

Storvikutvalget foreslo at det gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i persontransportvirksomhet. Bestemmelsene om avskjæring av fradragsretten for personkjøretøy til bruk i annen avgiftspliktig virksomhet ble foreslått opprettholdt, med unntak av anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i kjøreopplæring.

Som påpekt av utvalget er dette spørsmålet særlig aktuelt for blant annet drosjenæringen, hvor en avskjæring av fradragsretten vil få langt større økonomiske konsekvenser enn for andre avgiftspliktige. Departementet slutter seg derfor til utvalgets forslag om at gjeldende bestemmelser endres slik at det gis fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i persontransportvirksomhet.

Spørsmålet kan imidlertid stille seg annerledes for anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy i virksomheter som ikke driver persontransportvirksomhet, men hvor personkjøretøyet på annen måte er til bruk i virksomheten. Fordi fradragsretten er et grunnprinsipp i merverdiavgiftssystemet må det foreligge sterke grunner for at denne skal begrenses. Ut fra hensynet til nøytralitet synes det på det rene at merverdiavgiftsplikt på persontransport i utgangspunktet også bør føre til endringer av fradragsbestemmelsene for personkjøretøy for slike virksomheter. Det er flere av disse næringsdrivende som har personkjøretøy som et betydelig driftsmiddel i sin virksomhet. Det foreligger imidlertid etter departementets mening betydelige kontrollproblemer som sterkt taler imot å endre regelverket på dette området. En fradragsrett vil her åpne for muligheter til uberettiget fradrag til privat forbruk som vanskelig lar seg kontrollere.

Departementet foreslår at den någjeldende bestemmelse om avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy til bruk i annen avgiftspliktig virksomhet opprettholdes. Også en rekke andre land avskjærer fradragsretten i disse tilfellene.

Som nevnt i kapittel 7.2.4 foreslås det merverdiavgift på kjøreopplæring. Anskaffelse og drift mv. av personkjøretøy står helt sentralt i kjørekolenes virksomhet. Departementet foreslår derfor at bestemmelsene endres slik at det på dette området gis rett til fradrag for kjøreskolenes anskaffelse av personkjøretøy til bruk i skolevirksomheten.

I tillegg til gjeldende bestemmelse om fradrag for personkjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet, innebærer således departementets forslag at det gis rett til fradrag når kjøretøyet er til bruk som driftsmiddel i yrkesmessig personbefordring eller i kjøreopplæring. Forslaget nødvendiggjør endringer i forskrift nr. 90.

Forslaget innebærer også at fradragsrett gjelder for anskaffelser til bruk i virksomhet med videresalg av personkjøretøy. Det vises imidlertid til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11. Dette tilsvarer rettstilstanden i dag.

Departementet viser til forslag om opphevelse av merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5, forslag til merverdiavgiftsloven § 14 nytt fjerde ledd og forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3.



*vi) Fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester*

Storvikutvalget tok opp spørsmålet om det bør gjøres begrensinger i fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester. Utvalget påpekte at et absolutt vilkår for at inngående merverdiavgift kan føres til fradrag, er at tjenesten er til bruk i virksomheten, og at det på dette området kan være fare for sammenblanding mellom utgifter til privat forbruk og utgifter til bruk i virksomheten. Utvalget fant imidlertid ikke tilstrekkelig grunn til å foreslå særskilte bestemmelser om fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester.

Departementet ser i likhet med utvalget at det på dette området kan være fare for sammenblanding mellom utgifter til persontransporttjenester til privat forbruk og utgifter til bruk i virksomheten. Fradragsretten skal legitimeres ved hjelp av tilfredsstillende bilag, og på persontransportens område kan det i mange tilfeller være vanskelig å oppfylle dette kravet slik at det lar seg gjøre å fastslå den reelle bruken. Departementet finner likevel ikke at det foreligger tilstrekkelige tungtveiende momenter til å foreslå særskilte bestemmelser med sikte på å avskjære fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester til bruk i virksomheten. Det vises blant annet til at flere av kontrollproblemene vil bli løst ved at anskaffelser knyttet til personkjøretøy ikke gis fradragsrett, se ovenfor.

Departementet finner likevel grunn til å understreke at et absolutt vilkår for at inngående merverdiavgift på anskaffelse av persontransporttjenester kan føres til fradrag i de næringsdrivende sine avgiftsoppgjør, er at tjenesten faktisk er til bruk i virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Det vil derfor eksempelvis ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgifter til reise mellom hjem og arbeidssted, selv om den betales av den avgiftspliktige næringsdrivende og merverdiavgiften kan legitimeres ved bilag. Som følge av at billetter og reisedokumenter vanligvis ikke er utformet som ordinære salgsbilag, kan det bli nødvendig å utforme nærmere bestemmelser om legitimasjon for å godtgjøre at transporttjenesten faktisk har vært til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Departementet finner for øvrig grunn til å påpeke at innføring av merverdiavgift på persontransport vil bety en utvidelse av fradragsretten for inngående merverdiavgift i forhold til kjøp og drift mv. av varebiler. Fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av varebiler gjelder i dag bare varebiler som brukes til varetransport i avgiftspliktig virksomhet. Brukes varebilen dels til avgiftspliktig varetransport og dels til persontransport som i dag er unntatt fra avgiftsplikt, skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift etter antatt bruk, jf. merverdiavgiftsloven § 23. Dette betyr eksempelvis at arkitekten som kun benytter en varebil til å frakte seg selv fra sitt kontor til byggeplassen (persontransport), etter dagens bestemmelser ikke får fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til bilen. Ved innføring av merverdiavgiftsplikt på persontransport vil imidlertid arkitekten nå også oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til varebilen ved kjøringen fra kontoret til byggeplassen. Det er en forutsetning at bruken skjer i virksomheten, og at det eksempelvis ikke dreier seg om en reise mellom hjem og arbeidssted.

Departementets forslag om at inngående merverdiavgift på anskaffelse av persontransporttjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet skal kunne fradragføres, nødvendiggjør ingen lovendring, men vil følge av merverdiavgiftsloven § 21.

### 6.2.2.6 Økonomiske konsekvenser

#### 6.2.2.6.1 Transportutviklingen

Tabell 6.1 viser utviklingen fra 1960 til 1999 for ulike deler av persontransporten.

Tabell 6.1: Innenlands persontransport 1960 - 1999 etter transportmiddel. Prosent. Personkilometer.<sup>1)</sup>

Transportmiddel	1960	1970	1980	1990	1995	1999
Skip	5	2	2	1	1	1
Jernbane	15	6	6	4	4	5
Fly	1	2	4	5	6	7
Sporvei og T-bane	4	2	1	1	1	1
Rutebuss	24	14	10	7	7	7
Drosje, utleiebil	3	2	2	1	2	3
Motorsykkel	7	3	1	1	1	2
Personbil	41	69	75	79	78	74
<i>I alt prosent</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>	<i>100</i>
Herav kollektivt	49	27	22	18	19	21
Mill. pers.km i alt	11646	25821	40705	53881	56131	61683
Herav kollektivt	5683	6916	9143	9679	10678	12790

<sup>1)</sup> Omfatter ikke fritidsbåter, cruisefart, sykkel, gange.

Kilde: Transportøkonomisk institutt (TØI).

Et typisk trekk ved utviklingen er at privatbiler økte sin andel av transportarbeidet fra 41 prosent i 1960 til en topp på 79 prosent rundt 1990, hvorefter andelen har avtatt til 74 prosent i 1999. Økningen i personbilandelen fram til 1990 har skjedd i forlengelsen av innføringen av privatbilismen i 1950 og 1960-årene. Den gradvise endringen i bosettingsmønstret med en stigende andel av befolkningen i byer og tettsteder har trolig bidratt til at privatbilandelen har stagnert og senere gått litt ned. Det ligger generelt bedre til rette for kollektivtransport i byer og tettsteder enn i spredtbygde strøk. Nedgangen i personbilandelen på 1990-tallet motsvares dessuten i noen grad av en stadig økning i flyenes andel av trafikken på lange reiser, jf. nedenfor.

Kollektivtransporten har i absolutte tall vokst en del de siste 35-40 årene, men har likevel fram til 1990 tapt markedsandel. Kollektivtransportens andel har variert motsatt av privatbilismen, fra 49 prosent i 1960 til 18 prosent i 1990, med en etterfølgende økning til 21 prosent i 1999. Luftfartens andel har lenge vært sterkt økende, en økning som på 1990-tallet faller sammen med en viss nedgang i privatbilenes andel av transportarbeidet.

Annen kollektivtransport, med skip, jernbane og rutebuss har vist sterkt synkende andeler fram til 1990, men har siden holdt stillingen relativt. Målt i absolutte størrelser har bane og buss hatt en viss økning på 1990-tallet, i det siste blant annet på grunn av Gardemobanen.

Den store veksten i persontransporten og forskyvninger mellom transportmidler skyldes økt velstand, økt mobilitet, den teknologiske utviklingen og utbyggingen av infrastrukturen. Infrastrukturutbyggingen har særlig vært stor innen veg- og lufttransport.

Veksten i privatbilismen henger ikke minst sammen med at privatbil er en attraktiv transportform som ofte gir kort reisetid og stor individuell frihet med hensyn til reisemål og reisetidspunkt, noe som er viktig for de fleste reisende. Tilsvarende har flyene vunnet markedsandel på bekostning av blant annet jernbanen. Hyppigere avganger og kort reisetid betyr mye, ikke minst ved tjenestereiser.

Utviklingen kan neppe først og fremst tilskrives skatter og avgifter eller manglende satsing på eksempelvis jernbane eller buss. Mens sentrale deler av kollektivtransporten har mottatt betydelige årlige beløp over offentlige budsjetter, betraktes privatbilismen og luftfarten delvis som skatteobjekter, med fiskalt begrunnede avgifter som kjøpsavgift, årsavgift på personbiler og statlig avgift på flyging.

Det er foretatt en undersøkelse av lønnsomhet og soliditet i transportnæringen, blant fly-, buss-, drosje- og ferjeselskaper samt bilutleie. Lønnsomheten, målt ved totalrentabilitet og driftsmargin, har vært relativt stabil, men er noe svekket etter 1994. Soliditeten har imidlertid bedret seg betydelig. Noe av dette skyldes skattereformen som ga mulighet til å omdefinere visse fondsavsetninger fra gjeld til egenkapital.

#### 6.2.2.6.2 Konsekvenser for ulike deler av kollektivtransporten

##### *i) Generelt*

Det er nærliggende å anta at utslagene kan bli litt forskjellig for ulike deler av persontransporten. Konsekvenser for ulike deler av persontransporten er kort vurdert nedenfor. Det legges opp til kompensasjon for prioriterte deler av persontransporten der det er grunn til å forvente at merverdiavgiften gir vesentlig økning i priser og/eller redusert tilbud.

Merverdiavgift med full merverdiavgiftssats ville gitt om lag 2,5 milliarder kroner i merproveny fra persontransporten på årsbasis. Med Regjeringens forslag om redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent er merprovenyet anslått til om lag 420 millioner kroner på årsbasis.

##### *ii) Luftfart*

Innenlands og utenriks lufttransport består hovedsakelig av rute- og charterflyging. Luftfarten har lenge styrket sin relative betydning i forhold til andre transportformer. Flyselskapene SAS, Braathens ASA og Widerøe's Flyveselskap ASA er fortsatt ledende på det norske markedet, selv om det er blitt en liberalisering i luftfarten som følge av EØS-avtalen. Lufttransporten har fortrinn ved transport over lange avstander. Målt i antall reiser er flyet det viktig-

ste kollektive transportmiddel mellom Norge og utlandet. Mer enn 40 flyselskap har ruteforbindelser mellom Norge og utlandet.

Norge har et godt utbygd nett av flyplasser som gjør landet lett tilgjengelig med fly. Det statlige stamrutenettet består av 19 lufthavner. I tillegg kommer det regionale rutenettet med 26 lufthavner. Stamrutenettet utgjør et integrert trafikksystem med Oslo lufthavn Gardermoen som viktigste knutepunkt. Luftfart utmerker seg ved en høy andel forretningsreisende. Luftfarten får imidlertid også økende betydning for folks feriereiser. I 1997 brukte mellom 10 og 15 prosent av nordmenn fly til feriereiser i Norge og Norden, mens hele 85 prosent brukte fly til reisemål i utlandet utenom Norden. For de utenlandske reisende i Norge er flytransport viktig. Én av tre utenlandske turister og ca. tre av fire utenlandske forretningsfolk reiste ut av Norge med fly. Introduksjonen av flere og bedre rabattmuligheter har gjort at flytransport i økende grad brukes på private reiser. Sett over tid har fritidsreiser økt noe sterkere enn forretningsreiser.

Det foreslås at det innføres en merverdiavgiftssats på null på personbefordring med luftfartøy. I tillegg er luftfarten fra før pålagt en særavgift på flyging av passasjerer (flypassasjeravgiften). Det kan være behov for reforhandling av eksisterende avtaler på anbudsruiter. Det vises for øvrig til omtalen i kapittel 6.2.2.5.3 og omtalen i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

### *iii) Sjøtransport*

Persontransport til sjøs består av fergeruter både i Norge og mellom Norge og utlandet, innenlandske kyststruter og lokalruter. I tillegg kommer cruisetrafikken.

Selv om sjøtransporten ikke utgjør noen stor andel av folks reiser, har den stor betydning for fremkommeligheten enkelte steder langs kysten, blant annet i Oslofjordområdet, på Vestlandet og i Nord-Norge. Bilfergene inngår flere steder som en viktig del av riksveinet. Antall passasjerer på fergene er imidlertid redusert, blant annet som følge av at fergeruter er lagt ned eller har fått mindre trafikk på grunn av nye veier, broer og tunneler.

Statistikk over sjøtransporten av passasjerer omfatter lokale båtstruter, persontransport på ferger og Hurtigruten. Annen sjøtransport, for eksempel den som ikke er rutegående, som cruisefart mv., foreligger det ingen statistikk over.

I likhet med luftfarten er det for skipsfarten gitt særbestemmelser i merverdiavgiftsloven som gjør at denne næringen står i en gunstig situasjon i forhold til andre transportformer. Som følge av dette vil fordelingen av å oppnå full fradragsrett for merverdiavgift være mindre enn for andre transportformer som ikke har hatt slike avgiftsmessige fordeler. Det er anslått at endring i avgiftsbelastning for sjøtransport innenlands vil være minimal. Det vises også til at det i budsjettet foreslås fritak for grunnavgift på fyringsolje for innenlands passasjertransport med skip tilsvarende 50 millioner kroner på årsbasis, jf. St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 3.8.

Fergevirksomhet vil imidlertid få merkostnader sammenlignet med dagens system som følge av at transportjenester som består i fering av kjøretøy er nullsatset. Fergevirksomhet har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til denne virksomheten. Fergevirksomheten vil få en

merbelastning ved at merverdiavgiften på denne tjenesten settes til 12 prosent, se omtalen i kapittel 8.3. Det er anslått at merkostnadene for fergevirksomheten kan utgjøre i størrelsesorden 70 millioner kroner på årsbasis ved en merverdiavgiftssats på 12 prosent. Det legges opp til at fergevirksomheten kompenseres.

#### *iv) Busstransport*

Bussen har vært det viktigste kollektive transportmiddel målt etter utført transportarbeid, men er etter hvert blitt innhentet av flyet. Bussenes store fortrinn i forhold til andre kollektive transportmidler er fleksibiliteten.

I reiselivssammenheng er det ekspressbussene (rutegående busser over lengre strekninger) og turbusser som har størst betydning. NHO anslo i 1997 at norske turbussoperatører transporterer omlag fem millioner passasjerer årlig, og har en omsetning på om lag 650 millioner kroner. For norske feriereisende har bussen størst betydning for reiser i Norden, hvor oppunder 10 prosent av de reisende benytter denne transportformen.

De fleste av de lokale bussrutene er i dag bedriftsøkonomisk ulønnsomme, og mottar tilskudd fra fylkeskommunene. Regjeringen legger opp til å kompensere lokale bussruter med 100 millioner kroner på årsbasis for å opprettholde busstilbudet.

Ekspressbussruter drives i dag på vanlig kommersiell basis, og de mottar ikke fylkeskommunale tilskudd til virksomheten. For ekspressbusser og turbusser viser de beregninger som er gjort at merprovenyet ved en merverdiavgiftssats på 12 prosent vil utgjøre om lag 30-40 millioner kroner på årsbasis. Bussene vil få kostnadsbesparelser som følge av Regjeringens forslag om lettelse i avgiftene på drivstoff.

#### *v) Drosjer*

Drosjevirksomheten vil få fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten, herunder personkjøretøy. Det er anslått at drosjevirksomheten vil få merkostnader på oppunder 200 millioner kroner på årsbasis med en merverdiavgiftssats på 12 prosent. Drosjene vil imidlertid få besparelser som følge av Regjeringens forslag om lettelse i avgiftene på drivstoff.

#### *vi) Sporvei og forstadsbane*

Sporvei og forstadsbane får en del av inntektene fra offentlige tilskudd. Beregninger på bakgrunn av foreliggende tallmateriale indikerer at sporvei og forstadsbaner ikke kommer vesentlig dårligere ut ved en merverdiavgiftssats på 12 prosent enn å være utenfor merverdiavgiftssystemet. I tillegg til at sporveiene mottar offentlig tilskudd, skyldes dette at de får relativt store fordeler ved fradragsrett for inngående merverdiavgift. Merproveny er anslått til om lag 10 millioner kroner på årsbasis. Det anses derfor ikke å være behov for kompensasjon.

*vii) Jernbane*

Jernbanetransportens betydning målt ved transportarbeid hadde bunnivå på begynnelsen av 1990-tallet, men har siden økt litt. Også relativt, i forhold til andre transportformer, har det vært en liten økning på 1990-tallet. En stor del av trafikken er lokaltrafikk og inter-city-trafikk, samt tilbringertransport til hovedflyplassen på Gardermoen. I 1998 kom høyhastighetsbane mellom Asker og Oslo lufthavn Gardermoen. Foruten å sikre et godt kollektivtilbud til og fra hovedflyplassen, vil den også sikre økt kapasitet i den ordinære jernbanetrafikken til og fra Oslo. Andre investeringer for jernbanen gjelder i første rekke krengetog i kombinasjon med noen tiltak på banenettet.

Det er usikkerhet knyttet til provenyberegningene for jernbane, blant annet knyttet til skillet mellom trafikkdelen og kjørevegen og mellom gods- og persontrafikken. Godstrafikk er avgiftsbelagt etter dagens regelverk.

En betydelig del av inntekten for jernbanen kommer fra statlig kjøp av transporttjenester, mens resten vesentlig er billettinntekter. Opplysninger fra NSB viser at innføring av merverdiavgift på 12 prosent vil gi et merproveny for staten på 140 millioner kroner på årsbasis. Ifølge opplysninger fra NSB skyldes dette i hovedsak økning i betaling av investeringsavgift på kjøp av verkstedtjenester. Dette er anskaffelser der det er merverdiavgiftsplikt i dag, men der praktiseringen av regelverket har vært lempelig. Det foreslås en kompensasjon for størstedelen av merkostnadene. Det er derfor ikke grunn til å tro at innføring av merverdiavgift vil føre til behov for å endre takstene på jernbanereiser vesentlig.

For omtale av distriktsvirkningene av merverdiavgift på persontransport vises det til den generelle omtalen i kapittel 13.6.

**6.2.3 Romutleie i hotellvirksomhet mv.***6.2.3.1 Gjeldende rett*

Utleie av fast eiendom er etter gjeldende rett unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Dette følger av at utleie av fast eiendom ikke er omfattet av oppregningen over avgiftspliktige tjenesteytelser i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd. Unntaket fra avgiftsplikten gjelder alle former for utleie uansett om utleieobjektet er til privat bruk som for eksempelvis boligformål, til bruk i virksomhet som ikke driver avgiftspliktig omsetning eller til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette betyr blant annet at romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt utleie av hytter og ferieleiligheter i næring er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Det skal derfor eksempelvis ikke betales merverdiavgift av vederlaget for romutleie i hoteller, men det foreligger heller ingen fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten.

*6.2.3.2 Utenlandsk rett**6.2.3.2.1 EU*

I EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(B) er det fastsatt at medlemslandene skal unnta utleie av fast eiendom fra merverdiavgiftsområdet, med unntak for utleie i hotellsektoren og sektorer med tilsvarende virksomhet, herunder utleie i ferieleirer eller i områder som er innrettet som campingplasser. Slik

virksomhet skal være innenfor merverdiavgiftsområdet i alle medlemslandene.

Når det gjelder retten til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til avgiftspliktig virksomhet og begrensninger i denne, var det meningen at Rådet skulle fastsette nærmere bestemmelser om hva slags utgifter som ikke er fradragsberettiget. Slike bestemmelser er ennå ikke gitt, og medlemslandene kan inntil videre opprettholde de unntak som gjaldt på det tidspunktet sjette merverdiavgiftsdirektiv trådte i kraft. Imidlertid går det fram av EFs sjette avgiftsdirektiv at utgifter til luksusforbruk, underholdning eller representasjon ikke skal være fradragsberettiget. Merverdiavgift på utgifter til hotellopphold er ikke særskilt nevnt.

#### 6.2.3.2.2 Sverige

Etter svensk rett er utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Det foreligger imidlertid avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet samt utleie av fast eiendom til camping. Dette fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 3 §. For slik virksomhet er det en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent, jf. 7 kap. 1 § ML.

Virksomheter som driver med slik utleie, har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på virksomhetens anskaffelser, eksempelvis kostnader til oppføring av hotellbygninger. Dette fremgår av hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. 8 kap. 3 § ML.

Det er gitt begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift ved virksomhetene sine kjøp av varer og tjenester i forbindelse med representasjon, jf. 8 kap. 9 § ML. Det foreligger imidlertid ikke begrensninger i fradragsretten ved virksomheter sine kjøp av overnattinger i hoteller. Dette innebærer således at avgiftspliktige virksomheter får fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til hotellopphold, forutsatt at vilkårene for fradragsrett for øvrig er oppfylt.

#### 6.2.3.2.3 Danmark

Etter den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 8 er utleie av fast eiendom generelt unntatt fra avgiftsområdet. Det foreligger imidlertid merverdiavgiftsplikt på romutleie i hoteller og lignende, samt for utleie av værelser i annen virksomhet der det utleies værelser for kortere tidsrom enn en måned. Utleie av fast eiendom til camping er også avgiftspliktig. For denne type virksomheter foreligger det full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten, samtidig som det skal beregnes merverdiavgift med 25 prosent (standardsats) av vederlaget for romutleien.

Opprinnelig forelå det etter danske avgiftsbestemmelser ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse av serveringstjenester og hotellopphold. Det vil si at avgiftspliktige næringsdrivende ikke kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på slike anskaffelser, eksempelvis hotellovernatting, selv om de var til bruk i virksomheten. Med virkning fra 1. september 1995 ble det imidlertid foretatt en lovendring som gir begrenset fradragsrett for utgifter til blant annet hotellopphold og serveringstjenester. Fradragsret-

ten er satt til 25 prosent av merverdiavgiften forutsatt at utgiftene står i forbindelse med virksomhetens avgiftspliktige aktiviteter og er av «strengt erhvervsmæssig karakter», jf. momsloven § 42.

#### 6.2.3.2.4 Finland

Som et unntak fra det som ellers gjelder for utleie av fast eiendom, er romutleie i hotellvirksomhet og på andre overnattingssteder også merverdiavgiftspliktige i Finland. Det samme gjelder også blant annet ved utleie av fast eiendom til camping. Disse bestemmelsene fremgår av den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 29 §. Slik virksomhet har en redusert merverdiavgiftssats på 8 prosent, jf. 85a § i loven.

Virksomheter som omsetter slike tjenester, har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette fremgår av hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. 102 § i loven.

Det er gitt begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift ved virksomhetene sine kjøp av varer og tjenester i forbindelse med representasjon, jf. 114 § i loven. Det foreligger imidlertid ikke begrensninger i fradragsretten for virksomheter sine kjøp av overnattinger i hoteller. Dette innebærer således at avgiftspliktige virksomheter får fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til hotellopphold, forutsatt at vilkårene for fradragsrett for øvrig er oppfylt.

#### 6.2.3.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget behandlet romutleie i hotellvirksomhet mv. i sammenheng med utleie av fast eiendom. Utvalgets vurderinger når det gjelder utleie av fast eiendom generelt, omtales i kapittel 7.2.12.

Utvalget mente at utleie av fast eiendom fortsatt i utgangspunktet burde holdes utenfor merverdiavgiftsområdet. Utvalget fant imidlertid grunn til å foreslå at romutleie i hotellvirksomhet mv. skal være merverdiavgiftspliktig. Det ble fremhevet at avgiftsplikt på slik overnattingsvirksomhet ikke reiser de rettslige og systemtekniske problemene som utleie av fast eiendom for øvrig. Utvalget kunne derfor ikke se at det foreligger momenter som gir grunnlag for å unnta denne virksomheten fra merverdiavgiftsområdet. Utvalget understreket at en avgiftsplikt tvert imot vil løse mange av de kompliserte avgrensingsproblemene som følger av gjeldende regelverk.

For å motvirke konkurransevridninger, fant utvalget at også den virksomheten som drives av moteller, campingplasser mv., må gis den samme avgiftsbehandling som hotellene. For å avgrense merverdiavgiftsplikten mot romutleie til boligformål, foreslo utvalget at det er utleie for kortere tidsrom enn en måned som utløser avgiftsplikt. Romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet måtte etter utvalgets syn likevel forutsettes å være avgiftspliktig selv om utleien skjer for lengre tidsrom. I forhold til utleie av hytter, foreslo utvalget at avgiftsplikten blir begrenset til utleie av hytter som ikke prosentlignes etter skatteloven. På denne måten mente utvalget at privat utleie av hytter i all hovedsak vil komme utenfor avgiftsområdet.

På bakgrunn av gjeldende bestemmelser om avskjæring av fradragsretten på kjøp av serveringstjenester, vurderte utvalget om næringsdrivende bør ha



rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til overnattinger i hoteller mv. Utvalget var delt i synet på dette spørsmålet.

Utvalgets flertall gikk inn for at fradragsretten blir avskåret. Flertallet viste blant annet til at det vanskelig lar seg kontrollere om utgifter til hotellopphold reelt vedrører virksomheten eller utgiften er av privat karakter, samt at ulike avgiftsbestemmelser for utgifter til servering og romutleie på ny vil føre til fordelingsproblemer. Flertallet la til grunn at det ikke er aktuelt å utvide fradragsretten til også å gjelde serveringstjenester, fordi begrunnelsen for å avskjære fradragsretten fortsatt har gyldighet. Det ble også vist til at det verken skatte- eller avgiftsmessig er fradragsrett for representasjonsutgifter.

Utvalgets mindretall, som var delt i to, hadde ulike oppfatninger om rekkevidden av fradragsretten. Det ene mindretallet mente at inngående merverdiavgift på utgifter til romutleie i hoteller bør være fradragsberettiget, selv om utgifter til servering nektes fradragsført. Når det gjelder serveringstjenester, mente dette mindretallet at selv om det prinsipielt sett vil være riktig å gi fradrag for serveringstjenester ut over vanlig konsum, vil en slik bestemmelse vanskelig la seg praktisere. I tillegg ble det vist til at skatte- og merverdiavgiftsreglene avskjærer retten til fradrag for utgifter til representasjon.

Det andre mindretallet mente at retten til fradrag for servering og opphold bør være lik, og foreslo derfor at fradragsbestemmelsene for utgifter til servering utvides. Det ble blant annet vist til at hotell- og serveringsutgifter, med unntak for representasjon, godtas skattemessig som fradragsberettiget. Dette mindretallet mente det ikke foreligger spesielle avgiftstekniske eller kontrollmessige hensyn som taler for å avskjære fradragsretten for inngående merverdiavgift, verken for servering eller romleie i hotellvirksomhet mv.

#### 6.2.3.4 Høringsinstansenes synspunkter

Hotellnæringen gikk imot at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv.

*Norsk Hotell- og Restaurantforbund* viste til at reiselivsnæringen er utpekt som en vekstnæring med behov for forbedrede rammebetingelser. Innføring av merverdiavgift på romutleie i hoteller vil stride mot dette. Forbundet mente at økte priser vil gjøre Norge mindre attraktivt som reisemål for turister. Forbundet mente videre at blant annet økonomiske årsaker og hensynet til sysselsettingen taler imot forslaget. Det ble i den forbindelse pekt på at mange av bedriftene ligger i distrikter hvor det finnes få alternative sysselsettingsmuligheter.

*Forbundet for Overnattings- og serveringsnæringen* pekte på de økonomiske problemene forslaget vil kunne få for næringen. Merverdiavgift på romutleie i hoteller vil medføre enten en stor prisøkning eller en kostnadsøkning dersom bedriftene av konkurransemessige hensyn ikke ser seg i stand til å kompensere merverdiavgiften fullt ut på sine priser. Full priskompensasjon vil svekke konkurransen både for innenlands og utenlands gjestetrafikk og gi seg store utslag i redusert omsetning. Dette kan også få ringvirkninger for andre bransjer. Forbundet var derfor imot forslaget.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* gikk også imot forslaget om merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. Det ble vist til de økonomiske konsekvensene av forslaget og til følgene dette vil få for sysselsettingen i distriktene.

Dersom merverdiavgiftsgrunnlaget utvides til også å omfatte denne type tjenester, ble det anført at de næringsdrivende må gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp av slike tjenester.

*Norges Bondelag* stilte seg negativt til merverdiavgiftsplikt ved utleie av hytter. Det ble vist til de avgrensingsproblemer som vil følge av forslaget, og til svekket næringsgrunnlag for en rekke gårdsbruk. Videre ble det påpekt at forslaget vil medføre økt administrasjon og omkostninger til regnskapsføring for til dels beskjeden utleievirksomhet. Det ble også hevdet at forslaget vil redusere muligheten for å opprettholde bosettingen i distriktene og å selge Norge som reisemål.

*Skattedirektoratet* var enig med utvalget i at romutleie i hotellvirksomhet mv. bør gjøres merverdiavgiftspliktig og uttalte at dette vil løse mange av de avgrensingsproblemer som følger av gjeldende regelverk. Skattedirektoratet mente at det ikke bør gis adgang til å fradragføre inngående merverdiavgift for næringsdrivendes kjøp av slike tjenester.

### 6.2.3.5 Departementets vurderinger og forslag

#### 6.2.3.5.1 Innledning

Etter departementets mening vil en utvidelse av merverdiavgiftsplikten til å omfatte romutleie i hotellvirksomhet mv. innebære betydelige forenklinger i regelverket. Dessuten vil dette bidra til større konkurransenøytralitet i merverdiavgiftsregelverket. På tilsvarende måte som på persontransportområdet, er det imidlertid her nødvendig å vurdere en avgiftsplikt med redusert merverdiavgiftssats for å unngå uheldige økonomiske og distriktsmessige virkninger. Dette vil etter departementets vurdering være en bedre løsning enn gjeldende regelverk, og er også i samsvar med hva flere EU-land har valgt. Regjeringen Bondevik skisserte også dette som en mulig løsning, se kapittel 6.2.2.5.1. På denne bakgrunn foreslår Regjeringen at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv., men med en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent.

Nedenfor gis det en nærmere begrunnelse og redegjørelse for forslaget om å innføre merverdiavgift på dette tjenesteområdet. Avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv. vil være et unntak fra bestemmelsen om at utleie av fast eiendom mv. ikke skal være avgiftspliktig. Det er dessuten nødvendig å se på behovet for andre endringer i merverdiavgiftsloven som følge av forslaget om å innføre merverdiavgift på dette tjenesteområdet. En slik vurdering er foretatt nedenfor. I tillegg til de regelendringer som er foreslått nedenfor, vises det til forslag til merverdiavgiftsloven § 14 nytt tredje ledd og kommentarene til denne. Redusert merverdiavgiftssats på dette tjenesteområdet nødvendiggjør endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. Forslag til endringer i Stortingets plenarvedtak er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

#### 6.2.3.5.2 Problemer knyttet til gjeldende rett og behovet for å innføre merverdiavgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv.

Den umiddelbare virkningen av at romutleie i hotellvirksomhet mv. er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, er at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift

av vederlaget. Samtidig gis det ikke rett til fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dagens regelverk fører likevel til en skjult avgiftsbelastning. Den manglende fradragsretten for overnattingsbedriftene gjør at de må betrakte avgiftsbetalingene som en ordinær kostnad. Når de omsetter sine tjenester, vil inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten være innbakt som en kostnad i deres vederlag. På denne måten betales det indirekte merverdiavgift på overnattingstjenester.

Generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester bør på grunn av avgiftstekniske hensyn og av hensyn til forenkling av regelverket, også omfatte romutleie i hotellvirksomhet mv. Etter gjeldende rett driver overnattingsbedrifter delt virksomhet i forhold til merverdiavgiften. For slike virksomheter er romutleie ikke avgiftspliktig, mens servering av mat er avgiftspliktig. Dette er en direkte følge av hvordan romutleie er behandlet i det norske merverdiavgiftssystemet. Regelverket innebærer at hoteller bare har fradragsrett for den del av virksomheten som gjelder servering. Inngående merverdiavgift av de anskaffelser som foretas, må derfor henføres til de respektive deler av virksomheten. For anskaffelser til begge virksomhetsområdene, fellesanskaffelser, skal det foretas en fordeling av inngående merverdiavgift. Omfanget av fradragsretten vil vanligvis bero på den antatte bruken i den avgiftspliktige delen av virksomheten, det vil si serveringsdelen. Dette regelverket er svært vanskelig å praktisere både for forvaltningen og for de næringsdrivende, særlig med hensyn til fastsettelsen av formålet med en anskaffelse.

Som eksempel på dette kan nevnes et hotell som driver avgiftspliktig serveringsvirksomhet og romutleie som er unntatt fra avgiftsplikt. Anskaffelse av bestikk til restauranten vil gi full fradragsrett, mens anskaffelse av en seng til romutleie ikke vil gi rett til fradrag. Dataanlegg skaffet til bruk for administrasjonen av hele hotellets virksomhet, er en fellesanskaffelse som vil gi rett til delvis fradrag. Omfanget av fradragsretten vil som hovedregel være avhengig av den antatte bruk i den avgiftspliktige del av virksomheten, i dette tilfellet bruken i serveringsdelen.

Den fordelingsproblematikk som foreligger etter gjeldende rett, vil bli fjernet ved at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette vil innebære betydelige forenklinger i regelverket, som vil komme både forvaltningen og de næringsdrivende til gode. Ved en avgiftsplikt også for romutleie vil inngående merverdiavgift vedrørende utgifter til bruk i hotellvirksomheten kunne fradragsføres i sin helhet. Dette gjelder eksempelvis alle anskaffelser til vedlikehold og drift av hotellbygningen.

Basert på prinsippene bak merverdiavgiftssystemet og forutsetningen om at avgiftsplikten skal gjøres så generell som mulig, kan departementet ikke se at det foreligger særlige hensyn som tilsier at romutleie i hotellvirksomhet mv. bør holdes utenfor avgiftsområdet. Tvert i mot vil en slik avgiftsplikt løse mange av de kompliserte avgrensingsproblemer som følger av gjeldende rett. Departementet foreslår derfor at romutleie i hotellvirksomhet mv. blir merverdiavgiftspliktig. Når det gjelder nærmere omfanget av hva som bør omfattes av merverdiavgiftsplikten, vises det til kapittel 6.2.3.5.3.

Dersom romutleie i hotellvirksomhet mv. blir avgiftspliktige med full merverdiavgiftssats, kan merinntektene for staten anslås til om lag 1,4 milliarder

kroner på årsbasis. I dette anslaget er det forutsatt at fradragsretten for næringsdrivendes kjøp av slike tjenester blir avskåret, se omtalen i kapittel 6.2.3.5.3. Den viktigste gruppen som vil bli omfattet av merverdiavgiftsplikt på romutleie, er hotellene. På bakgrunn av hotellsektorens sammensatte struktur, må det forventes at merverdiavgift på overnatting vil gi ulike konsekvenser i de ulike segmentene. Beregninger viser at kostnadsøkningen på overnatting i hoteller samlet sett kan bli på om lag 15 prosent med full merverdiavgiftssats. På grunn av konsekvensene for overnattingssektoren ved å innføre full merverdiavgiftssats, bør det etter departementets mening innføres redusert merverdiavgiftssats på romutleie i hotellvirksomhet mv. Denne løsningen er for øvrig i samsvar med den løsning mange land i EU har valgt.

På samme måte som for persontransport, foreslås det at merverdiavgiftssatsen på romutleie i hotellvirksomhet mv. settes til 12 prosent. Dette vil gi en begrenset kostnadsøkning for overnattingssektoren samlet på om lag 5 prosent av omsetningen. Eventuelle uheldige distriktsmessige virkninger vil på denne måten bli mindre. De sterkeste innvendingene fra høringsinstansene, som var imot avgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv., var økonomiske betraktninger og sysselsettingshensyn. Ved den løsningen som er foreslått, er det i større grad tatt hensyn til også disse innvendingene. Det er anslått at overnattingssektoren samlet ikke vil få merbelastning med en merverdiavgiftssats på 8 prosent. Dette forutsetter at fradragsretten for næringsdrivendes kjøp av overnattingstjenester er avskåret. Når det gjelder de økonomiske konsekvenser av forslaget vises det til kapittel 6.2.3.6.

Departementets forslag er at det inntas en bestemmelse i merverdiavgiftsloven om merverdiavgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette vil være et unntak fra bestemmelsen om at utleie av fast eiendom mv. ikke skal være avgiftspliktig.

Forslaget om redusert merverdiavgiftssats på romutleie i hotellvirksomhet mv. nødvendigvis endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. Dette forslaget er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet viser til forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 1 i merverdiavgiftsloven.

#### 6.2.3.5.3 Nærmere om enkelte problemstillinger

##### *i) Nærmere om omfanget av merverdiavgiftsplikten*

Her gis det en nærmere omtale av rekkevidden av forslaget om merverdiavgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv., og som etter forslaget skal være omfattet av den reduserte merverdiavgiftssatsen på 12 prosent. Avgiftspliktig romutleie i hotellvirksomhet mv. må avgrenses mot det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom mv., herunder utleie til boligformål.

Den viktigste gruppen som vil bli omfattet av merverdiavgiftsplikten, er romutleie i hoteller. Av hensyn til det grunnleggende prinsipp om at avgiftssystemet skal virke mest mulig nøytralt på forbruksvalget, bør avgiftsplikten også gjøres gjeldende for de virksomheter som driver i direkte konkurranse med hotellene. Dette innebærer at den virksomhet som drives av moteller,

pensjonater, campingplasser, turisthytter mv. også bør omfattes av merverdiavgiftsplikten.

Ved romutleie i hoteller og lignende virksomhet (moteller, pensjonater og lignende) synes det klart at utleie fullt ut må trekkes innenfor merverdiavgiftsområdet uten hensyn til om romutleien skjer for et lengre eller kortere tidsrom. Et slikt leieforhold kan etter departementets mening ikke likestilles med ordinær utleie av bolig. Det kan derfor ikke være avgjørende for merverdiavgiftsplikten om et hotell leier ut et rom for en lengre periode, når det er på det rene at det drives ordinær hotellvirksomhet eller lignende virksomhet. Dette er også i samsvar med regelverket blant annet i Sverige og Danmark, hvor enhver romutleie i hoteller og lignende virksomhet er ansett avgiftspliktig uavhengig av lengden av det enkelte leieforhold.

Utleie av møtelokaler, konferanselokaler mv. i hotellvirksomhet eller lignende virksomhet bør også omfattes av merverdiavgiftsplikten. Utleie av lokaler til konferanser og møter fra annen virksomhet vil omfattes av det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom mv., se omtalen i kapittel 7.2.12. En annen avgrensning vil etter departementets mening innebære at flere av dagens problemer med hensyn til fordeling av inngående merverdiavgift blir videreført. Departementet mener at det ikke vil føre til særlige konkurransevidninger i forhold til andre næringsdrivende som leier ut slike lokaler.

Virksomhet som består i utleie av fast eiendom til camping bør også omfattes av merverdiavgiftsplikten.

For å avgrense merverdiavgiftsplikten mot boligformål, foreslo Storvikutvalget at det for annen virksomhet enn hoteller og lignende, kun er romutleie for kortere tidsrom enn en måned som utløser avgiftsplikt. Departementet vil understreke at det er behov for klare avgrensninger i forhold til utleie av fast eiendom som etter forslaget er utenfor avgiftsområdet. Det er viktig å utforme et regelverk, slik at man blant annet unngår at utleie til boligformål blir avgiftsbelagt. Det er samtidig viktig å ha et system, som fungerer slik at det ikke skjer konkurransemessig vridning i disfavør av vanlig hotellvirksomhet og lignende virksomhet. Departementet mener imidlertid at forslaget fra Storvikutvalget kan medføre avgrensings- og kontrollproblemer og vil derfor ikke nå foreslå en slik bestemmelse som Storvikutvalget gikk inn for. Dersom det viser seg at det blir vanskelige grensedragninger i praksis, vil departementet vurdere behovet for nærmere retningslinjer.

Ved vurderingen av om utleie av hytter også skal omfattes av merverdiavgiftsplikten, må det foretas en avveining mellom hensynet til et nøytralt system og hensynet til et system som lett lar seg praktisere. Departementet er enig med Storvikutvalget i at det er flere grunner som taler for å holde privat hytteutleie utenfor avgiftsområdet, selv om utleien kan anses som næringsvirksomhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Det vil blant annet kunne medføre både avgiftstekniske og kontrollmessige problemer. Dette gjelder imidlertid etter departementets mening ikke for den utleie av hytter og ferieleiligheter som drives i regi av for eksempel hoteller, campingplasser og andre profesjonelle aktører. Dette er som regel hytter/leiligheter som er oppført utelukkende til utleieformål. Etter departementets oppfatning er det nødvendig av nøytralitetshensyn at den profesjonelle utleievirksomheten underlegges merverdiavgiftsplikt.

Storvikutvalget foreslo å knytte merverdiavgiftsplikten for profesjonell utleie av hytter direkte til skattelovens bestemmelser om direkte ligning. Etter departementets oppfatning kan dette være en egnet måte å oppnå det tilskattede resultatet. Departementet mener imidlertid at det ikke er hensiktsmessig å knytte avgrensingen i merverdiavgiftsregelverket direkte til skattebestemmelsene. Fortolkningspraksis på skatterettens område vil imidlertid kunne gi en viss veiledning for hva som etter merverdiavgiftsretten skal anses som yrkesmessig utleie av hytter og derved avgiftspliktig. Nærmere avgrensning mellom merverdiavgiftspliktig utleie av hytter/ferieleiligheter og unntaket for utleie av fast eiendom vil bli vurdert fastsatt i forskrift.

Departementets forslag er etter dette at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent skal omfatte romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping og yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom.

Departementet viser til forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 1 i merverdiavgiftsloven. Det vises også til forslag om endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv., som er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

#### *ii) Fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten*

Alle anskaffelser av varer og tjenester til bruk i overnattingsvirksomhet (romutleie i hotellvirksomhet mv.) blir etter gjeldende rett belastet med merverdiavgift. Dette er en direkte konsekvens av at romutleie i hotellvirksomhet mv. etter dagens regelverk er unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

Ved innføring av merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. vil disse næringsdrivende få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dette nødvendiggjør ingen endringer i regelverket, men vil fremgå av merverdiavgiftsloven § 21.

#### *iii) Fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp av overnattingstjenester*

På bakgrunn av bestemmelsene om avskjæring av fradragsretten for serveringstjenester, fant Storvikutvalget det naturlig å vurdere om avgiftspliktige bør ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til hotellopphold mv. Utvalgets flertall gikk inn for at fradragsretten blir avskåret. Det ble blant annet vist til at det er vanskelig å kontrollere om utgifter til hotellopphold reelt vedrører virksomheten eller om utgiften er av privat karakter, samt at ulike avgiftsbestemmelser for utgifter til servering og opphold vil føre til avgiftstekniske problemer.

En avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av overnattingstjenester, vil bety at avgiftspliktige ikke får fradragsrett selv om overnattingen er til bruk i virksomheten.

Departementet vil fremheve at retten til fradrag for inngående merverdiavgift står helt sentralt i merverdiavgiftssystemet. Det må derfor foreligge tungtveiende grunner for å fastsette bestemmelser som begrenser denne fradragsretten. En avskjæring av fradragsretten vil særlig bryte med prinsippet om at merverdiavgiftssystemet i størst mulig grad skal motvirke kumulative

effekter. Ideelt sett bør det derfor gis fradragsrett for inngående merverdiavgift av de utgifter en avgiftspliktig har til bruk i sin virksomhet. Det er likevel flere forhold som gjør at det kan oppstå kontrollmessige og avgiftstekniske problemer dersom fradragsretten blir gjennomført fullt ut. Etter gjeldende rett er blant annet fradragsretten for inngående merverdiavgift på omkostninger til servering og leie av selskapslokaler avskåret. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er å ha klare bestemmelser mot privatanskaffelser (kontrollhensynet).

Etter departementets mening foreligger det ikke tilstrekkelige grunner til å gjøre endringer i bestemmelsen om avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av serveringstjenester. Både kontrollmessige og avgiftstekniske hensyn taler imot et system med ulike bestemmelser om fradrag for servering og overnatting. Departementets forslag om innføring av merverdiavgift med redusert merverdiavgiftssats på romutleie i hotellvirksomhet mv., vil medføre at serveringstjenester og overnattingstjenester skal omsettes med ulike merverdiavgiftssatser. Ulike bestemmelser med hensyn til fradragsretten vil imidlertid komplisere regelverket og gi rom for tilpasninger og omgørelser. Det vises videre til at overnattingstjenester er egnet til privat forbruk slik som private utflukter eller feriemål og andre frynsegoder, sosiale formål og representasjon. Legitimasjonen for overnattingstjenester gir i liten utstrekning veiledning om formålet med utgiften er tilknyttet virksomheten eller gjelder privat forbruk. Sammen skaper dette betydelige kontrollproblemer. En fradragsrett på dette området vil derfor kunne åpne for muligheter til uberettiget fradrag som vanskelig lar seg kontrollere. Disse hensyn gjør seg etter departementets mening gjeldende både på omkostninger til leie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, leie av fast eiendom til camping og leie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. For omkostninger ved leie av møte- og konferanselokaler i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, mener imidlertid departementet at det ikke foreligger hensyn som taler for å avskjære fradragsretten.

Departementets forslag er etter dette at fradragsretten for inngående merverdiavgift skal avskjæres for omkostninger til leie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, leie av fast eiendom til camping og leie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Etter forslaget vil fradragsretten beholdes etter de alminnelige bestemmelsen for omkostninger til leie av møte- og konferanselokaler i hotellvirksomhet og lignende virksomhet.

Departementet viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 1.

### 6.2.3.6 Økonomiske konsekvenser

#### 6.2.3.6.1 Overnattingsnæringen

##### i) Innledning

Overnattingsnæringen består i hovedsak av hoteller, hytter og campingplasser. I tillegg kommer overnatting som ikke er kommersiell, slik som overnatting i private hytter og hos slekt og venner. Sistnevnte inngår ikke i overnattingsnæringen, men gir likevel betydelig økonomisk virkning for de øvrige reiselivsnæringene.

Det var i 1998 knapt 2 500 tilbydere av kommersiell romutleie i hotellvirksomhet mv. i Norge. Det foreligger ingen samlet oversikt over hytter som leies ut på kommersiell basis. I henhold til Statistisk sentralbyrås (SSB) hyttegrendstatistikk var det 184 hyttegrender i 1999, med totalt 1 348 hytter. Størstedelen av norske overnattingsbedrifter er små. Ifølge SSBs registerstatistikk for 1997 har om lag halvparten av bedriftene en årlig omsetning på mindre enn én million kroner. Denne halvparten av bedriftene har tre prosent av omsetningen og syv prosent av sysselsettingen. Overnattingsbedrifter med en årlig omsetning på 10 millioner kroner eller mer utgjør 12 prosent av bedriftene. Disse bedriftene står imidlertid for vel to tredjedeler av omsetningen og knapt to tredjedeler av sysselsettingen. Det kan også konstateres at økningen i sengekapasiteten ved hotellene er større enn økningen i antall bedrifter. Utviklingen går derfor i retning av større enheter.

Losjionsetningen i overnattingsbedriftene utgjorde ifølge SSB 7,2 milliarder kroner i 1997. Beregninger av lønnsomheten i overnattingsnæringen (hoteller, pensjonater, moteller og camping) viser at denne i mange år har vært relativt lav i store deler av næringen. Lønnsomheten har imidlertid hatt en positiv utvikling utover på 1990-tallet. Soliditeten, målt ved egenkapitalandelen, har også vært svak i perioden, selv om det også her har vært en bedring på 1990-tallet. Lønnsomhetsforbedringene skyldes i stor grad lavere rentekostnader, omsetningsøkning og mer effektiv drift.

Overnattingsnæringen er preget av store svingninger i etterspørselen. De store svingningene følger av ferie- og fritidsmarkedet som i hovedsak er konsentrert om sommermånedene juni, juli og august. I disse månedene er kapasiteten i næringen jevnt over godt utnyttet. Distriktsbedriftene merker sesongsvingningene sterkest, da de i langt større grad enn bedriftene i byene er avhengige av ferie- og fritidsmarkedet.

Lav kapasitetsutnyttelse som følger av denne situasjonen påvirker lønnsomheten. Dette slår negativt ut for distriktsbedriftene. Den økonomiske situasjonen for byhotellene er jevnt over bedre enn for distriktshotellene. Dette skyldes at byhotellene i større grad baserer seg på forretningstrafikk som gir bedre priser og jevnere besøk fordelt over året.

## *ii) Hotellene*

Hotellnæringen har hatt en betydelig vekst i antall overnattinger, men den reelle veksten i losjionsetningen viser en svakere utvikling gjennom 1990-årene. Totalt utgjorde antall registrerte gjestedøgn om lag 16,5 millioner i 1999. Det er en økning på 4,5 millioner gjestedøgn siden 1990, det vil si en vekst på om lag 40 prosent. Veksten har kommet i flere segmenter. Først i perioden er det ferietrafikken som viser størst vekst, mens det etter 1994 er kraftigst vekst i forretningstrafikken. Etter 1994 har veksten i antall overnattinger særlig kommet i form av antall overnattinger av nordmenn. I perioden til og med 1994 var det vekst også i antall overnattinger av utlendinger. I løpet av inneværende år (januar - juli) har hotellene hatt en liten nedgang i antall overnattinger på en prosent sammenlignet med samme periode i fjor.

Kapasitetsutnyttingen for hotellene er et viktig mål på effektiviteten i hoteldriften, og gir dessuten en indikasjon på økonomien og lønnsomheten i næringen. Tradisjonelt har kapasitetsutnyttelsen vært lav. Kapasitetsoppbyg-



gingen i perioden har vært lavere enn etterspørselsveksten. Kapasitetsutnyttelsen har derfor steget jevnt i 1990-årene, med unntak av et midlertidig tilbakefall i 1995. Målt i forhold til rom har kapasitetsutnyttelsen økt fra 46,8 prosent i 1990 til 53,1 prosent i 1999. På grunn av økt kapasitet i 2000 har kapasitetsutnyttelsen gått ned i perioden januar - juli 2000 til 51,4 prosent målt i antall rom.

Gjennom 1990-årene har det vært vekst i driftsmarginene i overnattingssektoren med unntak av det midlertidige tilbakefallet i 1995. I 1997 var driftsmarginen om lag 7 prosent. SSBs regnskapsstatistikk for 1997 viser at aksjeselskapene innen hotellvirksomheten hadde økt lønnsomhet fra 1996 til 1997 målt ved totalrentabiliteten, som økte med 1,3 prosentpoeng til 7,5 prosent i perioden. Næringen har hatt en forbedring i lønnsomheten i perioden 1995-97 på 2,5 prosent og er nå på samme nivå som i 1994 målt i totalrentabilitet. Lønnsomheten i hotellnæringen er blitt langt bedre i løpet av 1990-tallet.

Utviklingen i egenkapitalandelen var positiv med 3,1 prosentpoeng til 22,3 prosent fra 1996 til 1997. Dette er den høyeste egenkapitalandelen i hotell- og restaurantnæringen. Gjeldsgraden ble dermed redusert fra 1996 til 1997 fra 4,2 til 3,5.

Markedet for hotelltjenester kan deles inn i tre kategorier; turist-/høyfjellshoteller, byhoteller og landhoteller. Byhotellene henvender seg hovedsakelig til næringsdrivende, mens turist-/høyfjellshotellene og landhotellene hovedsakelig henvender seg til private reisende. Eksempelvis viser tall fra NOS Reiselivsstatistikk (SSB) 1995 at andelen yrkesreisende i byhotell i 1995 var over 60 prosent, mens den i turist-/høyfjellshoteller og landhoteller var om lag 30 prosent. Andelen privat reisende var dermed tilsvarende lavere i byhotellene. Det er ikke funnet nyere tall for dette. De ulike hotelltypene har hatt en noe ulik utvikling på 1990-tallet. Tabell 6.2 viser prosentvis vekst i antall overnattinger og anslag på kapasitetsvekst målt i antall senger for de ulike hotellkategoriene fra 1990 til 1996.

Tabell 6.2: Overnattings- og kapasitetsvekst i prosent for ulike hotellkategorier i perioden 1990-96.

Hotellkategori	Overnattingsvekst	Kapasitetsvekst
Byhoteller	44	20
Landhoteller	23	22
Turist- og høyfjellshoteller	8	10
<i>Samlet</i>	<i>27</i>	<i>19</i>

For byhotellene er overnattingsveksten i denne perioden større enn veksten i kapasitet. For de andre kategoriene er overnattingsveksten på om lag samme nivå som veksten i kapasitet. Dette gjenspeiles i utviklingen i graden av kapasitetsutnyttelse målt i antall rom, hvor byhotellene har en kapasitetsutnyttelse på over 60 prosent og kapasitetsutnyttelsen for de andre hotellkategoriene har vært om lag uendret i samme periode på henholdsvis 40 prosent for landhoteller og drøyt 45 prosent for turist- og høyfjellshoteller. Denne utviklingen sett i lys av den relativt lave lønnsomheten i næringen kan tyde på at det i enkelte markedssegmenter har bygget seg opp en overkapasitet. På tross av lav lønnsomhet og lav kapasitetsutnyttelse har det i disse markedssegmentene vært en kapasitetsøkning.

Et trekk ved utviklingen i norsk hotellnæring de senere år er kjedekonsentrasjon. De åtte største hotellkjedene i Norge hadde i 1998 omlag 46 prosent av hotellromskapasiteten og omlag 54 prosent av omsetningen. I Oslo, Bergen, Trondheim og Tromsø har de åtte største kjedene 80-85 prosent av hotellromskapasiteten. I Stavanger og Kristiansand er kjedenes andel 90-95 prosent. Hotellkjedene kan utvikle konkurransefortrinn ved blant annet å fokusere på profil og merkevarebygging samt ulike tiltak for å fremme kundeloyalitet.

Halvparten av landets samlede hotellovernattinger er konsentrert om de fire viktigste hotellfylkene Oslo, Oppland, Buskerud og Hordaland. Disse fylkene har en enda større andel av de utenlandske overnattingene. Alle fylkene har hatt vekst i antall overnattinger i 1990-årene. Hoteller i sentrale strøk har også størst grad av kapasitetsutnyttning. Graden av kapasitetsutnyttning ser ut til å være lavest i distriktene. Hotellsysselsettingens relative betydning i fylkene målt i andelen sysselsatte i forhold til befolkningen, ser ut til å være relativt størst i fylker som Oppland, Buskerud og Sogn- og Fjordane. Sysselsettingens relative betydning synes å være minst i sentrale strøk, selv om det er i disse områdene det er flest sysselsatte i hotellsektoren.

Formålet med overnattingen varierer med lokalisering. Andelen av omsetningen til ferie/fritidsformål er størst i de typiske turistfylkene Buskerud og Oppland samt i typiske distriktsfylker. Andelen av omsetningen til yrkesformål er dermed størst i sentrale strøk. Både omsetning og lønnsomhet i hotellsektoren varierer også med lokalisering. Omsetning per sysselsatt og lønnsomhet er større i hoteller i sentrale strøk enn i distriktene. Beskrivelsen over viser at virksomheten i hotellsektoren varierer med lokalisering både med hensyn til omfang, kapasitetsutnyttning, kundegrupper, omsetning og lønnsomhet.

### *iii) Hytter (hyttegrender og hytter formidlet gjennom kommersielle formidlere)*

Et generelt trekk for hytteutleievirksomheten i Norge er at mange av hyttene eies av privatpersoner og leies ut gjennom kommersielle hytteformidlingsselskaper. Det er i hovedsak ferie- og fritidsreisende som benytter hytter som overnatningsform.

Hytteformidling består av noen små bedrifter samt noen få virkelig store formidlere lokalisert i og utenfor Norge. Utleie av hytter er i stor grad knyttet til distriktene. Det har skjedd en sterk utbygging av kapasiteten i hytter, blant annet i tilknytning til omstillingsarbeidet i landbruksnæringen.

Mange hytteeiere har skaffet seg adgang til distribusjonskanalene ved å inngå avtaler med etablerte utleiebyråer som forestår den profesjonelle markedsføringen av hyttene mot vederlag. Fordi de betjener store deler av markedet har disse distributørene betydelig forhandlingsstyrke overfor den enkelte hytteeier.

Hytteutleie er også en sesongbetont virksomhet med vinter og sommer som de viktigste årstidene. Selv hytter formidlet gjennom profesjonelle formidlere, har lav kapasitetsutnyttelse. Til tross for at juli måned er toppsesongen for disse bedriftene, står mange utleieenheter tomme.

Overnattinger i hytter har vært dårlig dekket av statistikk. Etter at SSB etablerte statistikk for hyttegrender i 1998 og statistikk over organisert formidling av gjester til private hytter i 1999, vil deler av hyttemarkedet være dekket

av statistikk. I 1999 ble det registrert 378 700 overnattinger i hyttegrender. Dette var en økning på 25 prosent sammenliknet med 1998. Veksten kom både i innenlands og utenlandsmarkedet. I de ni første måneder av 1999 ble det registrert 1,15 millioner overnattinger i private hytter som ble formidlet av etablerte utleiebyråer/hytteformidlere. Tyskere utgjør en betydelig del av overnattingene i hyttegrender og formidlede private hytter. Det har vært vekst i antall kommersielle utleieenheter på 1990-tallet. De fleste nybygde utleietilbud har høy standard med de samme fasilitetene som man finner i vanlige norske hjem. Det medfører at bransjen blir mer kapitalintensiv, og at hytter med lavere standard blir mindre attraktive.

#### *iv) Campingplasser*

Campingplassenes virksomhet er nært knyttet til ferie- og fritidsmarkedet, og virksomheten er svært sesongbetont. Aktiviteten er i stor grad konsentrert til sommermånedene juni, juli og august. Juli er den store campingmåned med om lag 40 prosent av trafikken. En undersøkelse utført for Reiselivsbedriftenes Landsforening konkluderer med at økonomien i campingbedriftene er forholdsvis stabil. Det fremgår også at de store bedriftene i næringen drives best, og at hyttene får en stadig større betydning for disse bedriftene. En regnskapsanalyse av aksjeselskaper innen campingnæringen utført av Ole Skalpe/Dun & Bradstreet (RBLs Konjunkturrapport for overnattings- og servicenæringen 1999) viser at totalrentabiliteten er på et beskjedent nivå, men har økt fra 3 prosent i 1995 til 7 prosent i 1997. Analysen viser videre at campingnæringen er solid med en egenkapitalandel på om lag 20 prosent som er på linje med gjennomsnittet i norsk næringsliv. Sammenliknet med hotell- og restaurantbransjen ellers er egenkapitalandelen god. Det konkluderes med at økonomien innen campingnæringen har vist en viss fremgang siden 1990 og etter en nedgang i 1995 er økonomien igjen bedret.

I siste halvdel av 1980-årene var det vekst i antall campingovernattinger i sommersesongen, mens det på 1990-tallet har vært en tilbakegang i følge SSBs campingstatistikk. Overnatting i telt får stadig mindre betydning, mens bruken av campinghytter øker. Ny statistikk viser også at overnatting i campingvogner og bobiler går noe tilbake. Det ble registrert til sammen 7,15 millioner campinggjestedøgn i 1999 fordelt på telt/campingvogner, bobiler og hytter. Dette var en nedgang på 1,5 prosent sammenliknet med 1998. Om lag 70 prosent av alle campingovernattinger er norske. Blant utlendinger er det tyskere, svensker og nederlendere som har flest campingovernattinger. I første halvår 2000 har det vært en oppgang på 3,4 prosent i antall overnattinger sammenliknet med første halvår i fjor.

Campingplassene er utpregede distriktsbedrifter. Oppland, Buskerud, Vestfold, Møre og Romsdal og Nordland er de fem ledende campingfylkene i Norge, og står for til sammen om lag 40 prosent av antall campingovernattinger.

Det er mange små enmannsforetak blant campingbedriftene. Likevel står om lag 30 prosent av bedriftene for 80 prosent av omsetningen. En betydelig andel av campingplassene drives som binæring til landbruk. Trender i retning av at overnatting i telt erstattes med overnattingsformer med høyere grad av komfort medfører behov for omlegging av driften ved mange av campingplas-

sene. Mange campingplasser utbygd med campinghytter blir attraktive overnattingssteder også i vintersportsområder.

#### 6.2.3.6.2 Konsekvenser av merverdiavgiften

Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. med en merverdiavgiftssats på 12 prosent medfører at virksomheter som omsetter overnattings tjenester må beregne merverdiavgift av omsetningen med 12 prosent. Samtidig vil virksomhetene få fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser til bruk i overnattingsvirksomheten. Departementet foreslår at fradragsretten for næringsdrivendes leie av rom i hotellvirksomhet mv. avskjæres på linje med servering. Eventuell fradragsrett vil være til relativ fordel for overnattingsbedrifter i byene siden andelen næringslivskunder er betydelig høyere her enn i distriktene. De konkurransemessige konsekvensene for distriktshotellene ville blitt vesentlig større hvis det eventuelt ble gitt slik fradragsrett.

Overnattingssektoren består, som tidligere omtalt, av ulike segmenter som har ulik distriktsmessig fordeling og ulik lønnsomhet. En merverdiavgiftssats på knapt 8 prosent er anslått ikke å gi noen merbelastning for overnattingssektoren samlet, forutsatt at fradragsretten ved næringsdrivendes utgifter til leie av rom i hotellvirksomhet mv. avskjæres. Hvis det gis slik fradragsrett, er det anslått at en merverdiavgiftssats på om lag 11 prosent ikke gir merbelastning for overnattingssektoren samlet. Omfanget av merverdiavgiftspliktige anskaffelser som gir rett til fradrag, kan variere mellom de ulike bedriftene avhengig av graden av nyinvesteringer, vedlikehold mv. Merverdiavgift kan dermed slå ulikt ut for ulike overnattingsbedrifter blant annet på grunn av ulikt omfang av investeringer og vedlikehold. Det er også grunn til å anta at hoteller, pensjonater mv. kan ha større nytte av fradragsretten for inngående merverdiavgift, enn hva tilfellet er for campingplassene, slik at campingplassene kan få relativt større kostnadsøkning enn hotellene.

Det er anslått at prisøkning med en merverdiavgiftssats på 12 prosent samlet antas å bli på om lag 5 prosent av omsetningen ved full overvelting av merverdiavgiften på kundene. Fordelingen av prisøkninger i ulike markedssegmenter vil avhenge av blant annet investeringsomfang og prisstrategier. Det er grunn til å anta at de ulike segmentene reagerer ulikt på prisøkninger.

Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. med en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent er på usikkert grunnlag anslått til å gi et merproveny for staten på om lag 400 millioner kroner på årsbasis.

For nærmere omtale av distriktsvirkninger vises det til den generelle omtalen i kapittel 13.6.

### 6.2.4 Tjenester som ytes av reisebyråer

#### 6.2.4.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er reisebyråers tjenester med formidling av reiser hvor inntektene består i provisjon fra oppdragsgivere, så vel ved formidling av persontransport som romutleie i hotellvirksomhet mv., samt såkalte pakketurer, utenfor merverdiavgiftsområdet. Det samme gjelder når reisebyråene tar direkte betalt fra de reisende i form av gebyrer på bestilling av reiser mv. Dette

følger av at slike tjenester ikke er omfattet av oppregningen over avgiftspliktige tjenesteytelser i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd. Som en følge av at slike tjenester ikke omfattes av avgiftsområdet, skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift av reisebyråers provisjon eller gebyrer, samtidig som det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. I kapittel 6.2.7 er det gitt en generell omtale av formidlingstjenester.

På samme måte som turoperatører og andre reisearrangører, omsetter også reisebyråene persontransporttjenester og overnattingstjenester i egen regi ved omsetning av egne arrangerte turer. I slike tilfeller hvor reisebyråene selv arrangerer og omsetter reiser i eget navn, påtar byråene seg på tilsvarende måte som andre reisearrangører, ansvaret for å oppfylle reiseavtalen overfor de reisende. De ulike transportører og overnattingsbedrifter opptrer da som reisebyråenes underleverandører. Denne virksomheten er også utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette er en konsekvens av at personbefordring og romutleie i hotellvirksomhet mv. etter dagens regelverk er utenfor avgiftsområdet. Dette betyr at reisebyråer, turoperatører og andre reisearrangører ikke skal beregne utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves fra de reisende, samtidig som det heller ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten.

#### 6.2.4.2 Utenlandsk rett

##### 6.2.4.2.1 EU

Den virksomhet som drives av reisebyråer er i prinsippet merverdiavgiftspliktig innen EU. I EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 26 er det gitt særbestemmelser for reisebyråer, som gjelder når byråene handler i eget navn overfor den reisende og til reisens gjennomføring anvender leveranser av varer og tjenester fra andre avgiftspliktige. Særordningen gjelder også for turoperatører og andre reisearrangører. Ordningen gjelder derimot ikke når reisebyråene kun opptrer som formidlere av reiser. I slike tilfeller er reisebyråene merverdiavgiftspliktige etter bestemmelsene om formidlingstjenester. Reisebyråer som omsetter egne transporttjenester, overnattingstjenester mv., er avgiftspliktige etter de vanlige bestemmelsene i EFs sjette avgiftsdirektiv.

Når det gjelder reiser innen EU, skal etter særordningen alle transaksjoner som utføres av reisebyrået i tilknytning til en reise, anses som en enkelt tjeneste ytet av byrået til den reisende. Denne tjenesten skal avgiftsbelegges i det medlemslandet hvor reisebyrået har sitt faste forretningssted. Avgiftsgrunnlaget skal være reisebyråets fortjenestemargin, det vil si forskjellen mellom den pris som betales av den reisende og de kostnader byrået har for leverte ytelser som kommer den reisende til gode, eksempelvis betaling til transportør for selve reisen. Prinsippet om avgiftsbelegging av reisebyråets fortjenestemargin, medfører at reisebyråene ikke er berettiget til fradrag eller tilbakebetaling av merverdiavgift i noe medlemsland ved deres anskaffelser av varer og tjenester som kommer de reisende til gode.

Hvis de transaksjoner, som utføres for reisebyrået av andre avgiftspliktige, gjennomføres av sistnevnte utenfor EU, sidestilles byråets tjeneste med formidlingstjeneste, som i medhold av EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 15(14) er fritatt for merverdiavgift.

Den særordningen som er beskrevet ovenfor er i utgangspunktet obligatorisk. Med hjemmel i overgangsbestemmelsene er det imidlertid åpnet for unntak fra disse bestemmelsene. Danmark har eksempelvis gjort unntak fra disse bestemmelsene.

#### 6.2.4.2.2 Sverige

I den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 9 b kap. er det gitt særbestemmelse for reisebyråvirksomhet. Særbestemmelse gjelder også for reisearrangører. Det heter i 9 b kap. 1 § ML:

«Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller fömedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär skall anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).»

Grunnlaget for beregning av merverdiavgift er reisebyråets fortjenestemargin. Fortjenestemarginen utgjør forskjellen mellom vederlaget for tjenesten, det vil si reisens pris, og reisebyråets kostnader for varer og tjenester som leveres byrået av andre næringsdrivende og som kommer de reisende direkte til gode.

Den som omsetter reisetjenester - reisebyrå, turoperatør mv. - har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift av anskaffelser som kommer reisende direkte til gode. Slik inngående merverdiavgift gir heller ikke rett til refusjon for utenlandske næringsdrivende som gjør sine anskaffelser i Sverige. Dette er en følge av at det skal beregnes merverdiavgift av fortjenestemarginen. For inngående merverdiavgift på anskaffelser som ikke kommer de reisende direkte til gode, får derimot de alminnelige fradragsbestemmelsene anvendelse. I tilfeller hvor de reisende er næringsdrivende som kan kreve fradrag eller refusjon av inngående merverdiavgift, kan reisebyrået anvende de alminnelige bestemmelsene. Merverdiavgiftssatsen i disse tilfellene er på 25 prosent uavhengig av hvilken merverdiavgiftssats som ellers gjelder for de varer og tjenester som inngår i reisetjenesten.

Ovennevnte særbestemmelser omfatter reisetjenester som leveres innen EU. For reiser utenfor EU gjelder ikke særbestemmelsene. I slike tilfeller hvor reisetjenesten anses for å være omsatt utenlands og hvor de alminnelige bestemmelsene får anvendelse, foreligger det avgiftsfritak (eksport). For reiser som foretas delvis innenfor og utenfor EU, får særbestemmelsene bare anvendelse for den del av reisetjenesten som gjelder varer og tjenester som er levert innen EU.

Når det gjelder reisebyråene som ikke handler i eget navn og som kun driver med formidlingstjenester, gjelder de alminnelige bestemmelsene i den svenske merverdiavgiftsloven. Reisebyråers formidlingstjenester er merverdiavgiftspliktige. Dette fremgår av 3 kap. 1 § ML, som angir hovedregelen om generell avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester. Merverdiavgiftssatsen er 25 prosent.

Reisebyråets formidlingstjenester anses som omsatt i Sverige om reisetjenesten som sådan er omsatt i EU. Forutsetningen for dette er at formidlingen er foretatt i Sverige og at kjøpet av formidlingstjenesten ikke har skjedd på en

kjøpers registreringsnummer i et annet EU-land. Er reisetjenesten derimot omsatt utenfor EU, anses formidlingstjenesten også omsatt utenlands med den følge at det ikke skal beregnes merverdiavgift av den provisjonen som reisebyrået mottar (eksport). Disse bestemmelsen fremgår av 5 kap. ML.

#### 6.2.4.2.3 Danmark

Etter dansk rett er reisebyråvirksomhet og turistkontorenes opplysnings- og informasjonsvirksomhet og lignende positivt unntatt fra avgiftsområdet. Dette fremgår av den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 16. Unntaket er blant annet begrunnet med at reisebyråers ytelser må ses i sammenheng med unntaket for persontransport. Unntaket for reisebyråer gjelder for arrangement av gruppereiser og individuelle reiser, reservasjoner av hotellrom og værelser som leies ut for kortere tidsrom enn en måned, salg av billetter til transportytelser, agentvirksomhet knyttet til slik virksomhet og opplysningsvirksomhet vedrørende reiser. Dette innebærer at et reisebyrå ikke skal beregne utgående merverdiavgift av vederlaget for slike ytelser, samtidig som det heller ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

Det anses ikke som reisebyråvirksomhet når et byrå formidler utleie av sommerhus, og det skal i dette tilfellet beregnes merverdiavgift av formidlingsprovisjonen.

#### 6.2.4.2.4 Finland

Det er gitt særbestemmelser i den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) for reisebyråer, som gjelder når byråene handler i eget navn overfor den reisende og til reisens gjennomføring anvender leveranser av varer og tjenester fra andre næringsdrivende. Særordningen gjelder også for andre turoperatører og reisearrangører. Når det gjelder reiser innen EU, skal etter særordningen alle transaksjoner som utføres av reisebyrået i tilknytning til en reise, anses som en enkelt tjeneste omsatt fra byrået til den reisende. Grunnlaget for beregning av merverdiavgift skal være reisebyråets fortjenestemargin. Merverdiavgiftssatsen er 22 prosent. Særordningen gjelder ikke for reiser utenfor EU.

Når det gjelder reisebyråene som ikke opptrer i eget navn og som kun driver med formidling av reiser, gjelder de alminnelige bestemmelsene. Reisebyråets formidlingstjenester er merverdiavgiftspliktige. Merverdiavgiftssatsen er på 22 prosent.

#### 6.2.4.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget foreslo at reisebyråers formidlingstjenester skal omfattes ved innføring av en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det ble vist til at denne type virksomhet ofte henger nøye sammen med tjenestområdet for persontransport. Dersom reisebyråvirksomhet holdes utenfor avgiftsområdet, vil også virksomheten være avskåret fra å fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. For å unngå skjult avgiftsbelastning mente utvalget at reisebyråer bør behandles likt med persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. Det ble dessuten påpekt at ulike

bestemmelser for reisebyråvirksomhet og persontransport kan medføre konkurransevriddinger.

#### 6.2.4.4 Høringsinstansenes synspunkter

Høringsinstansene kommenterte i det vesentlige virkningene av utvidet merverdiavgiftsplikt for reiselivsnæringen på et mer generelt plan. Tjenester som ytes av reisebyråer ble således bare i liten grad behandlet særskilt i høringsuttalelsene. Det synes imidlertid som om det var akseptert av flere av høringsinstansene, at reisebyråers avgiftsmessige stilling må følge reiselivsnæringen for øvrig.

*Den Norske Reisebransjeforening* fremhevet at reisebyråvirksomhet og turarrangørvirksomhet er preget av stor kompleksitet både når det gjelder produktsammenheng og oppgjørs- og faktureringsrutiner. I tillegg er bransjen i stor grad henvist til å arbeide mot og konkurrere på et internasjonal marked. Det ble presisert at reisebyråers tjenester ikke må avgiftsbelegges uten at det sørges for å fjerne mulighetene for utilsiktede følger, eksempelvis konkurransevridding mellom ulike aktører.

*Skattedirektoratet* var enig i utvalgets forslag og sluttet seg til de vurderinger som ble foretatt.

#### 6.2.4.5 Departementets vurderinger og forslag

##### 6.2.4.5.1 Innledning

Etter departementets oppfatning foreligger det ikke særlige grunner som tilsier at formidlingstjenester som utføres av reisebyråer, turoperatører og andre reisearrangører bør holdes utenfor merverdiavgiftsområdet. Det er også viktig at det ikke innføres ordninger som skaper konkurransevriddinger mellom disse virksomhetenes formidling av reiseprodukter og transportørens og overnattingsbedriftenes virksomhet direkte overfor kundene. For å unngå slike vriddinger bør reisebyråer, turoperatører og andre reisearrangører stå overfor samme regelverk som overnattings- og transportbedriftene. Departementet foreslår derfor at formidlingstjenester som utføres av disse virksomhetene blir merverdiavgiftspliktige. Det foreslås imidlertid at det innføres en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent ved formidling av persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. som følge av den nære sammenhengen til disse sektorene.

Nedenfor gis det en nærmere begrunnelse og redegjørelse for forslaget. Avgiftsplikten vil fremgå av hovedregelen om generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Redusert merverdiavgiftssats ved formidling av personbefordring og romutleie i hotellvirksomhet mv. nødvendiggjør endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. Forslaget om endringer i Stortingets vedtak er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

##### 6.2.4.5.2 Behovet for å innføre merverdiavgiftsplikt på omsetning av reisebyråets tjenester

Reisebyråene har tradisjonelt drevet med formidling av produsentenes tilbud i markedet mot provisjon som betales av leverandørene og inntekter i form av



gebyrer mv. fra kundene som kjøper produktene/tjenestene. Tradisjonelt har reisebyråene i hovedsak drevet med formidling av persontransporttjenester og overnattingstjenester. Det synes nå som om bransjen er i ferd med å videreutvikles slik at også andre servicefunksjoner i økende grad tilbys overfor de reisende. Personbefordring og overnattingstjenester vil imidlertid ha en dominerende plass i de tjenester som reisebyråene også i fremtiden vil tilby overfor de reisende. Reisebyråvirksomhet står således i nær sammenheng med persontransport og overnatting. Som en følge av at det nå foreslås merverdiavgift på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv., er det derfor nødvendig å drøfte særskilt hvordan reisebyråers formidlingstjenester bør behandles i forhold til merverdiavgiften. Det samme gjelder formidlingstjenester som utføres av turoperatører og andre reisearrangører.

Departementet vil understreke betydningen av at det ikke innføres ordninger som skaper konkurransevidninger mellom reisebyråenes virksomhet med formidling av reiseprodukt og transportører og overnattingsbedrifters virksomhet direkte overfor kundene. For å unngå slike konkurransevidninger er det viktig at reisebyråer står overfor samme regelverk som overnattingsbedrifter og transportører. Dette ble også påpekt av Storvikutvalget.

Merverdiavgift på reisebyråtjenester vil blant annet innebære avgiftsplikt på provisjon som belastes oppdragsgiverne - transportører og overnattingsbedrifter. Ved avgiftsplikt på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. vil merverdiavgiften på provisjon imidlertid ikke representere noen reell kostnad for oppdragsgiverne siden merverdiavgiften kan føres til fradrag hos disse. Merverdiavgiften vil således verken føre til økte kostnader for leverandørene av reisetjenester, eller endre konkurranseforholdet mellom reisebyråene og reiseleverandørene. Tvert i mot vil avgiftsplikt på reisebyråers formidlingstjenester skape bedre nøytralitet i forhold til merverdiavgiften, fordi byråene da kan fradragføre inngående merverdiavgift av egne anskaffelser. På denne måten vil kumulative avgiftseffekter bli fjernet gjennom fradrag retten.

Departementet kan ikke se at det foreligger særlige grunner som tilsier at reisebyråers formidlingstjenester bør holdes utenfor merverdiavgiftsområdet. Det synes derimot som om det kan få uheldige utslag dersom reisebyråers formidlingstjenester skal stå overfor et annet regelverk enn virksomheter som driver med persontransport og overnatting. Det samme gjelder for turoperatører og andre reisearrangører som yter slike formidlingstjenester.

På denne bakgrunn foreslår departementet at formidlingstjenester som ytes av reisebyråer, turoperatører og andre reisearrangører blir merverdiavgiftspliktige. Det foreslås at det innføres redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent ved formidling av persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv.

Departementets forslag vil følge av hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Ordningen med redusert merverdiavgiftssats nødvendiggjør endringer i Stortingets plenarvedtak for merverdiavgift og avgift på investeringer mv. Dette forslaget er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

#### 6.2.4.5.3 Avgrensning av området med lavere merverdiavgiftssats

Det foreslås at redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent skal omfatte formidling av persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. Det vises til kapitlene 6.2.2 og 6.2.3, hvor det er gitt en nærmere omtale av disse tjenestedområdene.

Dette vil for det første omfatte reisebyråers formidling av slike tjenester. Dette betyr eksempelvis at det skal beregnes merverdiavgift med redusert merverdiavgiftssats av den provisjonen som belastes oppdragsgiverne. Det samme vil være tilfelle når reisebyråene tar direkte betalt av de reisende i form av gebyrer for bestilling av slike tjenester. På tilsvarende måte vil turoperatører og andre reisearrangører komme innenfor ordningen med redusert merverdiavgiftssats ved omsetning av slike formidlingstjenester.

Virksomheten til turoperatører og andre reisearrangører som blant annet består i masseproduksjon av pakketurer for ferie- og fritidsmarkedet, vil bli merverdiavgiftspliktige ved at persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. kommer innenfor avgiftsområdet. Bakgrunnen for dette er at omsetning av pakketurer og lignende i realiteten er salg av persontransport- og overnattingstjenester. På tilsvarende måte vil reisebyråer som selv arrangerer og omsetter reiser i eget navn, være merverdiavgiftspliktige. Den reduserte merverdiavgiftssatsen vil da også omfatte slik virksomhet.

I den grad det også er tale om omsetning av serveringstjenester, skal det foretas avgiftsberegning med en merverdiavgiftssats på 23 prosent. I tilfeller hvor det dreier seg om omsetning av persontransport-, overnattings- og serveringstjenester, må det foretas en oppsplitting av fakturaene. Dette slik at serveringsdelen blir tillagt 23 prosent merverdiavgift, mens overnattings- og transportdelen blir omfattet av den reduserte merverdiavgiftssatsen på 12 prosent.

#### 6.2.4.6 Økonomiske konsekvenser

##### 6.2.4.6.1 Om reisebyråer og formidlingsvirksomhet

Reisebyråene har, sammen med turoperatørene, en dominerende posisjon i denne delen av reiselivsnæringen. Som nevnt ovenfor har reisebyråene tradisjonelt drevet med formidling av produsentenes tilbud i markedet mot provisjon som betales av leverandørene og inntekter i form av gebyrer mv. fra kundene som kjøper produktene/tjenestene. Det er forretningsreisende som er den største målgruppen. Turoperatørens funksjon er i hovedsak å foredle og distribuere produsentenes tilbud mot målgrupper som i første rekke finnes innen ferie- og fritidsmarkedet. I 1997 var det ifølge SSBs regnskapsstatistikk over aksjeselskaper til sammen 298 foretak innen reisebyråvirksomhet. Man regner med at disse representerer om lag 500 utsalgssteder i Norge. Videre er det i henhold til SSB 182 turoperatører. I tillegg var det registrert 124 bedrifter som drev turistkontorvirksomhet. Den ikke-kommersielle delen av distribusjonsleddet består av en gruppe selskaper som driver markedsføring, profilering og produktutvikling.

Reisebyråene domineres av fem-seks større byråkjeder med samlet markedsandel på 65-72 prosent. Reisebyråers primære virksomhet består av formidling av transport og losjitetjenester for reisende, med forretningsreisende

som den største målgruppen. I dag går om lag 80 prosent av billettsalget av flyselskapene via reisebyråene.

Lønnsomheten for store deler av formidlingsnæringen, reisebyråer, turoperatører og hytteformidling, var gjennomgående lav i perioden 1990-1997. Regnskapsstatistikk fra SSB viser at egenkapitalsituasjonen for bedriftene har bedret seg og sysselsettingen i denne næringen har nesten doblet seg på 1990-tallet. Samtidig har det vært en sterk økning i verdiskapningen per normalårsverk. Fra 1996 til 1997 utviklet gjeldsgraden og egenkapitalandelen seg positivt, og har bidratt til at næringens soliditet har styrket seg samlet sett. Aksjeselskaper innenfor reisebyrå-, turistkontor- og reisearrangørvirksomhet hadde redusert lønnsomhet gjennom 1994-96. Fra 1996 til 1997 hadde næringen imidlertid bedre lønnsomhet. Næringen samlet hadde en totalrentabilitet på 10,2 prosent i 1997 som var en forbedring på 2,4 prosentpoeng. Dette var noe høyere enn industrien, men lavere enn en del andre næringer. Reisebyråene hadde imidlertid en nedgang i totalrentabilitet fra 9,3 prosent i 1996 til 8 prosent i 1997.

Reisebyråers posisjon i forhold til de større leverandørene, for eksempel hotellkjedene og de store fly- og transportkjedene, svekkes. Tradisjonelt har leverandørene hatt en svak forhandlingsposisjon overfor reisebyråene, men dette forholdet er i ferd med å endre seg, blant annet som følge av eierkonsentrasjoner og kjededannelser. Det er også en tendens til forskyvning av makt fra distributør til kunden. Dette medfører nye utfordringer for reisebyråene som må satse på utvikling av nye produkter og tjenester.

Utvikling og utnyttelse av teknologi innebærer betydelige utfordringer og gjør at kundene kan bestille sine reiser direkte hos leverandørene. Reisebyråenes oppgaver synes i større grad å gå vekk fra ren bestilling av billetter og i retning av å tilby totalservice overfor kunden som etter hvert synes å utgjøre en stadig større andel av virksomheten. Bransjen synes således å tilpasse seg en situasjon hvor antall formidlede billetter går ned, mens virksomheten videreutvikles mot andre servicefunksjoner overfor de reisende.

Turoperatørens virksomhet er primært produksjon av såkalte pakketurer for ferie- og fritidsmarkedet. Pakketurer gir mulighet for å håndtere mange reisende samtidig og til lavere priser. Store deler av aktiviteten er rettet mot å sende nordmenn ut av Norge, og denne delen av næringen er dominert av et fåtall selskaper. Antall såkalte pakketurister til Syden har økt jevnt med velstanden i Norge de siste årene, og stadig flere reiser til områder utenfor Europa. I Norge har de tradisjonelle pakketurene med busstransport vært en viktig del av turoperatørens virksomhet.

#### 6.2.4.6.2 Konsekvenser av merverdiavgiften

Merverdiavgiftsplikt for reisebyråers formidlingstjenester vil føre til at det skal beregnes merverdiavgift på provisjon som belastes oppdragsgiverne, eksempelvis transportører og overnattingsbedrifter. Ved avgiftsplikt på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. vil merverdiavgiften på provisjon imidlertid ikke innebære noen reell kostnad for oppdragsgiverne siden merverdiavgiften kan fradragføres. Oppdragsgivernes kunder vil være de reisende. Disse vil således kunne oppleve samme konsekvenser som i andre deler av reiselivet som selger sine tjenester til kunder uten fradragrett. Et

sentralt poeng for reisebyråer er at det ikke innføres ordninger som skaper konkurransevridninger mellom omsetning fra reisebyråene som formidlere av reiseprodukt og omsetning fra leverandørene (overnattingsbedrifter og transportører). Dette unngås ved at det foreslås like bestemmelser for reisebyråvirksomhet og for virksomhet med persontransport og overnatting.

Som følge av at reisebyråers formidlingstjenester i dag er utenfor merverdiavgiftsområdet, vil bransjen etter forslaget isolert sett få mindre kostnader ved at de kan trekke fra inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i virksomheten. Forslaget til utvidelse av merverdiavgiftsområdet innebærer at de viktigste brukerne, bedrifter innenfor reiseliv og transport, også blir merverdiavgiftspliktige. Merverdiavgiften kan derfor i stor grad overveltes på kundene. Den direkte etterspørselsnedgangen må dermed antas å bli minimal siden de fleste kundene har fradragsrett og vil være upåvirket av at det innføres merverdiavgift. Overgang fra provisjonsbasert inntjening til direkte gebyrbasert inntjening fra de reisende vil endre på dette. En stor andel av de reisende er ikke-avgiftspliktige og har dermed heller ingen fradragsrett for merverdiavgiften. Således kan overgangen til gebyrbasert inntjening føre til at etterspørselen etter reisebyråets formidlingstjenester kan påvirkes av merverdiavgiften.

Det er foreslått en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent for persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv., samt ved formidling av slike tjenester. På usikkert grunnlag er det anslått at merprovenyet for staten ved avgiftsplikt på slike formidlingstjenester med en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent, utgjør om lag 100 millioner kroner på årsbasis.

### **6.2.5 Andre reiselivsbaserte tjenester**

Det foreslås at den reduserte merverdiavgiftssatsen på 12 prosent skal gjelde for persontransport, romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester. Det er dermed lagt opp til at turistenes forbruk av andre aktiviteter og opplevelser ikke kommer inn under den reduserte merverdiavgiftssatsen. Dette kan gjelde tjenester som i andre sammenhenger regnes som underholdning eller sport og fritidsvirksomhet. En fellesbetegnelse på slik virksomhet kan være opplevelsesnæringen.

Opplevelser er en del av tjenestetilbudet som turister benytter seg av og kan dermed hevdes å være en del av reiselivet. Opplevelser favner vidt og inkluderer et mangfold av aktiviteter. Tjenestene som tilbys innenfor opplevelsesnæringen er både av kommersiell og ikkekommersiell karakter. Som følge av forslaget om generell merverdiavgift på omsetning av tjenester, vil eksempelvis adgang til fornøylesparker og alpinanlegg være slike tjenester som blir avgiftspliktige med en merverdiavgiftssats på 23 prosent. Det vises for øvrig til omtalen i kapitlene 7.2.6, 7.2.9 og 7.2.12.

### **6.2.6 Konsulent-, advokat- og forskningstjenester**

#### *6.2.6.1 Gjeldende rett*

Konsulenttjenester er en vid betegnelse som dekker mange typer tjenester. Konsulenttjenester kjennetegnes i utgangspunktet ved at de inneholder elementer av rådgiving og/eller bistand av juridisk, teknisk, økonomisk, administrativ eller organisatorisk art. Advokattjenester, inkasso- og kredittinforma-

sjonsvirksomhet, regnskaps- og revisjonstjenester, datakonsulenter, informasjonskonsulenter, takstmenn, rådgivende ingeniører mv. vil for eksempel omfattes av begrepet.

Det er heller ikke et skarpt skille mellom konsulenttjenester og forskningstjenester. Forskning og utvikling (FoU) er i henhold til OECDs definisjon, som også er den offisielle norske definisjonen, definert som: «Kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap - herunder kunnskap om menneske, kultur og samfunn - og omfatter også bruken av denne kunnskapen til å finne nye anvendelser». I tillegg er det et generelt krav at FoU arbeid skal inneholde et nyhetselement. Forskning og utvikling (FoU) defineres først og fremst for statistiske formål, og det er et betydelig element av skjønn i hvordan ulike aktiviteter klassifiseres i forhold til denne definisjon av FoU.

Etter gjeldende rett er tjenester som gjelder arbeid på vare som for eksempel analyse, kontroll og prøving av varer avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 1. Videre er det avgiftsplikt for tjenester som gjelder prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand for arbeid på vare, bygg, anlegg eller annen fast eiendom med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 9. Tjenester som gjelder formgivning og forslag til innredning og utforming av bygg og anlegg er også avgiftspliktig etter samme bestemmelse nr. 12. Etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 8 er i tillegg rådgiving innen reklame og markedsføring avgiftspliktig. Også tjenester som gjelder elektronisk databehandling (edb-tjenester) anses avgiftspliktig i dag, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 6.

Med enkelte unntak kan det for avgiftsplikten ved omsetning av konsulenttjenester etter gjeldende rett, sies at det bare er visse tekniske tjenester som er avgiftspliktige. Omsetning av tjenester som gjelder rådgiving for øvrig er i dag bare i liten grad omfattet av avgiftsplikt. Advokatvirksomhet og regnskapstjenester er for eksempel avgiftsfritt. Videre er informasjonskonsulenter unntatt fra avgiftsplikt.

Det er åpnet for adgang til frivillig registrering av visse rådgivere og konsulenter med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 28 a. Dette gjelder blant annet regnskaps- og revisjonsbyråer samt private planleggingskonsulenter som påtar seg oppdrag knyttet til utarbeidelse av reguleringsplaner mv. for fylker og kommuner.

Dagens regelverk har skapt vanskelige avgrensinger. For eksempel er taksering av eiendom avgiftsfritt i dag, mens utarbeidelse av en tilstandsrapport om et elektrisk anlegg i en fast eiendom er blitt ansett avgiftspliktig. Videre har avgiftsplikt for elektronisk databehandling medført avgrensingsproblemer i forhold til avgiftsfrie informasjonstjenester som for eksempel formidles elektronisk. På dette området har det også oppstått avgrensingsproblemer mellom avgiftsfrie tjenester og avgiftspliktig varesalg. Tjenester som gjelder å lage individuelt tilpassede dataprogrammer er ansett som en avgiftsfri tjeneste i dag, mens omsetning av standard programvare anses som avgiftspliktig varesalg. Tilsvarende er formidling av informasjonstjenester generelt avgiftsfritt, mens informasjonsbrosjyrer mv. anses som avgiftspliktig vare.

### 6.2.6.2 *Utenlandsk rett*

I EU er alle konsulenttjenester, herunder både advokater og forskningstjenester avgiftspliktig i henhold til EFs sjette avgiftsdirektiv. Imidlertid er det gjennom overgangsordninger åpnet for at medlemslandene kan unnta enkelte liberale yrker som for eksempel advokater. Belgia er det eneste landet som har et unntak for advokattjenester. Både Sverige, Danmark og Finland har harmonisert sitt regelverk på dette området og har for eksempel ikke unntak fra den generelle avgiftsplikten for advokattjenester eller forskningstjenester.

### 6.2.6.3 *Storvikutvalgets vurderinger og forslag*

#### 6.2.6.3.1 *Generelt*

Utvalget påpekte at avgiftsplikt på hele området for konsulenttjenester ville innebære betydelige avgiftstekniske forenklinger i forhold til dagens situasjon, ved at en del vanskelige avgrensingsspørsmål vil forsvinne. Det ble derfor foreslått avgiftsplikt på hele denne sektoren, men med avgrensing mot undervisningstjenester og finansielle tjenester som utvalget foreslo unntatt. Utvalget viste til at forslaget var i tråd med rettstilstanden i andre land det er naturlig for Norge å sammenligne seg med.

Det ble spesielt vist til tjenester som gjelder rådgiving og bistand av teknisk art, som delvis er avgiftspliktig i dag. En avgiftsplikt på alle slike tjenester vil fjerne de avgrensingene i gjeldende rett som bransjen har vært nødt til å forholde seg til. Videre ble det vist til at denne type tjenester i stor utstrekning omsettes til næringslivet, som i hovedsak vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Avgiftsplikten vil derfor hindre at det oppstår kumulasjon av avgift.

Utvalget var oppmerksom på at avgiftsplikt særlig på administrative tjenester, vil innebære avgrensingsspørsmål i forhold til finansielle tjenester som ble foreslått unntatt. Fordelene ved avgiftsplikt på dette området ble imidlertid vurdert som større enn ulempene.

#### 6.2.6.3.2 *Advokattjenester*

Utvalget tok utgangspunkt i at advokater driver svært mangeartet virksomhet. Noen tjenester er omfattet av det såkalte advokatmonopolet. I tillegg kan advokater være involvert i virksomhet som drives av andre.

Utvalget delte seg i synet på den avgiftsmessige behandling av advokattjenester. Flertallet fant ingen avgiftstekniske tungtveiende grunner for å unnta disse tjenestene fra avgiftsplikt. Det ble påpekt at et unntak for advokattjenester tvert imot vil medføre at advokatvirksomheter vil få delt virksomhet, hvilket bare vil komplisere den avgiftsmessige siden av virksomheten. I tillegg ble det påpekt at et unntak for advokatvirksomhet ville medføre avgrensingsspørsmål, fordi advokatvirksomheter også omsetter tjenester som isolert vil bli avgiftspliktig. Ett medlem mente advokattjenester burde holdes utenfor. Dette medlemmet mente at en prisøkning vil ramme advokatenes klienter som ikke har fradragsrett, det vil si ikke er avgiftspliktige, og vil være en klar svekkelse av rettssikkerheten for gruppen.

#### 6.2.6.3.3 Inkasso og kredittopplysning

Utvalget fant heller ingen grunn til å unnta tjenester som gjelder inkasso- og kredittopplysningstjenester fra avgiftsplikt. Slike tjenester ytes i det aller vesentligste overfor avgiftspliktige oppdragsgivere med fradragsrett. Holdes disse tjenestene utenfor avgiftsområdet vil det derfor kunne få en kumulativ effekt. En avgiftsplikt vil som følge av fradragsretten for inngående avgift, heller ikke føre til økte omkostninger for avgiftspliktige fordringshavere og dermed heller ikke for deres skyldnere. Når det gjelder kredittopplysninger pekte utvalget særskilt på at disse tjenestene også bør sees i sammenheng med annen opplysnings- og informasjonsvirksomhet som foreslås avgiftspliktig.

#### 6.2.6.3.4 Forskningstjenester

Utvalget foreslo også generell avgiftsplikt ved omsetning av forskningstjenester. Det ble samtidig understreket at avgiftsplikt kun vil bli utløst når slike tjenester omsettes, det vil si at det ytes en tjeneste mot vederlag. Forskning som er finansiert ved ensidige bidrag eller støtteordninger vil derfor ikke bli omfattet av avgiftsplikt.

Utvalgets begrunnelse for å avgiftsbelegge disse tjenestene var blant annet at det på denne måten oppnås konkurransenøytralitet mellom forskning som drives i egen regi av avgiftspliktige virksomheter, og forskningstjenester som kjøpes fra andre. Avgiftspliktige som driver forskning i egen regi har fradragsrett for avgift på anskaffelsene til forskningsarbeidet. Kjøpes derimot forskningstjenester fra en annen virksomhet som ikke er avgiftspliktig vil vederlaget i større eller mindre grad inneholde et avgiftselement som følge av at slik virksomhet ikke har fradragsrett for avgift på sine anskaffelser. Avgiftsplikt på forskningstjenester vil derfor fjerne kumulative effekter og føre til nøytralitet. Videre vil eventuelle konkurranseulempes i forhold til internasjonal virksomhet bli fjernet. I EU er det avgiftsplikt på omsetning av forskningstjenester. Utenlandske virksomheter som omsetter forskningstjenester har derfor fradragsført avgift på sine anskaffelser, slik at det ikke foreligger skjult avgift ved salg av forskningstjenester.

Utvalget påpekte samtidig at avgiftsplikt på forskningstjenester kan føre til forskjellige avgrensingsproblemer. For det første vil det kunne oppstå problemer med å avgjøre i det enkelte tilfellet om det foreligger avgiftspliktig omsetning, og om pengeoverføring til forskningsvirksomheten er støtte eller om det er et vederlag for en forskningstjeneste. Utvalget benyttet her begrepene oppdragsforskning og bidragsforskning for å illustrere denne avgrensingen. Det ble dessuten pekt på at det kan være vanskelig å trekke grensen mot undervisningssektoren dersom undervisningstjenester holdes utenfor avgiftsområdet. Særlig gjelder dette for universiteter og høyskoler.

Vurdert mot kravet til nøytralitet og hensynet til et bredest og mest mulig generelt system, fant utvalget at de avgrensingsproblemer som kan oppstå likevel ikke er tilstrekkelige til å begrunne unntak for avgiftsplikt på forskningstjenester.

#### 6.2.6.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Landslaget for regnskapskonsulenter, Norske Arkitekters Landsforbund og Entreprenørenes Landssammenslutning Teknologibedriftenes Landsforening* var i utgangspunktet positive til utvidelse av avgiftsområdet for konsulenttjenester, blant annet fordi det ville innebære en forenkling av systemet, og gi likere konkurransevilkår spesielt i ingeniør- og konsulentbransjen. En av høringsinstansene tok likevel forbehold om at det finnes løsninger knyttet til egenregivirksomhet innen offentlig sektor.

*Norges Takseringsforbund* gikk imot avgiftsplikt på takseringstjenester fordi slike stort sett ytes overfor forsikringsselskap og finansieringsinstitusjoner som etter forslaget skal holdes utenfor loven. Disse vil i likhet med den store gruppe oppdragsgivere som er privatpersoner, ikke oppnå fradragsrett. Det ble hevdet at det kunne føre til at selskapene i større grad bruker egne ansatte til taksering, noe forbundet mener er uheldig ut fra et ønske om mest mulig objektive takster.

*Den Norske Advokatforening* nedsatte i januar 1988 et utvalg for å vurdere merverdiavgift på advokattjenester på bakgrunn av utvalgets arbeid. Uttalelsen til advokatforeningen ble oversendt utvalget og fulgte NOU 1990:11 som vedlegg. I den senere høringsrunden ble det i hovedsak vist til denne uttalelsen. Videre har advokatforeningen gjentatt sitt synspunkt i flere brev til departementet. Advokatforeningen pekte på at det prinsipielt er betenkelig å avgiftsbelegge advokattjenester, fordi det etter advokatforeningens syn vil svekke rettspleien med fare for rettstap på områder som er av stor betydning for borgeren. Det ble videre anført at det fra det offentliges side flere ganger er presisert at alle innbyggere skal ha adgang til retts hjelp. Avgiftsplikt vil i første rekke ramme privatpersoner. Advokater vil ved avgiftsplikt på advokattjenester i større grad rette virksomheten inn mot næringsdrivende, fordi avgiftsplikt på omsetning til privatpersoner vil kunne medføre en reduksjon av salæret til advokatene. De næringsdrivende vil ha fradragsrett for avgift på anskaffelse av advokattjenester, og avgiftsplikt vil ikke virke inn på salærets størrelse. På bakgrunn av utviklingen de siste 10 år har foreningen liten tro på at retts hjelpsordningene, som i praksis ikke omfatter alminnelige lønsmottakere eller personer med moderate inntekter, vil rette opp den skjevhet som avgift på advokattjenester vil forsterke.

Advokatforeningen viste også til at utvalget har presisert at det først og fremst er avgiftstekniske forhold som er avgjørende for utvalgets syn, og ikke prisvirkninger, proveny og forhold anført av advokatforeningen. Det ble påpekt at det ved den videre behandling også må tas hensyn til de momenter som advokatforeningen har fremholdt og som blant annet har rettsikkerhetsmessig betydning. Etter foreningens syn vil det heller ikke være nevneverdige avgiftstekniske problemer forbundet ved at advokatene eventuelt får såkalt delt virksomhet, dels innenfor dels utenfor merverdiavgiftsloven. Advokattjenester bør likestilles med helse- og sosialtjenester fordi de på samme måte ikke kan regnes som ledd i en produktutvikling, i motsetning til for eksempel arkitekt- og ingeniørtjenester og andre konsulenttjenester.

*Norske Inkassobyråers Forenings Servicekontor* gikk imot at inkassotjenester skulle trekkes inn under avgiftsområdet. Det ble påpekt innledningsvis at det ikke er dekning for utvalgets antagelse om at virksomhet med inkassotje-



nester og kredittopplysning ofte ytes i kombinasjon. Kredittopplysning drives i hovedsak av noen få selskaper og disse driver ikke inkassovirksomhet. Avgiftsplikt på inkassotjenester hevdes å ville påføre skyldnerne større utgifter og at det dessuten vil medføre avgiftstekniske vansker. Dette skyldes at salærkravet kan endre seg under prosessen og at det er satt maksimalsatser for hva en fordringshaver kan kreve erstattet av en skyldner på de ulike stadier av saken.

*Norges allmennvitenskapelige forskningsråd* mente at utvalgets forslag om avgiftsplikt på forskningstjenester er uheldig. NAVF mente at forskning kan anses som investering i kunnskap, og derfor burde behandles like gunstig skattemessig som investering i kapital. NAVF hevder at investering i realkapital er fritatt for merverdiavgift, men er pålagt investeringsavgift i enkelte tilfeller. Det ble videre vist til at avgiftsplikt på forskning vil virke fordyrende for de kjøperne som ikke har fradragsrett. Dette vil i følge NAVF senke etterspørselen, noe som neppe er samfunnsøkonomisk ønskelig. I tillegg ble det nevnt at føring av avgiftsregnskap vil kunne bli en byrde for forskningsinstitusjonene.

*Norges landbruksvitenskapelige forskningsråd* viste til at utvalgets konklusjon om avgiftsplikt på omsetning av forskningstjenester er basert på hensynet til konkurransenøytralitet i forhold til forskning som skjer i egenregi. Det ble pekt på at dette forutsetter at kjøpere har fradragsrett. For kjøpere uten fradragsrett vil avgiftsplikt i følge NLVF, innebære en prisstigning på 20 prosent, hvilket vil virke langt mer konkurransevridende enn dagens situasjon. NLVF anbefalte derfor at det ikke innføres avgiftsplikt på slike tjenester før disse konsekvensene er utredet nærmere. Videre ble det påpekt at grensen mellom oppdragsforskning og bidragsforskning vil innebære et incentiv til å øke andelen av generelle bidrag til forskning innenfor bestemte områder på bekostning av spesifiserte forskningsoppdrag.

*Norges teknisk-naturvitenskapelige forskningsråd* har uttalt at det internasjonalt er klare tendenser til privatisering av FoU. NTNf antok at utviklingen vil bli nokså tilsvarende i Norge, med små muligheter for å finne gode kriterier for å skille mellom forskningsinstitutter og teknologisk avanserte konsulentfirmaer som delvis opererer innenfor samme virksomhetsområder og som har FoU som en avgjørende basis for sin virksomhet. NTNf var således enig i utvalgets betraktninger knyttet til avgrensingsproblemer ved eventuell avgiftsmessig forskjellsbehandling av tjenester som i mange tilfeller vil fremstå som relativt like.

Etter NTNfs vurdering bar fremstillingen i NOU 1990:11 preg av relativt overfladisk kjennskap til forskningsinstituttene oppdragsvirksomhet og til etablert praksis i forhold til nåværende avgiftsregler. Det syntes etter NTNfs syn som om utvalget antok at en betydelig del av omsetningen faller utenfor avgiftsområdet. Det faktiske forhold er at eksempelvis NTNfs samarbeidende institutter bare har i gjennomsnitt 20-25 prosent av sin omsetning fra oppdragsgivere uten fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dersom alle tjenesteytelser blir avgiftsbelagte, vil situasjonen bli vesentlig klarere for forskningsinstituttene som arbeider i et grenseland, hvor en i hvert enkelt tilfelle har måttet foreta en vurdering av spørsmål om eventuell avgiftsplikt. Dette er ressurskrevende og innebærer en økonomisk risiko for feiltolkning av regelverket.

*Akademikernes Fellesorganisasjon* etterlyste i sin høringsuttalelse bedre avklaring mellom forskning/undervisning og mellom oppdragsforskning/konsulenttjenester.

*Skattedirektoratet* var enig i utvalgets forslag om avgiftsplikt ved omsetning av advokattjenester, inkassotjenester og kredittopplysningsvirksomhet, samt øvrige konsulenttjenester av økonomisk, teknisk, administrativ og organisatorisk art, herunder forskning.

Direktoratet påpekte at de var enig med utvalgets flertall i at det ikke foreligger tungtveiende avgiftstekniske grunner for å unnta de tradisjonelle advokattjenester. Tvert imot antok direktoratet at hensynet til et konsekvent avgiftssystem tilsier avgiftsplikt på disse tjenestene. Det avgjørende for avgiftsplikten bør være hvilken tjeneste som utføres og ikke hvem som utfører den. Direktoratet viste for øvrig til at advokaters tjenester i stor utstrekning avgiftsmessig bør vurderes i forhold til den løsning som velges for andre konsulenttjenester av administrativ, organisatorisk, teknisk og økonomisk karakter.

I tillegg kunne direktoratet, i motsetning til innkassobyråenes forening, ikke se at avgiftsplikt på virksomheter som omsetter inkassotjenester vil medføre særskilte avgiftstekniske vansker. Eventuelle endringer i salærkravet skulle ikke stille seg prinsipielt annerledes her enn ved annen omsetning hvor vederlaget og dermed avgiftsgrunnlaget er gjenstand for endring.

Skattedirektoratet så videre fordelen ved å pålegge avgiftsplikt ved omsetning av forskning. Dette vil utligne de forskjeller som oppstår i dagens system. Det ble vist til at det vil være et behov for nærmere avgrensinger i forhold til undervisningstjenester samt grensen mot bistandsforskning og oppdragsforskning. I disse sammenhenger antok direktoratet at man kan stå overfor store avgrensingsproblemer. Til tross for disse problemene sluttet Skattedirektoratet seg til utvalgets forslag om å trekke inn forskning mot vederlag i avgiftsområdet, fordi det vil skape mer nøytralitet enn om omsetning av forskningstjenester fortsatt blir holdt utenfor avgiftsplikten.

#### 6.2.6.5 Departementets vurderinger og forslag

##### 6.2.6.5.1 Generelt

Departementet finner, i likhet med utvalget, ikke å kunne foreslå unntak for tjenester som gjelder bistand og rådgiving av teknisk, økonomisk, juridisk, administrativ og organisatorisk art, det vil si konsulenttjenester. Etter departementets vurdering har et system med generell merverdiavgiftsplikt sin særlige berettigelse nettopp på dette feltet, hvor mange av aktørene omsetter tjenester som er beslektet. En avklaring av avgiftsplikten på dette området forutsetter nærmest en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester.

Dagens regelverk har i betydelig grad skapt avgrensingsproblemer med hensyn til hvilke tjenester som kan anses omfattet av merverdiavgiftsplikten. For eksempel antas takst av eiendom å falle utenfor, mens utarbeidelse av en tilstandsrapport for en fast eiendom i enkelte tilfeller har blitt ansett avgiftspliktig. Det kan også nevnes at konsulenter innen databransjen i dag har et spesielt vanskelig avgiftsregelverk å forholde seg til. Omsetning av standard programvare anses som merverdiavgiftspliktig varesalg, mens derimot salg av

programvare som er individuelt tilpasset anses som en avgiftsfri tjeneste. Foretas det for eksempel endringer i en kundes standardprogram er dette en avgiftspliktig tjeneste, fordi det er arbeid på vare. Endres et standardprogram i tilstrekkelig grad før det leveres kunden, omsettes derimot et avgiftsfritt individuelt tilpasset program. Disse sontringene har blitt vanskelige å håndtere i praksis, for eksempel når det gjelder store kontrakter om salg og installering av datasystemer med både standard komponenter og individuelt programmerte enheter. Også en del forskningsinstitusjoner er avgiftspliktig etter dagens regler for enkelte av tjenestene de omsetter. Dette gjelder i første rekke analyser de foretar av varer mot vederlag.

En merverdiavgiftsplikt ved omsetning av konsulenttjenester samt advokat- og forskningstjenester vil fjerne påviste kumulative effekter vi har i dag ved at de fleste av disse tjenestene faller utenfor avgiftsområdet. Det vises i denne sammenheng til kapittel 3.5.5. Samtidig innebærer unntak innen dette området vanskelige fortolknings- og avgrensingsproblemer. Med sikte på å finne en løsning som bidrar til størst mulig konkurransenøytralitet er det derfor spesielt viktig å vise stor forsiktighet med å gi unntak for særskilte tjenester innen området for konsulentvirksomhet.

Ulike tjenesteytere konkurrerer her helt eller delvis på de samme markedene, enten fordi de omsetter samme type tjenester eller omsetter tjenester som delvis kan utfylle hverandre. Det vil derfor være vanskelig å finne egnede kriterier for å holde visse tjenesteytere eller visse tjenestearter utenfor merverdiavgiftsområdet uten å skape kompliserte avgrensingsproblemer eller konkurransevridning. Enhver begrensning i avgiftsområdet for slike konsulenttjenester vil også medføre at det oppstår nye delte virksomheter med kompliserte avgrensingsproblemer såvel når det gjelder utgående som inngående merverdiavgift. Dette er kontrollteknisk svært betenkelig.

Advokatene er for eksempel nettopp en kategori tjenesteytere som driver en sammensatt og mangeartet virksomhet. De kan blant annet drive med eiendomsmegling, som også drives av autoriserte eiendomsmeglere, og de kan drive inkasso, som også drives av andre med særskilt bevilling. På andre felt, for eksempel innen rådgivning på skatteområdet, kan advokater og revisorer drive konkurrerende virksomhet. Innen forretningsførsel av ulik art kan advokater, regnskapsbyråer og mer generelle økonomiske rådgivere mv. konkurrere. Det samme gjelder i ren rådgivingsvirksomhet i grenseområdet jus og økonomi. Det er heller ikke uvanlig at en og samme person har formell kompetanse både juridisk og økonomisk.

Etter departementets vurdering er det lovteknisk komplisert og avgiftsteknisk og konkurransemessig uheldig å holde enkelte tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet. Som påpekt av utvalget, er dette et felt hvor dagens regelverk medfører vanskelige og mange avgrensingsproblemer.

#### 6.2.6.5.2 Advokattjenester

Departementet mener i likhet med utvalget at det bør innføres avgiftsplikt ved omsetning av advokattjenester. Et eventuelt unntak for advokatvirksomhet definert til eksempelvis ervervsmessig rettslig rådgivning og sakførsel for domstolene, vil føre til avgrensingsproblemer i forhold til andre yrkesgrupper som også, på visse vilkår, kan gis tillatelse til rådgivning av rettslig art. Det

synes heller ikke å være hensiktsmessig å unnta kun tjenester direkte knyttet til sakførsel for domstoler. Rettslig rådgivning og sakførsel for domstolene utføres som oftest av samme advokat, som da vil få delt virksomhet. Det vil også her kunne bli vanskelig å skille mellom det som er rådgiving og det som er forberedelse til selve sakførselen.

Departementet mener således, i motsetning til Advokatforeningen, at det knytter seg alvorlige avgiftstekniske vansker til et unntak for tjenester som utføres av advokater. Advokattjenester er også avgiftspliktige i mange andre land, for eksempel i Sverige, Danmark og Finland.

Uheldige fordelingsvridninger som følge av merverdiavgiften kan mest hensiktsmessig løses gjennom direkte tilskudd til de som ønskes tilgodesett. For advokattjenester vil det si å utvide dagens rettshjelpsordning. Å holde et område utenfor merverdiavgiftsområdet fordi det er ønskelig å avhjelpe enkelte klienter med dårlig økonomi, er etter departementets vurdering et meget lite treffsikkert virkemiddel. Det vises til omtalen av kompensasjoner i kapittel 10.

#### 6.2.6.5.3 Inkasso og kredittopplysning

Departementet kan i likhet med utvalget ikke se at merverdiavgiftsplikt for virksomheter som omsetter inkassotjenester innebærer avgiftstekniske vansker. Avgiften skal beregnes av det vederlag inkassator mottar fra sin oppdragsgiver. Det skal altså ikke beregnes avgift overfor skyldneren når han må dekke saksomkostningene helt eller delvis. Dette må ses som et erstatningsoppgjør og representerer ingen omsetning som utløser avgiftsplikt. Dersom oppdragsgiveren er avgiftspliktig med rett til fradrag for inngående avgift, vil avgiftsplikten ikke innebære noen økt omkostning for ham.

All informasjonsformidling som omsettes vil bli avgiftspliktig etter departementets forslag. Departementet ser derfor ingen grunn til å behandle formidling av en type informasjon annerledes i avgiftsmessig sammenheng. Av hensyn til nøytralitet bør derfor kredittopplysning bli avgiftspliktig.

#### 6.2.6.5.4 Forskningstjenester

Av hensynet til nøytralitet i forhold til konsulenttjenester og for å fjerne kumulative virkninger, foreslår departementet at det innføres merverdiavgiftsplikt ved omsetning av forskningstjenester. Departementet kan se at avgiftsplikt for virksomheter som omsetter forskningstjenester kan skape avgrensingsproblemer om rekkevidden av kravet til omsetning og i forhold til unntaket for undervisning. I tillegg er departementet klar over at avgiftsplikt kan medføre at enkelte forskningsvirksomheter må foreta vurderinger med hensyn til rekkevidden av fradragsretten. Imidlertid vil et unntak for forskningstjenester ikke fjerne avgrensingsproblemer, men forskyve avgrensingen fra å være mellom undervisning og forskning til å være mellom forskning og konsulentvirksomhet. Denne avgrensingen vil være vanskeligere å håndtere i praksis. Departementet anser det derfor som lite hensiktsmessig med et unntak for forskning.

Departementet vil understreke at avgiftsplikt for forskningstjenester bare er aktuelt når slike tjenester omsettes. Kravet til omsetning er et generelt vilkår for avgiftsplikt. Omsetning er blant annet definert som ytelse av tjeneste mot vederlag. Dette innebærer at for eksempel gaver, som er ensidige dispo-

sisjoner, ikke anses som vederlag for en motytelse. Avgrensingen av hvilke ytelser som er vederlag for en motytelse og hvilke ytelser som ikke anses som vederlag, foreligger det en viss praksis på allerede i dag. Avgrensingen bygger på en helhetsvurdering hvor det blant annet er av vesentlig betydning om det foreligger et krav på en gjenytelse fra mottageren av for eksempel pengebeløpet. Departementet viser til kapittel 8.6, hvor rekkevidden av omsetningskravet når det gjelder offentlige overføringer behandles generelt. Kravet til at det må foreligge omsetning innebærer at forskning som finansieres gjennom for eksempel det som i dag kalles grunnbevilgninger ikke vil bli omfattet av en avgiftsplikt. Forskningsrådets finansiering av forskningsarbeid, hvor dagens standardavtaler benyttes, anses heller ikke som omsetning. Det vil derfor ikke bli aktuelt å oppkreve avgift på utførelse av slik forskning.

Når både utvalget og enkelte av høringsinstansene har påpekt at det i det enkelte tilfellet kan være vanskelig å trekke grensen mellom avgiftspliktig oppdragsforskning og avgiftsfri egenforskning/bidragforskning, er det avgrensingen av kravet til omsetning det refereres til. Det er således ikke foreslått særskilt unntak for den egenfinansierte forskningen eller bidragforskningen.

Et unntak for forskningstjenester vil riktignok fjerne avgrensingen mot undervisningstjenester, men vil skape avgrensingsproblemer mot konsulenttjenester, for eksempel rådgiving av økonomisk og administrativ art. Departementet antar at en slik avgrensing vil være svært vanskelig å håndtere både for avgiftsmyndighetene og forsknings- og konsulentvirksomhetene, hvilket også Norges teknisk-naturvitenskapelig forskningsråd (NTNF) i sin tid påpekte. Et unntak for forskning vil heller ikke medføre at forskere fullt ut blir unntatt. For det første har en del forskningsinstitusjoner avgiftspliktig omsetning i dag, som også vil være avgiftspliktig etter en reform. For det andre er det sannsynlig at forskningsinstitusjoner omsetter andre tjenester som kan ha karakter av å være konsulenttjenester, som ikke vil omfattes av et eventuelt unntak. Da vil slike virksomheter uansett få delt virksomhet, de vil måtte føre avgiftsregnskap, og i tillegg vil de måtte forholde seg til en vanskelig avgrensing mellom forskningstjenester og andre avgiftspliktige tjenester som ikke anses som forskning. Det vises videre til at verken Sverige, Danmark eller Finland har unntak for forskningstjenester.

Etter en vurdering av hensynet til et mest mulig konsekvent merverdiavgiftssystem, og kravet til nøytralitet, finner departementet at det ikke foreligger forhold som i tilstrekkelig grad kan begrunne et unntak for forskningstjenester. Departementet slutter seg derfor til utvalgets konklusjon på dette området.

#### 6.2.6.5.5 Oppsummering

Dette innebærer merverdiavgiftsplikt for alle typer bistand og rådgiving fra ingeniører, revisorer, regnskapsførere, advokater, edb-konsulenter og andre konsulenter samt forskning. Dette omfatter blant annet prosjekt- og byggeledelse, takseringstjenester, økonomisk rådgiving, bedriftsrådgiving, bistand ved ansettelser, lederutvelgelse, rasjonalisering og omorganisering mv. Videre vil det bli avgiftsplikt for opinionsundersøkelser av enhver art, samt utarbeidelse av ulike tilstandsrapporter for bruk i planlegging eller annen

påvirkning av samfunnsutviklingen. At også omsetning av individuelt tilpasset programvare som i dag er avgiftsfri blir avgiftspliktig, medfører at Norge, som resten av OECD-landene legger til grunn at digital omsetning av programvare over landegrensene er å anse som omsetning av en tjeneste. Dette vil fjerne dagens vanskelige avgrening mellom vare og tjeneste på dette området.

Enkelte av tjenestene i denne sektoren må imidlertid avgrenses mot finansielle tjenester, som departementet foreslår unntatt inntil det finnes en egnet måte å løse de avgiftstekniske problemer som vanskeliggjør avgiftsplikt på slike tjenester i dag. I tillegg vil det kunne bli avgrensingsproblemer knyttet til undervisningstjenester. Det vises her til henholdsvis kapittel 7.2.5 og 7.2.4.

Departementets forslag vil i store trekk være sammenfallende med avgiftspliktens rekkevidde i EU, hvor alle konsulenttjenester, advokat- og forskningstjenester er omfattet. EU har også tilsvarende avgrensingsproblem i relasjon til finansielle tjenester og undervisningstjenester som er unntatt fra avgiftsplikt.

#### 6.2.6.6 Økonomiske konsekvenser

Konsulenttjenester vil, som nevnt i kapittel 6.2.6.1 og kapittel 6.2.6.5, omfatte et vidt spekter av rådgivings- og bistandstjenester som for eksempel advokat-tjenester, regnskap, revisjon og skatterådgiving, markeds- og opinionsundersøkelser, bedriftsrådgiving mv. Typisk for disse tjenestene er at de for en stor del omsettes til næringsdrivende som hovedsakelig har fradragsrett for merverdiavgift på sine innkjøp. Ved at omsetning av konsulenttjenester blir avgiftspliktig fjernes kumulasjonen i dagens system, slik at tjenesteyters avgiftsbelastning ikke lenger blir overført til næringsdrivende som kjøper slike tjenester. Dette kan dermed gi betydelige innsparinger for næringsdrivendes kjøp av konsulenttjenester.

Tall som er presentert i NOS Statistikk over eiendomsdrift, forretningsmessig tjenesteyting og utleievirksomhet 1996 fra Statistisk sentralbyrå, viser at det innenfor juridisk, administrativ og organisasjonsteknisk tjenesteyting og revisjon var om lag 8 500 bedrifter som sysselsatte om lag 25 000 personer. Disse bedriftene hadde i 1996 en omsetning på knapt 14 milliarder kroner. Knapt halvparten av omsetningen kommer fra regnskap, revisjon og skatterådgivning (6 milliarder kroner). Omsetningen fra bedriftsrådgivning utgjør drøyt 4 milliarder kroner og omsetningen av juridisk tjenesteyting utgjør knapt 3 milliarder kroner. Merprovenyet av å få disse tjenestene inn i merverdiavgiftssystemet er anslått til om lag 700 millioner kroner. Det meste av omsetningen skjer til næringsdrivende med fradragsrett som dermed ikke gir merverdiavgiftsinntekter til staten. Merprovenyet skyldes kjøp fra husholdninger, offentlig forvaltning og fra enkelte næringsdrivende som er utenfor merverdiavgiftssystemet.

##### 6.2.6.6.1 Nærmere om juridisk bistand og rådgiving

Statistikk fra Statistisk sentralbyrå (NOS Statistikk over eiendomsdrift, forretningsmessig tjenesteyting og utleievirksomhet) viser at omsetningen av juridisk tjenesteyting utgjør knapt 3 milliarder kroner for 1996. Statistikken viser videre at det finnes i overkant av 1 000 bedrifter innenfor juridisk tjenesteyting som har om lag 4 000 sysselsatte. En undersøkelse gjennomført blant medlem-

mene av Den norske Advokatforening for inntektsåret 1994 viste at samlet omsetning av advokattjenester utgjorde 3,6 milliarder kroner. Dette kan omfatte mer enn juridisk tjenesteyting for eksempel eiendomssalg, inkassovirksomhet og gårdbestyrelse.

Advokatforeningens medlemmer utgjør 90 prosent av alle privatpraktiserende advokater. Svarprosenten var på 60 prosent totalt. Det kan være en svakhet ved undersøkelsen at svarprosenten var høyere for advokater i store bedrifter enn advokater som arbeider alene. De sistnevnte har dårligere inntjening. Advokatene i Advokatforeningen har i tillegg liten geografisk spredning. Over halvparten av foreningens medlemmer hører hjemme i Oslo-krets.

Et gjennomsnittsmedlem i Den norske Advokatforening hadde ifølge undersøkelsen en brutto omsetning på nærmere 1,4 millioner kroner og et netto resultat på 680 000 kroner. Kostnadene utgjorde om lag 50 prosent av brutto omsetning. Enkelte advokater har svært høy inntekt noe som trekker gjennomsnittet opp. Beregninger tyder på at et mindretall på 350-400 selvstendig næringsdrivende advokater (om lag 10 prosent av medlemsmassen) hadde et netto resultat på en millioner kroner eller mer. Videre viser undersøkelsen at kvinnelige advokater hadde om lag 200 000 kroner mindre enn mannlige kolleger innen samme organisasjonsform. Ut fra undersøkelsen er det grunn til å anta at privatpraktiserende advokater hadde en gjennomsnittlig timepris på om lag 800 kroner. Videre viser undersøkelser fra foreningen at en gjennomsnittsadvokat trenger om lag 390 kroner per time for å dekke sine kostnader. For å oppnå en årlig inntekt på 300 000 kroner trengs en salærsats på i underkant av 640 kroner per time. Dette krever en brutto salærinntekt på 800 000 kroner.

Merverdiavgift på advokattjenester kan øke prisen på advokattjenester overfor klienter som ikke er avgiftspliktige med opp mot 20 prosent, hvis merverdiavgiften overveltes full ut i prisene. Graden av overvelting vil imidlertid avhenge av blant annet konkurransesituasjonen. Klientene som ikke er avgiftspliktig vil hovedsakelig være privatpersoner og offentlig sektor.

Departementet har nylig mottatt informasjon fra Advokatforeningen basert på spørreundersøkelser blant et representativt utvalg av medlemmene. Dette materialet viser at gjennomsnittlig 37 prosent av omsetningen fra advokatvirksomhetene omsettes til kunder som allerede har fradragsrett for merverdiavgift. For denne gruppen vil innføring av merverdiavgift på advokattjenester ikke gi negative økonomiske konsekvenser. Denne gruppen vil sannsynligvis få reduserte priser eksklusive merverdiavgift. Dette skyldes at advokatvirksomhetene får fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelsene som følge av at de kommer inn i merverdiavgiftssystemet. Ifølge undersøkelsen fra Advokatforeningen kan kostnadene som blir fradragsberettiget utgjøre om lag 14 prosent av omsetningen. Merverdiavgiftsbeparelse av dette vil utgjøre drøyt 3 prosent av omsetningen.

Overfor vanlige forbrukere vil merverdiavgift på advokattjenester føre til økt pris. Dette kan særlig slå uheldig ut for enkelte grupper med lav inntekt. Ved økt pris på advokattjenester vil den statlige støtten gjennom ordningen med fri rettshjelp økes for å kompensere for prisøkningen. Samtidig vil Justisdepartementets utgifter til fri rettshjelp øke. Regjeringen vil foreslå at det gis kompensasjon til fri rettshjelp mv. slik at ordningen ikke svekkes. Det foreslås

samtidig at inntektsgrensen innenfor fri rettshjelpordningen heves. Nærmere omtale av kompensasjonene er gitt i kapittel 10.

Departementets vurdering er at en forventet prisøkning på opp mot 20 prosent ved full overveltning ikke i vesentlig grad vil gi mindre etterspørsel etter advokattjenester generelt, siden over 1/3 av kundene har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Enkelte advokater med stor andel privatpersoner som kundegrunnlag kan imidlertid oppleve noe lavere etterspørsel. Inntektene fra merverdiavgift på advokattjenester er anslått blant annet på bakgrunn av bidrag fra Advokatforeningen. Oppjustering av omsetningstallene fra SSB for 1996 for juridisk tjenesteyting og anslag på nominell vekst i konsumet av tjenester, vil gi en omsetning på om lag 3 500 millioner kroner i 2001. Med forutsetninger om at beløp tilsvarende 3 prosent av omsetningen kan trekkes fra i inngående avgift samtidig som 37 prosent av omsetningen går til kunder med fradragsrett, kan merinntektene fra merverdiavgift på juridisk tjenesteyting anslås til i overkant av 350 millioner kroner. Som følge av at offentlig virksomhet kjøper en del advokattjenester og økt tilskudd til ordningen med fri rettshjelp vil imidlertid statens samlede inntekter bli mindre. Det er lagt opp til at offentlig forvaltning skal kompenseres for merutgifter ved utvidelse av merverdiavgiften til flere tjenester.

#### 6.2.6.6.2 Forskningstjenester

Utvidelse av avgiftsområdet anslås å gi et proveny knyttet til forsknings- og utviklingsvirksomhet (FoU) på om lag 50 millioner kroner inklusiv investeringsavgift på årsbasis. Et så vidt begrenset proveny skyldes flere forhold. For en stor del vil FoU ikke omsettes, blant annet forskning basert på offentlige grunnbevilgninger og programmer samt egenutført FoU i næringsvirksomhet. Salg til registreringspliktig virksomhet og utlandet vil gi negativt proveny. Privatpersoners kjøp av FoU er ubetydelig. Næringer som bidrar til et positivt proveny gjennom sine FoU-innkjøp, er i hovedsak forsikringsvirksomhet, banker og annen finansiell tjenesteyting. I tillegg kommer kjøp fra det offentlige som generelt ikke kan fradragføre merverdiavgiften. Regjeringen legger opp til generell kompensasjon for merutgifter for offentlig forvaltning som følge av merverdiavgift på flere tjenester, jf. omtalen av dette i kapittel 10. Det synes hensiktsmessig å la kompensasjonen for FoU-innkjøp til departementer og underliggende etater og kommunesektoren inngå i den generelle kompensasjonen for offentlig forvaltning.

Beregningene av provenyvirkninger er basert på etablert FoU-statistikk, særskilte undersøkelser og skjønnsmessige vurderinger. Avgiftsplikten er knyttet til at det skjer omsetning mot vederlag. En slik avgrensning er ikke innarbeidet i FoU-statistikken. Derfor har det i stor grad vært nødvendig å foreta en skjønnsmessig tallfesting, noe som har relativt stor betydning for resultatene. Dette innebærer at det er betydelig usikkerhet knyttet til prove-nyanslagene.

Mulige avgiftsmotiverte tilpasninger som følge av at avgiftsplikt oppstår ved omsetning, men ikke når det ytes generelle bidrag, innebærer at det også vil være en reell usikkerhet om provenyvirkningene. Departementer og andre offentlige etater vil i forhold til dagens regler bli stilt overfor en ekstrakostnad ved å sette ut egne FoU-prosjekter. En mulig tilpasning kan være at departementene kanalisere en større del av sine forskningsmidler gjennom program-



mer i Norges forskningsråd. En annen mulighet er at departementer og etater i større grad utfører prosjekter internt, for eksempel ved å engasjere personell med forskerkompetanse. Omfanget av slike tilpasninger antas imidlertid å bli begrenset.

For næringslivets FoU-virksomhet og utførende institusjoner vil reformen ha konsekvenser som kan være positive i forskningssammenheng. Generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester innebærer nøytralitet mellom egenutført og innkjøpt FoU i næringslivet. Tilsvarende vil innføring av merverdiavgiftsplikt medføre nøytralitet mellom FoU som utføres i Norge og i andre land med generell merverdiavgiftsplikt på tjenester, særlig i forhold til EU-landene.

Deler av den statlige finansieringen av universiteter og høyskoler og forskningsinstitutter kan være vanskelig å vurdere i forhold til avgiftsplikten. I den grad statens innbetaling av merverdiavgift på FoU-tjenester i ettertid skulle vise seg å avvike vesentlig fra det forutsatte, er dette forhold som bør kunne rettes opp på utgiftssiden i senere statsbudsjetter. Det vil eventuelt ikke være tilsiktet om utvidelsen av avgiftsområdet skulle påvirke statens reelle forskningsfinansiering.

Grunnlaget for ovennevnte resultater er nærmere drøftet nedenfor. Med reformen vil FoU-virksomhet komme inn under avgiftsområdet, slik at utførende bedrift eller institusjon får fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Kostnadsfordelingen i utførende sektor vil derfor ha konsekvenser for hvor store utslag avgiften gir i prisen på FoU-tjenester. Anslagene er basert på kostnadsfordelingen slik den framkommer av FoU-statistikken og en særskilt undersøkelse som Norges forskningsråd har fått utført for seks forskningsinstitutter. På dette grunnlaget er det anslått at 23 prosent merverdiavgift vil gi et brutto prispåslag for FoU-tjenester med knapt 18 prosent. Registreringspliktig virksomhet, med fradrag for inngående avgift, vil da få en kostnadsreduksjon på vel 4 prosent for innkjøpte FoU-tjenester. Dette resultatet forutsetter at kostnadsreduksjonen i utførende bedrift eller institusjon i sin helhet overføres til kjøper av tjenesten.

Næringsvirksomhet vil med reformen få redusert sine FoU-kostnader. Statistikk for 1997 viser at næringene kjøpte FoU-tjenester i Norge, fra andre foretak og fra forskningsinstitutter og universiteter og høyskoler i Norge, for til sammen om lag 2,4 milliarder kroner, jf. tabellen nedenfor. Imidlertid er deler av FoU-omsetningen allerede avgiftspliktig, nærmere bestemt FoU som er knyttet til vareleveranser samt analyse, prøving og kontroll av varer. Det er vanskelig å anslå hvor stor del av innkjøpene som dermed ikke påvirkes av avgiftsutvidelsen. Kostnadsbesparelsen for registreringspliktig næringsvirksomhet er på usikkert grunnlag anslått til 100-120 millioner kroner på årsbasis. Ut fra fordelingen av innenlandske FoU-innkjøp i 1997, vil det meste av kostnadsbesparelsen tilfalle industri, telekommunikasjon, oljeselskaper, forretningsmessig tjenesteyting (teknisk testing, konsulentvirksomhet mv.) og databehandlingsvirksomhet.

Finansielle tjenester, som for eksempel kredittytelser og forsikring mv., vil fortsatt være utenfor avgiftsområdet, og vil derfor ikke ha fradrag for inngående merverdiavgift. Med anslåtte FoU-innkjøp på 275 millioner kroner på

årsbasis gir 23 prosent merverdiavgift en kostnadsøkning på om lag 50 millioner kroner for disse næringene.

Tabell 6.3: Innkjøpte FoU-tjenester etter næring i 1997. Utvalgte næringer. Millioner kroner

Næring	Totalt	Fra eget foretak/konsern i Norge	Fra andre foretak i Norge	Fra forskningsinstitutter og universiteter og høyskoler i Norge	Fra utlandet
Utvinning av råolje og naturgas	892,0	23,4	150,1	305,2	413,4
Industri	1 893,6	210,9	385,2	411,8	885,7
Telekommunikasjon	774,0	190,8	523,5	18,7	40,9
Finansiell tjenesteyting og forsikring	221,4	0,6	217,2	0,7	2,9
Forretningsmessig tjenesteyting og databehandling	381,0	6,5	193,8	34,0	146,6
<i>Næringsvirksomhet totalt</i>	<i>4410,1</i>	<i>445,7</i>	<i>1553,0</i>	<i>885,1</i>	<i>1526,3</i>

Kilde: Statistisk sentralbyrå/FoU-statistikk

Norges forskningsråd finansierer FoU i flere sammenhenger, blant annet grunnbevilgninger og annen støtte til infrastruktur, forskningsprogrammer og enkeltprosjekter. Finansiering av FoU fra Forskningsrådet vil slik det er organisert i dag i sin helhet falle utenfor avgiftsområdet.

Statens øvrige finansiering av FoU er for en stor del grunnbevilgninger til universiteter, høyskoler og forskningsinstitutter, internasjonalt forsknings-samarbeid og tilskuddsordninger gjennom Statens nærings- og distriktsutviklingsfond. Slike bevilgninger og tilskudd vil ikke være å betrakte som omsetning, og berøres derfor ikke av reformen. Departementene er imidlertid også betydelige kjøpere av FoU-tjenester for egne behov. Norsk institutt for studier av forskning og utdanning (NIFU) har i en studie nylig kartlagt departementenes bruk av blant annet prosjektmidler i 1997.<sup>1)</sup> Prosjektmidler var her definert som bevilgninger som gis direkte til prosjekter og hvor departementet selv avgjør hvilke prosjekter som skal støttes. Med andre ord ligger avgrensingen nær opp til hva som er å forstå som omsetning av en tjeneste, og trolig vil det meste av slike prosjektmidler bli omfattet av en merverdiavgiftsplikt. Departementene oppga prosjektmidler på til sammen 365 millioner kroner i 1997. NIFUs kartlegging omfattet imidlertid kun departementenes eget engasjement. I tillegg kommer prosjektmidler fra underliggende etater.

Kommuner og fylkeskommuner finansierte ifølge FoU-statistikken til sammen 189 millioner kroner i 1997. Dette omfatter generelle fylkeskommunale tilskudd til institutter og høyskoler, men også FoU-innkjøp til eget formål.

FoU-prosjekter som departementene, andre statlige etater og kommunene setter ut for egne formål, vil normalt være omfattet av avgiftsplikt. Offent-

<sup>1)</sup> Karl Erik Brofoss og Ole Wiig: «Departementenes FoU-engasjement. Utviklings-trekk på 1990-tallet.» NIFU Rapport 1/2000.

lig sektor vil ikke ha fradragsrett for inngående avgift på sine innkjøp. Økt bruttopris på innkjøpene innebærer derfor at FoU-volumet som kan finansieres til et gitt budsjett, vil være mindre enn tidligere. Regjeringen legger opp til generell kompensasjon for merutgifter for offentlig forvaltning som følge av merverdiavgift på flere tjenester. Kompensasjon for merverdiavgift på forskningstjenester inngår i denne generelle kompensasjonen. Merutgifter for departementene fra 2001 anslås på grunnlag av NIFUs kartlegging til 80 millioner kroner på årsbasis, noe som utover prisstigning gir rom for en fortsatt volumvekst. I tillegg kommer merutgifter for underliggende etater og kom-munesektoren.

Administrative konsekvenser av reformen er i hovedsak knyttet til FoU-virksomhet som tidligere ikke har vært registreringspliktig. Det er først og fremst universiteter og høyskoler som må legge om sine administrative rutiner ved at deler av virksomheten vil bli inkludert i avgiftsområdet. Ved innføring av reformen vil det derfor være nødvendig å skille mellom kostnader knyttet til oppdragsvirksomheten og kostnader som er knyttet til den ordinære virksomheten. Alternativt kan en tenke seg at universiteter og høyskoler legger avgiftspliktige forskningstjenester til enheter med egen administrasjon, noe som det allerede er flere eksempler på. Regnskapsenheter ved universiteter og høyskoler innehar i dag trolig ikke den nødvendige kompetanse for å kunne gjennomføre avgiftsberegninger og oppgjør. Mange av forskningsinstituttene er allerede registreringspliktige, og utover en introduksjonsfase vil det for disse neppe medføre administrativt merarbeid at grensene for avgiftsområdet flyttes. Både for forskningsinstitutter og universiteter og høyskoler vil det være et kompliserende element ved merverdiavgiftssystemet at de vil ha virksomhet til dels innenfor og til dels utenfor avgiftsområdet. Det innebærer at innkjøp må fordeles avhengig av om anskaffelsen er knyttet til avgiftspliktige oppdrag eller ikke.

For næringsvirksomhet vil merverdiavgiftssystemet bli mer oversiktlig enn i dag, ved at all FoU-virksomhet normalt kommer innenfor avgiftsområdet. Det eneste unntaket vil være FoU i bedriftene som finansieres gjennom forskningsprogrammer eller andre tilskudd. I slike tilfeller må bedriftene for å beregne fradragsberettiget inngående avgift, fordele sine innkjøp mellom tilskuddsfinansiert FoU og bedriftens øvrige virksomhet.

## **6.2.7 Formidlingstjenester og arbeidsutleie**

### *6.2.7.1 Gjeldende rett*

Begrepet formidlingstjenester er et vidt begrep som i denne sammenheng omfatter mellommannsvirksomheter av forskjellig art. Formidlingen kan gjelde både ved omsetning av varer og tjenester. På bakgrunn av områdets omfang er omtalen i dette kapitlet begrenset med hensyn til fremstillingen av formidlingstjenester generelt. Departementet har derimot valgt å gi en nærmere fremstilling av eiendomsmegling, arbeidsformidling og arbeidsutleie. Enkelte andre formidlingstjenester, eksempelvis megling innen finans, omtales nærmere under fremstillingen av finansielle tjenester i kapittel 7.2.5.

Etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 4 er det i dag avgiftsplikt på omsetning av tjenester som gjelder formidling av varetransport. Det samme gjelder formidling av annonser og reklame, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet

ledd nr. 8. Lovens § 10 annet ledd inneholder en særskilt bestemmelse om avgiftsplikt for samvirkeforetak som formidler medlemmenes omsetning, og § 41 fastsetter avgiftsplikt for fiskesalgslag som formidler eller godkjenner fiskernes omsetning. Vareomsetning ved kommisjonær og på auksjon er ordinær avgiftspliktig omsetning som innebærer avgiftsplikt for kommisjonær og auksjonarius, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd.

Utover dette er det ikke avgiftsplikt for næringsdrivende som omsetter mellommenntjenester etter gjeldende rett. Det er heller ikke avgiftsplikt på utleie av arbeidskraft. Dette skaper i dag vanskelig avgrensninger mellom avgiftsfri utleie av arbeidskraft og omsetning av avgiftspliktige tjenester, det vil si selvstendige oppdrag og entrepriser.

For å unngå uheldig kumulativ effekt og konkurransevridning som følge av manglende fradragsrett hos formidlere av varesalg, er det adgang til frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 28 a av vareagenter og skipsmeglere for formidling av varesalg, jf. forskrift 27. februar 1970 (nr. 25) og forskrift 3. april 1970 (nr. 28). I tillegg er det adgang til frivillig registrering av oljeme-glere, jf. forskrift 29. august 1996 (nr. 107).

#### 6.2.7.2 Utenlandsk rett

##### 6.2.7.2.1 EU

Formidlingstjenester og arbeidsutleie er i utgangspunktet avgiftspliktig i henhold til EFs sjettede avgiftsdirektiv. Enkelte formidlingstjenester er spesielt unntatt, for eksempel megler-tjenester innen bank og finans. Se nærmere om dette under kapittel 7.2.5. Ordlyden i bestemmelsene som unntar enkelte tjenester er imidlertid så vidt formulert at det kan gi rom for det enkelte land til også å ha ulik rekkevidde for unntakene, slik at det i realiteten synes å være et unntak for eksempel for utleie av enkelte typer arbeidskraft.

##### 6.2.7.2.2 Sverige

Etter svensk rett er formidlingstjenester avgiftspliktig, med unntak av megler-tjenester innen bank og finans og et svært begrenset unntak for reisebyråer. Det vises til svensk merverdiavgiftslov [mervärdesskattelagen (1994:2000)] 3 kap. 9 § og 10 § samt 9 b kap. 1 § til 6 §. Eiendomsmegling er derfor avgiftspliktig. Utleie av arbeidskraft er også i utgangspunktet avgiftspliktig, men det sees hen til hva slags type tjeneste som leveres. Når det gjelder leger så følger det unntaket for helsetjenester. Også for lærere ser man hen til hva slags tjeneste som utføres i siste leddet. Om en videregående skole leier inn en lærer som vikar blir lærerens tjeneste avgiftsfri.

##### 6.2.7.2.3 Danmark

Også etter dansk rett er formidlingstjenester avgiftspliktig med unntak av megler-tjenester som anses som finansielle tjenester og reisebyråvirksomhet, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merverdi-avgift) § 13 stk. 1 nr. 10, nr. 11 samt nr. 16. Eiendomsmegling er derfor omfattet av det avgiftspliktige området. Utleie av arbeidskraft er også avgiftspliktig. Det avgjørende for om det er en utleietjeneste i motsetning til en unntatt tjeneste, for eksempel helsetjeneste, er om det benyttes et mellomledd. Leies for

eksempel sykepleieren ut direkte til pasienten i hans hjem er det en avgiftsfri helsetjeneste. Leies sykepleieren ut til et sykehus, og det er sykehuset som leverer helsetjenesten til pasienten, er utleie av sykepleieren avgiftspliktig.

#### 6.2.7.2.4 Finland

Formidlingstjenester er i utgangspunktet omfattet av det avgiftspliktige området, men i likhet med Sverige og Danmark er det unntak for meglertjenester som anses som finansielle tjenester, jf. finsk merverdiavgiftslov (mervärdesskattelagen 1501/93) 41 til 44 §§. Videre er det ikke unntak for utleie av arbeidskraft i finsk rett.

### 6.2.7.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

#### 6.2.7.3.1 Generelt om formidlingstjenester

Utvalget presiserte at man ikke kunne gå igjennom alle felt hvor det er tenkelig at det opererer ulike mellommenn, formidlere. Man begrenset gjennomgangen til noen bestemte typer formidlere som i dag verken er avgiftspliktige eller som har adgang til å la seg frivillig registrere, og vurderte derfor eiendomsmegling, fonds- og aksjemegling samt forsikrings-, og finansmegling. I tillegg vurderte utvalget valutamegling. Utvalgets vurderinger og forslag om formidlingstjenester ved forsikring, finansiering og omsetning av finansielle instrumenter samt valutamegling er nærmere omtalt nedenfor i kapittel 7.2.5 om finansielle tjenester. Arbeidsformidling og utleie av arbeidskraft ble av utvalget vurdert separat.

Utgangspunktet er at en generell avgiftsplikt på tjenester vil fange opp formidlingstjenester. Gjeldende bestemmelser om frivillig registrering av handelsagenter, skipsmevlere mv. vil således bli overflødige. Utvalget fant ikke grunnlag for å foreslå noen unntak for formidlingstjenester som gjelder vareomsetning av noe slag, og avgiftsplikten for formidling av transporttjenester samt formidling av annonser og reklametjenester ble foreslått opprettholdt. Utvalgets forslag innebar heller ingen endring for de samvirkeforetak (salgs- lag mv.) som i dag er avgiftspliktige for sine formidlingstjenester.

#### 6.2.7.3.2 Eiendomsmegling

Det ble foreslått avgiftsplikt på omsetning av tjenester som gjelder formidling av fast eiendom, eiendomsmegling. Utvalget viste til at en vesentlig del av meglernes kunder på næringsseiendomsmarkedet vil ha rett til fradrag, slik at det ikke vil bli noen avgiftsbelastning. Videre la utvalget til grunn at partene i privatmarkedet neppe på grunn av avgiftsbelastningen vil unnlate å bruke meglere og gi avkall på den sikkerhet som følger av å benytte slik bistand i rettshandler av denne størrelse. Det ble videre vist til at eiendomsmevlere på lik linje med advokater vil bli avgiftspliktige for andre tjenester som eiendomsforvaltning, tjenester som gjelder seksjonering, kontraktsutforming og annen rådgivingsvirksomhet. Et unntak fra avgiftsplikten for eiendomsmegling vil således medføre fordelingsproblemer på samme måte som et unntak for advokattjenester.

Utvalget la videre til grunn at det ikke ble ansett som praktisk å drive megling av eiendommer her i landet fra utlandet for å unngå avgift og pekte blant annet på at det kreves autorisasjon for å drive eiendomsmegling. Det ble

forøvrig lagt vekt på at eiendomsmegling var trukket inn under avgiftsplikten i EU.

#### 6.2.7.3.3 Arbeidsformidling

Utvalget foreslo også at arbeidsformidling skulle omfattes av avgiftsplikten. Dette ble foreslått selv om det offentlige hadde monopol på å drive arbeidsformidling da utvalget foretok sine vurderinger. Grunnlaget for avgiftsberegningen vil være godtgjørelsen som ytes til formidleren. Dette ble ikke antatt å medføre nevneverdige vansker av avgiftsteknisk eller konkurransemessig art.

#### 6.2.7.3.4 Utleie av arbeidskraft

Videre foreslo utvalget at utleie av arbeidskraft skulle omfattes av avgiftsplikten, selv om det var begrenset adgang til utleie av arbeidskraft da utvalget foretok sin vurdering. Det ble viste til at et unntak vil medføre at et skille mellom avgiftsfri utleie eller omsetning av en avgiftspliktig tjeneste vil oppstå på en rekke nye tjenesteområder som følge av generell avgiftsplikt på tjenester. Videre vil dette kunne innebære ulik avgiftsmessig behandling på sammenlignbare og konkurrerende tjenesteytelser. Utvalget anbefalte derfor ikke at utleie av arbeidskraft ble unntatt. Likevel pekte utvalget på at det synes vanskelig å legge avgift på hele totalvederlaget i tilfeller hvor den tjenesten som utføres av utleid arbeidskraft er foreslått unntatt fra avgiftsplikt. En helseinstitusjon vil for eksempel ikke kunne fradragføre inngående avgift på vederlag betalt for innleie av helsepersonell. Utvalget antok at problemet i praksis ville være marginalt, og at det ville kunne finne sin løsning gjennom praktiseringen av avgiftsreglene.

#### 6.2.7.4 Høringsinstansenes synspunkter

Høringsinstansene, i første rekke *Norges eiendomsmeglerforbud*, påpekte at avgiftsplikt på eiendomsmegling i første rekke vil ramme privatpersoner. Videre ble det vist til at fradragsretten ikke vil få stor betydning for eiendomsmeglere, fordi anskaffelser av driftsmidler er minimal. En eventuell avgiftsplikt vil derfor medføre en prisøkning nær avgiftssatsen. Det ble videre bemerket at eiendomsoverdragelse allerede er en stor inntektskilde for staten gjennom dokumentavgiften og tinglysningsgebyr.

*Huseiernes Landsforbund* bemerket i tillegg at man må ta avgjørende hensyn til at ordningen ikke fører til konkurransevridning med sammenlignbare tjenester fra advokater mv.

*Vikarbyråforeningen i Norge* gikk imot avgift både på formidling og utleie av arbeidskraft. De eksisterende avgrensingsproblemene kan etter foreningens syn løses ved at bare utleie gjennom autoriserte byråer regnes som avgiftsfri utleie av arbeidskraft. Foreningen mente at det uansett måtte gis fritak for utleie til ikke avgiftspliktig virksomhet. Det ble i den sammenheng vist til problemene med egenregivirksomhet, det vil si at en virksomhet benytter egne ansatte til å utføre arbeidet selv, fremfor å kjøpe tjenesten fra andre næringsdrivende. Alternativt må avgiftsgrunnlaget begrenses til ikke å omfatte den del av vederlaget som dekker arbeidslønn, sosiale utgifter, feriepenger mv. Vikarbyråforeningen sa seg således uenig i utvalgets oppfatning

om at en full avgiftsplikt på arbeidsleie bare vil skape problemer i marginale tilfeller som kan løses gjennom praksis.

*Fylkesskattesjefenes forening* viste til utvalgets uttalelse om at det vil dreie seg om marginale tilfeller hvor det vil oppstå problemer med hensyn til at det legges avgift på hele vederlaget ved utleie av arbeidskraft når tjenesten som utføres av utleid arbeidskraft er unntatt fra avgiftsplikt, og at disse problemene kan løses i praksis. Fylkesskattesjefenes forening var av den oppfatning at dette må føre til at en ganske stor del av arbeidsutleiefirmaenes omsetning blir avgiftsfri. Det ble pekt på at et slikt unntak kan være aktuelt for særlige typer arbeidskraft som for eksempel for vikarbyråers utleie av vikarer til helse- og sosialvesenet. Det samme må antas å gjelde ved utleie av arbeidskraft til banker og forsikringsselskaper.

*Skattedirektoratet* slutter seg i det vesentlige til utvalgets innstilling, men stiller seg tvilende til praktisering og avgrensning av en ordning med redusert avgiftsgrunnlag der utleid arbeidskraft utfører tjenester som ikke omfattes av avgiftsplikt.

#### 6.2.7.5 Departementets vurderinger og forslag

##### 6.2.7.5.1 Generelt om formidlingstjenester

Departementet er enig med utvalget i at formidling og andre mellommannstjenester som hovedregel bør omfattes av et system med generell avgiftsplikt på tjenester. Dette vil innebære en forenkling på dette omfattende tjenesteområdet, og gjøre særskilte bestemmelser om frivillig registrering overflødige for flere kategorier mellommenn.

Formidlingstjenester ytes, som påpekt av utvalget, på svært forskjellige felt. De kan gjelde såvel omsetning av fast eiendom som omsetning av varer og tjenester. Formidlernes stilling varierer. De kan være kommisjonærer, agenter eller meglere. Kommisjonærer forhandler varer eller annet løsøre i eget navn, men for fremmed regning. Agenter eller handelsagenter er selvstendige næringsdrivende, som har i oppdrag å virke for avsetning av varer ved å oppta ordrer for en hovedmann eller selv slutte salg i hovedmannens navn. Meglere forestår kontakt mellom en selger og en kjøper uten å handle i eget eller andres navn. Betegnelsen megler brukes imidlertid på flere typer selvstendig mellommannsvirksomhet, som er regulert gjennom forskjellige spesiallover. Når det gjelder låneformidling, forsikringsmegling, valutamegling og investeringstjenester, for eksempel aksjemegling, er det behandlet nedenfor under unntaket for finansielle tjenester i kapittel 7.2.5. Reisebyråers formidlingstjenester er behandlet i kapittel 6.2.4. Agenter og formidlere av ulike lotterier er behandlet i kapittel 7.2.7 under unntaket for lotterier mv.

##### 6.2.7.5.2 Eiendomsmegling

Når det gjelder eiendomsmegling er departementet enig med utvalget i at slike tjenester bør omfattes av avgiftsplikten. Det foreligger ingen tungtveiende grunner for å holde dette utenfor avgiftsområdet. Et unntak for eiendomsmegling vil medføre avgrensingsproblemer, fordi advokater også omsetter slike tjenester. I tillegg vil et unntak kunne skape konkurransevridning for advokaters omsetning av lignende tjenester som gjelder for eksempel

bistand i kontraktsinngåelse ved andre transaksjoner enn eiendomsoverdragelse. Det vises til at eiendomsmegling også er trukket inn under avgiftsområdet i de land man sammenligner med som har innført generell avgiftsplikt på tjenester.

#### 6.2.7.5.3 Arbeidsformidling

Arbeidsformidling er virksomhet med å sette arbeidsgivere som søker etter arbeidskraft, i forbindelse med personer som søker arbeid, med sikte på at partene skal inngå en arbeidsavtale.

Avgiftsplikt for arbeidsformidling vil kun få virkning for de virksomhetene som omsetter slike tjenester, det vil si ytes mot vederlag. Vederlagsfri arbeidsformidling i for eksempel offentlig regi, vil derfor ikke bli omfattet av avgiftsplikt. Regelverket om arbeidsformidling i sysselsettingsloven <sup>2)</sup> har blitt endret etter at utvalget avga sin utredning. Det offentlige monopolet for arbeidsformidling ble opphevet ved lovendringen som ble vedtatt 20. desember 1999, og med ikrafttredelse 1. juli 2000. Departementet kan ikke se at avgiftsplikt på privat arbeidsformidling vil innebære avgiftstekniske vansker. Provisjonen skal som hovedregel belastes arbeidsgiver, og beregnet avgift vil kunne fradragsføres hvis arbeidsgiver driver avgiftspliktig virksomhet. Det tilbys etter hvert mange typer tjenester som gjelder rekruttering, for eksempel headhunting og rekrutteringsvirksomhet på internett som kan sies å ligge i grenseland mellom arbeidsformidling og konsulenttjenester/annonsevirksomhet. Avgiftsplikt på arbeidsformidling gjør at det ikke er nødvendig å foreta avgrensninger på dette området, og vil derfor gi et enklere regelverk. Det er heller ikke fastsatt unntak på dette felt i andre land som det er naturlig å sammenligne oss med. Departementet finner således ikke grunnlag for å foreslå noe unntak fra avgiftsplikt for tjenester som gjelder arbeidsformidling.

#### 6.2.7.5.4 Arbeidsutleie

Arbeidsutleie innebærer at man stiller egne ansatte til disposisjon for en oppdragsgiver og under dennes ledelse. Selvstendige oppdrag og entrepriser er således ikke arbeidsutleie. Dette har skapt en vanskelig avgrensning mellom omsetning av tjenester som i dag er avgiftspliktig, og utleie av arbeidskraft som ikke er avgiftspliktig uavhengig av hva den utleide personen utfører av arbeid. Avgrensningen av hva som er utleie av arbeidskraft og hva som er omsetning av en avgiftspliktig tjeneste etter dagens regler bygger på en konkret vurdering på grunnlag av ofte uklare avtaler om hvilken av partene som har den formelle instruksjonsmyndighet, ledelses- og resultatansvar mv. for de utførte tjenestene. Partene vil dessuten ofte ha felles interesse i den tilpasningen som velges, hvilket vanskeliggjør vurderingen i det enkelte tilfellet. Dette har ført til avgiftsbetingede tilpasninger og uheldig konkurransevridding på flere felt. Vanskene med å skille mellom avgiftspliktige selvstendige oppdrag, entrepriser og avgiftsfri arbeidsutleie er mest aktuell på områder hvor tjenestene kan utføres uten bruk av større kostbare driftsmidler som betinger fradragsrett for inngående avgift. Desto mer arbeidsintensiv en tjeneste er, desto større er oppfordringen til å leie inn avgiftsfri arbeidskraft

<sup>2)</sup> Lov av 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak til å fremme sysselsetting



fremfor å la en næringsdrivende påta seg å utføre tjenesten som ledd i et avgiftspliktig selvstendig oppdrag. Dette gjelder særlig for oppdragsgivere uten rett til fradrag for inngående avgift.

Hvis ikke også arbeidsutleie blir avgiftspliktig, vil avgrensingen mellom avgiftsfri utleie av arbeidskraft og avgiftspliktig omsetning av en tjeneste oppstå på en rekke nye områder ved innføringen av generell avgiftsplikt på tjenester. Hensynet til avgiftssystemets konkurransenøytralitet tilsier at dagens avgiftsmessige skille mellom tjenester utført som selvstendige oppdrag og tjenester utført av innleide arbeidstakere ikke bør videreføres i et system med generell avgiftsplikt på tjenester. Ved innføring av generell avgiftsplikt på tjenester, vil det etter departementets vurdering klart være større avgiftsmessige betenkeligheter ved å holde arbeidsleie utenfor avgiftsområdet enn ved å trekke tjenestene inn under avgiftsområdet. Departementet mener derfor i utgangspunktet at utleie av arbeidskraft bør bli avgiftspliktig.

Departementet ser derfor ikke problemer med egenregivirksomhet som så tungtveiende at det forsvarer unntak for utleie av arbeidskraft generelt sett. Egenregivirksomhet innebærer for eksempel at en næringsdrivende utfører tjenesten selv eller med egne ansatte fremfor å kjøpe en avgiftspliktig tjeneste fra en annen næringsdrivende. Departementet kan se at avgiftsplikt på utleie av arbeidskraft kan medføre at virksomhet unntatt fra avgiftsplikt i større grad vil utføre egenregivirksomhet i stedet for å leie inn arbeidskraft. Som nevnt oppstår imidlertid problemet kun i forhold til oppdragsgivere som er unntatt fra avgiftsplikt. Ved å innføre generell merverdiavgift på tjenester vil det bli færre næringsdrivende som vil være unntatt.

Departementet kan imidlertid i likhet med utvalget se problemer med hensyn til avgiftsplikt på utleie av arbeidstakere som utfører tjenester for oppdragsgiver som driver virksomhet unntatt fra avgiftsplikt, for eksempel helse- og sosialpersonell. Avgiftsplikt ved utleie av slike arbeidstakere vil medføre problemer knyttet til skjult avgift. Departementet finner imidlertid ikke, i motsetning til utvalget, at spørsmålet om avgiftsplikt på utleie av arbeidskraft innen disse tjenestekområdene kan løses gjennom praksis. Uten særskilte presiseringer er det lite trolig at man kommer til at for eksempel utleie av en lege eller sykepleier skal anses som ytelse av avgiftsfri helsetjeneste ved fortolling.

Det er etter departementets vurdering således ikke grunnlag for å gi noe omfattende unntak for utleie av arbeidskraft slik at utleie til virksomhet utenfor loven unntas. Virksomheter utenfor loven vil i utgangspunktet måtte betale avgift ved innleie av arbeidskraft på samme måte som ved alle andre innkjøp av varer og tjenester. Et unntak bør kun gjelde i den grad arbeidstakeren utfører tjenester av en art som ikke utløser plikt til å beregne avgift ved omsetning fra leietaker. En slik begrensning vil innebære at det må betales avgift ved innleie av arbeidstakere til for eksempel vedlikehold, rengjøring, matlaging eller ved leie av konsulenter og sekretærer. Annerledes stiller det seg ved innleie av leger, sykepleiere og annet helsepersonell som utfører selve behandlings- og pleietjenestene overfor pasientene. I slike tilfeller vil for eksempel behandling av pasienter med en innleid lege bli indirekte belastet avgift gjennom at leietaker ikke kan fradragføre avgiften på leietjenesten. Tilsvarende behand-

ling utført av en ansatt lege eller en privatpraktiserende lege vil derimot være avgiftsfri.

Departementet mener at en begrensning av avgiftsplikten bør gjennomføres ved å unnta utleie av arbeidskraft som utfører enkelte tjenester som er avgiftsfri. Dette bør etter departementets syn gjøres ved å la bestemmelsen som unntar det aktuelle tjenesteområdet, for eksempel i unntaket for helsetjenester, også omfatte utleie av arbeidskraft som utfører slike tjenester. Det foreslås at det innføres unntak både for utleie av arbeidskraft som utfører helse- og sosiale ytelser og som utfører undervisningstjenester. Det vises til kapittel 7.2.2, 7.2.3 og 7.2.4 nedenfor.

## 6.2.8 Kringkastingstjenester

### 6.2.8.1 Gjeldende rett

Kringkasting er definert i kringkastingstloven <sup>3)</sup> som utsending av tale, musikk, bilder og lignende med radiobølger eller over tråd, ment til å mottas direkte av allmennheten. Videre er en kringkaster ansett som en fysisk eller juridisk person som har det redaksjonelle ansvaret for sammensetningen av programtilbudet i kringkastingssendinger, og som sender dem eller lar noen andre sende dem.

Kringkastingsevirsomhet vil i forhold til merverdiavgiftslovgivningen i tillegg til ovennevnte også kunne innebære videresending av egne og andres programmer. Utsendelse eller videresending av programmer i kringkastingssendinger er tjenester som ikke er avgiftspliktige etter gjeldende regelverk. Det er derfor ingen kringkastingsselskap som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet for kringkastingsevirsomhet. Det skal ikke oppkreves utgående merverdiavgift ved omsetning av slike tjenester. Det er av samme grunn ikke anledning til å trekke fra inngående merverdiavgift for anskaffelser til kringkastingsevirsomheten.

Omsetning av programmer mellom kringkastingsselskapene eller fra produksjonsselskap til kringkastingsselskap, er etter gjeldende regelverk avgiftspliktig når programmet mv. er å anse som omsetning av vare, jf. merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 5. Omsetning eller utleie av retten til kinematografisk film er imidlertid unntatt i henhold til § 5 nr. 5.

Kringkastingavgiften, som fastsettes årlig av Stortinget og dekker NRKs drifts- og investeringsutgifter, er en avgift for å inneha fjersynsmottaker i henhold til kringkastingstlovgivningen.

I den utstrekning kringkastingsselskapene tilbyr andre tjenester som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven, for eksempel formidling av reklame, reklametjenester i forbindelse med sponning av programmer, tekniske tjenester mv. skal det beregnes utgående merverdiavgift av denne omsetningen. Det samme gjelder dersom de har avgiftspliktig vareomsetning. Det foreligger rett til å trekke fra inngående merverdiavgift for anskaffelser til disse delene av virksomheten. For øvrig skal det beregnes investeringsavgift ved anskaffelser av avgiftspliktige driftsmidler etter de ordinære bestemmelsene i investeringsavgiftsloven § 3 mv.

<sup>3)</sup> Lov 4. desember 1992 nr. 127 om kringkasting

Formidling av kringkastingsselskapenes sendinger fram til abonnentenes mottakerapparater (fjernsynsapparater), regnes som avgiftspliktig telekommunikasjonstjenester etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 7. I forarbeidene til bestemmelsen er det presisert at «telegrafverkets tjenester i forbindelse med programutsendelser omfattes av uttrykket telekommunikasjon. Lisensavgiften for radio og fjernsyn omfattes ikke.» Kableselskapene vil i henhold til dette være registrerings- og avgiftspliktig for slik formidling i kabelnettet (kringkasting i kabelnett). Kableselskapene skal også beregne merverdiavgift av avgiften som abonnentene betaler for tilknytningen til kabelnettet samt det periodiske vederlaget for formidlingen. Omsetning eller utleie av dekodere er avgiftspliktig omsetning av vare eller tjeneste som gjelder utleie av varer.

Formidling av reklame er etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 8 avgiftspliktig. Kringkastingsselskap som er finansiert ved reklame, driver virksomhet som dels er innenfor og dels utenfor avgiftsområdet. Selv om kringkastingsselskap fullt ut er reklamefinansiert, foreligger det i utgangspunktet bare rett til å trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i reklamevirksomheten. Ved fellesanskaffelser til bruk både i reklamevirksomheten og i kringkastingsvirksomheten skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 23. Departementet har imidlertid innrømmet et særskilt avgiftsfritak som innebærer at kringkastingsselskap som er fullt ut reklamefinansiert likevel kan trekke fra inngående merverdiavgift på alle anskaffelser. Fritaket innebærer blant annet at TV2 har full fradragsrett dersom virksomheten fullt ut er finansiert ved avgiftspliktig omsetning. I tilfeller hvor kringkastingsselskapene også har andre inntekter enn fra avgiftspliktig omsetning, for eksempel offentlige tilskudd eller lisens, må det foretas en fordeling ut fra størrelsesforholdet mellom avgiftspliktig omsetning og andre inntekter.

### 6.2.8.2 Utenlandsk rett

#### 6.2.8.1.1 EU

Kringkastingsvirksomhet er i EU i utgangspunktet innenfor avgiftsområdet. EU har imidlertid vedtatt visse fritak av allmenn interesse. For eksempel er virksomhet utøvet av offentlig radio og fjernsynsorganer som ikke har kommersiell karakter utenfor, jf. EFs sjettede avgiftsdirektiv artikkel 13(A)(1)(q). I henhold til overgangsbestemmelsene i artikkel 28(3)(a), jf. vedlegg E, kan visse fritatte områder inn til videre fortsatt avgiftsberegnes. En del medlemsland har på bakgrunn av overgangsbestemmelsene avgiftsplikt for omsetning av ikke-kommersielle kringkastingstjenester. De fleste landene i EU har enten ingen eller en redusert sats for kringkastingsvirksomhet, også for offentlig drevet kringkasting.

#### 6.2.8.1.2 Sverige

I Sverige er kringkastingsvirksomhet ikke merverdiavgiftspliktig dersom virksomheten hovedsakelig er finansiert ved statstilskudd, jf. den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994: 200)] 3 kap. 20 §. Det innebærer blant annet at Sveriges Television ABs kringkastingsvirksomhet

ikke er avgiftspliktig og det oppkreves derfor ikke utgående merverdiavgift av lisensavgiften. Etter det opplyste er det satt ned et utvalg som skal vurdere grunnlaget for fastsettelse av vilkår som skal gjelde for kringkastingsvirksomhet «i allmänhetens tjänst» for neste konsesjonsperiode. Utvalget skal blant annet analysere mulighetene for, og konsekvensene, av å innføre avgiftsplikt.

#### 6.2.8.1.3 Danmark

Programvirksomhet er avgiftspliktig og det oppkreves utgående merverdiavgift av vederlaget for slik virksomhet. Satsen er for tiden 25 prosent. Det skal også beregnes avgift av lisensavgiften som finansierer Danmarks Radios virksomhet.

#### 6.2.8.1.4 Finland

Kringkastingsvirksomhet er avgiftspliktig i henhold til finsk rett og det oppkreves utgående merverdiavgift av vederlaget for slik virksomhet, for tiden med 8 prosent. Dette gjelder televisjonsavgifter (lisensavgiften) basert på betaling som Rundradion Ab får av statens televisjons- og radiofond, og betaling som Ålands Radio TV Ab får av de televisjonsavgifter som «landskapsstyrelse» oppkrever, jf. den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 85 a § 1 mom. 5 punkten.

#### 6.2.8.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Storvikutvalget foreslo avgiftsplikt for all kringkastingsvirksomhet. Utvalget påpekte at omsetning av tjenester fra kringkastingsvirksomhetene med produksjon og utsendelse av programmer i det alt vesentlige er til privat bruk, og at det derfor i utgangspunktet er egnet for en forbruksavgift som merverdiavgiften.

Utvalget så på i hvilke tilfeller det kreves vederlag fra lyttere eller seere som mottar sendinger fra kringkastingsstasjoner. De fleste som driver kringkastingsvirksomhet oppkrever ikke vederlag direkte fra lyttere eller seere. NRKs kringkastingsvirksomhet finansieres hovedsakelig med kringkastingsavgiften. Alle innehavere av fjernsynsmottakere må betale kringkastingsavgift. Kringkastingsavgiften fastsettes av Stortinget. For øvrig fant utvalget at det bare kreves særskilt vederlag for kodede sendinger. I disse tilfellene kreves det særskilt betaling fra publikum for å kunne se eller få tilgang til kodede sendinger.

Utvalget viste til at det er åpnet for reklamefinansiering som innebærer at en rekke kringkastingsselskap blir avgiftspliktige for reklamevirksomheten. For øvrig er en del tjenester som gjelder teknisk bistand avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven. Dette kan være tjenester som for eksempel utleie av utstyr og fotografering. De fleste kringkastingsselskap har derfor allerede omsetning som er avgiftspliktig.

Det ble fra utvalgets side pekt på at flere av kringkastingsselskapene kan anses å drive i konkurranse med annen underholdning. Utvalget så derfor ingen grunner til at for eksempel kodede sendinger skal unntas fra generell avgiftsplikt på tjenester. Etter utvalgets oppfatning går utviklingen i større grad i retning av at de frittstående kringkastingsselskap finansierer virksom-

heten med inntekter fra avgiftspliktig omsetning, ved at det for eksempel er åpnet for innslag av reklamesendinger. Dette innebærer at de administrative kostnadene for kringkastingselskapene ikke blir så omfattende ved at flere tjenester blir avgiftspliktige.

Utvalget mente også at hensynet til konkurransenøytralitet taler for at NRKs kringkastingsvirksomhet også omfattes av en generell avgiftsplikt. Det ble pekt på at ved å anse NRKs kringkastingsvirksomhet som avgiftspliktig tjeneste, vil det oppnås avgiftsmessig likhet mellom reklamefinansiert kringkastingsvirksomhet og kringkastingsvirksomhet som baserer seg på betaling fra mottakerne ved abonnementsbetaling eller betaling av kringkastingsavgift. Det ble videre pekt på at det oppnås likhet mellom sendinger fra kringkastingselskapene og innspillinger på plater, lyd-kassetter, videokassetter eller lignende, som er ansett som avgiftspliktig omsetning av varer. Utvalget påpekte dessuten at en generell avgiftsplikt som også omfatter NRKs virksomhet, vil innebære at NRK kan trekke fra inngående avgift på anskaffelser til kringkastingsvirksomheten. Etter utvalgets oppfatning ville en avgiftsplikt for NRKs kringkastingsvirksomhet med adgang til fradragsrett for inngående avgift, således kunne ha en positiv virkning i konkurranse med utlandet. Utvalget kunne heller ikke se at en økning i kringkastingsavgiften ville føre til en vesentlig nedgang i antall lisensbetalere.

#### 6.2.8.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Norsk rikskringkasting* (NRK) går imot forslaget om å utvide avgiftsgrunnlaget for institusjonens kringkastingsvirksomhet. Det hevdes at erfaringen fra de siste årene viser at innbetalingen av kringkastingsavgiften er avhengig av betalingsevnen i større grad enn tidligere antatt. Etter NRKs oppfatning er det grunn til å frykte en nedgang i antall betalere dersom kringkastingsavgiften øker på grunn av merverdiavgiften. NRK mener dessuten det er prinsipielt uriktig å skattlegge en slik avgift, fordi det lett kan oppfattes som en skatt på skatten.

Etter NRKs oppfatning er utvalgets argumentasjon, med hovedvekt på konkurransehensyn, ikke i samsvar med institusjonens faktiske situasjon. Det er vist til at NRK er pålagt å oppfylle en rekke kulturpolitiske forpliktelser, hvilket medfører betydelige kostnader som konkurrentene ikke har. De forpliktelser som ligger til grunn for driften av NRK, som allmennkringkaster, innebærer at NRK er pålagt å ha et bredt programtilbud og at de ikke i samme grad som konkurrentene kan være selektive i sin programutvelgelse og utelukkende satse på program som får stor seeroppslutning.

NRK har videre pekt på at det foreliggende forslaget om å innføre merverdiavgift på kringkastingsavgiften strider mot gjeldende regler i EU-landene for ikke-kommersielle offentlige radio- og fjernsynsstasjoner. NRK finner det bemerkelsesverdig at man ikke benytter denne anledningen til harmonisering av reglene med det som gjelder i EU-landene.

*Norsk kulturråd* uttaler at det er en helt sentral kulturpolitisk oppgave å sørge for at NRK som allmennkulturelt kringkastingselskap, ikke ytterligere blir pålagt avgifter.

*Norsk Kabel-TV Forbund* går imot utvalgets forslag om avgiftsplikt for betal-tv. Det understrekes av forbundet den konkurransevridende effekten i

disfavør av filmkanaler som tilbys kabelabbonnenter, om disse pålegges avgiftsplikt og NRK unntas. Det samme gjelder dersom betal-tv avgiftsbelegges, og kinoene holdes utenfor. Forbundet påpekte for øvrig at en stor del av vederlaget for tilgang til kodede sendinger, i realiteten er vederlag for opphavsretter. Denne delen mener forbundet under enhver omstendighet må falle utenfor avgiftsområdet.

*Skattedirektoratet* er enig med utvalget i at kringkastingstjenester overfor private i utgangspunktet er velegnet for avgift og at konkurransehensyn tilsier en likebehandling i forhold til annen underholdning og i forhold til innspillinger på plater, kassetter og lignende. Det bør derfor være avgiftsplikt i den utstrekning det som betales kan ses som vederlag for kringkastingsvirksomhet, for eksempel vederlaget for tilgang til kodede sendinger.

Skattedirektoratet er imidlertid i tvil om NRKs kringkastingsvirksomhet av andre grunner bør fritas for avgiftsplikt. NRK driver ikke sin virksomhet på alminnelig kommersielt grunnlag og står således i en særstilling i forhold til betal-tv ellers. Skattedirektoratet viser i denne forbindelse til at Sveriges Radio og TVs kringkasting er unntatt når virksomheten finansieres ved statstilskudd.

#### 6.2.8.5 *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet er enig med utvalget i at kringkastingsvirksomhet bør omfattes av en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Prinsipielt mener departementet at all kringkastingsvirksomhet bør være innenfor avgiftsområdet, uavhengig av om virksomheten er finansiert ved reklame, lisens eller som betal-tv.

Omfanget av avgiftsplikten bør i størst mulig grad forsøkes avgrenses på objektivt grunnlag. Det vil si at like ytelser vurderes avgiftsmessige på samme måte, uavhengig av hvilket subjekt som yter tjenesten. Departementet er derfor av den oppfatning at det ut fra nøytralitetshensyn, i størst mulig grad bør søkes å oppnå avgiftsmessig likebehandling innen ett tjenesteområde.

Utsendelse eller videresending av radio- og fjernsynsprogrammer - både kodede og ikke kodede - med radiobølger eller tråd, anses som kringkastingsvirksomhet og er etter gjeldende regelverk utenfor avgiftsområdet. Kringkastingselskapene omsetter som regel også tjenester av mer teknisk art som for eksempel utleie av utstyr og fotografering eller bistand i forbindelse med filmopptak. De fleste av disse tjenestene er allerede omfattet av avgiftsplikten etter gjeldende regelverk. Formidling av reklame, annonser eller reklametjenester i forbindelsen med sponing av programmer, er tjenester som etter merverdiavgiftsloven er avgiftspliktige. En generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester bør i utgangspunktet etter departementets oppfatning innebære at alle tjenester knyttet til kringkastingselskapenes virksomhet omfattes av avgiftsplikten. Utviklingen innen multimedia vil etter hvert innebære en sammenmelting av skillet mellom både bruk og overføring via kringkasting, internett og telefoni. Avgiftstekniske hensyn, både med hensyn til å utforme et enklere regelverk og med tanke på å unngå skjult, og eventuell kumulasjon av avgift, taler for at også kringkastingstjenester omfattes av avgiftsplikt.

Kringkastingselskapene kan være lisensfinansiert eller reklamefinansiert, eller en kombinasjon av begge deler. Enkelte kringkastingselskap er

finansiert etter betaltv-prinsippet, det vil si at det betales en egen avgift til kabelselskapet for sending av kodede sendinger som kringkastes i kabelnettet.

NRK er et lisensfinansiert kringkastingsselskap, det vil si at virksomheten hovedsakelig er finansiert ved kringkastingsavgiften. Etter gjeldende regelverk beregnes det ikke merverdiavgift av kringkastingsavgiften overfor lisensbetalerne. Etter departementets vurdering er det etter merverdiavgiftsloven ikke unaturlig å anse kringkastingsavgiften som et vederlag for NRKs radio- og fjernsynssendinger. Tilsvarende oppfatning er lagt til grunn i Danmark som har en lignende lisensordning. Kringkastingsavgiften kan etter departementets vurdering ikke sammenlignes med andre skatter og fiskale avgifter fordi inntektene av kringkastingsavgiften er øremerket til drift av NRK. I Sverige og i flere andre EU-land er ikke-kommersiell kringkastingsvirksomhet som hovedsakelig er finansiert ved statstilskudd unntatt. Det foreslås i svar med dette at offentlig kringkastingsselskap drevet som allmennkringkaster finansiert ved kringkastingsavgiften, i henhold til kringkastingsloven § 6-4, unntas fra avgiftsplikten.

Departementet påpeker at selv om kringkastingsavgiften etter kringkastingsloven § 6-4 unntas fra avgiftsplikt, vil NRK fortsatt være avgiftspliktig for annen avgiftspliktig omsetning, for eksempel for omsetning av tekniske tjenester og reklametjenester i forbindelse med sponsede programsendinger. Med omsetning som dels er innenfor og dels utenfor avgiftsområdet innebærer dette at NRK fortsatt vil ha delt virksomhet. Dette vil få innvirkning på fradragretten for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser som skal fordeles og kun komme til fradrag i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

Formidling av sendinger fra kringkastingsselskap til allmennheten er som nevnt telekommunikasjonstjenester som er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven. Vederlaget for tilknytningen til sambandsnettet og det periodiske vederlaget som skal dekke det løpende vedlikeholdet av sambandet er avgiftspliktige etter gjeldende regelverk. Omsetning eller utleie av dekodere er avgiftspliktig omsetning av vare eller tjeneste som gjelder utleie av vare. Etter gjeldende regelverk beregnes det ikke merverdiavgift av vederlaget for tilgang til kodede betaltv-sendinger. Departementet foreslår at omsetningen av tilgangen til kodede sendinger skal omfattes av avgiftsplikt, uavhengig av om de kodede signalene overføres fra satellitt gjennom et kabelnett eller mottas via egen satellitmottaker. En stor del av de kodede sendingene tilbys, etter departementets oppfatning, i nær konkurranse med utleie av videofilmer, som er avgiftspliktig. For å oppnå større grad av likebehandling innen kringkastingssektoren vil omsetningen av tilgangen til kodede sendinger som følge av den generelle avgiftsplikten på omsetning av tjenester bli avgiftspliktig.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres generell avgiftsplikt ved omsetning av kringkastingstjenester, men med unntak for offentlig programselskap drevet som allmennkringkaster når virksomheten finansieres ved kringkastingsavgiften. Unntaket for NRKs kringkastingsavgifter foreslås tatt inn i som ny § 5 første ledd nr. 1 bokstav e i merverdiavgiftsloven. Avgiftsplikten vil for øvrig gjelde for all annen programvirksomhet, både kodede og ukodede sendinger, når det oppkreves vederlag eksempelvis av

kabelsekskapene, eller i forbindelse med salg av kort som gjør det mulig å motta kodete signaler via private parabolantennar.

Departementet viser til forslag til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav e.

#### 6.2.8.6 Økonomiske konsekvenser

Statistikk fra Statistisk sentralbyrå (NOS Kulturstatistikk 1998) viser at privat konsum av kringkastingstjenester utgjorde knapt 3 milliarder kr i 1996. NRKs budsjetterte inntekter for 2000 har økt med nesten  $\frac{1}{4}$  i forhold til faktiske lisensinntekter i 1996. Det må kunne antas at det er et vesentlig større konsum av kringkastingstjenester i dag.

Når det gjelder programvirksomhet som finansieres ved vederlag som oppkreves eksempelvis av kabeltvselskapene, eller i forbindelse med salg av kort som gjør det mulig å motta kodete signaler via private parabolantennar, vil vederlaget øke med om lag 15-20 prosent ved full overveltning. Dette kan medføre noe redusert etterspørsel etter betaltv. Tilnærmet alle kjøpere av betaltv-sendinger vil være forbrukere som ikke har fradragsrett. Sammenliknet med NRK kan de økonomiske konsekvensene synes å bli noe større siden det kan forventes en viss nedgang i etterspørselen. På usikkert grunnlag kan det anslås at merverdiavgift på programvirksomhet finansiert ved betal-tv-prinsippet kan gi merinntekter på om lag 100-200 millioner kroner på årsbasis.

### 6.2.9 Posttjenester

#### 6.2.9.1 Gjeldende rett

Posten er i henhold til lov om statens postselskap <sup>4)</sup> et statlig selskap organisert som et særlovselskap. Statens postselskap ble etablert 1. desember 1996 og har fått navnet Posten Norge BA, heretter kalt posten. Selskapet er et selvstendig rettssubjekt og ikke underlagt statens bevilgningsreglement. Samferdselsdepartementet skal godkjenne postens portotakster for prioritert brev innenlands innenfor enerettsområdet. Posten har på nærmere vilkår enerett til regelmessig å formidle, mot vederlag, lukket, adressert, innenriks brevpost med vekt inntil 350 gram, til å formidle tilsvarende sendinger fra utlandet og til å formidle tilsvarende sendinger fra Norge til utlandet. Eneretten omfatter bare brevpost med en pris inntil 5 ganger grunntaksten for innenriks prioriterte brev innen første vektklasse (20 gram). Formidling av bøker, kataloger, aviser og blader, selv om disse sendes i lukket og adressert form, omfattes ikke av eneretten. Eneretten omfatter heller ikke forsendelser av blant annet uadresserte reklamesendinger, pakkepost mv.

Statens postselskap er i henhold til merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 unntatt fra å beregne merverdiavgift ved omsetning av tjenester. Slike tjenester er ofte omtalt som postale tjenester og gjelder postens befordring av brev og pakkepost, pengeforsendelser mv. Som følge av at postens omsetning er utenfor loven, kan inngående merverdiavgift ikke trekkes fra for anskaffelser til denne delen av virksomheten. All omsetning av frimerker er unntatt fra avgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd og § 5 første ledd nr. 6

<sup>4)</sup> Lov 22. november 1996 nr. 65 om statens postselskap



bokstav a. Det er uten betydning om frimerket skal brukes som frankeringsmiddel eller som samleobjekt.

Det følger av Stortingets årlige avgiftsvedtak at statens postselskaps bilbudtjeneste er unntatt fra ovennevnte unntak for omsetning av postale tjenester. Posten er videre avgiftspliktig i den grad posten for øvrig har omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester, som for eksempel kopieringstjenester, salg av konvolutter og emballasje mv. Det skal beregnes utgående merverdiavgift av omsetningen, og således er det anledning til å trekke fra inngående merverdiavgift for anskaffelser til disse delene av virksomheten. Det skal beregnes investeringsavgift ved anskaffelser av avgiftsbelagte driftsmidler etter de ordinære bestemmelsene. Postens formidling av billetter til kulturarrangementer og bomvegabonnement mv. er ikke avgiftsbelagt etter gjeldende regelverk.

### 6.2.9.2 *Utenlandsk rett*

#### 6.2.9.2.1 *EU*

Offentlig postverks omsetning av tjenester er utenfor avgiftsområdet, med unntak av personbefordring og telekommunikasjon, og varer levert i tilknytning til de unntatte tjenestene, jf. EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(A)(1)(a). Når andre virksomheter enn offentlig postverk omsetter slike tjenester og varer er dette innenfor avgiftsområdet. Omsetning av frimerker som kan anvendes til frankering er avgiftsfri når det omsettes til frimerkets pålydende verdi, jf. artikkel 13(B)(e).

#### 6.2.9.2.2 *Sverige*

Fra 1. november 1995 innførte Sverige avgiftsplikt for omsetning av frimerker uavhengig av om omsetningen av frimerkene gjelder brevdistribusjonstjenesten eller som samleobjekt. Postale tjenester er etter dette innenfor merverdiavgiftsområdet med full avgiftssats, for tiden 25 prosent. Det svenske postverket er organisert som et aksjeselskap, Posten AB. Selskapet eies fullt ut av den svenske staten.

#### 6.2.9.2.3 *Danmark*

Postale tjenester som befordring av brev- og pakkepost og forskjellig typer tidsskrifter er unntatt fra merverdiavgiftsområdet når forsendelsen foretas av Post Danmark, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 13. Tilsvarende tjenester som ytes av andre virksomheter er innenfor avgiftsområdet. All omsetning av frimerker som kan anvendes til frankering er avgiftsfritt når det omsettes til frimerkets pålydende verdi, jf. momsloven § 13 stk. 1 nr. 14. Tjenester, som Post Danmark yter, men som ikke er positivt unntatt i den danske merverdiavgiftsloven, er avgiftsbelagte, eksempelvis bringing av brev og pakker med postoppkrav.

#### 6.2.9.2.4 *Finland*

I Finland er postale tjenester innenfor merverdiavgiftsområdet med full avgiftssats, for tiden 22 prosent. Posten i Finland er et aksjeselskap, Posten

Finland AB, og eies fullt ut av den finske staten. Omsetning av postfriske frimerker omfattes derfor av avgiftsplikten.

### 6.2.9.3 *Storvikutvalgets vurderinger og forslag*

Storvikutvalget påpekte innledningsvis at den økende tendensen til konkurranse mellom posten og private distributører samt økte krav til rasjonell og forretningsmessig drift, trekker i en viss grad i retning av å avvikle den spesielle fritaksordningen for postens tjenester. Utvalget sammenlignet postens tjenester med annen transport og distribusjon samt kommunikasjon (telekommunikasjonstjenester) som er avgiftspliktig. Det ble vist til at postens omsetning av avgiftsfrie tjenester i konkurranse med andre avgiftspliktige virksomheter har vært gjenstand for en viss kritikk. Som følge av en etterhvert friere konkurransesituasjon, mente utvalget, som et utgangspunkt, at unntaket for Postens tjenester ikke kan opprettholdes i større grad enn hva som er nødvendig for å opprettholde en effektiv postdistribusjon.

Utvalget viste videre til at en del av postens kunder er avgiftspliktige og vil ha rett til å fradragføre betalt merverdiavgift ved kjøp av transport- og distribusjonstjenester. Som følge av at postens tjenester etter gjeldende regelverk er unntatt fra avgiftsområdet - med unntak for postens bilbudtjenester - beregnes det ikke utgående merverdiavgift ved omsetning av disse tjenestene. Posten har ikke fradragrett for anskaffelser til denne delen av virksomheten. På denne måten oppstår det en skjult avgiftsbelastning ved omsetning av posttjenester overfor postens kunder og dermed avgiftskumulasjon ved kundenes videresalg. Dette er en ulempe for posten ved leveranser til avgiftspliktige kunder, i forhold til konkurrerende leverandører som er innenfor avgiftsområdet. Den manglende nøytraliteten vil bortfalle ved en opphevelse av unntaket for postens tjenester.

Utvalget pekte på at det kan oppstå avgiftsteknisk kompliserte spørsmål knyttet til avgiftsberegningen av forhåndskjøpte frimerker dersom disse helt eller delvis skal benyttes til å sende post til utlandet. Postsendinger til utlandet vil i utgangspunktet omfattes av transportfritaket i merverdiavgiftsloven.

Utvalget viste videre til at EFs sjette avgiftsdirektiv inneholder tilsvarende unntak som den norske merverdiavgiftsloven. En eventuell opphevelse av unntaket for postens tjenester kan derfor føre til økt bruk av såkalt re-mailing, det vil si at masseforsendelser ekspederes samlet til utlandet for å postlegges i et land med lavere porto. Utvalget kom til at det fortsatt bør være unntak for posttjenester, men at unntaket ikke burde være så omfattende som det gjeldende.

Av hensyn til nøytraliteten i forhold til virksomheter som omsetter tjenester i konkurranse med posten, mente utvalget at gjeldende unntak burde begrenses til den delen av postens virksomhet som omfattes av postmonopolet. Utvalget mente at pakkeposttjenesten pekte seg ut som et område som burde omfattes av avgiftsområdet. Rutinene for inn- og utlevering, erleggelse av vederlag og utstedelse av salgsbilag på dette området er eksakte. Avgiftstekniske hensyn vil ikke være til hinder for å innføre avgiftsplikt på pakkeposttjenesten. Utvalget anbefalte etter dette at postens postombringelse fortsatt skulle være utenfor avgiftsområdet, med unntak av pakkeposttjenesten og ombringelse med bilbud.

#### 6.2.9.4 Høringsinstansenes synspunkter

NHO pekte på at konkurransevridning mellom offentlig og privat virksomhet er et problem på flere felt. Organisasjonen er av den oppfatning at det generelt må foreligge avgiftsplikt for det offentlige når det foreligger private alternativer som pålegges avgiftsplikt.

Postdirektoratet påpekte at pakkeposttjenesten defineres som en samfunnsplågt tjeneste gjennom krav om landsdekkende omdeling og enhetlige priser på linje med postens øvrige basistjenester. Tilsvarende gjelder ikke postens konkurrenter. Postdirektoratet påpekte også at en avgiftsplikt for posten vil føre til økte kostnader for postens kunder uten fradragsrett for inngående avgift, og dermed færre forsendelser og mindre inntjening for Posten. Det vises til problemene knyttet til re-mailing, og videre til at Danmark har fritatt posttjenester inkludert pakkepost. Direktoratet mente det ikke bør innføres avgiftsplikt på pakkepost uten at tilsvarende gjennomføres innen EU. Postdirektoratet viste til at pakkeposttjenesten og øvrige postale tjenester i utstrakt grad benytter felles driftsmidler og mente at problemet med fordeling av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser må tillegges vekt.

#### 6.2.9.5 Departementets vurderinger og forslag

Postens forsendelser av varer, eksempelvis brev og pakker, har flere paralleller til andre transport- og kommunikasjonsformer. Omsetning av tradisjonelle posttjenester konkurrerer i større grad enn tidligere med distribusjon og transport av varer som allerede er innenfor avgiftsområdet, for eksempel elektronisk post og telefaks. Departementet antar at det er hensiktsmessig å likebehandle de ulike kommunikasjonsformene og vil så langt det avgiftsteknisk er mulig gå inn for at disse kommunikasjons-tjenestene i utgangspunktet avgiftsmessig blir behandlet likt.

I St.meld. nr. 41 (1995-96) Om postvirksomheten i Norge og St.meld. nr. 16 (1998-99) Om virksomheten til Posten Norge BA er økt utvikling av elektroniske tjenester, med særlig vekt på blant annet elektronisk dokumentutveksling, hybrid post (kombinasjon av elektronisk innlevering og fysisk utlevering), utvikling av tjenester innen direkte reklame og elektroniske adresse-tjenester et satsingsområde for posten. I Ot.prp. nr. 64 (1995-96) Om lov om formidling av landsdekkende postsendinger (Postloven) ble det anslått at vel 60 prosent av forretningskorrespondansen vil kunne erstattes med elektroniske tjenester. Dette innebærer, uten endringer av gjeldende merverdiavgiftsbestemmelser, at posten i økende grad vil få økt avgiftspliktig omsetning i forhold til det som gjelder etter gjeldende regelverk.

I likhet med Storvikutvalget er det også departementets utgangspunkt at like tjenester bør behandles likt. Det bør derfor ikke etableres et mer omfattende unntak for postens tjenester enn det som gjelder for andre kommunikasjonsformer. En opprettholdelse av gjeldende unntak for statens postselskaps tjenester, vil kunne føre til ulike konkurransevilkår og derved vridninger mellom de forskjellige kommunikasjonsformene. Det er departementets oppfatning at eventuell statlig støtte for å opprettholde et landsdekkende postnett ikke bør gis indirekte og skjult, i form av et unntak fra merverdiavgiftsområdet og den generelle avgiftsplikten på omsetning av tjenester.

Departementet vil foreslå at omsetning av postale tjenester blir avgiftspliktig. Forslaget innebærer at omsetning av postfriske frimerker - det vil si frimerker som kan benyttes som frankeringsmiddel i Norge - skal avgiftsberegnes. En rekke av disse frimerkene er omsettelige til en høyere verdi enn frimerkets pålydende. Disse frimerkene omsettes som samleobjekter og etter departementets syn ikke en del av omsetningen av postale tjenester. Det samme gjelder ikke postfriske frimerker. Andre frimerker enn postfriske frimerker som omsettes til pålydende verdi bør etter departementets syn fortsatt være unntatt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 for statens postselskaps tjenester oppheves. Kredittytelser som posten utfører på vegne av Postbanken anses ikke som postale tjenester. Omsetning av kredittytelser er i kapittel 7.2.5 foreslått unntatt og vil derfor ikke bli avgiftspliktig. I Stortingets vedtak om merverdiavgift og avgift på investeringer mv. for budsjetterminen 2000 del I § 2 er det vedtatt at ovennevnte unntak i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 ikke gjelder for omsetning av statens postselskaps bilbudtjenester. Avgiftsplikten for postens bilbudtjenester, og for såvidt de øvrige posttjenestene, vil etter iverksettelsen av endringene i merverdiavgiftsloven følge direkte av loven. Etter 1. juli 2001 vil det derfor ikke være behov for gjeldende bestemmelse om avgiftsplikt for statens postselskaps bilbudtjenester i avgiftsvedtaket. På denne bakgrunn er det i St.prp. nr. 1 (2000-2001) for budsjetterminen 2001 foreslått at fra 1. januar 2001 til og med 30. juni 2001 gjelder ikke unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 for omsetning av statsens postselskaps bilbudtjenester.

Omsetning av andre frimerker foreslås fortsatt unntatt og ny bestemmelse om dette er foreslått i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 3.

Som nevnt i kapittel 6.2.9.1 formidler posten innenriks brevpost med vekt inntil 350 gram, samt tilsvarende sendinger fra utlandet og fra Norge til utlandet. Avgiftsplikten for postens forsendelse av brevpost til utlandet bør avgiftsmessig ses i lys av omtalen i kapittel 8.2 om omsetning av tjenester over landegrensene (internasjonale tjenester). Etter gjeldende regelverk er det for enkelte tjenesteområder som omsettes over landegrensene, både ved import og eksport, ikke avklart om tjenestene skal anses omsatt i Norge og avgiftsberegnes her. Avgiftstekniske hensyn tilsier at forhåndskjøp av frimerker eller frankering av brev i Norge bør avgiftsberegnes som innenlandsk omsetning, uavhengig av om forsendelsen skal til utlandet eller gjelder innenriks post. Det vises til forslaget om nytt annet punktum i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4. En slik løsning er også i samsvar med de svenske bestemmelsene.

Som påpekt av utvalget er prosedyren for forsendelse av pakker (andre varer enn brev) til utlandet annerledes enn det som gjelder for brevforsendelser. Forsendelse av pakker til utlandet bør avgiftsmessig behandles på samme måte som øvrig transport av varer til utlandet. Det vil si at når pakken transporteres direkte til eller fra utlandet, vil denne tjenesten være omfattet av gjeldende transportfritak i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4. Det vil si at denne omsetningen er nullsatset. Nullsats ved eksport er nærmere omtalt foran i kapittel 3.2.4 og 8.3. Ved praktiseringen av fritaket for varetransport direkte til og fra utlandet, må det trekkes en grense mellom forsendelse av

brev til utlandet og transport av andre varer. Dette vil i praksis gjennomføres ved den ekspederingen som skjer gjennom Posten. Om det i enkelte tilfeller vil være mer lønnsomt for ikke-avgiftspliktige å sende brev til utlandet som pakkepost, vil avhenge av portotakstsystemet.

Terminalavgifter, det vil si godtgjørelse for å distribuere post fra utlandet, anses som vederlag for postale tjenester som ytes i Norge. I svensk merverdiavgiftslovgivning er terminalavgifter unntatt. Begrunnelsen for dette er å unngå sontringen mellom post fra andre EU-land og fra tredjeland. Departementet antar at det ikke foreligger slike spesielle hensyn som kan begrunne et tilsvarende unntak for terminalavgifter i norsk merverdiavgiftslovgivning.

Posten utfører grunnleggende banktjenester overfor Postbanken. Postbanken er nå en del av DnB Holding ASA. Posten har enerett og plikt til å levere slike banktjenester i postnettet fram til 2005. Denne virksomheten utøves for en del i samme lokaler og ved bruk av de samme driftsmidlene som postens øvrige virksomhet. Ved at kredittytelser foreslås utenfor avgiftsområdet, jf. omtalen i kapittel 7.2.5 vil postens virksomhet på vegne av Postbanken hovedsakelig være utenfor avgiftsområdet. En innføring av avgiftsplikt for postens tjenester innebærer derfor at det må foretas fordeling av inngående avgift ved anskaffelser som er til bruk både i virksomhet innenfor og utenfor avgiftsområdet, på samme måte som posten i dag foretar fordeling ved fellesanskaffelser.

Departementet viser til forslag om opphevelse av § 5 første ledd nr. 2 og forslag til endring av § 5 første ledd nr. 3 og § 16 første ledd nr. 4 i merverdiavgiftsloven.

#### 6.2.9.6 Økonomiske konsekvenser

Posten er et selvstendig selskap med ansvar for egen økonomi, men staten gir kompensasjon for merkostnader ved å opprettholde et samfunnspålagt servicenivå, for eksempel med hensyn til postbehandlingen i distriktene, utover det som er bedriftsøkonomisk lønnsomt.

Den samlede omsetningen i Posten i 1998 var på 11,3 milliarder kroner. Tabell 6.4 viser fordelingen på ulike produkter.

Tabell 6.4: Nøkkeltall for Postens omsetning i 1998. Prosentvis fordeling på ulike produkter

Brevpost	57,8
Lettgods (pakker)	14,7
Internasjonal post	9,2
Finanstjenester bank	8,3
Øvrige tjenester	10,0
I alt	100,0

Mange av tjenestene utføres for bedrifter og offentlige etater. Av fysiske brev sendes om lag 90 prosent fra bedrifter, organisasjoner eller offentlige etater, mens bare 10 prosent av brevene sendes fra private husholdninger. For lettgods sendes 95 prosent av bedrifter og offentlige etater. Posten har om lag 40 prosent av lettgodsmarkedet, og er største aktør på markedet. Posten har om lag 40 prosent av markedet for internasjonal post.

Merverdiavgift på postale tjenester kan berøre norsk konkurranseevne og Postens virksomhet gjennom flere forhold. Portokostnader for næringslivet vil øke for den delen av næringslivet og offentlig sektor som er utenfor avgiftsområdet. Ved at postvirksomhet blir avgiftsmessig likestilt med televirksomhet/elektronisk kommunikasjon vil postvirksomhet bli mer konkurranseutsatt, sett i forhold til dagens situasjon. Det kan tenkes et økt omfang av re-mailing.

Postvirksomheten i Europa er inne i en liberaliseringsprosess med økende konkurranse mellom postverkene og andre postoperatører. En avgiftsmessig likestilling av disse virksomhetene kan som nevnt kunne gjøre Postens virksomhet mer konkurranseutsatt enn i dagens situasjon, vis-à-vis televirksomhet mv. I tillegg til generelt økende konkurranse vil dette kunne svekke muligheten for krysssubsidiert mellom lønnsomme og ulønnsomme postruter. Systemet for enhetlige portotakster gir ikke rom for takstdifferensiering, for eksempel mellom geografiske områder.

Kostnadmessige konsekvenser for næringslivet vil avhenge av om bedriftene som kjøper posttjenester er innenfor eller utenfor merverdiavgiftssystemet. Dersom kjøpere av tjenestene er avgiftspliktige, vil merverdiavgiften på grunn av fradragsretten ikke utgjøre en kostnad. Når Posten får reduserte kostnader som følge av fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, kan prisen overfor næringsdrivende med fradragsrett gå ned. For den delen av næringslivet og for offentlig virksomhet som er utenfor avgiftsområdet, vil en innføring av merverdiavgift gi økte portotakster. Foruten husholdninger og offentlige etater vil dette for eksempel kunne gjelde bank-, finansierings- og forsikringsvirksomhet.

Når det gjelder re-mailing, ga utvalget og Postdirektoratet uttrykk for at omfanget av re-mailing kan øke ved innføring av avgiftsplikt ved omsetning av brevposttjenester. Departementet vil tilføye at det tidligere var en utstrakt bruk av re-mailing. På denne bakgrunnen ble det i 1995 inngått en avtale mellom postverkene i 16 europeiske land om et kostnadsbasert terminalavgiftssystem. Det legges til grunn at re-mailing som følge av avtalen stort sett unngås. I tillegg har Posten hjemmel til å nekte å fremsende brevsendinger som er re-mailet, noe som får betydning ved re-mailing fra land som ikke er part i en slik avtale. Avtalen innebærer at forholdene er endret siden utvalget la fram sin utredning.

Posten har etter henvendelse fra Finansdepartementet foretatt en beregning av fordeling av omsetningen til ikke-merverdiavgiftspliktige kunder for de viktigste brevproduktene (A-post, B-post og adressert C-post) foruten lettgodsproduktene. Dette omfatter ikke den delen av Postens frimerketjeneste som gjelder samlerobjekter.

Tabell 6.5: Omsetning i Posten 1998

<i>Posttjeneste</i>	<i>Samlet omsetning</i>	<i>Omsetning til ikke avgiftspliktige</i>	<i>Proveny</i>
Brevpost	6 547	2 946	680
Lettgods	1 663	125	30
Internasjonal post	1 042	104	20

Tabell 6.5: Omsetning i Posten 1998

Finanstjenester bank	939	904	-
Øvrige inntekter	1 131	370	-
Sum	11 322	4 449	730

Det er betydelig usikkerhet knyttet til disse beregningene. I tallene i tabell 6.5 er det ikke gjort fradrag for inngående avgift for Posten. Det er benyttet beregninger fra Statistisk sentralbyrå over inngående merverdiavgift på posttjenester. Etter fradrag av inngående avgift og oppjustering til 2001-nivå, er netto proveny ved avgiftsplikt for posttjenester beregnet til om lag 600 millioner kroner per år.

## 7 Nærmere om tjenesteområder som foreslås unntatt

### 7.1 Innledning

---

#### 7.1.1 Bakgrunn

Departementet ønsker en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, med færrest mulig unntak. Eventuelle unntak skal være særskilt begrunnet. Med unntak menes at virksomheten helt holdes utenfor avgiftsområdet, jf. nærmere omtale nedenfor.

Det er som hovedregel bedre å gi direkte og målrettet støtte til prioriterte områder, enn at områdene blir unntatt fra en generell merverdiavgiftsplikt. Et bredt avgiftsområde vil også gi færre konkurransevidningsproblemer og et mindre effektivitetstap enn et smalt avgiftsområde. Med et begrenset antall unntak vil også forenklingsgevinsten med hensyn til administreringen av regelverket bli større.

Generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester vil også gi staten økte inntekter på lengre sikt, ikke bare ved at omfanget av merverdiavgiftsplikten for dagens tjenesteområder utvides, men også ved at nye tjenester blir omfattet av merverdiavgiftsplikten. Økte inntekter fra merverdiavgiften kan begrense behovet for fremtidige økninger i andre skatter og avgifter. En generell merverdiavgiftsplikt på alt forbruk vil dessuten demme opp for konkurransevidninger.

De synspunkter som her fremmes er også i tråd med hva Storvikutvalget la til grunn i sin utredning om generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Utvalget påpekte imidlertid at det på enkelte områder likevel er hensyn som gjør det helt nødvendig å unnta visse tjenester fra avgiftsplikt, jf. kapittel 7.1.3.

Storvikutvalgets innstilling har dannet grunnlag for departementets forslag om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette gjelder også for departementets vurdering av hvilke tjenesteområder som bør unntas. De hensyn som er fremhevet av utvalget er derfor også vektlagt av departementet i vurderingen av de ulike tjenesteområder som foreslås unntatt under kapittel 7.2.

#### 7.1.2 Nærmere om hva som ligger i begrepet unntak

Begrepet unntak er i merverdiavgiftssammenheng knyttet til omsetning av visse typer varer eller tjenester som i henhold til en fortolkning av merverdiavgiftslovens bestemmelser er unntatt. Når en vare eller tjeneste omtales som unntatt, innebærer dette at tjenesten er utenfor avgiftsområdet. Det betyr utenfor både med hensyn til fradragsretten og beregningen av utgående avgift ved omsetning av denne tjenesten.

Unntakene må også skilles fra det forhold at omsetning av visse tjenester kan være fritatt, såkalt nullsatset. Virksomheter som har omsetning som er fri-



tatt befinner seg innenfor avgiftsområdet og har full fradragsrett, men slipper å beregne utgående avgift på sin omsetning. For en nærmere omtale av gjeldende merverdiavgiftsfritak og forskjellen mellom merverdiavgiftslovens unntak og fritak vises til kapittel 8.3 og kapittel 3.2.4.

### **7.1.3 Hensyn som taler for å holde enkelte tjenesteområder utenfor avgiftsplikten**

#### *7.1.3.1 Generelt*

Selv om forhold som nevnt taler for et system med generell avgiftsplikt på tjenester, er det hensyn som likevel berettiger unntak fra avgiftsplikten for visse tjenesteområder. I Storvikutvalgets utredning, NOU 1990:11, ble det gitt en bred fremstilling av de ulike hensyn som taler for å holde enkelte tjenesteområder utenfor merverdiavgiftsplikten, jf. utredningens side 66 følgende.

Departementet viser til de ulike hensyn som det redegjøres for nedenfor og er enig i at de forhold det er pekt på kan begrunne unntak fra avgiftsområdet.

#### *7.1.3.2 Like ytelser bør behandles likt*

Det ble av Storvikutvalget omtalt som et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at like ytelser underlegges den samme avgiftsmessige behandling. Dette måtte gjelde uavhengig av om tjenesten ytes av det offentlige eller av private, og uavhengig av hvilken yrkesgruppe som utfører tjenesten. Utvalget påpekte imidlertid at dette prinsippet kunne by på vansker når det gjaldt å fastslå om tjenester er likeartet. I henhold til utvalget burde det da tillegges vekt om ytelsene tilbys i konkurranse med hverandre og om forskjellig avgiftsbelastning er egnet til å påvirke forbruksvalget. Etter utvalgets syn var det således arten av tjenestene som skulle vurderes, i utgangspunktet uavhengig av hvem som tilbyr tjenesten.

#### *7.1.3.3 Hensynet til et positivt proveny*

Utvalget mente også at provenymessige konsekvenser burde tillegges vekt for spørsmålet om avgiftsplikt. Det ville i utgangspunktet være lite hensiktsmessig å legge avgift på tjenester hvor det gis offentlig støtte og hvor avgiftsgrunnlaget blir langt lavere enn verdien av den tjenesten som omsettes, slik at provenyet blir negativt. Andre hensyn, eksempelvis hensynet til nøytralitet, kunne likevel etter utvalgets oppfatning gjøre det ønskelig at slike provenybeaktninger ikke gis avgjørende betydning.

#### *7.1.3.4 Avgiftstekniske hensyn*

Utvalget antok for øvrig at det kunne by på så store avgiftstekniske problemer å avgiftsbelegge en enkelt tjeneste at denne av den grunn burde unntas fra avgiftsplikt. Det ble uttalt at det ikke kunne forventes at alle avgrensings- og fordelingsproblemer fullt ut ville bli fjernet selv om avgiftsplikten ble gjort generell. En utvidelse kunne også skape nye avgiftstekniske problemer eller forskyve problemene til andre avgiftssubjekter. Utvalget mente samtidig at det neppe kan tenkes et avgiftssystem hvor avgiftstekniske problemer helt ut var fjernet. Avgiftstekniske problemer nødvendiggjør derfor ikke i seg selv

unntak fra avgiftsplikten. Utvalget fant likevel at enkelte områder kan være så lite egnet for avgiftsplikt at et unntak er den beste løsningen. Det ble imidlertid forutsatt at dette ikke skulle komme i strid med (andre) grunnleggende prinsipper for en generell merverdiavgift på omsetning av tjenester.

#### 7.1.3.5 Harmoniseringen i forhold til andre land

Betydningen av å ha et avgiftssystem hvor de områder som er belagt med avgift er harmonisert i forhold til andre land, er behandlet av utvalget på side 68 i utredningen. Det ble blant annet uttalt at forskjeller mellom det norske merverdiavgiftssystemet og utenlandske kunne føre til konkurransevridninger, selv om merverdiavgiften i utgangspunktet gjaldt innenlands forbruk. Utvalget mente at en harmonisering av regelverket i forhold til utlandet kunne ha betydning både for virksomheter som utfører tjenester til bruk utlandet og for det tilfellet hvor en tjeneste kjøpes fra utlandet. Det ble påpekt at det, under enhver omstendighet, kunne ha verdi å trekke sammenligninger med reglene i utlandet, og da i særlig grad til de land som allerede praktiserer generell avgift på tjenester slik tilfellet er innen EU. Det forhold at forskjellige tjenesteområder er unntatt fra avgiftsplikt kan tyde på at dette er områder hvor en praktisk gjennomføring byr på særskilte problemer. Utvalget mente også at det på visse begrensede tjenesteområder ikke kunne utelukkes at et regelverk som ikke er i harmoni med utenlandske regler kan få store konsekvenser også for norsk virksomhet, og at reglene derfor bør samordnes. Det ble her særlig nevnt den virksomhet som drives innen finans og forsikring.

## 7.2 Nærmere om enkelte tjenesteområder

---

### 7.2.1 Innledning

Som det fremgår ovenfor, må det foreligge tungtveiende grunner for at et tjenesteområde skal unntas fra avgiftsområdet. Det må vurderes konkret hvordan de hensyn som er nevnt skal vektlegges, og om det er andre hensyn som gjør at det likevel bør føre til avgiftsplikt innen et tjenesteområde. Departementet har i sin vurdering tilstrebet en løsning som kan forsvares utfra et helhetlig syn.

Nedenfor følger en gjennomgang av hvilke tjenesteområder departementet foreslår unntatt fra den generelle avgiftsplikten ved omsetning av tjenester. For hvert tjenesteområde redegjøres for gjeldende rett, hvordan regelverket er innen EU, Sverige, Danmark og Finland på de ulike områder, Storvikutvalgets vurdering og eventuelle synspunkter fra høringsinstansene. Avslutningsvis gis departementets vurdering og forslag.

Helsetjenester, herunder tannlegetjenester og ambulansetjenester, omtales i kapittel 7.2.2. Sosiale tjenesteytelser i og utenfor institusjon, herunder i barnehager, aldershjem mv. omtales under kapittel 7.2.3, mens undervisningstjenester, herunder kjøreopplæring, omtales i kapittel 7.2.4. I kapittel 7.2.5 drøftes spørsmålet om avgiftsplikt ved omsetning av ulike finansielle tjenester som forsikrings- og finansieringstjenester, herunder megling av disse tjenestene, og dessuten omsetning og megling av verdipapirer. En rekke tjenester innen kultursektoren som konserter, teater, opera, ballett, kinoer, museer, og gallerier, samt forfatteres og kunstneres opphavsrett til egne åndsverk foreslås unntatt fra avgiftsområdet, og omtales under kapittel 7.2.6. Et

særskilt unntak for lotterier er behandlet i kapittel 7.2.7. Deretter følger en omtale av forslaget om unntak for omsetning av tjenester fra organisasjoner og foreninger i kapittel 7.2.8. Et foreslått unntak for tjenester innen idrett er drøftet i kapittel 7.2.9. Avgiftsforholdene for tjenester som er ledd i offentlig myndighetsutøvelse omtales i kapittel 7.2.10. Etter offentlig myndighetsutøvelse omtales det foreslåtte unntaket for begravelsetjenester i kapittel 7.2.11. Avgiftsunntak for tjenesteområder knyttet til fast eiendom tas opp i kapittel 7.2.12, mens forslaget om å unnta visse tjenester fra boligbyggelag til borettslag får en særskilt omtale i kapittel 7.2.13.

## 7.2.2 Helsetjenester

### 7.2.2.1 Gjeldende rett

Helsetjenester omfatter blant annet behandling i offentlige og private sykehus samt behandling utført av leger, tannleger, fysioterapeut og kiropraktor. Omsetning av slike tjenester er ikke avgiftspliktig etter gjeldende rett. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning av slike tjenester og det foreligger heller ikke fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet. I merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav b er det dessuten fastsatt et avgiftsunntak for omsetning fra leger, tannleger og tann teknikere av varer som brukes i syke- og tannpleien.

På enkelte områder har det vært reist spørsmål om grensedragningen mot andre tjenester som er avgiftspliktige.

Omsetning av tjenester som gjelder skjønnhetspleie er avgiftspliktig i henhold til merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 11, mens kosmetisk kirurgi utført av en lege faller utenfor avgiftsområdet. Dette skillet har ført til avgrensingsproblemer, idet flere av de tjenester som utføres av kosmetologer hevdes å ha samme formål som ulike typer medisinsk behandling.

Avgiftsmyndighetene har ikke gitt generelle retningslinjer for avgrensingen mot skjønnhetspleie, men har utarbeidet en kasuistisk oppstilling over avgiftspliktige/avgiftsfrie behandlingsformer. Det er arten av tjenesten som er avgjørende for vurderingen av avgiftsspørsmålet, men de momenter som synes å være tillagt betydning ved avgjørelsen av om ytelsen må anses som en avgiftsfri helsetjeneste, er om behandlingen for eksempel kan likestilles med kosmetisk kirurgi, og/eller om behandlingen er foretatt etter henvisning fra lege.

Etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 1 er analyse, kontroll og prøving av varer avgiftspliktig. Prøvetaking og analyse som foretas av lege som ledd i en medisinsk behandling er antatt å falle utenfor avgiftsområdet, mens prøvetaking/analyse foretatt av mikrobiologiske, bakteriologiske og andre spesiallaboratorier er avgiftspliktig. For å likestille slike laboratorier med behandlende leger, har Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fritatt laboratoriene fra plikten til å svare merverdiavgift av vederlag for prøvetaking og analyser utført som ledd i en legebehandling. Forutsetningen for fritaket er at laboratoriene ikke blir registrert i avgiftsmanntallet for denne virksomheten, det vil si i realiteten et unntak fra avgiftsplikten.

### 7.2.2.2 Utenlandsk rett

#### 7.2.2.2.1 EU

Sykehusbehandling og medisinsk behandling samt nær beslektet virksomhet utøvet av offentligrettslig organ er unntatt fra avgiftsplikt etter EFs sjette avgiftsdirektiv. Den samme behandling utøvet av private sykehus og sentra for medisinsk behandling eller diagnostikk er også unntatt om de utøver sin virksomhet under sammenlignbare sosiale betingelser som de offentligrettslige organer, jf. artikkel 13(A)(1)(b).

Medlemslandene kan stille ytterligere betingelser for unntaket når det gjelder andre organer enn de offentligrettslige, blant annet at virksomheten ikke skal drives med økonomisk gevinst for øye, jf. artikkel 13(A)(2).

Unntatt er også medisinsk behandling som ledd i utøvelse av medisinske yrker eller beslektede yrker som fastsatt av det enkelte medlemsland. Dette unntaket, som følger av artikkel 13(A)(1)(c), er noe mer begrenset enn unntaket for sykehus mv., idet omsetning av varer og tjenester som ledd i behandlingen ikke omfattes.

Det følger videre av direktivets artikkel 13(A)(1)(e) at tjenester levert av tannteknikere, samt tannlegers og tannteknikeres levering av tannproteser faller utenfor avgiftsområdet.

#### 7.2.2.2.2 Sverige

Sykebehandling (sjukvård) og tannbehandling (tannvård) som utføres ved sykehus eller nærmere angitt institusjon eller av noen som er særskilt legitimert til å utøve yrke innen helsesektoren, er unntatt fra avgiftsplikt. Flere yrkeskategorier innehar slik særskilt legitimasjon, eksempelvis kiropraktorer, psykologer, tannleger, optikere, logopeder, sykepleiere og leger. Som eksempler på behandling som faller inn under unntaket kan nevnes vaksinasjon, akupunktur, alminnelig helseundersøkelse, mammografi, kosmetisk kirurgi, legekonsultasjon per telefon, alkoholtester og andre rettsmedisinske undersøkelser.

Som sykebehandling anses også medisinsk betinget fotpleie og ambulansetransport. Unntaket omfatter videre omsetning av varer og tjenester som inngår som ledd i behandlingen, for eksempel høreapparater, krykker, proteser mv. Også kontroll og analyse av prøver tatt som ledd i behandlingen er unntatt.

Unntaket for sykebehandling omfatter eksempelvis ikke behandling omfattet av kvakksalverloven, allmenn ernæringsrådgivning, aromaterapi og ulike former for såkalt healing.

Omsetning av tjenester som gjelder tannbehandling faller også utenfor det avgiftspliktige området. Unntaket omfatter ved siden av tannlegebehandlingen også omsetning av varer og tjenester fra tanntekniker til annen tekniker, tannlege eller pasient.

Unntakene fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskatelagen (1994:200)] 3 kap. 4 til 7 §§.

#### 7.2.2.2.3 Danmark

Unntatt fra avgiftsplikt er sykehusbehandling, legevirkosomhet, herunder kiropraktikk, ergoterapi og fysioterapi og annen egentlig helsepleie (sundhedspleje) samt tannlege- og annen dentalvirkosomhet, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 1. Bestemmelsen fritar det meste av den offentlige og private del av helsesektoren for merverdiavgift.

Som annen egentlig helsepleie anses i utgangspunktet behandling utført av autorisert personell (lege, fysioterapeut, kiropraktor) eller behandling som berettiger til refusjon etter den danske offentlige sykeforsikringsordningen. Behandling som skjer etter henvisning fra lege eller sykehus kan også omfattes av unntaket. Det samme gjelder behandling utført av alternative behandlere som oppfyller nærmere angitte minstekrav til utdanning, eksempelvis soneterapi, og visse hypnose- og samtaleterapiformer.

I tvilstilfeller er det helsemyndighetene som foretar avgjørelsen og avgiftsmyndighetene legger denne til grunn ved vurderingen av avgiftsplikten.

Forskjellige former for skjønnhetspleie som klinisk hudpleie, massasje og elektroterapi omfattes ikke av avgiftsunntaket.

#### 7.2.2.2.4 Finland

Omsetning av helse- og sykebehandlingstjenester (sjukvårdtjänster) er unntatt fra avgiftsområdet, jf. den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskatte-lagen 1501/93) 34 §. Unntaket omfatter også varer og tjenester som inngår i helse- og sykebehandlingen. En definisjon av hva som skal forstås med helse- og sykebehandlingstjenester fremgår av 35 § i loven.

Unntaket omfatter statlige og kommunale sykehus og behandlingshjem samt behandling i institusjoner underlagt lov om privat helse- og sykebehandling. Også behandling utført av fagutdannede private leger, tannleger, tannteknikere, fysioterapeuter mv. som er godkjent til å drive slik virksomhet, er omfattet av unntaket.

Etter 36 § i loven er også syketransport med særskilt innrettet transportmiddel unntatt fra avgiftsområdet. Det samme gjelder undersøknings- og laboratorietjenester i tilknytning til helse- og sykebehandlingstjenestene samt omsetning av tannproteser og tanntekniske arbeider på disse.

#### 7.2.2.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget foreslo at helsetjenester, herunder tannlegetjenester, skulle holdes utenfor avgiftsområdet. Utvalget viste til at det eksisterer ulike betalingsordninger for de forskjellige helsetjenester, og at mange av disse tjenestene ikke er aktuelle for avgiftsplikt fordi det ikke betales noe vederlag.

For de ytelsene hvor det betales en egenandel, la utvalget til grunn at det er denne som skal danne grunnlag for en eventuell avgiftsberegning. Ved avgiftsplikt på egenandeler, ble det antatt at inngående avgift ville overstige utgående avgift, slik at provenyet ble negativt. Bare i visse situasjoner betales det fullt vederlag for en helsetjeneste, for eksempel for behandling utført av kiropraktor ut over et visst antall behandlinger.

Utvalget la til grunn at både avgiftstekniske og provenymessige betraktninger talte for å holde helsetjenester utenfor avgiftsområdet. Dette gjaldt helsetjenester både i og utenfor institusjon, og uansett om tjenesten ble utført i offentlig eller privat regi. Den nærmere avgrensning av hva som skulle anses som en helsetjeneste ble i utgangspunktet foreslått knyttet til folketrygdlovens refusjonsbestemmelser. Utvalget så imidlertid ikke bort i fra at også andre tjenester enn de som er refusjonsberettigede kunne anses som helsetjenester, og at det i slike tilfeller ville være nødvendig å gi nærmere regler om at vedkommende faginstans uttalte seg om arten av den tjenesten som ble utført.

Utvalgets forslag fører til at skjønnhetspleie fortsatt blir avgiftspliktig. Videre ble det forutsatt av utvalget at den virksomhet som drives av for eksempel private helsestudioer, slankeinstitutter, solstudioer mv. ikke ville falle inn under unntaket for helsetjenester.

#### 7.2.2.4 Høringsinstansenes synspunkter

Det var bred enighet blant høringsinstansene om at helsetjenester, herunder tannlegetjenester, burde unntas fra avgiftsområdet. Det var imidlertid flere instanser som ga uttrykk for at helsetjenester burde avgrenses på en annen måte enn bare med referanse til folketrygdloven. Det ble herunder pekt på at forebyggende og rehabiliterende oppgaver, blant annet fysioterapi og ernæringsrådgiving, naturlig måtte anses som helsetjenester. Det ble i denne sammenheng også vist til at det ville være en svært vanskelig oppgave å skille mellom kurativ og forebyggende helsetjeneste i forhold til avgiftsberegningen.

Enkelte av høringsinstansene mente at grensene for avgiftsunntaket så langt som mulig burde trekkes opp i forskrift før ordningen ble iverksatt, og at man i det arbeidet måtte legge vekt på at færrest mulig virksomheter innen helsesektoren også fikk omsetning innenfor avgiftsområdet.

Utvalget la til grunn at ambulansetjeneste måtte unntas fra avgiftsplikt. Enkelte høringsinstanser har i tilknytning til dette påpekt det uheldige i at private transportører som yter ambulansetjenester vil få omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet.

#### 7.2.2.5 Departementets vurderinger og forslag

Helsetjenester ytes både i og utenfor institusjon, og omfatter ved siden av den ordinære behandling i offentlige og private sykehus også behandling utført av privatpraktiserende leger, tannleger, fysioterapeuter, kiropraktorer mv.

Svært mange helsetjenester, både i og utenfor institusjon, ytes gratis av det offentlige og det foreligger således ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Fordi kravet til omsetning ikke er oppfylt, er det heller ikke aktuelt å beregne merverdiavgift i disse tilfellene.

For en rekke helsetjenester betaler pasienten egenandeler, mens resten av utgiftene til behandlingen dekkes av det offentlige. Det er imidlertid fastsatt maksimalbeløp for betaling av egenandeler per år, slik at betalingen etter nærmere regler bortfaller når utgiftene har nådd et bestemt beløp. I forhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser foreligger det omsetning av vedkommende tjeneste når det betales egenandel. I noen tilfeller betaler pasienten full

pris for helsetjenesten. Dette gjelder eksempelvis for behandling hos tannlege og hos kiropraktor ut over et visst antall behandlinger. Ved avgiftsplikt på helsetjenester skal det da betales avgift av hele vederlaget.

Utvalget har lagt til grunn at avgiftsplikt på helsetjenester ikke vil gi noe økt avgiftsproveny. Dette taler etter utvalgets oppfatning for at slike tjenester unntas fra et system med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Under henvisning til de atypiske betalingsformene som eksisterer for denne type tjenester, mener utvalget at det også er betydelige avgiftstekniske hensyn som taler for et unntak.

Departementet slutter seg i hovedsak til de vurderinger som er gjort av utvalget og finner at helsetjenester bør unntas fra avgiftsområdet. Det bør ikke ha noen avgiftsmessig betydning hvem som utfører tjenesten, eller om det kreves full eller delvis betaling. Etter departementets mening må et unntak for helsetjenester derfor gjelde både for de tjenestene som utføres i offentlig og privat regi, og uten hensyn til om det bare betales en egenandel eller om det betales full pris for tjenesten.

Departementet mener at unntaket for helsetjenester bør omfatte undersøkelse og behandling i offentlige og private sykehus og godkjente helsestasjoner. Unntaket bør også omfatte yrkesgrupper som driver undersøkelses- og behandlingsvirksomhet innen kjerneområdet for helsetjenester.

Ved avgjørelsen av hvilke yrkesgrupper mv. som bør omfattes av unntaket er departementet i likhet med utvalget, blitt stående ved at det er mest hensiktsmessig å ta utgangspunkt i folketrygdlovens <sup>5)</sup> refusjonsbestemmelser, jf. kapittel 5 om stønad ved helsetjenester. Dette gir etter departementets oppfatning et godt uttrykk for hvilke tjenester som naturlig hører inne under begrepet helsetjenester. Unntaket for helsetjenester vil således omfatte undersøkelse og behandling hos lege, tannlege, psykolog, fysioterapeut, kiropraktor, logoped og audiopedagog, prøver og undersøkelser ved private medisinske laboratorier og røntgeninstitutter samt veiledning i familieplanlegging og kontrollundersøkelser under svangerskap i godkjent helsestasjon. I relasjon til unntaket for merverdiavgiftsplikt bør det etter departementets mening ikke stilles krav om at tjenesteyter har avtale med kommune eller fylkeskommune om driftstilskudd til privat praksis, slik det gjøres etter folketrygdloven kapittel 5.

Enkelte av høringsinstansene syntes å oppfatte utvalgets forslag slik at unntaket er begrenset til utelukkende å gjelde de tjenestene som er oppregnet i folketrygdlovens refusjonsbestemmelser. I denne forbindelse er det uttalt at en unntaksbestemmelse også må omfatte forebyggende og rehabiliterende behandling. Departementet vil understreke at henvisningen til folketrygdloven ikke betyr at avgiftsunntaket er avgrenset til bare å gjelde disse tjenestene. Det utelukkes derfor ikke at visse former for forebyggende og rehabiliterende tjenester kan omfattes av unntaket for helsetjenester. Etter departementets syn må det imidlertid stilles strenge krav til hvilke andre tjenester som kan anses omfattet av unntaket for helsetjenester. Viktige momenter vil da være om tjenesten utføres av autorisert helsepersonell, om tilbudet også gis av det offentlige helsevesenet mv. Departementet vil vurdere behovet for

<sup>5)</sup> Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd

å innta de nærmere avgrensninger i forskrift. En slik forskrift bør eventuelt utarbeides i samarbeid med helsemyndighetene.

Utvalget var i tvil om *tannlegetjenester* burde omfattes av et unntak for helsetjenester. Det ble vist til at det som hovedregel betales full pris for ordinær tannlegebehandling, og at det ikke på samme måte som for andre helsetjenester foreligger atypiske betalingsformer ved omsetning av denne type tjenester. Hverken provenymessige eller avgiftstekniske forhold kunne derfor etter utvalgets mening begrunne et unntak. Utvalget kom likevel til at tannlegetjenester burde unntas på samme måte som andre helsetjenester. Det ble blant annet vist til at det i visse situasjoner kan oppstå avgiftstekniske problemer og at slike tjenester er unntatt i andre land.

Departementet er av den oppfatning at tannlegetjenester etter sin art naturlig bør falle inn under et unntak for helsetjenester. Selv om det som hovedregel betales full pris, kan ikke dette i avgjørende grad begrunne at slike tjenester trekkes inn under avgiftsområdet mens helsetjenester generelt holdes utenfor. Avgiftsmessig må tannlegetjenester likestilles med andre helse-tjenester, uten hensyn til om dette tjenesteområdet isolert sett er egnet for avgiftsplikt. Høringsinstansene gir også sin tilslutning til en slik vurdering. Departementet viser til at også Danmark, Sverige og Finland har unntatt tannlegetjenester.

Departementet er enig med utvalget i at *ambulansetjenester* bør unntas fra avgiftsområdet. Dette er nær tilknyttet kjerneområdet av helsetjenester, og bør settes i den samme avgiftsmessige stilling som disse helsetjenestene.

Ambulansetjenester utføres både av det offentlige helsevesen og av private. Et unntak vil derfor føre til at enkelte private transportører kan få virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet. Selv om dette avgiftsteknisk sett er uheldig, kan det etter departementets syn likevel ikke føre til noen annen vurdering av ambulansetjenester.

Etter de svenske og finske avgiftsbestemmelsene er unntaket for ambulansetjenester begrenset til syketransport med transportmiddel som er særskilt innrettet for slik transport. Med syketransport menes transport til/fra sykehus eller lege av personer som er i en slik tilstand at det er nødvendig å benytte et transportmiddel som er særskilt innrettet for dette formål. Etter departementets syn gir de svenske og finske bestemmelsene en hensiktsmessig avgrensning. Dette betyr at unntaket for ambulansetjenester vil gjelde for transport i forbindelse med blant annet sykdom, skade og uførhet til/fra sykehus eller lege i transportmiddel særskilt innrettet for slik transport, eksempelvis ambulansebil, -båt eller luftambulanse.

Departementets forslag til unntak for omsetning av helsetjenester, herunder ambulansetjenester, fremgår av forslag til ny § 5 b første ledd nr. 1 første punktum.

Utvalget tok ikke stilling til om tjenester utført av *tannteknikere* burde omfattes av unntaket for helsetjenester. Etter gjeldende bestemmelser faller slike tjenester utenfor avgiftsområdet på samme måte som tannlegetjenester. Videre er det bestemt i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav b at omsetning fra blant annet tannteknikere av varer som brukes i syke- og tannpleien skal være unntatt fra avgiftsplikt.



Dersom det gis unntak for tannlegetjenester, men ikke for tjenester utført av tannteknikere, vil dette føre til en økt avgiftsbelastning for tannlegene. Den avgiften som beregnes på tanntekniske varer og tjenester kan ikke føres til fra- drag, og vil derfor bli innkalkulert i prisen til forbruker. Etter departementets syn bør tjenester utført av tannleger og tannteknikere stilles avgiftsmessig likt. Det er svært nær sammenheng mellom disse ytelsene. Også i Sverige, Danmark og Finland er omsetning av varer og tjenester fra tannteknikere unntatt fra avgiftsplikt. Departementets forslag om unntak for tanntekniske tjenester fremgår av forslag til ny § 5 b første ledd nr. 1 annet punktum. Unntaket som gjelder for omsetning fra tannteknikere av varer foreslås videreført, med en presisering om at unntaket gjelder egne fremstilte tanntekniske produkter, jf. forslag til endring i § 5 første ledd nr. 1 bokstav b.

*Prøvetaking og analyse* som foretas av lege som ledd i behandlingen er unntatt fra avgiftsplikt etter gjeldende bestemmelser. Departementet legger til grunn at slik prøvetaking mv. omfattes av forslaget om unntak for helsetjenester. Prøvetaking/analyse foretatt av mikrobiologiske laboratorier mv. er innenfor avgiftsområdet etter gjeldende rett, men er unntatt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Etter departementets mening bør unntaket videreføres også i den utstrekning de nevnte laboratorier mv. ikke er omfattet av folketrygdlovens refusjonsbestemmelser.

På samme måte som utvalget, legger departementet til grunn at det fortsatt må foretas en avgrensing mot avgiftspliktig *skjønnhetspleie*. Videre vil generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester føre til at en rekke tjenester som i dag ikke er avgiftspliktige blir trukket inn under avgiftsområdet. Noen av disse tjenestene vil grense inn på helseområdet, slik at det kan oppstå nye avgrensings spørsmål. Av slike tjenester kan nevnes ytelser i regi av treningsinstitutter/helsestudioer, solstudioer, slankeinstitutter mv. Departementet er av den oppfatning at slike tjenester i utgangspunktet ikke vil omfattes av det foreslåtte unntaket for helsetjenester.

Departementet antar at varer og tjenester som leveres som et naturlig ledd i en helsetjeneste, og hvor leveringen skjer fra den som yter helsetjenesten, i utgangspunktet bør unntas fra avgiftsplikt, jf. forslag til ny § 5 b annet ledd første punktum. Som eksempel kan nevnes servering til pasienter i private og offentlige sykehus og omsetning av bandasjer, proteser og lignende fra behandlende lege. Forslaget til ny § 5 b annet ledd første punktum vil også omfatte gjeldende unntak i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav b for omsetning fra leger og tannleger av varer som brukes i syke- og tannpleien. Denne del av § 5 kan derfor oppheves. Bestemmelsen opprettholdes imidlertid for øvrig med en presisering når det gjelder omsetning fra tannteknikere av varer som brukes i tannpleien, jf. foran.

Ordinær omsetning av varer og tjenester ellers fra helseinstitusjoner mv., vil ikke omfattes av avgiftsunntaket. Således vil blant annet varesalg fra kiosk og servering i kafeteriaer være avgiftspliktig. Noe annet vil kunne virke konkurransevridende og svekke nøytraliteten i systemet.

*Utleie av arbeidskraft* er foreslått innenfor avgiftsområdet, jf. kapittel 6.2.7 foran. Departementet er av den oppfatning at utleie av helsepersonell bør være unntatt i den grad arbeidstakeren utfører tjenester av en art som ikke utløser plikt til å beregne avgift ved omsetning fra leietaker, jf. forslag til ny § 5 b annet

ledd annet punktum. Dette innebærer at utleie til et sykehus og lignende av leger, sykepleiere og annet helsepersonell som skal utføre behandlings- og pleietjenester vil falle utenfor avgiftsområdet, mens utleie av personell som skal utføre vaktjenester, rengjøring mv. vil være avgiftspliktig.

Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 1 og annet ledd, samt forslag til endring i § 5 første ledd nr. 1 bokstav b i merverdiavgiftsloven.

### 7.2.3 Sosiale tjenester

#### 7.2.3.1 Gjeldende rett

Sosiale tjenester omfatter blant annet tjenester som nevnt i sosialtjenesteloven § 4-2, eksempelvis omsorgs- og pleietjenester i aldershjem og boliger for funksjonshemmede barn og unge under 18 år, omsorgs- og behandlingstjenester for rusmiddelbrukere i institusjon, hjemmehjelps- og husmorvikartjenester samt andre avlastning- og støttetiltak i hjemmene til eldre, funksjonshemmede, rusmiddelbrukere og andre som trenger slik hjelp. Videre omfattes også tjenester i barne- og ungdomsinstitusjoner. Slike tjenester faller i dag utenfor det avgiftspliktige området. Det skal derfor ikke beregnes avgift ved omsetning av slike tjenester og det foreligger ikke rett til fradrag for inngående avgift ved kjøp av varer og tjenester til bruk i slike virksomheter.

Det har i praksis ikke oppstått mange avgrensingsproblemer mellom sosiale tjenester og andre tjenester som etter gjeldende bestemmelser er avgiftspliktig.

Etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 10 skal det beregnes avgift ved omsetning av serveringstjenester. Avgiftsplikten er imidlertid etter gjeldende rett begrenset til å gjelde for servering i restauranter og andre bevertningssteder som normalt er åpne for allmennheten. Servering i lukkede kantiner, aldershjem, barnepensjonater mv. omfattes således ikke av avgiftsplikten. Sosiale institusjoner som også tilbyr servering til andre enn beboerne i for eksempel kafeteriaer er avgiftspliktige for serveringstjenestene.

Finansdepartementet har med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 fritatt sykehoteller/rekonvalesenthjem for å beregne merverdiavgift når de serverer andre enn pasientene som oppholder seg der med garanti fra trygdekontoret. Det er en forutsetning for fritaket at denne omsetningen til «andre» ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning av serveringstjenester. Videre er private eldresentre ikke ansett som næringsdrivende for sin omsetning av mat og drikke til eldre i form av servering i sentrene eller matporsjoner som hentes eller bringes. Det ble lagt vekt på at virksomheten var subsidiert på forskjellige måter, at den ikke hadde næringsformål og at det bare var personer som etter sin alder eller på grunn av uførhet som var berettiget til kjøp. Salg av kioskvareer i eldresentre er derimot ansett som avgiftspliktig varesalg.

Offentlige institusjoner som omsetter varer og tjenester er avgiftspliktige selv om de ikke kan anses å drive næring. Tilsvarende ombringning av mat og drikke mot vederlag fra for eksempel en kommune, er derfor ansett for å være avgiftspliktig.

En kommune som avsatte plass til hårpleievirksomhet i sine aldershjem, sykehjem og trygdeboliger, er ansett avgiftspliktig for sin omsetning av hårpleietjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 11. Det ble lagt til grunn at frisørsalongene måtte anses drevet av kommunen med ansatte frisør-

rer, som et ledd i det alminnelige servicetilbud til kommunens eldre. Det ble lagt vekt på at et fritak ville være direkte i strid med hovedhensikten bak merverdiavgiftsloven § 11, som er å hindre avgiftsmessig ulikhet mellom offentlig og privat virksomhet. Selv om ordningen i hovedsak ble ansett som et velferds-tiltak for eldre, ble virksomheten likevel ansett avgiftspliktig.

### 7.2.3.2 Utenlandsk rett

#### 7.2.3.2.1 EU

Etter EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(A)(1)(g) er levering av varer og tjenester nær forbundet med sosialhjelp og trygd, herunder varer og tjenester som leveres av aldershjem, unntatt fra avgiftsplikt når virksomheten utøves av offentligrettslige organer. Også private institusjoner er unntatt når disse er anerkjent av medlemslandet som foretak av allmennyttig karakter. For de samme subjekter gjelder også avgiftsunntak ved levering varer og tjenester nær forbundet med vern av barn og unge, jf. artikkel 13(A)(1)(h).

Medlemslandene kan stille ytterligere betingelser for unntaket når det gjelder andre organer enn de offentligrettslige, blant annet at virksomheten ikke drives med økonomisk gevinst for øye. Dette fremgår av artikkel 13(A)(2).

#### 7.2.3.2.2 Sverige

Så vel offentlig som privat sosial omsorgsvirksomhet omfattes av avgiftsunntaket etter de svenske bestemmelser, jf. den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 4-7 §§. Med sosial omsorg forstås virksomhet med barneomsorg, eldreomsorg, støtte og service til visse funksjonshemmede og annen likestilt sosial omsorg. Begrepet er knyttet opp til de definisjoner som er gitt i den svenske sosialtjenesteloven og i lov om støtte mm. til visse funksjonshemmede. Unntaket omfatter blant annet alderdomshjem, hjem for utviklingshemmede, institusjoner for rusmisbrukere, dagsentra for eldre og syke og daghjem for førskolebarn. Også omsorg utenfor institusjon kan omfattes om denne skjer etter individuell behovsprøving.

Unntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som inngår som ledd i den sosiale tjenesten. Unntaket omfatter imidlertid ikke omsetning av varer og tjenester som en institusjon omsetter uten at det er ledd i omsorgen, for eksempel salg fra kiosk, servering i kafeteria og frisørtjenester.

#### 7.2.3.2.3 Danmark

Generelt er alle sosiale tjenester unntatt fra avgiftsplikt, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 2. Unntaket omfatter blant annet pleiehjem, barnehager, fritidshjem, offentlig hjemmehjelp, Røde Kors asylmottak og dagsentra for pensjonister.

Unntaket omfatter også levering av varer og tjenester i nær tilknytning til de sosiale tjenestene. Etter bestemmelsen er blant annet en kommunes levering av kost til beboere i et pleiehjem unntatt.

Alminnelig salg fra kiosk vil alltid være avgiftspliktig. Det samme gjelder private hjemmehjelpstjenester som består i rengjøring og innkjøp. Unntaket

omfatter heller ikke servering fra kafeteriaer og lignende med alminnelig adgang for offentligheten.

#### 7.2.3.2.4 Finland

Omsetning av varer og tjenester i form av sosial omsorgsvirksomhet er unntatt fra avgiftsplikten etter den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskatte-lagen 1501/93) 37 §. Unntaket omfatter statlig og kommunal omsorgsvirksomhet, samt privat omsorgsvirksomhet som skjer under tilsyn av sosiale myndigheter. Som sosial omsorg er i 38 § i loven nevnt barne- og ungdomsomsorg, daghjem for barn, eldreomsorg, omsorg for utviklingshemmede og rusmisbrukere, støttetiltak og tjenester for handikappede samt annen tilsvarende virksomhet. Unntaket gjelder omsorg både i og utenfor institusjon.

#### 7.2.3.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget la til grunn at sosiale tjenester omfattet virksomhet både i og utenfor institusjon. Eksempelvis vil det omfatte virksomhet i aldershjem, mødre hjem, barne- og ungdomshjem, tilsynshjem og også hjemmehjelp- og husmorvikartjenester samt andre avlastnings- og støttetiltak i hjemmene. Også drift av barnehager, fritidsklubber og feriekolonier mv. måtte ifølge utvalget anses som deler av de sosiale tjenester når disse skulle vurderes i relasjon til avgiftsbestemmelsene. Som eksempler på sosiale tjenester nevnes også kommunenes tilbud om transport og mat til eldre og funksjonshemmede samt sosialetatens virksomhet med å gi økonomiske hjelp, råd og veiledning ved sosialkontoret.

Utvalget viste til at det på samme måte som for helsetjenester, er knyttet forskjellige betalingsordninger til de ulike tjenestetilbud. Det ble derfor antatt at avgiftsplikt knyttet til egenbetalingen i de tilfeller hvor dette oppkreves, ikke ville føre til økt proveny. De atypiske oppgjørsformer som gjør seg gjeldende i denne sektoren talte etter utvalgets mening også for unntak fra en generell avgiftsplikt.

Utvalget viste ellers til at samme type virksomhet burde vurderes likt i relasjon til avgiftsbestemmelsene uavhengig av økonomisk støtte fra det offentlige. I den utstrekning offentlige barnehager holdes utenfor avgiftsområdet, var utvalget av den oppfatning at også den private dagmammavirksomheten burde unntas.

Utvalget påpekte at et unntak for sosiale tjenester kan føre til avgrensingsproblemer i forhold til enkelte andre tjenester, avhengig av hvilke nye tjenester som vil bli avgiftspliktige og hvorledes unntaket for sosiale tjenester blir avgrenset. Utvalget uttalte også at det kunne oppstå avgrensingsproblemer i de tilfeller en ellers avgiftspliktig tjeneste inngår i en sosial tjeneste. Det ble også vist til at utviklingen på deler av dette området, særlig når det gjelder tjenester utenfor institusjon innen eldreomsorgen, går i retning av å yte tjenester som ordinært må kjøpes av private næringsdrivende.

Utvalget konkluderte med at et unntak på dette området burde baseres på en generell oppregning som ikke er uttømmende og at eventuelle avgrensninger i forhold til andre avgiftspliktige tjenester avgjøres konkret av forvaltningen.

#### 7.2.3.4 Høringsinstansenes synspunkter

De høringsinstansene som har uttalt seg, er alle i utgangspunktet enige i at sosiale tjenester bør unntas fra generell avgiftsplikt. Det var imidlertid ulik oppfatning av hvordan unntaket burde avgrenses.

*Fylkesskattesjefenes Forening* uttalte at det ville være behov for en grundig gjennomgang og kartlegging av konsekvensene og at grensene for unntaket burde fastsettes i forskrifter før ordningen med unntak for sosiale tjenester ble iverksatt.

Foreningen stilte også spørsmål ved om unntaket for sosiale tjenester også skulle omfatte private når disse ytet helsetjenester til eldre og funksjonshemmede og når ordningen ble organisert av det offentlige, eventuelt av andre enn det offentlige. *Fylkesskattesjefenes Forening* var av den oppfatning at for eksempel private transporttjenester og serveringstjenester i denne sammenheng ikke burde omfattes av unntaket. Det ble pekt på at de næringsdrivende ville få omsetning både utenfor og innenfor avgiftsområdet noe som igjen ville føre til fordelingsproblemer med hensyn til inngående avgift, særskilt i relasjon til bygningsmasser.

*Fylkesskattesjefenes Forening* mente at sterke praktiske grunner talte for å begrense avgiftsunntaket til de tilfeller hvor ordningene var organisert av kommunen eller en annen offentlig myndighet selv om det også i disse tilfellene kunne oppstå problemer med fordelingen av fradrag for inngående merverdiavgift.

*Skattedirektoratet* var enig med utvalget i at sosiale tjenester burde unntas fra en generell avgiftsplikt og at den anvisning på avgrensning av avgiftsunntaket som utvalget hadde gitt i store trekk kunne følges. Direktoratet var imidlertid av den oppfatning at unntaket burde utredes og avgrenses nærmere før det ble iverksatt, blant annet med hensyn til hvilke områder som skulle omfattes av unntaket og i hvilket omfang.

Hovedlinjene burde ifølge direktoratet trekkes opp i en forskrift. Utvalget foreslo når det gjaldt helsetjenester at vedkommende faginstans skulle pålegges å avgi uttalelse om arten av den tjeneste som omsettes i de tilfeller avgiftsmyndighetene var i tvil. *Skattedirektoratet* mente at det samme burde gjelde for sosiale tjenester.

#### 7.2.3.5 Departementets vurderinger og forslag

Sosiale tjenester omfatter virksomhet både i og utenfor institusjon, og tjenestetøyningen kan være organisert både i offentlig og privat regi. Som eksempler på hva som er å anse som sosiale tjenester kan nevnes pass av barn i kommunale og private barnehager, omsorgs- og pleietjenester i aldershjem og i barne- og ungdomsinstitusjoner, ulike avlastnings- og støttetiltak i hjemmene (eksempelvis hjemmehjelp og husmorvikar), samt privat dagmammavirksomhet.

Departementet legger til grunn at svært mange sosiale tjenester, både i og utenfor institusjon, ytes gratis av det offentlige. Fordi kravet til omsetning ikke er oppfylt, er det heller ikke aktuelt å beregne merverdiavgift i disse tilfellene.

Det eksisterer imidlertid også flere ulike betalingsordninger for sosiale tjenester. For enkelte tjenester kan kommunen pålegge den som mottar tjenesten å dekke kostnadene helt eller delvis. Nivået på egenbetalingen varierer

imidlertid fra kommune til kommune og også etter brukerens inntekt. Det er således et vidt spekter av ulike betalingsordninger for de sosiale tjenestene. Når mottakeren av den sosiale tjenesten betaler en større eller mindre egenandel, foreligger det omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Som påpekt av utvalget må det antas at avgiftsplikt knyttet til betaling av egenandel i de tilfeller hvor dette oppkreves, ikke vil føre til økt proveny. Videre vil avgift på egenbetalingen forsterke den ulikhet som allerede eksisterer mellom de forskjellige brukere som følge av at det kreves ulik betaling for de samme tjenestene. Det er således både provenymessige grunner og atypiske oppgjørsformer som taler for unntak fra en generell avgiftsplikt.

Departementet slutter seg således til de vurderinger som er gjort av utvalget og finner at sosiale tjenester bør unntas fra avgiftsområdet.

Det er et viktig prinsipp i merverdiavgiftssystemet at like ytelser skal underlegges den samme avgiftsmessige behandling. Det bør derfor ikke ha noen avgiftsmessig betydning hvem som utfører tjenesten, eller om det kreves full eller delvis betaling. Etter departementets mening fører dette til at et unntak for sosiale tjenester må gjelde både for tjenester i offentlig og privat regi, og uten hensyn til om det betales en egenandel eller om det betales full pris. Dette innebærer at private institusjoner, for eksempel et privat pleiehjem for eldre vil omfattes av unntaket på samme måte som liknende institusjoner drevet av det offentlige. Likeledes bør private barnehager og daghjem gis den samme avgiftsmessige status som offentlige barnehager.

Etter departementets mening, kan et generelt unntak for sosiale tjenester ikke begrenses til sosiale tjenester omfattet av sosialtjenesteloven<sup>6)</sup> og heller ikke baseres på en uttømmende oppregning av hvilke konkrete tjenester som skal omfattes av unntaket. I likhet med utvalget, antar departementet at eventuelle avgrensinger av området for sosiale tjenester bør kunne avgjøres etter en konkret vurdering. Departementet vil også vurdere behovet for en forskrift som nærmere avgrenser unntaket. Departementets forslag til unntak for sosiale tjenester fremgår av forslaget til ny § 5 b første ledd nr. 2.

Departementet vil presisere at det er brukernes betaling av egenandeler, det vil si betalingen for en sosialtjeneste, som er foreslått unntatt fra avgiftsplikt. Om det offentlige for eksempel organiserer og betaler transport av eldre og syke, vil dette ikke ha avgiftsmessig betydning for den næringsdrivende som utfører transporttjenesten. Fordi persontransport foreslås som en avgiftspliktig tjeneste, blir denne tjenesten uansett avgiftspliktig, selv om ytelsen kan karakteriseres som en sosialtjeneste i forhold til brukerne.

Utvalget har uttalt at et unntak for sosiale tjenester kan skape avgrensingsproblemer i forhold til andre avgiftspliktige tjenester. Dette gjelder særlig dersom disse tjenestene inngår i en sosialtjeneste, og av denne grunn blir omfattet av unntaket. Også enkelte høringsinstanser har understreket behovet for en nærmere avgrensing av hva som skal omfattes av det foreslåtte unntaket.

Departementet vil bemerke at sosiale tjenester også etter gjeldende bestemmelser faller utenfor avgiftsområdet og at det i praksis ikke har vist seg særlig problematisk å avgrense dette mot avgiftspliktige tjenester. Det vises i denne forbindelse til fremstillingen ovenfor av gjeldende rett, hvor det frem-

<sup>6)</sup> Lov 13. desember 1991 nr. 81 om sosiale tjenester mv.

går at det bare i et fåtall enkelttilfeller, etter en helt konkret vurdering, er gitt fritak for avgiftspliktige ytelser i tilknytning til sosialtjenester. Det er for eksempel lagt til grunn at frisørtjenester er avgiftspliktig selv om tjenesten utføres i et aldershjem.

Departementet er av den oppfatning at en unntaksbestemmelse for sosiale tjenester ikke i stor grad vil endre gjeldende praksis på området. Den relativt strenge praksis som eksisterer på grunn av hensynet til konkurransenøytralitet i systemet, vil, etter departementets syn, kunne overføres til de nye områdene som blir avgiftspliktige etter omleggingen. På samme måte som etter dagens bestemmelser, vil det i utgangspunktet ikke kunne anses som en sosial tjeneste når en sosialinstitusjon omsetter varer og tjenester som isolert sett er avgiftspliktige. En annen forståelse vil kunne føre til konkurransevidning i forhold til de næringsdrivende som omsetter de samme varer eller tjenester.

Som for helsetjenester antar departementet imidlertid at varer og tjenester som leveres som et naturlig ledd i en sosial tjeneste, og hvor leveringen skjer fra den som yter den sosiale tjenesten, bør unntas fra avgiftsplikten, for eksempel kost og losji i et aldershjem. Servering fra en kafeteria eller lignende i en institusjon med alminnelig adgang for offentligheten, ordinært varesalg fra kiosk, samt omsetning av hårpleietjenester, blir imidlertid avgiftspliktig.

*Utleie av arbeidskraft* faller inn under det avgiftspliktige området, jf. kapittel 6.2.7. Når det gjelder utleie av arbeidskraft til sosiale institusjoner bør slik utleie være unntatt i den grad arbeidstakeren utfører tjenester av en art som omfattes av unntaket ved omsetning fra leietaker, jf. forslag til ny § 5 b annet ledd annet punktum. Således vil for eksempel utleie til et aldershjem av leger, hjelpepleiere og annet helsepersonell som skal utføre behandlings- og pleietjenester falle utenfor avgiftsområdet, mens utleie av personer som skal utføre rengjøringstjenester vil være avgiftspliktig.

Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 2 og annet ledd i merverdiavgiftsloven.

## **7.2.4 Undervisningstjenester**

### *7.2.4.1 Gjeldende rett*

Undervisningssektoren spenner over et meget vidt område fra undervisning i offentlig og private grunnskoler og videregående skoler til undervisning i private danseskoler, skiskoler, rideskoler mv.

Alle typer undervisningstjenester ble holdt utenfor avgiftsområdet da merverdiavgiftssystemet ble innført i 1970. Etter dagens regler er således ingen slike tjenester avgiftspliktige. Dette gjelder helt generelt, uavhengig av om tjenesten utføres i offentlig eller privat regi og hvilket formål undervisningen har.

### *7.2.4.2 Utenlandsk rett*

#### *7.2.4.2.1 EU*

Etter EFs sjettede avgiftsdirektiv artikkel 13(A) (1) (i) er undervisning av barn og unge, skole- og universitetsundervisning, yrkesrettet opplæring eller omskolering, herunder levering av varer og tjenester i nær tilknytning til undervis-

ningen, unntatt fra avgiftsplikt når undervisningen drives av offentligrettslige institusjoner med dette formål. Undervisning i privat regi er også unntatt om den private institusjonen av medlemslandet anses å ha samme formål.

Medlemslandene kan i henhold til artikkel 13(A) (2) stille ytterligere vilkår for avgiftsunntaket når det gjelder andre institusjoner enn de offentligrettslige, blant annet at virksomheten ikke skal drive med økonomisk gevinst for øye.

Også privattimer gitt av lærere på skole- eller universitetsnivå er etter artikkel 13(A) (1) (j) unntatt fra avgiftsplikten.

#### 7.2.4.2.2 Sverige

Unntaket for undervisningstjenester etter den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 8 § omfatter grunnskole-, gymnas- eller høyskoleundervisning som skjer i regi av stat, kommune, landsting eller av anerkjent undervisningsinstitusjon. Også annen undervisning som berettiger til studiestønning faller utenfor det avgiftspliktige området. Yrkesundervisning innenfor rammen av ordinær skoleundervisning omfattes av unntaket, men ikke annen yrkesundervisning.

Undervisning for å dekke personlige behov, eksempelvis kjøreopplæring, sykurs og danseundervisning, omfattes ikke av avgiftsunntaket.

Unntaket omfatter også varer og tjenester som omsettes som ledd i undervisningen, imidlertid ikke omsetning av lærebøker, skrivemateriell mv. Omsetning av kompendier som fremstilles ved skolen og selges til elevene er imidlertid unntatt. Det samme gjelder servering av lunsj til elever i en skoles matsal.

Når det gjelder undervisning i ulike idrettsgrener, som for eksempel ridning, tennis og golf, skal dette vurderes i henhold til avgiftsbestemmelsene som gjelder for idrett og som hovedregel faller undervisning i slik praktisk idrettsutøvelse utenfor avgiftsområdet, jf. 3 kap. 11 a § ML.

#### 7.2.4.2.3 Danmark

All skole- og universitetsundervisning, faglig undervisning herunder omskolering samt annen undervisning som har karakter av skolemessig eller faglig undervisning er unntatt fra avgiftsplikt etter den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 3. I utgangspunktet vil all undervisning som er ment å være yrkesrettet og som ikke utelukkende tilgodeser rent personlig formål, være omfattet av avgiftsunntaket. Unntaket omfatter også levering av varer og tjenester i nær tilknytning til undervisningen.

Enkelte former for undervisning, for eksempel i språk, musikk, håndarbeid, bokføring, legemsøvelse mv., vil alltid anses som skolemessig/faglig undervisning og således være unntatt fra avgiftsplikt. Når det gjelder undervisning i legemsøvelser, eksempelvis gymnastikk, aerobic, yoga og judo, er unntaket generelt og omfatter også private virksomheter som driver på kommersiell basis. Det er imidlertid en forutsetning at undervisningen inneholder et vesentlig element av reell undervisning. Undervisning i golf, ridning og tennis er ikke omfattet av avgiftsunntaket. Slik det danske regelverket er utformet kan avgiftsplikten for likeartet undervisningstjeneste være avhengig av



elevens hensikt med undervisningen. Kjøreundervisning for ordinært førerkort til privat bruk er avgiftspliktig, mens undervisning som tar sikte på å gi eleven førerkort for ervervsmessig personbefordring faller utenfor avgiftsområdet.

Unntaket omfatter ikke kursvirksomhet som drives på kommersiell basis og som retter seg mot virksomheter og institusjoner mv.

#### 7.2.4.2.4 Finland

Unntaket for undervisning i Finland gjelder allmenn- og yrkesutdanning samt høyskoleundervisning. Unntaket omfatter også grunnutdanning i kunst drevet med offentlig støtte. Også varer og tjenester som normalt hører med til slik undervisning og som leveres av den som står for undervisningen er omfattet av unntaket, for eksempel kursmaterieil og kost og losji. Unntaket følger av den finske merverdiavgiftsloven (merværdesskattelagen 1501/93) 39 og 40 §§. Som avgiftspliktig undervisning regnes undervisning arrangert av bedriftsøkonomiske grunner samt hobbyrelatert undervisning som blant annet skjer i danse-, ride- og skiskoler.

#### 7.2.4.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget har gitt en beskrivelse av det norske undervisningssystemet, hvor det særlig er lagt vekt på de forskjellige betalings- og tilskuddsordningene. Utvalget pekte på at merverdiavgiftslovens krav til omsetning uten videre fører til at det ikke er aktuelt med avgiftsplikt på de undervisningstjenester som fullt ut dekkes av det offentlige.

Flere private skoler, hvor eleven betaler en del av undervisningen, har paralleller innen det offentlige skoleverket. Utvalget foreslo at det ble gitt unntak for denne undervisningen, slik at likeartet undervisning ble gitt den samme avgiftsmessige behandling.

For annen undervisning enn den som har klare paralleller innen det offentlige skoleverk, mente utvalget at det måtte settes et skille mellom kompetansegivende undervisning og undervisning som skal dekke personlige behov. Undervisningsinstitusjoner som brevskoler, opplysningsorganisasjoner mv. som tilbyr undervisning i rene skolefag som språk, historie mv. må for denne undervisningen behandles tilsvarende det private skoleverket for øvrig.

All undervisning som anses kompetansegivende ble derfor foreslått unntatt fra avgiftsområdet uansett hvem som omsatte tjenesten eller om det ble oppkrevd vederlag.

Utvalget fant ikke grunn til å foreslå unntak for den undervisning som ikke er kompetansegivende. All fritidsrettet opplæring og opplæring for personlige formål som eksempelvis danse- og rideundervisning ble derfor foreslått trukket inn under avgiftsområdet.

Utvalget uttalte at *kjøreopplæring* er godt egnet for avgiftsplikt. Som nevnt var utvalget av den oppfatning at bare undervisning som representerer et forbruk for mottakeren skulle omfattes av avgiftsområdet. Det ble derfor foreslått at bare kjøreopplæring til privat bruk skulle bli avgiftspliktig, mens yrkesrettet opplæring skulle holdes utenfor avgiftsområdet. Avgiftsteknisk vil dette føre til problemer med hensyn til å fordele inngående merverdiavgift ved fellesan-

skaffelser, fordi enkelte kjøreskoler vil få omsetning innenfor og utenfor avgiftsområdet.

Videre vil undervisning i regi av eksempelvis *brevskoler og opplysningsorganisasjoner* som ikke er kompetansegivende falle inn under avgiftsområdet etter utvalgets forslag. Det samme vil gjelde folkehøgskolenes kortkurs. Dette vil gjelde selv om det blir gitt økonomisk støtte til undervisningen slik at eleven bare betaler en egenandel.

Utvalgets forslag fører til at undervisningsinstitusjoner som både har kompetansegivende og fritidsrettet undervisning, vil få omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet. Selv om dette vil skape problemer med hensyn til å fordele inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser for slike institusjoner, og således ikke gir den beste avgiftstekniske løsningen, mente utvalget at en annen avgrensning kunne føre til en svekket nøytralitet innen undervisningsområdet.

#### 7.2.4.4 Høringsinstansenes synspunkter

Det innkom en rekke høringsuttalelser til utvalgets forslag om den avgiftsmessige behandling av tjenester som gjelder undervisning. Høringsinstansene var generelt enige i at det burde gis unntak på dette området, men de aller fleste gikk i mot den avgrensingen mellom avgiftspliktig undervisning og undervisning som skal falle utenfor avgiftsområdet som ble foreslått av utvalget.

I høringsuttalelsene ble det særlig anført at det ikke kan settes skille mellom undervisning som anses som investering og undervisning som anses som forbruk. Således mente flere høringsinstanser at det verken var hensiktsmessig eller mulig å gjøre unntak for kompetansegivende undervisning mens den fritidsrettede undervisningen blir avgiftspliktig.

Det ble vist til at et skille mellom kompetansegivende og fritidsrettet undervisning, ville gi en rekke avgiftstekniske avgrensingsproblemer for de institusjoner som tilbyr begge former for undervisning.

Særlig institusjoner innen undervisningssektoren gikk mot utvalgets forslag på dette punkt. Flere av høringsuttalelsene omtalte de samme problemstillingene, og nedenfor er bare noen av uttalelsene referert.

*Voksenopplæringsrådet, Brevskolerådet og Folkehøgskolerådet* har alle anbefalt at all undervisning i regi av opplysningsorganisasjoner, folkehøgskoler og brevskoler blir unntatt for merverdiavgift. Det ble vist til at all opplæring bør betraktes som investering. Sondringen mellom kompetansegivende og fritidsrettet undervisning vil ifølge disse høringsinstansene medføre betydelige avgrensingsproblemer for brevskoler og opplysningsorganisasjoner.

*Norsk undervisningsforbund* var også av den oppfatning at det ikke kan skilles mellom undervisning som kan anses som forbruk og undervisning som kan anses som investering og uttalte at skatte- og avgiftspolitikken ikke kan sees isolert fra en samfunnsmessig utvikling.

*Norske Privatskolars Landsforbund* mente at forslaget vil reise avgrensingsproblemer mellom kompetansegivende og fritidsrettet undervisning, og nevnte som eksempel private idrettsgymnas som ved siden av undervisning i sentrale sportsgrener også gir fullverdig tradisjonell videregående utdanning.

*Samnemnda for studiearbeid* mente at utvalget har lagt til grunn en svært snever forståelse av kompetansebegrepet, knyttet til formelle eksamener og ren yrkeskvalifisering. Det ble uttalt at et pålegg om å svare merverdiavgift for store deler av virksomheten med voksenopplæring, vil kreve store administrative ressurser og slik sett rive grunnen under mye av det arbeidet som Utdannings- og forskningsdepartementet gjør for å forenkle tilskottssystemer og kontrollrutiner.

*Norsk Forbund for fjernundervisning* reagerte på at unntaket ikke omfatter kurs som er viktige i voksenopplæring og folkeopplysning. Det ble videre uttalt at selv om brevskolene tilbyr en del kurs som ikke gir direkte formell kompetanse for utøvelse av et yrke, er metoden med brevundervisning i seg selv kompetansegivende. Forbundet pekte også på at innføring av merverdiavgift på deler av brevkurstilbudet vil gi store avgrensings- og definisjonsproblemer, komplisere avgiftsberegningen og gi liten økning statens nettoproveny fra merverdiavgiften.

*Autoriserte Trafikkskolers Landsforbund* mente at opplæring til førerkort burde fritas for avgift. Det ble i den sammenheng pekt på at visse former for føreropplæring også gis i skoleverket og at hensynet til likhet tilsier at også trafikkskolene unntas fra avgiftsplikt. Landsforbundet pekte også på de problemer som vil oppstå om trafikkskolene får omsetning utenfor og innenfor det avgiftspliktige området. Både ut fra økonomiske, trafikksikkerhetsmessige, avgiftstekniske og likhetsmessige årsaker mente forbundet at trafikkopplæringen burde unntas fra avgift.

*Norges Danselærerforbund* har påpekt at merverdiavgiften vil føre til en prisstigning som vil ramme de svakeste i samfunnet og svekke deres mulighet til å gå på danseskole.

Forbundet mente at danseundervisning må likestilles med tilsvarende virksomhet innenfor idretten. Det ble uttalt at dersom kontingenter og treningsavgifter innen idretten ikke skal avgiftsbelegges, vil dette medføre en sterk konkurransevridding mellom danseundervisning i regi av forbundets medlemmer og danstrening i regi av idrettslag. Begrunnet på nær tilsvarende måte gikk også *Norsk Ballettforbund* mot at det innføres merverdiavgift på danseundervisning.

*Norsk Musikerforbund* viste til at utvalgets forslag vil innebærer at store deler av den private musikkopplæringen i Norge skal avgiftsbelegges, enten den nå faktisk er «fritidsrettet» eller som den i stor grad egentlig er, klart yrkesrettet. Det ble påpekt at i tillegg til undervisningen som skjer i musikk-skoler, videregående skoler, konservatorier, høyskoler og universiteter, gis mye av den helt nødvendige musikkundervisningen i form av privatundervisning uten klare paralleller til den offentlige undervisningen. Musikerforbundet pekte på at avgiftsplikt på musikkundervisning vil gjøre denne dyrere og at dette er kulturpolitisk uhyre betenkelig. Forbundet mente også at avgiftsplikt på opplæring av barn og ungdom vil medføre en klar konkurransevridding, særlig i forhold til de kommunale musikkskolene.

*Fylkesskattesjefenes forening* pekte på at utvalgets forslag vil medføre at svært mange institusjoner og foretak vil få omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, blant annet alle opplysningsorganisasjonene, de fleste brevskolene, folkehøgskolene samt enkelte kjøreskoler. Dette vil ifølge foren-

ingen medføre vesentlige administrative og kontrollmessige problemer, særlig knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift. Foreningen viste også til at det dreier seg om nye grupper av avgiftspliktige, som fra tidligere ikke er kjent med praktiseringen av avgiftssystemet.

*Skattedirektoratet* var enig med utvalget i at undervisning bør unntas fra avgiftsplikten. Direktoratet mente imidlertid at utkastet til lovtekst ikke er særlig egnet til avgrensning av unntaket, blant annet fordi uttrykket «undervisning som ikke har karakter av egentlig skolemessig eller faglig utdanning», er meget skjønnsmessig og avhengig av ytterligere holdepunkter i tolkningen. Utvalget knyttet disse holdepunktene til uttrykkene forbruk, investering og kompetanse. Skattedirektoratet anså ikke disse uttrykkene som egnede avgrensningskriterier uten nærmere klargjøring av hvor grensen skal trekkes.

Skattedirektoratet viste også til at høringsinstansene hadde forskjellige oppfatninger om uttrykkenes innhold og deres tilknytning til begrepet undervisning og at det var uenighet om hvilke undervisningstjenester som kunne betraktes som forbruk og hvilke som var en investering. Direktoratet konstaterte at utvalgets avgrensningsforslag ikke var i overensstemmelse med blant annet undervisningsinstitusjoners oppfatning av begrepene, og at begrepene ikke kunne anses entydige. Direktoratet mente at utvalgets forslag vil gi store og kompliserte avgrensningsproblemer.

Skattedirektoratet viste også til de avgrensningsproblemer som kan oppstå både mot undervisning som drives i regi av organisasjoner og mot frittstående (og avgiftspliktig) konsulentvirksomhet. For førstnevnte bør det etter direktoratets oppfatning i størst mulig utstrekning tilstrebes likebehandling. Når det gjelder forholdet til konsulentvirksomhet påpekte direktoratet at det vil kunne bli forskjellige resultater mellom den avgiftsfrie kompetansegivende undervisning og avgiftspliktig konsulentvirksomhet av noenlunde samme karakter.

Skattedirektoratet var i noe tvil, men fant ikke at de nevnte avgrensningsproblemer var av så stor vanskelighetsgrad at det burde resultere i et generelt unntak for all undervisning. Direktoratet pekte på at det uansett vil måtte trekkes en grense for hva som kan anses som undervisning, og at denne avgrensingen formentlig også vil være av stor vanskelighetsgrad. Det ble uttalt at det ved avgrensningen av fritaket burde vises varsomhet med å stille for strenge krav med hensyn til når kompetansegivende undervisning kunne anses å foreligge.

#### 7.2.4.5 Departementets vurderinger og forslag

Som nevnt dekker undervisningssektoren et meget vidt område. Undervisning skjer i både offentlige og private grunnskoler, videregående skoler og høyskoler samt i universiteter og folkehøgskoler. Videre gis fagopplæring i arbeidslivet, etatsopplæring og voksenopplæring av det offentlige, av studieforbund og gjennom fjernundervisningsinstitusjoner. I tillegg til slik undervisning i tradisjonelle skolefag og yrkesfaglig undervisning, er det også et vidt spekter av fritidsrettet undervisning i for eksempel danseskoler, rideskoler og skiskoler.

Departementet legger til grunn at det for hovedtyngden av undervisningstjenester ikke betales vederlag. Det vil derfor ikke foreligge avgiftsplikt for

disse tjenestene fordi kravet til omsetning, ytelse mot vederlag, ikke er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 3.

Når kostnadene derimot bare delvis dekkes av det offentlige, og eleven betaler for en del av undervisningen, foreligger det i merverdiavgiftslovens forstand omsetning. For at slik undervisning ikke skal bli avgiftspliktig, må det gis et særskilt unntak i loven. Det samme gjelder selvsagt også for den undervisningen som fullt ut betales av eleven.

Utvalget har foreslått at privat undervisning som har paralleller innen det offentlige skoleverk unntas fra avgiftsplikt og viser herunder til de alminnelige prinsipper om at like leveranser og likeartet forbruk bør ha lik avgiftsbelastning. Departementet vurderer dette på samme måte som utvalget. På denne bakgrunn foreslås det at undervisning ved private grunnskoler og videregående skoler samt private høyskoler holdes utenfor avgiftsområdet. Det er heller ingen av høringsinstansene som går imot at dette.

For annen undervisning enn den som har klare paralleller innen det offentlige skoleverket, satte utvalget et skille mellom kompetansegivende undervisning og undervisning som skal dekke personlige behov (fritidsrettet undervisning). Etter utvalgets syn måtte undervisning som er kompetansegivende anses som en investering, mens undervisning som skal dekke personlige behov måtte anses som forbruk. Det ble også vist til at kompetansegivende undervisning etter sin art kan likestilles med undervisning i det offentlige og private skoleverket, mens dette ikke i samme grad kan gjøres for den fritidsrettede undervisningen.

De fleste høringsinstansene gikk i mot utvalgets forslag på dette punkt. Det ble anført at forslaget ville føre til flere betydelige avgrensingsproblemer og at det ville by på vanskeligheter å avgjøre om undervisningen var kompetansegivende eller fritidsrettet. Videre ville en slik avgrensing også føre til at en rekke utdanningsinstitusjoner fikk omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, slik at det måtte foretas fordeling av både inngående og utgående avgift. Utvalgets forslag ville derfor føre til både fortolkningsmessige og avgiftstekniske problemer.

Utvalget mente det ikke var en aktuell løsning å også unnta den fritidsrettede undervisningen fra avgiftsplikt, idet dette typisk måtte anses som forbruk som ut i fra hensynene til et konsekvent avgiftssystem skulle avgiftsbelegges. Utvalget uttalte imidlertid samtidig at forslaget ikke ga den beste avgiftstekniske løsningen, blant annet med hensyn til fordeling av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser. Utvalget fant likevel at en annen avgrensing kunne føre til konkurransevridning, blant annet dersom institusjoner som både har kompetansegivende og fritidsrettet undervisning unntas, mens institusjoner som utelukkende driver fritidsrettet undervisning trekkes inn under avgiftsområdet. Av denne grunn kunne det, etter utvalgets mening, ikke gis unntak for institusjoner som gir begge undervisningstyper.

Departementet finner, i likhet med de fleste høringsinstansene, at utvalgets forslag vil reise både fortolkningsmessige og avgiftstekniske problemer av betydelig omfang.

Et avgiftssystem som er basert på generell avgiftsplikt har som utgangspunkt at alt forbruk skal avgiftsbelegges. Det er således unntakene som skal begrunnes. Selv om det kan fremstå som den prinsipielt mest riktige løsning

å trekke den fritidsrettede undervisningen inn under avgiftsområdet, er departementet likevel i tvil om utvalgets forslag er hensiktsmessig.

Som påpekt av Skattedirektoratet har utvalget ikke gitt annen definisjon av hvilken undervisning som skal anses som kompetansegivende enn at det må gjelde undervisning som tar sikte på å gi yrkesmessig eller faglig kompetanse. Departementet er av den oppfatning at det vil kunne by på store problemer å fastslå den avgiftsmessige status for de enkelte undervisningstjenestene. Dette kan føre til stor usikkerhet om regelverket. En rekke av høringsinstansene har også hatt sterke innvendinger mot en slik avgrensning.

Selv om det skulle være mulig å gi tilfredsstillende bestemmelser for avgrensningen av hvilke tjenester som er avgiftspliktige, vil mange undervisningsinstitusjoner få omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet. Både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige vil dette reise kompliserte spørsmål om fordeling av både inngående og utgående avgift.

Departementet legger til grunn at hovedtyngden av undervisningstjenester vil være unntatt fra avgiftsplikt fordi det ikke foreligger omsetning. Likeartede tjenester som omsettes mot vederlag bør da også unntas fra avgiftsområdet. Som nevnt vil det oppstå en rekke problemer ved å gjøre en mindre del av undervisningstjenestene avgiftspliktige. Det kan derfor fremstå som den beste løsningen å holde alle slike tjenester utenfor avgiftsområdet. Departementets vil derfor foreslå at unntaket for undervisningstjenester i all hovedsak gjøres generell og uavhengig av om undervisningen er kompetansegivende eller fritidsrettet. Forslag til unntak for undervisningstjenester fremgår av forslag til ny § 5 b første ledd nr. 3 første punktum.

Etter departementets oppfatning er det imidlertid ett område innen undervisningssektoren som er godt egnet for avgiftsplikt. I likhet med utvalget legger departementet vekt på at ordinær *kjøreopplæring* drives på rent forretningsmessig basis. Det foreligger således ingen særskilte forhold som kan begrunne et unntak for slike tjenesteytelser.

I høringsuttalelsen fra Autoriserte Trafikkskolers Landsforbund er det blant annet vist til at det særlig for opplæring til mopedførerbevis, foregår noe undervisning innen skoleverket. Departementet finner at dette forholdet representerer en så begrenset del av kjøreopplæringen at det ikke kan vektlegges ved vurderingen av avgiftsplikt for kjøreopplæring.

Etter utvalgets forslag vil kjøreopplæringen dels bli liggende utenfor dels innenfor avgiftsområdet. Departementet finner det ikke hensiktsmessig slik utvalget foreslo å sette et avgiftsmessig skille mellom kompetansegivende og fritidsrettet undervisning. Dette betyr at all kjøreopplæring foreslås trukket inn under avgiftsområdet, jf. forslag til ny § 5 b første ledd nr. 3 annet punktum. Dette innebærer at det ikke vil oppstå problemer med hensyn til fordeling av inngående avgift.

Etter dagens bestemmelser gis det kun fradrag for merverdiavgift for personkjøretøyer til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at det også gis rett til fradrag på anskaffelse og drift av personkjøretøyer til bruk i kjøreopplæring, jf. forslag til endring i § 22 første ledd nr. 3. Departementet finner i denne forbindelse også grunn til å bemerke at merverdiavgift på kjøreopplæring som er til bruk i en avgiftspliktig

virksomhet, for eksempel opplæring til førerkort til lastebil, vil gi rett til fradrag for inngående avgift etter de alminnelige bestemmelser.

Som følge av at kjøreskolene i dag er utenfor merverdiavgiftsområdet, vil de isolert sett få lavere kostnader som følge av et de kan trekke fra inngående merverdiavgift på personkjøretøyer og andre merverdiavgiftspliktige anskaffelser. Denne kostnadslettelsen utgjør anslagsvis en andel av omsetningen som er mindre enn 3 prosent. Prisøkningen kan bli opp mot 20 prosent hvis kostnadene overveltes i sin helhet i prisene. De fleste av kjøreskolenes kunder er privatpersoner som ikke har fradragsrett for merverdiavgift ved kjøp av kjøreopplæringstjenester. Merverdiavgiften kan derfor ikke overveltes i prisen til kundene uten at det får betydning for etterspørselen. Det kan være grunn til å anta at kostnadsøkningen ikke fullt ut veltes over i prisene slik at prisøkningen kan bli mindre noe enn 20 prosent. Merprovenyet fra merverdiavgift på kjøreskoleopplæring kan anslås til i underkant av 300 millioner.

Departementet antar for øvrig at det kan oppstå visse avgrensingsproblemer mot økonomiske og administrative tjenesteytelser som er foreslått avgiftspliktige. Det må bero på en konkret vurdering om den tjenesten som omsettes er en undervisningstjeneste eller en annen tjeneste som er avgiftspliktig. Det legges til grunn at for eksempel tjenester som består i kursing, veiledning mv. av ansatte i tilknytning til omorganisering av bedrifter samt analyser og vurderinger i tilknytning til konkrete prosjekter for bedrifter mv., ikke kan anses som undervisningstjenester. Departementet vil videre påpeke at det heller ikke kan anses som en undervisningstjeneste når det foretas opplæring i tilknytning til salg av varer eller tjenester og opplæringen må anses som en omkostning for selger ved oppfyllelsen av avtalen.

Departementet foreslår at også andre tjenester og varer som leveres som et naturlig ledd i en undervisningstjeneste bør unntas fra avgiftsplikten, jf. forslag til ny § 5 b annet ledd. Eksempelvis vil unntaket kunne omfatte overnatting og servering til elever i en internatskole. Unntaket vil imidlertid ikke gjelde for omsetning fra en undervisningsinstitusjon av skrivemateriell, kioskvarer mv.

*Utleie av arbeidskraft* faller inn under det avgiftspliktige området, jf. kapittel 6.2.7. Departementet er av den oppfatning at utleie av lærere, instruktører mv. bør være unntatt i den utstrekning arbeidstakeren utfører tjenester av en art som ikke utløser plikt til å beregne avgift ved omsetning fra undervisningsinstitusjonen, jf. forslag til ny § 5 b annet ledd annet punktum. Dette innebærer at utleie til for eksempel en skole av lærere, instruktører mv. som skal undervise vil falle utenfor avgiftsområdet, mens utleie av personell som skal utføre vedlikehold, rengjøring mv. vil være avgiftspliktig.

Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 3 og annet ledd i merverdiavgiftsloven.

## **7.2.5 Finansielle tjenester**

### *7.2.5.1 Gjeldende rett*

Finansielle tjenester omfatter, etter vanlig språklig forståelse av begrepet, et vidt spekter av tjenester innen bank og finans. Finansieringstjenester som for eksempel bankers kredittvirksomhet, finansiell leasing og factoring omfattes.

Det samme gjelder betalingsformidling. Videre anses forsikringstjenester som finansielle tjenester, herunder livs-, skade- og kredittforsikring. I tillegg omfatter begrepet omsetning av valuta og finansielle instrumenter mv. samt investeringstjenester og valutamegling. Som investeringstjenester regnes blant annet formidling ved både første og annenhånds omsetning av finansielle instrumenter som for eksempel aksjer og opsjoner (ofte omtalt som aksjemegling), aktiv forvaltning og verdipapirforetaks egen omsetning av finansielle instrumenter når det er en tjeneste overfor tredjepersoner på forretningsmessig basis (i første rekke market-making/markedspleie). Et annet område som også anses som finansielle tjenester er såkalt prosjektmegling, som er megling av andeler i kommandittselskap både ved første og annenhåndsomsetning.

Etter gjeldende rett er omsetning av tjenester som nevnt ovenfor ikke merverdiavgiftspliktig, med unntak av finansiell leasing som til dels er avgiftspliktig. Leasing ved anskaffelse av varer anses som avgiftspliktig utleie av varer, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 3. Omsetning av sedler og mynter anses etter gjeldende rett som varesalg når de skal tjene som samlereobjekt, men slik omsetning er unntatt fra avgiftsplikt når myntene eller sedlene er eller har vært gyldige betalingsmidler, jf. merverdiavgiftsloven § 5 nr. 6 bokstav d og § 2 tredje ledd. Ved leasing av fast eiendom kan leasingselskapet frivillig registreres for oppføring av bygg. Se nærmere omtale under kapittel 7.2.12.

Som følge av at finansielle tjenester er holdt utenfor avgiftsområdet foreligger det ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til slik virksomhet. Det skal heller ikke beregnes utgående avgift ved omsetning av slike tjenester.

### 7.2.5.2 Utenlandsk rett

#### 7.2.5.2.1 EU

I EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(B)(a) er det unntak for forsikrings- og gjenforsikringstransaksjoner, herunder sådanne tjenesteytelser som utføres av forsikringsmeglere og formidlere i forbindelse med slike transaksjoner. Det er også unntak for en del finansieringstjenester mv. i artikkel 13(B)(d)(1)-(6). Unntaket omfatter ytelse og formidling av lån samt forvaltning av lån når tjenesten ytes av den som har ytt lånene. Unntatt er også forhandlinger og inngåelse av forpliktelser om sikkerhetsstillelse og andre former for sikkerhet og garantier samt forvaltning av kredittgarantier hvis det ytes av samme person som har ytt kreditten. Begrepet forhandlinger referer i utgangspunktet til meglertjenester. I tillegg er det unntak for transaksjoner, herunder forhandlinger vedrørende innskudd av midler, kontokuransforhold, betalinger, overføringer, fordringer, sjekker og andre dokumenter som benyttes i handelsforhold, men ikke inndrivelse av fordringer. Unntatt er også omsetning og forhandlinger av lovlige betalingsmidler, herunder valuta, med mindre det er samlereobjekter. Videre omfatter unntaket omsetning og forhandlinger i forbindelse med aksjer og andeler i selskaper eller andre sammenslutninger, obligasjoner og andre «adkomstbeviser» med unntak av forvaring og forvaltning av slike. Unntaket for verdipapir gjelder heller ikke «varerepresentativer» og rettighetsdokumenter knyttet til fast eiendom. I bestemmelsens siste



punkt er det videre et unntak fra avgiftsplikt på omsetning av tjenester som i Norge kan sammenlignes med forvaltning av verdipapirfond.

#### 7.2.5.2.2 Sverige

Omsetning av bank- og finansieringstjenester og slik omsetning som utgjør verdipapirhandel og lignende virksomhet er unntatt, jf. den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994: 200)] 3 kap. 9 §. Med bank- og finansieringstjenester anses ikke notaritetsvirksomhet, inkassotjenester, administrative tjenester som gjelder factoring eller utleie av oppbevaringsplass. Med verdipapirhandel menes omsetning og formidling av aksjer, andre andeler og fordringer uansett om de representeres av verdipapir eller ikke. I tillegg er forvaltning av verdipapirfond å anse som verdipapirhandel.

Både forsikringstjenester og forsikringsmegling eller annen formidling av forsikring er unntatt. Med forsikringstjenester menes blant annet det som anses som forsikringsrørelse etter lov om forsikringsrørelse, og livsforsikring etter lov om livsforsikring med tilknytning til verdipapirfond, jf. 3 kap. 10 § ML.

#### 7.2.5.2.3 Danmark

Unntaket for finansielle aktiviteter i den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. mai 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 11 omfatter långiving og formidling av lån samt långivers forvaltning av egne utlån. Videre er sikkerhets- og garantistillelse, herunder forhandlinger om slike, samt forvaltning av kredittgarantier for de som har ytt kreditten, unntatt. Tilsvarende gjelder for transaksjoner herunder forhandlinger om «anbringelsen» av midler kontokurantkonti, betalinger, overføringer fordringer, sjekker og andre handelsdokumenter, men ikke inndrivelse av fordringer. Unntaket omfatter også transaksjoner herunder forhandlinger om valuta, pengesedler og mynter, som anvendes som lovlig betalingsmiddel bortsett fra samleobjekter. Transaksjoner, herunder forhandlinger i forbindelse med verdipapirer, er også unntatt. Unntaket gjelder imidlertid ikke omsetning av varerepresentativer og dokumenter som gir bestemte bruksrettigheter i fast eiendom. Det gjelder heller ikke forvaring og forvaltning i forbindelse med transaksjoner knyttet til verdipapirer.

Forsikrings- og gjenforsikringsvirksomhet, herunder ytelser i forbindelse med slik virksomhet, som utføres av forsikringsmeglere og -formidlere, er unntatt i henhold til momsloven § 13 stk. 1 nr. 10.

#### 7.2.5.2.4 Finland

Etter finsk rett skal det ikke betales merverdiavgift ved omsetning av finansielle tjenester, jf. den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 41 §. I 42 § fremgår det at som finansiell tjeneste anses mottagelse av betalingsmiddel fra allmennheten som skal tilbakebetales, og annen anskaffelse av betalingsmiddel, kredittgivning og andre finansieringsarrangementer og kredittforvaltning som ytes av kredittgiveren. Som finansiell tjeneste anses også betalingsvirksomhet, valutaveksling, handel med verdipapirer og garantivirksomhet. Det er også unntak for sammenslutning av innskuddsbanker omfattet av lov om innskuddsbanker når de selger juridiske og foretaksøkonomiske rådgivningstjenester, produktutviklingstjenester som hører sammen med personal og øvrig sakkyndig- og rådgivningstjenester som direkte hører

sammen med leveranser av den avgiftsfrie finansielle tjenesten til sine medlemmer.

Som finansiell tjeneste anses ikke tjenester som betraktes som formidling av verdipapirer, som alene eller sammen med andre verdipapirer, innebærer rett til å besitte en viss leilighet eller fast eiendom eller del av eiendommen, jf. 43 § i loven.

Også omsetning og formidling av forsikring er unntatt fra avgiftsplikt, jf. 44 §. Som forsikringstjeneste anses blant annet også behandling av forsikringsøknader, tjenester for direkte skjøtsel av forsikringer under deres gyldighetstid, forsikringsøkonomiske tjenester, tjenester for oppgjør, beregning og avgjørelse av pensjoner og forsikringserstatninger.

### 7.2.5.3 *Storvikutvalgets vurderinger og forslag*

Utvalgets utgangspunkt var at finansielle tjenester burde omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten på tjenester. Det ble pekt på at tjenestene fra finansinstitusjonene og forsikringsselskapene ytes til næringslivet, til det offentlige og til private husholdninger og at tjenestene kan gjelde både investeringer og forbruk. Det skapes en tildels betydelig merverdi gjennom disse tjenestene, og et unntak innebærer således en skjult avgiftsbelastning og kumulasjon overfor avgiftspliktige næringsdrivende.

Utvalget fant imidlertid at det var vanskelig å komme frem til et egnet grunnlag for avgiftsberegningen for enkelte tjenester i denne sektoren. Dette skyldes at det er betydelige problemer med hensyn til hvorledes man skal identifisere og måle merverdien for finansinstitusjonenes og forsikringsselskapenes tjenester. Utvalget viste til at vansker knyttet til disse spørsmålene har ført til at det heller ikke i noen av de land det sammenlignes med, er innført avgiftsplikt på långivning mv.

Tjenester som gjelder betalingsformidling ble av utvalget ansett egnet for merverdiavgiftsberegning, siden det i stor utstrekning oppkreves gebyr på slike tjenester. Det ble imidlertid pekt på at man ennå ikke har kommet like langt på alle felt med å innføre kostnadsriktige gebyrer, og at det derfor kan være vanskelig å finne frem til et beregningsgrunnlag for avgiften. Videre mente utvalget at avgiftsplikt kun på betalingsformidling, uten også å trekke kredittformidling innenfor ville være lite gunstig. Avgiftsplikt på kredittformidling, kan etter utvalgets vurdering, bare bli aktuelt dersom dette også skjer i utlandet for øvrig. Utvalget anbefalte på denne bakgrunn at man ser an den internasjonale utviklingen, og foreløpig holder slike tjenester utenfor avgiftsområdet.

Etter utvalgets vurdering var det ingen tungtveiende avgiftstekniske hensyn som talte mot avgiftsplikt for forvaltningstjenester. Utvalget foreslo derfor at for eksempel kontoføring av finansielle instrumenter i VPS og enkelte administrative tjenester som omsettes ved factoring blir avgiftspliktig. Slike tjenester er innenfor avgiftsområdet i flere land.

Utvalget foreslo videre at finans-, forsikrings- og valutamegling holdes utenfor. Utvalget fant ikke å kunne anbefale at meglerleddet ble trukket inn under merverdiavgiftsområdet, mens partene i transaksjonene i hovedsak ble foreslått holdt utenfor avgiftsområdet. Videre ble det vist til at økende internasjonalisering kunne føre til uheldig konkurransesituasjon for norske meglere

hvis det ble avgiftsplikt på denne type tjenester når mange land har innført unntak.

Utvalget delte seg i synet på fondsmeglerforetakenes tjenester som mellommenn ved verdipapirhandel. Dette er i stor grad tjenester som i dag kalles investeringstjenester, og som omsettes av verdipapirforetak.

Flertallet foreslo at fondsmeglerforetakenes tjenester ved verdipapirhandel ble holdt utenfor avgiftsområdet, selv om disse tjenestene i utgangspunktet ikke kunne sammenlignes med forsikrings, finans- og valutamegling. Det ble vist til at et stadig økende antall norske verdipapirer ble søkt tatt opp for omsetning på utenlandske børser. Med henvisning til at fondsmeglerforetakenes tjenester var holdt utenfor avgiftsområdet i EU og de fleste andre land, mente flertallet at konkurransesituasjonen for norske fondsmeglerforetak ville bli umulig. Det ble her også vist til den pågående liberalisering av valuta-reglene. Etter en samlet vurdering fant derfor flertallet at også fondsmeglerforetakenes mellommannstjenester ved verdipapirhandel foreløpig burde holdes utenfor avgiftsområdet.

Mindretallet, to medlemmer, mente det ikke forelå tilstrekkelig tungtveiende grunner til å frita disse fondsmeglertjenestene. Etter mindretallets syn er det lite sannsynlig at en avgiftsplikt på meglernes kurtasje vil gi særlige utslag i norske fondsmeglerforetaks konkurransesituasjon overfor utlandet. Et avgiftsunntak ville ikke stanse norske selskaper fra å søke seg notert på utenlandske børser. Den prisøkning en avgiftsplikt ville medføre ble også ansett som ganske ubetydelig, etter mindretallets syn antagelig bare 0,2 - 0,4 prosent av verdipapirenes omsetningsverdi.

#### 7.2.5.4 Høringsinstansenes synspunkter

Det var bred enighet blant høringsinstansene om at finansierings- og forsikringstjenester i hovedsak fortsatt bør holdes utenfor merverdiavgiftsområdet. Tilsvarende var det også bred enighet om å unnta fonds-, finans- og valutamegling. Det ble i stor utstrekning vist til hvordan dette er regulert i utlandet.

*Norges Bank* pekte i tillegg på at avgift på VPS vil forsterke en allerede skjev prisstruktur, som skyldes at småinvestorene ikke skal belastes gebyr ved registrering i VPS. Videre anbefalte *Norges Bank* unntak for merverdiavgift på formidlingstjenester ved omsetning av finansielle instrumenter. Det ble vist til problemer i relasjon til egenhandel.

*Den Norske Bankforening* viste til at det generelt bør vises varsomhet med å pålegge avgiftsplikt uavhengig av utviklingen i EU. Foreningen la til grunn at forvaltnings- og depottjenester, samt utleie av bankbokser avgiftsbelegges i samsvar med gjeldende regler innen EU. Det ble i den forbindelse bemerket at bankene i dag ikke har adgang til å ta seg direkte betalt for depottjenester herunder kontoføring i VPS fra mindre investorer, noe som kan føre til et negativt avgiftsproveny for bankene på dette felt. Dette må likevel ikke forhindre at bankene har krav på full refusjon av inngående avgift på varer og tjenester til bruk i produksjonen av disse tjenestene.

*Kredittforetakenes forening* pekte på at forslaget om avgiftsplikt på Verdipapirsentralens (VPS) tjenester vil innebære at man gjør en liten del av hele verdipapirsystemet avgiftspliktig. VPS belaster de såkalte kontoførerne med

gebyrer, men disse belaster i dag i stor grad ikke investorene direkte. En fordyrende VPS-tjeneste kan føre til at også investorer som i dag ikke gebyrbelastes må betale gebyr. Dette vil være et fordyrende element for forbrukeren. Det ble bemerket at VPS er lovfestet og uten konkurranse. Forslaget vil også skape vanskelige grensdragninger og avgrensingsproblemer, ved at aktører i finansmarkedet vil få virksomhet som faller både innenfor og utenfor avgiftsområdet. Foreningen mente man må se hele finansmarkedet under ett slik at tilknyttede forvaltningstjenester behandles på linje med øvrige finansieringstjenester.

*Verdipapirsentralen* var kritisk til at sentralens tjenester betegnes som forvaltningstjenester og sammenlignes med oppbevaring i bankboks. Tjenestene måtte sammenlignes med føring av bankkonti som er foreslått fortsatt holdt utenfor avgiftsområdet. Det ble pekt på at VPS ble opprettet av rasjonaliserings-, standardiserings- og kontrollhensyn. Man fryktet at avgiftsplikt vil føre til konkurransevridning mellom registeringspliktige og ikke registreringspliktige verdipapirer, og dermed få betydning for hvorvidt investorer velger børsnoterte selskaper eller ikke. Det kunne ventelig også vanskeliggjøre en stimulering av en ønsket frivillig registrering i VPS. VPS mente det er prinsipielt uheldig å trekke ut en liten del av verdipapirsystemet og avgiftsbelegge den. Verdipapirsystemet er en viktig del av det norske finansmarked. En omkostningsøkning for investorene vil kunne føre til konkurransevridning i forhold til utenlandske verdipapirmarkeder.

*Oslo Børs* advarte i hovedsak på samme grunnlag som VPS, mot avgiftbelegging av forvaltningstjenestene fra VPS. Videre advarte Oslo Børs sterkt mot å innføre avgiftsplikt på fondsmeglerforetakenes tjenester på grunn av konkurranse fra utlandet.

*Norges Fondsmeglerforbund* stilte seg også kritisk til å avgiftsbelegge blant annet tjenester fra VPS, og viser i hovedsak til de samme forhold som VPS. Forbundet er enig med utvalgets flertall som vil holde formidling av verdipapirer utenfor avgiftsområdet. Etter forbundets mening representerte mindretallets forslag i realiteten en innføring av en ny omsetningsavgift på verdipapirhandelen. Det vises til at omsetningsavgiften som ble innført i januar 1988 førte til en stor reduksjon i aksjehandelen, hvilket ledet til at avgiften ble opphevet. Forbundet gikk også imot utvalgets forslag om å avgrense fritaket til formidling av verdipapiriomsetning, og avgiftsbelegge for eksempel tjenester som gjelder utarbeidelse av prospekter og andre tjenester knyttet til emisjoner. Forbundet mente at utvalgets forslag vil føre til avgrensingsvansker vedrørende fondsmeglernes tjenester, og foreslo at alle tjenester som ytes av fondsmeglerforetak i tilknytning til verdipapirhandelen holdes utenfor avgiftsområdet.

*Norges Forsikringsforbund* viste til at et utvidet grunnlag for avgiftspliktige tjenester ville føre til økte utgifter ved selskapenes anskaffelse av tjenester for eksempel fra advokater, konsulenter, og ved anskaffelse av tjenester vedrørende dataprogrammer, takster mv. Dette vil kunne gi økte premier, men neppe med særlig stort utslag. Utgiftsøkningen vil imidlertid kunne slå forskjellig ut for store og små selskaper, idet små selskaper i større grad enn de større er henvist til å anskaffe tjenestene eksternt.

*Skattedirektoratet* så ingen store avgiftstekniske problemer ved utvalgets forslag. Det ble likevel pekt på at det nok vil oppstå avgrensingsproblemer for fondsmeglernes vedkommende, dersom det bare er selve formidlingstjenestene som skal fritas, mens for eksempel andre typiske fondsmeglertjenester som utarbeidelse av prospekter og andre tjenester med tilrettelegging av emisjoner, samt kontoføring for Verdipapirsentralen, trekkes inn under avgiftsområdet.

#### 7.2.5.5 Departementets vurderinger og forslag

Departementet mener i utgangspunktet at finansielle tjenester bør omfattes av merverdiavgiftsplikten. Dette er en sektor hvor det skapes betydelige merverdier. Et unntak for slike tjenester kan medføre kumulasjon av avgift ved omsetning til næringsdrivende, og derved svekke merverdiavgiftssystemets nøytralitet. Et unntak for finansielle tjenester skaper dessuten avgrensingsproblemer.

Departementet foreslår likevel, i likhet med utvalget, et avgrenset unntak for finansielle tjenester. De fleste andre OECD land som det er naturlig å sammenligne Norge med, har unntak for finansielle tjenester. Unntaket er som regel avgrenset mot tjenester av generell administrativ, økonomisk og juridisk art. Mange av virksomhetene innen denne sektoren har derfor delt virksomhet med omsetning som er unntatt og omsetning som er merverdiavgiftspliktig. Unntaket anses prinsipielt som uheldig. Det pågår derfor et arbeid både i regi av EU og OECD for å se nærmere på merverdiavgift i denne sektoren. Norge deltar i dette arbeidet og følger utviklingen nøye. Innføringen av et eventuelt unntak for omsetning av finansielle tjenester i Norge, vil ha direkte sammenheng med det internasjonale arbeidet, og er derfor også for Norges del i utgangspunktet av midlertidig art.

Departementet mener på denne bakgrunn i første rekke at *finansieringstjenester*, som for eksempel kredittytelser og innskuddstjenester bør unntas. I tillegg foreslås det at *forsikringstjenester* unntas. Departementet viser til at det er problematisk å finne frem til et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften for disse tjenestene.

Når det gjelder merverdien som skapes gjennom finansieringstjenester vil den for en stor del ligge «skjult» i rentegodtgjørelsen, netto renteinntekter, som finansinstitusjonen opparbeider. Rentegodtgjørelse som oppkreves ved kredittytelser er delvis vederlag for kreditten, for å utsette forbruket, delvis vederlag for risiko og inflasjon og delvis vederlag for selve tjenesteytelsen. Siden merverdiavgiften skal være en avgift på forbruk av varer og tjenester, kan derfor rentegodtgjørelsen ikke uavkortet benyttes som beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Det er kun den delen som representerer vederlag for selve tjenesteytelsen som vil være aktuell å avgiftsbelegge hvis avgiftsplikt skal innføres på slike tjenester. Det foreslås imidlertid ikke at leasing skal unntas som en finansiell tjeneste. Etter gjeldende rett anses leasing som en utleietjeneste og er avgiftspliktig når den er knyttet til varer. Departementet kan ikke se et behov for endring av gjeldende rett på dette området. Det vises til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav b.

På tilsvarende måte som for finansieringstjenester består forsikringspremien for forsikringstjenestene også av komponenter som ikke kan sies å være

knyttet til forbruk. Forsikringspremien skal dekke både risiko for utbetaling ved at forsikringstilfellet inntreffer og forsikringsselskapets administrasjonskostnader og fortjeneste. Bare administrasjonskostnader og fortjeneste kan anses å være tilknyttet forbruk. Unntaket for forsikringstjenester vil i utgangspunktet omfatte livs-, skade- og kredittforsikringer. Det vises til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav a.

Tjenester hvor det oppkreves gebyrer kan i utgangspunktet rent avgiftsteknisk være egnet for å avgiftsberegning. Dette gjelder i første rekke ved *utførelse av betalingsoppdrag* knyttet til kontohold og lignende, samt garantistillelse mv. En ensidig innføring av merverdiavgift på gebyrbelagte tjenester vil, på den annen side, innebære at det oppstår et sterkt incitament til å dekke kostnadene gjennom for eksempel rentegodtgjørelsen istedenfor gjennom gebyrer. Slike tjenester er også unntatt i de fleste land det er naturlig for Norge å sammenligne seg med. Det foreslås derfor at også slike tjenester unntas, jf. forslag til ny § 5 b første ledd bokstav c.

Omsetning av *finansielle instrumenter og andre selskapsandeler* foreslås også unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Aksjer, obligasjoner og lignende anses ikke for varer med mindre de omsettes som trykksaker, og er således unntatt fra avgiftsplikt i dag. Departementet anser det hensiktsmessig å videreføre dette unntaket fra merverdiavgiftsplikt. Finansielle instrumenter er definert i verdipapirhandelloven <sup>7)</sup> § 1-2 annet ledd. Eksempler på slike er aksjer og andre omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler og såkalte derivater som opsjoner på kjøp og salg av for eksempel aksjer mv. Andre selskapsandeler, for eksempel andeler i kommandittselskap og ansvarlige selskap, anses ikke som finansielle instrumenter etter verdipapirhandelloven, men bør likestilles i avgiftsmessig sammenheng. Et unntak som foreslått, skal imidlertid ikke gjelde for omsetning av verdipapir som gir rettigheter i fast eiendom. Avgiftspliktenes rekkevidde for slike verdipapir er nærmere behandlet under kapittel 7.2.12 om fast eiendom. Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav e.

Det foreslås også en videreføring av unntaket fra avgiftsplikt på omsetning av *gyldige betalingsmidler, herunder valuta*. Sedler og mynter regnes kun som varer etter dagens varedefinisjon når de skal tjene som samlereobjekter, men også disse er unntatt fra avgiftsplikt i henhold til merverdiavgiftsloven § 2 tredje ledd jf. § 5 første ledd nr. 6 bokstav b. Som betalingsmidler regnes pengesedler og mynter samt innskudd og kreditt på konto i en finansinstitusjon som kan disponeres ved bruk av betalingsinstrumenter som sjekk, giroblankett, betalingskort mv., jf. finansavtaleloven <sup>8)</sup> § 12.

Unntaket foreslås gjennomført ved at ordlyden i dagens § 5 første ledd nr. 6 bokstav b blir ny § 5 nr. 3 og omhandler sedler og mynter som skal tjenes som samlereobjekt, mens forslag til ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav d unntar alle gyldige betalingsmidler.

Storvikutvalget har som nevnt under kapitel 7.2.5.3 foreslått unntak også når det gjelder meglertjenestene innen denne sektoren, slik som *forsikringsmegling, låneformidling, valutamegling og meglertjenester ved salg av finansielle*

<sup>7)</sup> Lov av 19. juni 1997 nr. 65 om verdipapirhandel

<sup>8)</sup> Lov av 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtale og finansoppdrag

*instrumenter* som aksjer (investeringstjenester) og andre selskapsandeler. Det skal bemerkes at enkelte begreper og en del av lovgivningen som regulerer bank og finans har blitt endret siden Storvikutvalgets utredning ble gitt i 1990. Forsikringsmegling og låneformidling er mellommannsvirksomhet ved ytelse av kreditt og salg av forsikringer. Valutamegling er i første rekke å formidle valutapotkontrakter. Megling ved salg av finansielle instrumenter, i verdipapirhandeloven § 1-2 benevnt som investeringstjenester, er blant annet mottak og formidling av ordre på vegne av investor i forbindelse med for eksempel aksjer, opsjoner og terminer. Videre omfattes såkalt aktiv forvaltning, hvor megler har fullmakt til å foreta handler på vegne av investor uten dennes fullmakt i det enkelte tilfellet. Også garantistillelse ved fulltegning av emisjoner og markedsføring av finansielle instrumenter anses som investeringstjeneste. Om megling ved omsetning av andre selskapsandeler enn aksjer benyttes begrepet prosjektmegling. Dette er tjenester som ikke omfattes av verdipapirhandelovens begrep investeringstjenester, men som for øvrig ligner hverandre som tjenestetype.

Storvikutvalget påpekte at det for en del av disse tjenestene var en så nær sammenheng mellom hovedytelsene som ble foreslått unntatt at det talte for et unntak også for meglertjenestene. Det ble også vist til at slike tjenester er unntatt i andre land, og at ensidig norsk avgiftsplikt kunne medføre en uakseptabel konkurransesituasjon for norske aktører. Departementet ser også at når det gjelder for eksempel aksjemegling kan det være hensiktsmessig å avgiftsmessig sett likebehandle egenkapitalfinansiering, det vil si finansiering gjennom å hente inn egenkapital i aksjemarkedet, og fremmedkapitalfinansiering, som blant annet er kredittytelser. Et unntak for kredittytelser kan derfor tale for at også aksjemegling unntas. En avgiftsplikt på meglertjenester ved salg av for eksempel finansielle instrumenter kan også skape omgåelsesproblemer og avgrensingsproblemer knyttet til meglerforetakenes ulike former for egenhandel.

Departementet vil samtidig bemerke at det oppkreves gebyrer og kurtsjer for alle disse meglertjenestene. Det foreligger derfor et beregningsgrunnlag for merverdiavgift. Departementet ser således at det er mulig å innføre avgiftsplikt på meglertjenestene. Departementet vil av den grunn se nærmere på spørsmålet om å innføre avgift på slike meglertjenester. Ved en slik vurdering vil det også bli vurdert andre former for avgift enn merverdiavgift. Inntil dette spørsmålet er vurdert nærmere foreslår departementet at unntaket for finansielle tjenester også omfatter meglertjenester knyttet til de hovedytelsene som foreslås unntatt, det vil si meglertjenester knyttet til forsikring, finansiering, omsetning av betalingsmidler og omsetning av finansielle instrumenter mv.

Et slikt midlertidig unntak bør etter departementets syn også omfatte *forvaltning av verdipapirfond*. Departementet antar at det vil være uheldig å behandle dette annerledes enn aktiv forvaltning. I et verdipapirfond vil det være flere investorers midler som forvaltes og investorene eier andeler i fondet. Disse forskjellene er etter departementets syn ikke tilstrekkelig til å begrunne ulik avgiftsmessig behandling. Det vises til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav f.

Unntaket for de finansielle tjenestene vil måtte *avgrenses mot tjenester som kan sies å være rene tjenester av administrativ, økonomisk og juridisk art* som blant annet forvaltning og forvaring, hvor de samme hensyn som taler for unntak ikke gjør seg gjeldende. Selv om det kan medføre at en del virksomheter innen denne sektoren vil få omsetning som både er avgiftspliktig og unntatt fra avgiftsplikt, såkalt delt virksomhet, må hensynet til konkurransenøytralitet her veie tyngre. En slik avgrensning vil også i stor grad være sammenfallende med avgrensingen etter EFs sjettenye avgiftsdirektiv. Det vil eksempelvis medføre avgiftsplikt på bankers utleie av bankbokser. Dagens unntak i merverdiavgiftsloven § 5 nr. 3 foreslås derfor opphevet. Det vises til kapittel 7.2.12. Forvaltningstjenester hvor for eksempel tjenesteleverandøren forestår generell administrasjon av formuesposter for andre ved for eksempel å besørge oppgjør for aksjeutbytte, innløsning av obligasjoner og lignende, vil derfor heller ikke omfattes av unntaket. Tilsvarende vil generell forretningsførsel for gårdiere mv., hvor tjenesteleverandøren forestår regnskapsførsel e.l. for oppdragsgiver, bli avgiftspliktig uavhengig av hvem som utfører oppdraget.

Avgrensingen av unntaket vil videre innebære at omsetning for eksempel av tjenester som gjelder rådgiving knyttet til kredittytelser som ikke ytes samtidig med kredittytelsen, blir merverdiavgiftspliktig, mens rådgiving i direkte forbindelse med en kredittytelse vil bli avgiftsfri. Dette innebærer også at innkreving av utestående fordringer utført av en annen enn den som har ytt kreditten vil være avgiftspliktig, for eksempel inkassovirksomhet. Ved factoring vil også tjenester som ikke knytter seg direkte til kredittytelsen bli avgiftspliktig.

For verdipapirforetak vil en slik avgrensning i stor utstrekning innebære at de tjenestene verdipapirhandelloven § 8-1 omtaler som tilknyttede tjenester, vil bli omfattet av avgiftsplikten, mens de tjenestene som er definert som investeringstjenester i samme lov § 1-2 blir omfattet av unntaket.

Når det gjelder tjenester knyttet til Verdipapirsentralen har departementet ikke funnet å kunne vurdere konsekvensene av en merverdiavgiftsreform for registrering av finansielle instrumenter på nåværende tidspunkt. Verdipapirregisterlovutvalget har nylig lagt frem sin utredning, NOU 2000:10 Lov om registrering av finansielle instrumenter. Utvalget foreslår endringer som innebærer større fleksibilitet slik at det enkelte register kan ha mulighet til å organisere virksomheten på den måten registeret finner hensiktsmessig. Blant annet foreslås det av utvalgets flertall at gjeldende lovfestet krav til bruk av kontoførere ikke videreføres, samt at dagens plikt til registrering etter gjeldende verdipapirsentrallov oppheves. Også organiseringen av Børsens virksomhet har vært vurdert av et utvalg, børslovutvalget, som har avgitt sin innstilling i NOU 1999:3. Departementet mener på denne bakgrunn at den nærmere avgiftsmessige behandlingen av denne type virksomheter, blant annet bør skje på bakgrunn av en vurdering av de innstillinger som her er avgitt. Det er også naturlig at dette området vurderes opp mot unntaket fra generell avgiftsplikt for offentlig myndighetsutøvelse, se kapittel 7.2.10. Departementet ser at det kan bli en rekke andre tilfeller hvor det også kan oppstå avgrensingsproblemer som følge av et begrenset unntak for finansielle tjenester. Det tas derfor sikte på å regulere rekkevidden av unntaket for finansielle tjenester nærmere, eventuelt i forskrift. Det vil i den forbindelse bli vurdert om det i



større grad kan gis en ytterligere presisering av hvilke tjenester som er unntatt, og hvilke som vil bli avgiftspliktig innen denne sektoren.

Departementet presiserer at tjenester som i dag er merverdiavgiftspliktige ikke vil bli omfattet av unntaket. Videre presiseres det at i utgangspunktet vurderes den avgiftsmessige status for hver virksomhet isolert. En underleverandør kan derfor omsette avgiftspliktige tjenester, selv om tjenesten i et senere omsetningsledd vil være en del av en avgiftsfri tjeneste. Det kan få betydning for de tilfellene hvor en virksomhet outsourcer deler av virksomheten til et eget selskap. Imidlertid kan en underleverandørs tjeneste være av en slik karakter at den isolert sett er å anse som en finansiell tjeneste som foreslås unntatt.

Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav a-f og § 5 første ledd ny nr. 3 i merverdiavgiftsloven.

## 7.2.6 Tjenesteområder innen kultur og underholdning

### 7.2.6.1 Gjeldende rett

Tjenester innen kultur- og underholdningssektoren er i all hovedsak utenfor merverdiavgiftsområdet. Det oppkreves ikke merverdiavgift ved omsetning av disse tjenestene og det foreligger heller ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av avgiftsbelagte varer og tjenester til bruk innen kultur- og underholdningsvirksomheten. Dette gjelder både private og offentlige virksomheter, og uten hensyn til om virksomheten drives på forretningsmessig eller ideelt grunnlag.

Omsetning av kunstverk er i utgangspunktet avgiftspliktig vareomsetning. Omsetning fra opphavsmannen (kunstneren) av egne originale kunstverk eller ved mellommann i opphavsmannens navn er imidlertid unntatt, jf. merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Som kunstverk anses, i henhold til nevnte bestemmelse og forskrift om avgrensning av begrepet «kunstverk» ved omsetning og innførsel av egne kunstverk (forskrift nr. 108), malerier, tegninger mv., originale stikk, avtrykk mv., originale skulpturer mv. og håndvevede tapisserier mv.

Omsetning av retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde anses også etter gjeldende rett som omsetning av vare, jf. merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 5. Omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm er imidlertid unntatt fra avgiftsområdet, jf. § 5 første ledd nr. 5.

Omsetning av blant annet prospektkort er avgiftspliktig vareomsetning. Når kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer omsettes av museer, teatre, kinematografer, arrangører av utstillinger, konserter og stevner, er denne omsetningen unntatt fra avgiftsområdet, jf. § 5 første ledd nr. 1 bokstav c.

### 7.2.6.2 Utenlandsk rett

#### 7.2.6.2.1 EU

I henhold til EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(A)(1)(n) er visse kulturelle tjenester og levering av varer i nær tilknytning til disse tjenestene utenfor

avgiftsområdet når ytelsene utføres av offentligrettslige organer eller andre kulturelle organer som er godkjent av det enkelte medlemsland. De medlemslandene som hadde avgiftsplikt ved omsetning av disse tjenestene per 1. januar 1989 kan fortsatt avgiftsbelegge offentligrettslige organers omsetning av slike tjenester, dersom et unntak vil medføre betydelig konkurransevridning til skade for virksomheter som er innenfor avgiftsområdet.

#### 7.2.6.2.2 Sverige

Konserter, sirkus-, kino-, teater-, opera- eller ballettforestillinger og lignende er avgiftsbelagte tjenester. Dette følger motsetningsvis av den svenske merverdiavgiftsloven [merväredesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 11 §, jf. 1 §. Avgiftsplikten er generell og omfatter også virksomheter som finansieres helt eller delvis ved offentlig tilskudd. Avgiftssatsen er for tiden 6 prosent, jf. 7 kap. 1 § 2 st. 2 p. ML. Det er ikke anledning til å trekke fra inngående merverdiavgift for anskaffelser finansiert ved offentlige tilskudd, jf. 8 kap. 13 a § ML. Diskotek, fornøylesparker, tivoli og dyreparker er avgiftsbelagt med full sats, for tiden 25 prosent. Bibliotekvirksomhet som drives av det offentlige eller helt eller delvis mottar offentlig støtte, er på nærmere vilkår utenfor avgiftsområdet jf. 3 kap. 11 § 2 p. ML. Kommersielt drevet bibliotekvirksomhet er innenfor avgiftsområdet. Satsen er for tiden 6 prosent.

Hel eller delvis overdragelse av visse opphavsrettigheter er på nærmere vilkår avgiftsbelagt i samtlige ledd, med redusert sats, for tiden 6 prosent, jf. 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML.

#### 7.2.6.2.3 Danmark

Kulturelle aktiviteter, som biblioteker, museer, zoologiske haver og lignende er unntatt fra avgiftsområdet, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 6. Unntaket omfatter også levering av varer og tjenester med nær tilknytning til slik virksomhet. Blant annet er biblioteker og museers omsetning av kataloger, fotokopier mv. unntatt fra avgiftsområdet dersom salgsprisen ikke overstiger framstillingskostnadene. Kino- sirkus- og teaterforestillinger, konserter og lignende er avgiftsbelagte tjenester.

Kunstneriske virksomhet er unntatt fra merverdiavgiftsområdet, eksempelvis forfatter- og komponistvirksomhet samt annen kunstnerisk virksomhet, herunder litterære oversettelser, jf. momsloven § 13 stk. 1 nr. 7. Unntaket gjelder ikke omsetning av kunstverk. Også kunstnerens, eller dennes arvinger, førstegangssalg av egne kunstverk er avgiftsbelagt, men på grunnlag av et redusert avgiftsgrunnlag, jf. momsloven § 30 stk. 3. Hel eller delvis overdragelse av opphavsretten til forfatters, komponisters og andre kunstners kunstverk er ikke avgiftsbelagt når omsetningen skjer fra kunstneren selv.

#### 7.2.6.2.4 Finland

Teater-, sirkus-, musikk- og danseforestillinger, fornøylesparker, dyreparker, museer og andre lignende kulturelle og underholdningsarrangementer er avgiftspliktige. Avgiftssatsen er 8 prosent, jf. den finske merverdiavgiftsloven (merväredesskattelagen 1501/93) 85a § 1 mom. 4 punkten.

Overdragelse av visse opphavsrettigheter er på nærmere vilkår unntatt, jf. 45 § i loven. Omsetning av kunstverk fra opphavsmannens eller formidler av kunstverk som eies av opphavsmannen er også unntatt, jf. 46 §.

### 7.2.6.3 *Storvikutvalgets vurderinger og forslag*

Storvikutvalget mente at kultur- og underholdningstjenester teknisk sett vil være godt egnet for avgiftsbelegging, idet tjenestene omsettes til forbruker mot vederlag. Etter utvalgets oppfatning vil det imidlertid innenfor kultur- og underholdningsområdet være spesielle forhold med hensyn til offentlige støtteordninger som kan begrunne unntak fra avgiftsområdet. Selv om det innenfor ett og samme område, for eksempel innen teater eller konsertvirksomhet, kan være store variasjoner i organisasjonsform og finansiering, presiserte utvalget at det i utgangspunktet ikke bør foretas et skille mellom virksomheter innen samme kategori eller kunstform. Utvalget påpekte også at det er viktigere å søke lik behandling innen hver enkelt kategori, enn å tilstrebe likebehandling av alle kultur- og underholdningsformer. Spørsmålet om avgiftsplikt ved omsetning av kultur- og underholdningstjenester bør så langt som mulig avgjøres på objektivt grunnlag uten at det trekkes noe skille mellom virksomheter innen samme kategori eller kunstform.

Utvalget foreslo unntak for tjenester som bibliotekers utleie av bøker, tidskrifter, aviser og lignende, samt at inngangspenger til museer og gallerier, teater-, opera- og ballettforestillinger. Videre ble forfatteres og komponisters opphavsrett til åndsverk og utøvende kunstneres framførelse av slike åndsverk foreslått unntatt.

Flertallet i utvalget foreslo unntak for teater-, opera- og ballettvirksomhet. Utvalget la vekt på at det innenfor dette området finnes en rekke institusjoner som er avhengige av betydelige offentlige tilskudd for å opprettholde driften. Utvalget antok at avgiftsplikt for teatre kan innebære konkurransevridning mellom teatrene på grunn av ulike støtteordninger. En avgiftsplikt for teater-, opera- og ballettvirksomheter vil videre innebære rett til fradrag for inngående avgift på avgiftsbelagte anskaffelser til virksomheten. Institusjoner som mottar offentlige tilskudd vil således, som følge av fradragsretten, kunne motta store beløp i avgiftsrefusjoner. Slike avgiftsrefusjoner vil i realiteten innebære en skjult subsidiering indirekte via merverdiavgiftssystemet. Selv om en slik skjevhet eventuelt kan kompenseres ved å redusere tilskuddene, antok utvalget at det er prinsipielt uheldig at offentlig støtte gis indirekte gjennom avgiftssystemet.

Utvalget påpekte videre at avgiftsplikt for teater-, opera- og ballettvirksomheter vil reise vanskelige avgrensningsspørsmål og at de derfor burde unntas. Utvalget fant det lite hensiktsmessig å trekke grensen for avgiftsplikten ut fra i hvilken grad det er tale om underholdning som går med økonomisk overskudd. Utvalget anså det heller ikke mulig å foreta hensiktsmessige avgrensninger på grunnlag av organisasjonsform eller kvalitetskriterier. For mindre ensembler, som ofte er løser organisert, vil vurderingen av om det i det hele tatt foreligger næring i merverdiavgiftslovens forstand og hvem eller hvilke som er ansvarlig for driften osv., komplisere praktiseringen av regelverket dersom det foreslås at disse tjenestene skal avgiftsbelegges.

Utvalgets mindretall, ett medlem, foreslo at det burde foretas en positiv oppregning av hvilke subjekter som kunne unntas, samt at det skulle tas hensyn til provenytapet dersom sterkt støttede virksomheter ble omfattet av avgiftsplikten.

Utvalget foreslo videre at konsertvirksomhet, annen kultur- og underholdningsvirksomhet og kinodrift skulle omfattes av avgiftsplikten. Flertallet forutsatte at amatørforestillinger, skole- og ungdomsorkestre og andre leilighetsvise arrangementer ikke utøver næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand. Også innenfor konsertområdet ble det påpekt at enkelte aktører mottar betydelig støtte, men utvalget la mindre vekt på dette fordi det ble vurdert å foreligge få støtteberettigede i forhold til antall arrangementer.

Når det gjaldt kinoer, pekte utvalget på at en del kinoer går med underskudd, men at dette ikke gir samme utslag som de offentlige overføringene som finnes innen teater-, opera- og ballettvirksomhet. Overføringene til kinodriften skjer stort sett ved at eierne, som vanligvis er kommunene, dekker eventuelle underskudd. Videre anså utvalget kinoene i større grad enn teatrene for å drive i konkurranse med fjernsyn og videoutleie.

Utvalget var enstemmig i at tivoli, fornøylesparker, sirkus og annen artistopptreden, diskoteker og andre dansetilstelninger, messer, utstillinger, oppvisninger osv. burde avgiftsbelegges. Utvalget la vekt på at det dreier seg om tilbud som kan karakteriseres som ren adspredelse på forretningsmessig basis, og at hensynet til konkurransenøytralitet i markedet for øvrig tilsier likebehandling med annen avgiftspliktig virksomhet.

Flertallet i utvalget foreslo at forfatteres og komponisters opphavsrett til åndsverk og utøvende kunstneres framførelse av slike åndsverk unntas fra avgiftsområdet. For framførelse og opphavsrett til kunstverk la utvalget vekt på at det vil ha minimal kumulativ effekt å holde disse tjenestene utenfor avgiftsområdet. Omsetning av slike opphavsrettigheter burde etter utvalgets oppfatning, betraktes på samme måte som bildende kunstneres omsetning av egne kunstverk som etter gjeldende regelverk er unntatt. Utvalget fant ikke grunn til å foreslå endringer av unntaket innen dette området. Utvalget mente at tilsvarende unntak derfor også burde gjelde for forfatternes og komponistenes tjenesteytelser.

Det ble påpekt at for de utøvende kunstneres vedkommende ville spørsmålet om avgiftsplikt bare være aktuelt dersom vedkommendes yrkesutøvelse anses som næringsvirksomhet. I praksis vil følgelig et avgiftsunntak som foreslått bare ha betydning der én eller flere kunstnere selv arrangerer en forestilling og oppkrever inngangspenger fra publikum.

Mindretallet, ett medlem, mente at unntaket ikke burde være mer omfattende enn det som gjelder for varer, det vil si bare omfatte omsetning av opphavsrett til skrift og musikk.

Et enstemmig utvalg foreslo at bibliotekers utleie av bøker, tidsskrifter, aviser og lignende samt inngangsbilletter til museer og gallerier fortsatt burde være unntatt fra avgiftsområdet. Siden bibliotekene ikke oppkrever vederlag for utleietjenestene, vil biblioteketjenester ikke være egnet for avgiftsbelegging. Utvalget la videre vekt på at biblioteker, museer og gallerier i liten grad driver virksomhet i direkte konkurranse med andre kultur- og underholdningsvirksomheter, som for eksempel kino, teater og konserter. På denne

bakgrunnen mente utvalget at et avgiftsunntak i liten grad vil medføre konkurransevridding i forhold til andre kulturtenester. Provenyhensyn talte etter utvalgets syn heller ikke for avgiftsplikt for de nevnte institusjonene.

#### 7.2.6.4 Høringsinstansenes synspunkter

Innkome merknader fra kultursektoren er gjennomgående kritiske til forslagene om avgiftsplikt på omsetning av tenester på dette området. Generelt blir det vist til at kulturpolitiske hensyn taler i mot generell avgiftsplikt på omsetning av tenester innenfor denne sektoren. Det er påpekt at en utvidelse av avgiftsområdet, slik som foreslått av utvalget, svært sannsynlig vil endre forbruksmønsteret. En endring av forbruksmønsteret kan føre til økt behov for støtte eller økte billettpriser. Prisen på billettene har betydning på publikumstilstrømningen. Synkende inntekter vil svekke det kunstneriske nivået.

Det er videre påpekt at det vil oppstå avgrensningsspørsmål ved at ulike kulturaktiviteter delvis foreslås innenfor avgiftsområdet. Dette gjelder både avgrensning med hensyn til hvilke tenester som vil bli avgiftsbelagt og hvilke anskaffelser som helt eller delvis er berettiget å fradragføre inngående avgift.

Det er vist til at hensikten med merverdiavgiften er finansiering av offentlig forbruk, investeringer og overføringer. Det hevdes at en utvidelse av avgiftsområdet, til å omfatte enkelte kulturaktiviteter, vil medføre at behovet for økte offentlige tilskudd vil øke i større utstrekning enn det omleggingen vil gi økte inntekter for staten. Dette hevdes å ville innebære en negativ økonomisk effekt for det offentlige totalt sett, og at en utvidelse av avgiftsgrunnlaget blant annet begrunnet med provenyhensyn blir mindre relevant.

Det er videre påpekt at en utvidelse av avgiftsområdet vil føre til økt byråkrati og økte administrasjonskostnader innenfor et område som trenger disponible midler til virksomheten. I tillegg er det vist til at de ulike aktiviteter ofte er organisert og administrert med små ressurser.

Ingen av høringsinstansene har merknader til utvalgets forslag om at bibliotek, museer og offentlige gallerier, samt teatervirksomhet, herunder opera og ballett og lignende bør unntas.

Utvalget forslø avgiftsplikt på billetter til kino og konserter. Til dette er det blant annet kommet inn følgende merknader:

*Oslo kinematografer* uttalte at film bør behandles på samme måte som andre kunstarter. Kino har vesentlig mer til felles med teater enn med video og tv. Det hevdes således at det er galt å påberope konkurransevridding overfor fjernsyn, som i svært liten grad viser spillefilmer.

*De norske teatres forening, De norske konserthusene, Norsk Musikerforbund, Norsk Skuespillerforbund, Statens Musikkråd, Festspillene i Bergen og Festspillene i Nord-Norge* har sammenfatningsvis uttalt at det ikke er grunner som tilsier å behandle konserter annerledes enn teater og scenekunst. Ulik avgiftsmessig behandling vil medføre konkurransevridding innen kulturområdet. Dessuten står konserthusene som arrangører av både teater, musikk og revy og vil få virksomhet både utenfor og innenfor avgiftsområdet, med de fordelingsproblemer dette kan medføre.

Videre er det pekt på at enkelte virksomheter, som for eksempel de profesjonelle symfoniorkestrene som mottar betydelige tilskudd fra det offentlige

og har lav egeninntekt, gjennom avgiftsbelegging vil få ytterligere tilskudd ved at inngående avgift vil overstige utgående.

*Troms fylkeskommune* uttalte at det kan ligge svært vanskelige avgrensningsproblemer i området mellom musikk og teater og foreslår at det gjøres unntak også for konserter.

Utvalget foreslo at kultur- og underholdningsarrangementer som for eksempel sirkus og annen artistopptreden, tivoli og fornøylesparker, danse-tilstelninger, messer, utstillinger, oppvisninger o.l skulle omfattes av avgiftsplikten. Utvalget forutsatte imidlertid at leilighetsvise arrangementer av amatørforeninger, skole- og ungdomsorkestre og lignende ikke bør avgiftsbelegges. Til dette er det blant annet kommet inn følgende merknader:

*Norsk Cirkus-forum* påpekte at sirkusforestillinger har store likhetspunkter med teaterforestillinger. De enkelte aktene i en sirkusforestilling består av kunstneriske enhetlige produkter. Det er vist til at Sverige har valgt å likestille sirkusforestillinger og teaterforestillinger.

*Fylkeskultursjefen, Vestfold fylkeskommune* hevdet at en av kultursektorens særegenheter er samspillet mellom amatører/profesjonelle aktører i det lokale/regionale kulturliv. På dette området vil det oppstå problemer med hensyn til hvor grensene skal settes for hvilke arrangementer som skal avgiftsbelegges.

*Kulturadministrasjonen i Sør-Trøndelag* uttalte at kulturtiltak som får offentlig støtte, bør unntas fra avgiftsplikt. Det påpekes at det vil bli vanskelig å avgjøre hvilke tiltak som skal gå under unntaket for amatørforeninger og skole- og ungdomsorkestre og for utøvende kunstners framføring av åndsverk.

Utvalgets flertallet foreslo unntak for forfattere og komponisters omsetning av opphavsrett til litterære og kunstneriske verk og framførelse av slike åndsverk. Høringsinstansene har til dette forslaget bare gitt uttrykk for presiseringer med hensyn til forståelsen og omfanget av hva som ligger i begrepet opphavsrett til åndsverk.

*Fylkesskattesjefenes forening* antok at det av praktiske grunner vil være bedre med unntak for alle teatre, konserter og lignende som drives med offentlig støtte uten hensyn til hvilken kunstnerisk sjanger den enkelte forestilling henføres til. Konkurransenøytralitet kan ivaretas ved å regulere den offentlige støtten.

*Skattedirektoratet* sluttet seg til utvalgets vurdering av at inngangsbilletter til museer og gallerier unntas fra avgiftsområdet idet verken proveny- eller konkurransemessige hensyn taler for å avgiftsbelegge dette. Det ble påpekt at hva som skal anses som museer og gallerier bør presiseres nærmere idet det er mange varianter mellom offentlige gallerier og salgsgallerier, for eksempel gallerier som kun stiller ut kunst mot oppkreving av inngangspenger og gallerier som oppkrever inngangspenger og selger kunst. Skattedirektoratet påpekte at utvalgets forslag om å avgiftsbelegge kultur- og underholdningssektoren harmonerer i utgangspunktet med EFs regelverk. I EU er imidlertid avgrensingen av avgiftsplikten en annen idet «visse kulturelle tjenesteytelser» fra bestemte institusjoner unntas fra avgiftsområdet hvis de oppfyller nærmere bestemte vilkår.

Skattedirektoratet viste til utvalgets forslag om at unntak for teater-, opera- og ballettforestillinger fra avgiftsområdet kan medføre en rekke avgrensingsproblemer. Det gjelder for eksempel virksomheter som framfører forestillinger innen forskjellige sjangre og for virksomheter i området mellom institusjonsteatrene og annen artistopptreden eller amatørforestillinger. Skattedirektoratet mente at det også bør vurderes om konserter bør likestilles med teater, opera og ballett idet de antok at det særlig her vil oppstå store avgrensingsproblemer.

Skattedirektoratet antok at EUs modell som fritar visse institusjoner, kanskje bedre vil kunne ivareta både proveny-, konkurransemessige- og kulturelle hensyn, forutsatt at klare avgrensninger legges til grunn.

Når det gjelder forfattere og komponisters opphavsrett til åndsverk antok Skattedirektoratet at problemet med å fordele inngående avgift vil bli store hvis ikke unntaket blir mer omfattende, imidlertid vil det by på nye og vanskelige avgrensinger om andres opphavsrettigheter eller overdradde rettigheter også omfattes av unntaket.

#### 7.2.6.5 Departementets vurderinger og forslag

Kultur- og underholdningssektoren spenner over et stort og mangeartet område, og det dreier seg om tjenester av svært forskjellig karakter. Eksempelvis kan nevnes teater-, opera-, revy-, kabaret- og sirkusforestillinger, konserter, biblioteker, museer og annen utstillingsvirksomhet, dansearrangementer, tivoli og fornøylesparker mv. Departementet er enig med Storkomiteen i vurderingen av at omsetning av tjenester innen kultur- og underholdningsområdet i utgangspunktet er egnet for merverdiavgiftsplikt. Det vises til at dette er tjenester som retter seg mot privat forbruk, og som i stor grad omsettes mot vederlag.

Det er imidlertid i kapittel 7.1.3 redegjort for at hensynet til positivt proveny kan begrunne unntak for tjenesteområder med omfattende offentlige støtteordninger. Innen kulturområdet er det etablert en rekke statlige støtteordninger, spesielt innenfor teater, opera og ballett, men også innen konserter, kino og museer. Enkelte grupper innenfor tjenesteområdet er avhengige av å motta offentlig støtte for å kunne opprettholde driften. Andre mottar ikke offentlig støtte, men dekker sine kostnader gjennom billettsalg og/eller andre inntekter. Utvalget la til grunn at de offentlige støtteordningene innenfor teater, opera og ballett er så omfattende at det vil være hensiktsmessig å unnta disse områdene. Unntaket ble også foreslått å omfatte frie gruppers forestillinger og når kunstnere setter opp en forestilling sammen.

Departementet er, i likhet med en rekke av høringsinstansene, enig i at utvalgets forslag om utelukkende å holde teater, opera, ballett og lignende sceneaktiviteter utenfor avgiftsområdet vil føre til store avgrensingsproblemer. Konserter og artistopptredener har mange fellestrekk med teater og lignende. Et skille i avgiftsplikten mellom scenekunst på den ene side og konsert- og artistvirksomhet på den andre, vil innebære kompliserte avgrensingsproblemer. Det vil for eksempel kunne oppstå avgrensingsproblemer ved avgjørelsen av om enkelte musikaler og revyer skal regnes som teater og lignende eller konserter. Det vil videre kunne oppstå avgrensingsproblemer både med hensyn til hvilke tjenester som blir avgiftspliktige, og i hvilken utstrekning det

foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet ville det måtte foretas fordeling av inngående avgift. Særlig for arrangører av både teater og konserter i samme lokale vil det kunne oppstå problemer med fordelingen av inngående avgift på drift og vedlikehold av bygget dersom konserter og teater avgiftsmessig skal behandles forskjellig.

Departementet finner på denne bakgrunnen at det vil være vanskelig og uhensiktsmessig å ikke likebehandle områdene teater, opera, ballett, konserter, kinoer og museer, herunder gallerier. Både av hensyn til likebehandlingen, de etablerte støtteordningene og på grunn av de vanskelige avgrensingsproblemer en delvis avgiftsplikt innenfor disse tjenesteområdene vil medføre, foreslår departementet en avgiftsmessig likebehandling av de nevnte aktivitetene. Departementet foreslår derfor at retten til å overvære arrangementer innenfor disse tjenesteområdene generelt unntas. Det vises til forslag til ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5.

Departementet er enig med utvalget i at hensynet til konkurransenøytralitet for øvrig tilsier at deler av underholdningssektoren i størst mulig grad likebehandles med annen avgiftsbelagt underholdningsvirksomhet som drives på mer forretningsmessig basis uten noen særlige støtteordninger. Det foreslås derfor ikke unntak for de delene av underholdningssektoren som drives mer på forretningsmessig basis uten noen særlige støtteordninger, og som skiller seg fra ovennevnte aktiviteter. Dette kan for eksempel være artistopptredener som sirkus og tivoli mv., eller annen underholdning som i fornøylesparker, diskoteker og lignende.

Restauranter og bevertningssteder er avgiftspliktig for serveringsvirksomhet. Disse må beregne avgift av den delen av inngangspengene som gjelder servering, dans, diskotek e.l., mens det for eventuelt særskilte inngangspenger i forbindelse med arrangement av konserter i nevnte lokaler, ikke skal beregnes avgift.

Gjeldende unntak i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a gjelder omsetning fra opphavsmannens (kunstneren) av egne originale kunstverk og er ansett som et unntak fra den generelle avgiftsplikten for varer. Etter gjeldende regelverk er blant annet malerier, tegninger, originale skulpturer mv. ansett som kunstverk. Departementet foreslår at forfattere og komponisters omsetning i form av utnyttelse av opphavsretten til egne litterære og kunstneriske verk, bør avgiftsmessig behandles på samme måte som kunstneres omsetning av egne originale verk. Opphavsretten gir opphavsmannen blant annet enerett til å råde over åndsverket ved å fremstille eksemplarer av det og ved å gjøre det tilgjengelig for allmennheten, i opprinnelig eller endret skikkelse. Dette gjelder for eksempel når verket eller eksemplaret av verket frembys til salg, utleie, mangfoldiggjøring, overdragelse, framførelse og lignende.

I utgangspunktet vil unntaket i ny § 5 første ledd nr. 1 bokstav a omfatte litterære og kunstneriske verk innen kultur- og underholdningsområdet, for eksempel bøker, sceneverk, herunder hørespill, musikkverk og bearbeidelse av slike verk. Det vil imidlertid også være andre tjenester som leveres i nær tilknytning til utøvelse eller framførelsen av det literære eller kunstneriske verket, eksempelvis oversettere, scenografer, koreografer, fotografer mv. som vil kunne ha medopphavsrett for eksempel i forbindelse med fjernsyns- og



filmverk. Disse foreslås også omfattet av unntaket. Oversettelse, for eksempel gjendiktning av lyrikk, foreslås også unntatt. Derimot vil oversettelse av eksempelvis teknisk og kommersielt materiale bli avgiftspliktig.

Departementet foreslår at tjenester som gjelder formidling av retten til litterære og kunstneriske verk, samt omsetning fra forvaltningsorganer (forlag), ikke skal omfattes av unntaket. Unntaket begrenses til kunstnerens egen omsetning, jf. unntaket etter gjeldende rett hvor det kun er kunstnerens egen omsetning av eget kunstverk eller omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn som er unntatt. Unntaket for utnyttelsen av litterære og kunstneriske verk foreslås tatt inn ved en endring av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a.

Retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde er etter gjeldende regelverk ansett som avgiftspliktig vare. Derimot er omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm unntatt fra avgiftsområdet. Retten til kinematografisk film anses omsatt eller leid ut etter gjeldende merverdiavgiftslov § 5 første ledd nr. 5, når kjøper eller leietaker av filmkopiene får rett til å vise frem filmen i kinoer, fjernsyn eller for øvrig på en slik måte at fremvisingen er tilgjengelig for allmennheten mot betaling av vederlag. I kapittel 6.1.3.3 er det foreslått at omsetning av immaterielle rettigheter skal anses som omsetning av tjenester. Gjeldende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 5 bortfaller som en følge av dette. Unntaket for omsetning av retten til kinematografisk film foreslås imidlertid opprettholdt og vil følge av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2. Forslaget innebærer således ingen endring av gjeldende rettstilstand.

Bibliotektjenesten står for øvrig i en særstilling. Etter bibliotekloven <sup>9)</sup> skal folkebiblioteker ikke motta vederlag for sine tjenester. Bibliotek tjenester anses på denne bakgrunnen ikke egnet for avgiftsberegning, siden disse institusjonene ikke oppkrever vederlag for sine tjenester. For tjenester som ytes vederlagsfritt foreligger det ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Selv om det innføres generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, vil de ytelser som ikke er gjenstand for omsetning være utenfor avgiftsområdet. Det er således ikke nødvendig med særskilt unntak i merverdiavgiftsloven for biblioteker. Omsettes eksempelvis kopiering og utleie av videokassetter, og de øvrige generelle vilkårene for avgiftsplikt er oppfylt, vil imidlertid dette være omsetning av tjenester som skal avgiftsberegnes etter gjeldende rett og hvor det ikke er meningen å foreta noen endring av rettstilstanden.

Departementet viser til forslag til endring av § 5 første ledd nr. 1 bokstav a og nr. 2 og ny § 5 b første ledd nr. 5 i merverdiavgiftsloven.

## 7.2.7 Lotterier mv.

### 7.2.7.1 Gjeldende rett

Lotteriloven <sup>10)</sup> definerer lotteri som virksomhet der deltakerne mot innskudd kan erverve gevinst som følge av trekning, gjetning eller annen fremgangsmåte som helt eller delvis gir et tilfeldig utfall. En form for lotteri er såkalt lyk-

<sup>9)</sup> Lov 20. desember 1985 nr.108 om folkebibliotek

<sup>10)</sup> Lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv.

kespill, som i lotteriloven er definert som lotteri ved hjelp av tombola, lykkeshjul, bingo eller andre mekaniske eller elektroniske innretninger der det foretas en rekke fortløpende trekninger. Gevinstautomater er definert som lykkespill der trekningen foregår ved mekanisk eller elektronisk innretning som også foretar automatisk gevinstutlevering. Eksempler på slike automater er varegevinstautomater og utbetalingsautomater.

Det er en betingelse for å avholde lotteri at det er gitt offentlig tillatelse til dette. Det kan bare avholdes lotteri til inntekt for humanitære eller samfunnsnyttige formål. Det er i utgangspunktet ikke anledning til å sette opp penger eller fordringer på penger som gevinst, med mindre Justisdepartementet ved forskrift har fastsatt unntak. Forbudet om å sette opp pengepremier som gevinst gjelder ikke for utbetalingsautomater.

Justisdepartementet har fastsatt bestemmelser om lotteriavgifter som avkreves i forbindelse med tradisjonelle lotterier. Det betales en lotteriavgift til staten når det gis tillatelse til tradisjonelle lotterier. Avgiften blir beregnet på grunnlag av gevinstverdien. Det beregnes også en avgift i forbindelse med loddrekning og en per utplassert lotteriautomat. Endelig betales det en avgift per bingoarrangement.

De hel- og halvstatlige pengespillene er også lotterier i henhold til definisjonen i lotteriloven, men reguleres i egen særlov. Lov om pengelotteri, lov om tipping og lov om Tallspillet Lotto er nå opphevet og erstattet av lov om pengespill.<sup>11)</sup> Lov om veddemål ved totalisator<sup>12)</sup> regulerer de ulike hesteveddelpene.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd hvilke tjenester som er avgiftspliktig. Lotterier, som beskrevet ovenfor, omfattes ikke av bestemmelsen og er følgelig utenfor avgiftsområdet. Det beregnes derfor ikke merverdiavgift ved omsetning av lodd eller av pengeinnsatsen til spillene mv. Omsetning eller utleie av automater eller annet utstyr til bruk for lotterier mv. er avgiftspliktig omsetning av henholdsvis vare eller en utleietjenester.

Som en følge av at lotterier er utenfor merverdiavgiftsområdet, vil alle anskaffelser til driften, herunder kjøp av gevinster, være foretatt med merverdiavgift. Brukeren (lotteriansvarlig) av slikt utstyr kan, som en følge av at lotterier mv. er holdt utenfor avgiftsområdet, ikke trekke fra inngående avgift verken for anskaffelser, leie eller drift av utstyret, jf. merverdiavgiftsloven § 21.

### 7.2.7.2 Utenlandsk rett

#### 7.2.7.2.1 EU

Veddemål, lotterier eller andre former for spill om penger mv. er etter EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(B) (f) unntatt fra merverdivgiftsområdet på de betingelser og med de begrensninger som er fastsatt av hver medlemsstat.

EF-domstolen har slått fast at ulovlig spillevirksomhet ikke er avgiftspliktig dersom lovlig virksomhet av samme type er unntatt fra avgiftsplikt.

<sup>11)</sup> Lov 28. august 1992 nr. 103 om pengespill

<sup>12)</sup> Lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator

#### 7.2.7.2.2 Sverige

Lotterier og andre former for spill er særskilt unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994: 200)] 3 kap. 23 § 5 p. Begrepet «lotteri» er nærmere definert i egen lotterilov. For eksempel omfattes flipperspill av begrepet. Unntaket for «lotterier» gjelder også andre typer spill uavhengig av om eventuell gevinst består i et gratisspill eller en vare.

Lotteriarrangørens eller representantens omsetning av loddshedler, tippespill og lignende omfattes ikke av unntaket og skal avgiftsberegnes. Unntaket omfatter heller ikke formidling av loddshedler, tipping og lignende. Avgift skal derfor beregnes av formidlingsprovisjon. Heller ikke inngangspenger til lokaler der det drives spillevirksomhet er omfattet av unntaket for lotterier.

#### 7.2.7.2.3 Danmark

Lotterier og lignende samt spill om penger er unntatt fra avgiftsområdet. Dette følger av den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 12. Unntaksbestemmelsen omfatter salg av loddshedler, tombola, amerikansk lotteri, bankospill, tipping, lotto, skraplodd, forskjellige former for oddsspill mv., herunder lotteri og tombola i forbindelse med fagmesser og forbrukerutstillinger. Videre er gebyrer som oppkreves for fornyelse av loddshedler, gebyrer ved gevinstutbetalinger i Det Kongelige Klasselotteri og vederlag til totalisatorforstandere ved travbaner mv. unntatt. Provisjon som tippesforhandlere for Dansk Tipstjeneste AS mottar for å ekspedere spillekuponger, samt forhandlerens vederlag i forbindelse med online-tipping er unntatt som en integrert del av avgiftsfri lotterivirksomhet. Gebyr som tippesforhandlere mottar for å skrive ut datatippekuponger på edb er imidlertid avgiftspliktig.

Avgiftsunntaket omfatter ikke omsetning på basarer, byfester, loppemarkeder og lignende, herunder lykkehjul, skyteboder, spilleautomater eller salgsboder. Spill der gevinsten utbetales i form av gaver, spillemerker og lignende, samt underholdningsspill, er også avgiftspliktig.

Dersom det kreves offentlig tillatelse til en lotteriaktivitet, er avgiftsunntaket betinget av at slik tillatelse er gitt. Tillatelse gis kun av politiet dersom formålet med aktiviteten er allmenntillegelig eller velgjørende.

Lotterier som utøves på alminnelig ervervsmessig basis, for eksempel spill i bingo-haller, er avgiftspliktig. Betaling for entré til spillekasinoer er ikke avgiftspliktig dersom betalingen kun gir adgang til spill som er unntatt fra avgiftsområdet. Ved spill der det utleveres spillemerker som gevinster, beregnes avgift kun av summen av innsatsene med fradrag av de spillemerker som er utlevert som gevinster.

#### 7.2.7.2.4 Finland

Etter den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 59 § 1 mom. 2 punkten er lotterier og andre pengespill unntatt fra det avgiftspliktige området. Hva som omfattes av begrepet «lotterier» er definert i en egen lotterilov. Det foreligger heller ikke avgiftsplikt på utleie av plass for plassering av spilleautomater, andre spilleinnretninger og spill som er omfattet av lotteriloven. Derimot skal det beregnes merverdiavgift av inntekter fra for eksempel

musikkautomater. Beskatning av lotterier og pengespill skal skje i form av en egen lotteribeskatning.

### 7.2.7.3 *Storvikutvalgets vurderinger og forslag*

Utvalget viste til at all pengeinnsats i forbindelse med lotterier og lykkespill kan sees som omsetning til privat bruk, det vil si forbruk i siste ledd. Omsetningen skiller seg, etter utvalgets vurdering, lite fra vanlig omsetning til forbruker og er derfor i utgangspunktet egnet for avgiftsbelegging.

Utvalget påpekte imidlertid at det ville ha liten fiskal virkning å avgiftsbelegge pengespill der inntektene likevel i stor utstrekning skal tilfalle statskassen. En avgiftsplikt på pengespillene ville imidlertid kunne få innvirkning på fordelingen av midlene fra de pengespillene der hele eller deler av inntekten er øremerket for bestemte formål.

Utvalget pekte videre på at en eventuell avgiftsplikt for lotterivirkksomheten bør få konsekvenser for gjeldende lotteriavgift. Det ble antatt at provenyet best kan ivaretas gjennom lotteriavgiften. Siden all omsetning skjer i siste ledd, oppstår det ingen avgiftskumulasjon ved at lotteriene holdes utenfor avgiftsområdet. Etter utvalgets oppfatning foreligger det heller ikke tungtveiende konkurransehensyn som taler for avgiftsplikt på lotterier. Endelig ble det vist til at lotterier også er holdt utenfor avgiftsområdet i alle de land det er foretatt sammenligninger med. På denne bakgrunn foreslo utvalget at lotterier mv. fortsatt bør holdes utenfor avgiftsområdet.

Utvalgets foreslo unntak for lotterier etter lotteriloven av 1939<sup>13)</sup>, samt de hel- og halvstatlige pengespillene som fotballtipping, tallspillet Lotto, pengelotteriet og totalisatorspill. Det ble imidlertid foreslått avgiftsplikt for arrangører av underholdningsspill/ferdighetsspill som i henhold til lotteriloven av 1939 § 9 ikke ble ansett som lotterier. Forslaget innebar avgiftsplikt for skytebaner, ringkastingsspill og spilleautomater.

Etter utvalgets oppfatning burde unntaket for lotterier og de nevnte pengespill også gjelde for agenter og formidlere av de ulike lotteriene. Det ble vist til at arrangørene i motsatt fall ville bli belastet avgift på provisjoner eller lignende til formidlere eller kommisjonærer. Forslaget om å holde formidlere utenfor avgiftsområdet vil også være i samsvar med tilsvarende bestemmelser i Danmark.

### 7.2.7.4 *Høringsinstansenes synspunkter*

*Norges Røde Kors* påpekte at lotterier har vært hovedinntektskilden til de store humanitære organisasjonene, selv om betydningen av lotteriene er blitt redusert etter etablering av de ulike statlige pengespillene. Organisasjonen var likevel fornøyd med at utvalget hadde foreslått unntak for lotterier. Røde Kors gikk imidlertid sterkt imot at unntaket begrenses, slik at drift av spilleautomater som falt inn under lotteriloven av 1939 § 9 blir avgiftspliktig. Forslaget ble hevdet å ville få katastrofale følger for organisasjonen som eier og driver 7 800 såkalte knipsekasser som faller inn under begrepet spilleautomater. I den forbindelse påpekte Røde Kors at inntektene fra knipsekassene utgjør en stor andel av organisasjonens totale inntekter. Etter Røde Kors oppfatning burde

<sup>13)</sup> Lov 12.mai 1939 nr. 3 om lotterier mv.

derfor spilleautomater som drives av humanitære organisasjoner omfattes av avgiftsunntaket.

*Den Norske Kreftforening* viste til at utvalget i motivene til sitt lovforslag uttalte at avgiftsunntaket ville omfatte alle lovlige lotterier og pengespill, og antok at drift av spilleautomater som gir penge- eller varegevinst ville bli omfattet av unntaket. Organisasjonen presiserte likevel at det ville være meget uheldig om automatdriften skulle bli avgiftspliktig, og mente videre at pengespillomsetningen måtte forbli avgiftsfri.

*Skattedirektoratet* hadde ingen innvendinger mot utvalgets forslag om å holde lotterier og lignende utenfor avgiftsområdet.

#### 7.2.7.5 Departementets vurderinger og forslag

Lotterivirksomhet kan i utgangspunktet betraktes som godt egnet for en generell forbrukeravgift som merverdiavgiften. Departementet er imidlertid enig med utvalget i at lotterier og pengespill bør holdes utenfor avgiftsområdet og foreslår derfor at lotterier og pengespill unntas.

I tillegg til de grunner som påpekt av Storvikutvalget, antar departementet at også avgiftstekniske hensyn kan begrunne unntak for lotterier mv. Med avgiftstekniske hensyn siktes det i denne forbindelse til hva som skal anses som beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ved omsetning av lodd mv. Eksempelvis er enkelte gevinstautomater innrettet slik at det ikke er mulig å kontrollere innsatsen, det vil si hva som er omsatt og dermed hva som skal anses som beregningsgrunnlaget. Det kunne tenkes at beregningsgrunnlaget ble definert som inntekten fra automatene, det vil si innsatsen med fratrukk av den delen av innsatsen som går med til utbetaling eller utlevering av gevinster. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften ville da være begrenset til nettoinntekten av lotteriet eller spillet. Det synes imidlertid svært komplisert å utforme bestemmelser om hvordan avgiftsberegningen skal foretas overfor den enkelte kjøper av lodd mv. Hva som er nettobetaling i det enkelte tilfellet vil avhenge av om loddet eller innsatsen innebærer gevinst eller ikke, og vil ofte avgjøres på et senere tidspunkt. En merverdiavgift på innsatsbeløpet vil videre framtre som en særavgift ved kjøp av lodd eller innsats i pengespill. For flere av pengespillene, hvor inntekten skal tilfalle statskassen, vil en slik avgift heller ikke ha noen fiskal betydning.

Etter departementets oppfatning er det heller ikke åpenbart at kjøp av lodd mv. kan regnes som vederlag for en mottatt tjeneste i merverdiavgiftslovens forstand. Det er et fåtall av de som kjøper lodd som vil motta en gjenytelse. I de tilfeller hvor det mottas en gjenytelse, og det dermed kan sies at kravet til omsetning er oppfylt, vil det imidlertid være vanskelig å fastslå beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften, jf. ovenfor.

Departementet foreslår at lotterier i henhold til lotteriloven av 1995 samt hel- og halvstatlige pengespill i henhold til lov om pengespill og lov om veddemål ved totalisator unntas fra avgiftsområdet. Unntaket foreslås fastsatt i en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 6.

Avgrensning av avgiftsunntaket for lotterier tilsvarende avgrensningen av lotterier etter lotteriloven. Formelt er dette den samme avgrensningen som ble foreslått av utvalget. Etter lotteriloven av 1939 ble underholdningsspill ikke definert som lotterier. Alle typer spilleautomater ble den gang ansett som under-

holdningsspill og derved ikke regnet som lotteri. Etter lotteriloven av 1995 anses de spilleautomater som kan defineres som gevinstautomater som lotteri. Bruk av såkalte underholdningsautomater, som er definert som mekaniske eller elektroniske innretninger som mot innskudd gir rett til spill uten mulighet for gevinst, regnes derimot ikke som lotteri. Den nye lotteriloven innebærer blant annet på dette punktet en utvidelse av hva som anses som lotteri i forhold til den gamle lotteriloven.

Departementet foreslår at agenter og formidlere av de ulike lotteriene også omfattes av unntaket. Unntak for formidlere innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift av provisjonen og lignende overfor lotteriarrangører. Unntaket for lotterier mv. vil derimot ikke omfatte de såkalte lotterientreprenører, som for eksempel bingoentreprenører og spilleautomatentreprenører, eller andre som tar del i lotterivirksomhet på alminnelig forretningsmessig grunnlag.

Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 6 i merverdiavgiftsloven.

## **7.2.8 Tjenester fra organisasjoner og foreninger**

### *7.2.8.1 Gjeldende rett*

Omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester kan for organisasjoner og foreninger, på lik linje med alminnelige næringsdrivende, utløse registrerings- og avgiftsplikt etter gjeldene regelverk.

Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er imidlertid først registreringspliktige i avgiftsmanntallet når omsetningen overstiger 140 000 kroner i løpet av en 12 måneders periode, jf. merverdiavgiftsloven § 28. Som veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner anses i den forbindelse idrettslag, humanitære og religiøse organisasjoner, sangkor og musikkorps, men ikke politiske partier, yrkes- og fagorganisasjoner eller borettslag og andre sammenslutninger med så snever medlemskrets at virksomheten bare kommer en sterkt avgrenset gruppe til gode.

Det foreligger imidlertid visse særskilte bestemmelser for både registrering av og omsetning av varer og tjenester fra organisasjoner og foreninger. Unntaket gjelder blant annet for kiosksalg, servering og omsetning under kortvarige arrangementer. For øvrig er omsetning av gjenstander av ubetydelig verdi eller til betydelig overpris, herunder brosjyrer, kalendere, prospektkort og lignende, fra veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner, særskilt unntatt når salget skjer leilighetsvis og som ledd i institusjonens/organisasjonenes virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav d.

### *7.2.8.2 Utenlandsk rett*

#### *7.2.8.2.1 EU*

Etter EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(A)(1)(I) er organisasjoners levering av varer og tjenesteytelser til sine medlemmer unntatt. Organisasjoners levering av tjenesteytelser og varer i nær tilknytning til fordel for medlemmer i disses felles interesse mot kontingent som er fastsatt i samsvar med vedtek-

tene, såfremt de aktuelle organisasjoner ikke arbeider med gevinst for øye, og deres formål er av enten politisk, fagforeningsmessig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheter. Det er et vilkår for at unntaket skal komme til anvendelse at dette ikke innebærer konkurransevridning.

Medlemslandene kan bestemme at unntaket gjøres betinget av at en eller flere av nedenfor omtalte forutsetninger skal være oppfylt. Den som yter tjenesten må ikke ha økonomisk overskudd som formål. Eventuelt overskudd må benyttes til opprettholdelse eller forbedring av ytelsene. Det organ som yter tjenestene skal i hovedsak forvaltes vederlagsfritt av personer som ikke selv har interesse i driftsresultatene. Prisene skal være godkjent av det offentlige, eller prisene må ikke være lavere enn pris for tilsvarende ytelser fra virksomheter som beregner avgift på ytelsen. Unntaket må ikke kunne fremkalle alvorlig konkurransevridning til skade for virksomheter som beregner avgift.

Organisasjoner som er unntatt fra avgiftsområdet etter ovennevnte bestemmelser er også unntatt for avgiftsberegning av omsetning i forbindelse med innsamlingsarrangementer som foretas til egen fordel, under forutsetning av at fritak ikke innebærer konkurransevridning, jf. artikkel 13(A)(1)(o). Medlemslandene kan innføre enhver nødvendig begrensning av unntaket med hensyn til antall arrangementer eller inntektenes størrelse.

#### 7.2.8.2.2 Sverige

Avgiftsplikten for såkalte allmennyttige foreninger er begrenset, i det vesentlige på samme måte som skatteplikten med hensyn til inntektsskatten, jf. den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 4 kap. 8 §. Unntaket fra avgiftsplikten gjelder ikke alle ideelle foreninger, men kun såkalte allmennyttige foreninger, det vil si foreninger som fremmer et allmennyttig formål. Som allmennyttige anses blant andre følgende formål; rikets forsvar, oppfostring av barn, undervisning eller utdanning, hjelpevirksomhet blant trengende, vitenskapelig forskning, nordisk samarbeid, idrett, religion, veldedighet, kultur/kunst og politikk.

For visse eldre økonomiske foreninger gjelder de samme avgiftsregler som for allmennyttige foreninger. For andre foreninger enn de allmennyttige (herunder andre ideelle foreninger og økonomiske foreninger) og alle stiftelser gjelder de alminnelige regler om avgiftsplikt.

Allmennyttige foreninger er ikke avgiftspliktige for inntekter fra næringsvirksomhet dersom inntekten hovedsakelig stammer fra virksomhet som har en naturlig tilknytning til foreningens allmennyttige virksomhet (for eksempel entré eller startavgifter til idretts- og kulturarrangementer) eller fra virksomhet som tradisjonelt har utgjort finansieringskilde for ideell virksomhet av det slaget foreningen driver (for eksempel bingo, lotterier og fester til inntekt for idrettsforeninger).

#### 7.2.8.2.3 Danmark

For foreninger og organisasjoner gjelder et avgiftsfritak med samme ordlyd som fritaket i EUs sjette avgiftsdirektiv som beskrevet ovenfor, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 4.

Foreninger som ikke anses å drive ervervsmessig/økonomisk virksomhet vil ikke være avgiftspliktige, selv om de ikke har et av de formål som er nevnt ovenfor. Hvorvidt en forening anses å drive ervervsmessig virksomhet avhenger av en konkret vurdering av foreningens vedtekter, service, aktivitetenes art og omfang, regler for kontingentinnbetaling, om andre enn foreningen kunne ha levert tilsvarende ytelser mv.

#### 7.2.8.2.4 Finland

Allmennyttige organisasjoner er avgiftspliktige når inntekten av deres virksomhet anses som skattepliktig næringsinntekt. Dessuten er disse subjektene avgiftspliktig for sin serveringsvirksomhet og tjenester som gjelder «fasthetsinnehaver» og som tas i eget bruk.

#### 7.2.8.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget vurderte om det burde innføres generell merverdiavgift for organisasjoners og foreningers tjenesteomsetning. Dette ble vurdert dels i forhold til intern omsetning til medlemmene (typisk betaling av medlemskontingenter), og dels i forhold til omsetning til tredjemann (utadrettet omsetning).

Når det gjelder intern tjenesteomsetning, det vil si spørsmål om betaling av kontingenter og lignende kan anses som vederlag for en tjeneste, foreslo utvalgets flertall at kontingenter til organisasjoner og foreninger i utgangspunktet burde være avgiftspliktige i den utstrekning kontingenten kan anses som betaling for omsetning av varer eller tjenester til medlemmene.

På bakgrunn av den vide definisjonen av begrepet tjenester som ble foreslått av utvalget, ble det således antatt at kontingenter til organisasjoner og foreninger i stor grad vil kunne bli avgiftspliktige.

For noen organisasjoners og foreningers vedkommende vil spørsmålet om avgiftsplikt ikke være aktuelt, fordi lovens krav til omsetning ikke kan sies å være oppfylt. Grunnen til dette kan være at medlemmene ikke mottar noen egentlig motytelse fra foreningen, for eksempel hvor medlemskapet er å anse som ensidig støtte til det veldedige formål. Utvalget la blant annet til grunn at kontingenter til ideelle organisasjoner og foreninger som hovedregel ikke burde avgiftsbelegges når de bare dekker organisasjonens oppfyllelse av det ideelle formålet. I tillegg antok utvalget at det ikke vil være rimelig å anse betaling av medlemskontingent i politiske partier og lignende som betaling for noen tjeneste.

Mange organisasjoner driver forskjellige former for rådgivning og konsulentbistand overfor medlemmene. Etter utvalgets forslag vil slik konsulentvirksomhet måtte bli avgiftspliktig. Utvalget pekte på at det ikke er uvanlig at større organisasjoner, for eksempel blant arbeidslivsorganisasjonene, yter juridisk bistand til medlemmene. Enkelte organisasjoner har skilt ut egne «servicekontorer». Disse kontorene kan ha som oppgave å utføre særskilte tjenesteoppdrag overfor medlemmene, både kollektivt og individuelt. Utvalget foreslo at betaling av kontingenter til slike «servicekontorer», som vederlag for mottatte tjenester, bør være avgiftspliktig. Det ble antatt at også organisasjoner som ikke har etablert særskilte servicekontorer vil kunne omsette slike tjenester til medlemmene. I disse tilfellene kan hele eller deler av kontingen-



ten være betaling for en tjeneste som er avgiftspliktig. Utvalget antok at kontingenten også i slike tilfeller bør anses som betaling for en tjeneste og avgiftsberegnes.

Utvalget antok at det ikke skal mye til før en interesseorganisasjon yter medlemmene tjenester på en slik måte at det etter en konkret vurdering kan anses som avgiftspliktig tjenesteomsetning. Utvalget antok imidlertid at organisasjoner som ikke tilbyr individuell bistand til medlemmene antakelig ikke kan anses å omsette tjenester som er egnet for avgiftsbelegging. Har medlemmene rett til individuell bistand i konkurranse med tilsvarende tjenester som omsettes av andre, bør disse tjenestene omfattes av avgiftsplikten av hensyn til nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet. Utvalget viste imidlertid til at kravet om næringsvirksomhet likevel vil kunne begrense avgiftsplikten for enkelte organisasjoner og foreninger.

Utvalgets mindretall (en person), mente at ideelle organisasjoner og foreninger burde holdes utenfor avgiftsområdet, idet det kan by på en rekke administrative og avgiftstekniske problemer å få disse inn i systemet. Mindretallet påpekte videre at en generell avgiftsplikt for kontingenter til foreninger og organisasjoner sannsynligvis vil representere et negativt provenypotensiale. Lovteknisk mente mindretallet videre at et slikt unntak bør tas inn i merverdiavgiftsloven § 5, fordi denne bestemmelsen gjelder unntak for bestemte subjekter, og ikke er knyttet til arten av tjeneste.

Når det gjelder ideelle organisasjoner og foreningers omsetning av tjenester til andre enn medlemmene, bemerket utvalget at det sjelden vil være tvil om hvilke tjenester som ytes, og om det betales vederlag for disse. Utvalget påpekte at formålet til ideelle organisasjoner eller foreninger som hovedregel ikke vil være avgjørende for registrerings- og avgiftsplikten. Kravet til at det må foreligge næringsvirksomhet vil imidlertid kunne begrense avgiftsplikten. Dette gjelder blant annet for leilighetsvise arrangementer. Utvalget påpekte imidlertid at enkelte slike arrangementer kan tenkes å innbringe beløp godt over dagens minstegrense for registreringsplikt. Det kunne derfor ikke utelukkes at det likevel ville kunne oppstå avgiftsplikt på slike enkeltarrangementer, jf. utvalgets vurderinger vedrørende idrett, kultur og underholdning. Utvalget vurderte derfor om det kunne være behov for en bestemmelse som fritar ideelle, allmenntilgitt eller veldedige organisasjoner og foreninger for avgiftsplikt ved avholdelse av leilighetsvise arrangementer som er ledd i deres ordinære virksomhet. En slik bestemmelse ville kunne sees i sammenheng med fritaket for leilighetsvis omsetning av varer til ubetydelig verdi i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav d. Flertallet antok imidlertid at kravet om næringsvirksomhet vil være tilstrekkelig til at mindre og amatørmessige arrangementer blir avgiftspliktige. Utvalget fant derfor at den nærmere avgrensning av avgiftsplikten på dette området kunne overlates til forvaltningspraksis og domstolene.

#### 7.2.8.4 Høringsinstansenes synspunkter

Høringsinstansene har i sine merknader fokusert på de avgrensingsproblemer som kan oppstå ved bedømmelsen av hvorvidt en organisasjon yter en tjeneste til medlemmene for den kontingent som betales. I denne sammenheng er det påpekt at det er uklart om det kreves at tjenesten må benyttes, eller om

det er tilstrekkelig at den bare er tilgjengelig for at kontingenten skal anses som betaling for en tjeneste. Flere høringsinstanser hevdet at det først kan anses å foreligge omsetning av en tjeneste når det gjøres individuell bruk av tjenesten.

*Akademikernes Fellesorganisasjon* uttalte at utvalgets forslag vil føre til administrativt merarbeid både for organisasjonene og myndighetene, og tvilte på at det vil resultere i økte inntekter for staten. Forbundet var av den oppfatning at kontingenter til fagforeninger må betraktes som en kollektiv avgift som sikrer at det blir utført tjenester på vegne av fellesinteresser og derfor er mer sammenlignbart med en premie til forsikringsselskaper.

*Den Norske Dataforening* påpekte at foreningen i stor grad baserer seg på frivillighet, og fryktet derfor at frivillig engasjement kan forsvinne hvis medlemskontingenter avgiftsbelegges. Videre mente foreningen at man vil skape et skille mellom bedriftsmedlemmer som har fradragsrett for inngående avgift og privatpersoner som ikke har denne muligheten. Dette mente foreningen vil føre til en uheldig sentrering rundt bedriftsmedlemmene.

*Ensliges Landsforbund* hevdet at forslaget strider mot det som fremkommer i NOU 1986: 17 Frivillige organisasjoner, og at organisasjonene vil hemmes i sin virksomhet som følge av utstrakt merarbeid på grunn av en eventuell avgiftsplikt.

*Entreprenørenes Landssammenslutning* ga uttrykk for at en generell avgift på tjenester vil føre til rene merkostnader på organisasjonens hånd som vil belaste medlemmene ytterligere. Dette kan føre til lavere organisasjonsprosent som igjen kan føre til uheldige utslag med hensyn til videreopplæring og kompetanseheving i bransjen.

*Foreningen Norden og Huseiernes Landsforbund* sluttet seg til utvalgets mindretall, og hevdet at kontingenter i liten grad knytter seg til konkrete ytelser, samt at merverdiavgift på foreninger foruten administrative og avgiftstekniske problemer, vil representere et negativt provenypotensiale.

*Norges Handelsreisendes Landsforbund* anførte at et tilbud om tjenester ikke nødvendigvis vil innebære omsetning. Det er først når man gjør seg individuell bruk av tjenesten at det kan bli snakk om å motta en motytelse. Man får en vanskelig grensegang mellom den delen av kontingenten som er avgiftspliktig, og den som ikke er det. Eksempelvis kan bruken av juridisk bistand i forbundets regi fort koste mer enn medlemmets totale medlemsavgift gjennom en årrekke. Forbundet reiste spørsmål om det er riktig eller mulig å skille ut en mindre del av kontingenten og slå fast at dette gjelder en individuell bistand. Som andre høringsinstanser sammenlignet forbundet kontingenten med en forsikringspremie.

*Norsk Undervisningsforbund* mente at virksomhet i politiske, ideelle, faglige, religiøse og allmenntilgittige organisasjoner i liten grad kan karakteriseres som individuell omsetning av tjenester overfor det enkelte medlem, men mer må karakteriseres som sikring av utførelse av fellesinteresser, som en forsikringspremie. Det påpekes at også andre enn de som betaler kontingent kan ha nytte av foreningenes ytelser.

*Skattedirektoratet* sluttet seg i prinsippet til utvalgets flertall, og mente at kontingenter til organisasjoner og foreninger burde være avgiftspliktige i den utstrekning de kan anses som vederlag for omsetning av varer eller avgiftspliktige tjenester til medlemmene. Direktoratet antok at kontingenter som

kun går til å dekke organisasjoners ideelle formål ikke burde anses som avgiftspliktige. Det samme burde være tilfelle for kontingenter til bransje- og interesseorganisasjoner. Direktoratet antok videre i likhet med utvalget at deler av kontingenter bør bli avgiftspliktig når organisasjoner kan sies å drive virksomhet i konkurranse med andre og det foreligger tilbud om individuell bistand til medlemmene.

Direktoratet så behov for nærmere retningslinjer for hvilke organisasjoner og foreninger som skal falle inn under avgiftsområdet, og i hvilke tilfeller medlemskontingenter skal anses å være avgiftspliktige. Direktoratet så videre behov for en avklaring av hvorvidt kontingenter ville bli avgiftspliktige i den grad de er å anse som vederlag for opplæring. Skattedirektoratet mente videre at det på bakgrunn av den tvil som vil gjelde med hensyn til omfanget av avgiftsplikten for frivillige organisasjoner, burde vurderes om en nærmere avgrensning med hovedkriterier burde inntas i lovteksten. Under enhver omstendighet burde hovedlinjene for avgrensningen framgå av foredraget i lovproposisjonen.

#### 7.2.8.5 Departementets vurderinger og forslag

Det er et grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at det skal virke mest mulig konkurransemessig nøytralt, det vil si at avgiften ikke bør føre til annen tilpassing av virksomheten enn den som ville ha funnet sted uten avgift. En generell avgift på omsetning av tjenester bør derfor i utgangspunktet omfatte organisasjoners og foreningers tjenesteytelser.

Departementet antar at organisasjoners og foreningers omsetning til andre enn medlemmer i utgangspunktet må likestilles med all annen omsetning. En generell avgiftsplikt som også omfatter omsetning fra organisasjoner og foreninger vil ikke slik departementet ser det, innebære særskilte problemstillinger i forhold til en innføring av generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Organisasjoner eller foreninger bør fortsatt beregne merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester på linje med andre virksomheter når vilkårene for registrering av avgiftspliktig virksomhet foreligger. En forenings eller organisasjons formål og karakter vil således i utgangspunktet ikke ha betydning for avgiftsplikten ved omsetning til andre.

Det er imidlertid en forutsetning for avgiftsplikt at det foreligger omsetning, det vil si at det er levert en vare eller tjeneste mot vederlag, jf. kapittel 3.2.2.2. Ved medlemmers betaling av kontingenter vil det derfor i en del tilfeller ikke inntre avgiftsplikt, fordi medlemmene ikke mottar noen gjenytelse fra organisasjonen. Dette svarer til det som også i dag er gjeldende rett, og vil som regel være situasjonen for forskjellige støtteforeninger og veldedige innsamlingsaksjoner, hvor innbetaling og medlemsskap må betraktes som en ren støtte til organisasjonen. Tilsvarende vil også som regel være tilfelle for medlemskontingenter som skal ivareta organisasjonens eller foreningens formål, eksempelvis forskjellige interesseorganisasjoner inne helse, miljø og menneskerettigheter mv.

Derimot legger departementet til grunn at det vil foreligge avgiftspliktig omsetning når kontingenter eller andre bidrag fra medlemmene i realiteten kan betraktes som betaling for tjenesteytelser fra organisasjonen. Etter gjeldende regelverk er eksempelvis medlemskontingenter til bransjeorganisasjo-

ner som driver felles markedsføring for medlemmene, ansett som vederlag for avgiftspliktige tjenester.

Som påpekt av Storvikutvalget oppstår det flere varianter av avgrensings-spørsmål 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. Avgiftsteknisk hensyn tilsier derfor at kontingenter i utgangspunktet bør unntas fra avgiftsberegning. Departementet vil derfor foreslå at det tas inn i en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. bokstav f om at omsetning fra ideelle organisasjoner mv. er unntatt når vederlag mottas i form av medlemskontingent. Det er en forutsetning for unntaket at omsetningen dekker ytelser som ledd i organisasjonens mv. ideelle virksomhet. Departementet legger til grunn at det bør skje en avgiftsberegning dersom kontingenten dekker annet tilbud og omfatter tjenester som ellers er avgiftspliktige.

Departementet mener det bør gå frem av loven at unntaksbestemmelsen for kontingenter omfatter «ideelle» organisasjoner og foreninger. 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. Organisasjoner og foreninger som bare har til formål å skaffe medlemmene økonomiske fordeler, for eksempel «rabattklubber», der medlemmene betaler for et kort som gir rett til rabatter på visse varer eller tjenester, vil ikke omfattes av unntaket.

Det kan imidlertid ut fra konkurransehensyn, virke uheldig dersom medlemskontingenter til ideelle organisasjoner generelt skal unntas fra avgiftsområdet. Departementet foreslår derfor at departementet gis kompetanse til å vedta at tjenester fra organisasjoner og foreninger skal være merverdiavgiftspliktig dersom et unntak fører til vesentlig konkurransevridding. Departementet foreslår at det tas inn en ny bestemmelse om dette i merverdiavgiftsloven § 5 andre ledd.

Departementet viser til forslag til § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav f og endring i § 5 annet ledd i merverdiavgiftsloven.

## **7.2.9 Tjenesteområder innen idrett**

### *7.2.9.1 Gjeldende rett*

Tjenester som ytes i forbindelse med idretts- og sportsaktiviteter er etter gjeldende regelverk ikke omfattet av merverdiavgiftslovgivningen. Det beregnes derfor ikke merverdiavgift ved betaling av medlemskontingenter eller deltakeravgifter, startkontingenter og lignende til foreninger, klubber eller lag som organiserer slike aktiviteter. Omsetning av tjenester som veiledning og instruksjon i tilknytning til idretts- og sportsaktiviteter er også utenfor avgiftsområdet, uavhengig av om slik instruksjon skjer i regi av idrettsforeninger og sportsklubber eller på mer ervervsmessig basis, for eksempel av private næringsdrivende som driver skiskoler, trenings- og helsestudioer, dykkerkurs e.l. Det beregnes heller ikke merverdiavgift ved betaling for bruk av idrettsanlegg eller sportsfasiliteter, som for eksempel adgang til svømmehal-

ler eller leie av baner e.l. Derimot foreligger det avgiftsplikt ved utleie av varer, eksempelvis sportsutstyr og lignende, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 3. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift i forbindelse med billetter eller inngangspenger til idretts- og sportsarrangementer, da slike tjenester er utenfor avgiftsområdet.

Idrettslag er i likhet med andre foreninger i utgangspunktet registreringspliktig i avgiftsmanntallet dersom det omsettes avgiftspliktige varer og tjenester. Idrettslag anses imidlertid som allmenntilgode organisasjoner, og omfattes derfor av enkelte gunstige avgiftsbestemmelser, eksempelvis den særskilte registreringsgrensen på 140 000 kroner, jf. merverdiavgiftsloven § 28. Det vises til nærmere omtale av visse forenklinger og lettelser i regelverket for velledige og allmenntilgode foreninger mv. under kapittel 7.2.8 foran.

### 7.2.9.2 Utenlandsk rett

#### 7.2.9.2.1 EU

I henhold til EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13 (A) (1) (m) er visse former for tjenesteytelser i nær tilknytning til utøvelse av sport eller fysisk trening, som ytes av organer som ikke arbeider med gevinst for øye, til fordel for personer som deltar i sport eller fysisk trening, utenfor avgiftsområdet.

Medlemslandene kan bestemme at unntaket gjøres betinget av at en eller flere av nedenfor omtalte forutsetninger skal være oppfylt. Den som yter tjenesten må ikke ha økonomisk overskudd som formål. Eventuelt overskudd må benyttes til opprettholdelse eller forbedring av ytelsene. Det organ som yter tjenestene skal i hovedsak forvaltes vederlagsfritt av personer som ikke selv har interesse i driftsresultatene. Prisene skal være godkjent av det offentlige, eller prisene må ikke være lavere enn pris for tilsvarende ytelse fra virksomheter som beregner avgift på ytelsen. Unntaket må ikke kunne innebære konkurransevridning til skade for virksomheter som beregner avgift.

Organisasjoner som er unntatt fra avgiftsområdet etter ovennevnte bestemmelser er også unntatt for omsetning i forbindelse med innsamlingsarrangementer som foretas til eget formål, under forutsetning av at unntak ikke innebærer konkurransevridning, jf. artikkel 13 (A) (1) (o). Medlemslandene kan innføre enhver nødvendig begrensning av unntaket med hensyn til antall arrangementer eller inntektenes størrelse.

Medlemslandene er gitt adgang til i en overgangsperiode å unnta tjenestoområder som i utgangspunktet er avgiftspliktige fra avgiftsplikt. Dette gjelder blant annet vederlag for adgang til sportsarrangementer.

#### 7.2.9.2.2 Sverige

Virksomhet på sport- og idrettsområdet er ikke avgiftspliktig, dersom virksomheten skjer i statlig, kommunal, eller landstingskommunal regi, eller i en allmenntilgode ideell forenings regi. Fritaket omfatter betaling for entré til idrettsarrangement og betaling for å delta i utøvelse av idrettsaktivitet, jf. den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 11a §. Dersom slike tjenester ytes av en kommersiell virksomhet, er omsetningen avgiftspliktig med en sats på 6 prosent, jf. 7 kap. 1 § 3 st. ML. Idrettslag og lignende kan videre være fritatt for å beregne merverdiavgift etter reglene for

ideelle og allmennyttige organisasjoner, jf. omtalen av svensk rett under kapittel 7.2.8.

Det kan i enkelte tilfeller være tvilsomt om en aktivitet er å anse som idrett. Virksomheter som er tilsluttet Sveriges Riksidrottsförbund presumeres å utøve idrett i henhold til merverdiavgiftsreglene. Det samme antas å gjelde for trav- og galoppsekskap som er tilsluttet Svenska Travsportens- eller Svenska Galoppseksportens Centralförbund. Andre eksempler på hva som kan anses som idrett uten å være tilsluttet Riksidrottsförbundet, er styrketrening, jazzdans, aerobic, workout, ulike former for kampsport og thai-chi. Virksomhet som hovedsakelig har som hensikt å øke deltakernes mentale velbefinnende anses ikke som idrett.

Korttidsutleie av idrettslokaler eller idrettsanlegg for idrettsutøvelse anses om idrettslig virksomhet. Dette innebærer at det ikke skal beregnes avgift dersom utleieren er offentlig eller allmennyttig ideell forening, og at avgift ellers skal beregnes med en sats på 6 prosent. For utleie av idrettslokaler og lignende over lengre tid gjelder de alminnelige regler om avgiftsfri utleie av fast eiendom. Disse reglene gjelder også ved utleie av idrettslokaler til annen bruk enn idrett.

#### 7.2.9.2.3 Danmark

Etter den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiavgift) § 13 stk. 1 nr. 5 er sportsaktiviteter og sportsarrangementer, herunder arrangementer som er tilknyttet totalisatorspill og lignende unntatt fra avgiftsområdet.

Som hovedregel skal det ikke beregnes avgift av entréinntekter ved sportsarrangementer. Dersom det deltar profesjonelle idrettsutøvere ved arrangementet er entréinntektene imidlertid avgiftspliktige. Dette gjelder selv om bare en av deltakerne er profesjonelle. For fotballkamper gjelder en særregel; her er entréinntektene kun avgiftspliktige når det deltar profesjonelle spillere på begge lag. Betaling for entré til motorløp og båtrace anses avgiftspliktig selv om deltakerne er amatører. Det er bare idrettsarrangementer som er unntatt fra avgiftsområdet. Dersom arrangementet har et preg av underholdning eller forlystelse er det ikke omfattet av unntaket. Som hovedregel skal det beregnes avgift av start- eller deltakerkontingent ved et idrettsarrangement dersom det skal betales avgift av vederlag for entré til arrangementet.

Ved vurderingen av hva som kan anses som idrettsaktiviteter kan det legges vekt på om foreningen eller klubben der aktiviteten utøves er tilknyttet Dansk Idræts Forbund, Danske Gymnastik eller Idrætsforeninger eller tilsvarende forbund.

Ervervsmessig salg av adgang til å utøve sportsaktiviteter er ikke unntatt fra avgiftsplikt. For at salg ikke skal anses som ervervsmessig kreves det at tjenesteytelsen skjer i nær tilknytning til utøvelse av sport eller fysisk trening, og at den presteres av organer som ikke arbeider med gevinst for øye, til fordel for personer som deltar i sport eller fysisk trening.

#### 7.2.9.2.4 Finland

Idrettsrelaterte tjenester er avgiftspliktig etter finsk rett, men med redusert sats.

Etter den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 85a § 1 mom. 3 og 4 punkten er merverdiavgiftssatsen 8 prosent for tjenester som gjør det mulig å utøve idrett samt for inngangsbilletter til idrettsarrangement. Imidlertid vil enkelte deler av en idrettsforenings virksomhet kunne bli omfattet av unntaket for allmenntilgjengelige organisasjoner.

#### 7.2.9.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget foreslo at idrettsaktiviteter i regi av idrettslag og idrettsarrangement etter departementets nærmere bestemmelse burde unntas ved en endring av merverdiavgiftsloven til generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester.

Utvalget fant at idretts- og sportsaktiviteter i utgangspunktet er egnet for avgiftsbelegging, idet tjenestene omsettes til forbruker mot vederlag. Dersom tjenester innenfor idrettssektoren unntas fra avgiftsplikt, påpekte utvalget at det kan oppstå konkurransevridning i forhold til andre fritidsbeskjeftigelser som etter utvalgets forslag ville bli avgiftspliktige, blant annet i forhold til kultur- og underholdningsaktiviteter.

Utvalget vurderte idretts- og sportstjenester dels i forhold til idrettsutøverne og medlemmene, samt dels i forhold til publikum. Når det gjelder idrettsorganisasjonenes tjenesteytelser overfor egne medlemmer, vil vederlaget for tjenesten bestå av at medlemmene betaler medlemskontingent e.l. Inngangspenger, eksempelvis billetter til idrettsarrangementer, vil være omsetning overfor publikum.

Utvalget la til grunn at betaling av medlemskontingent til idrettsforeninger kan anses som vederlag for blant annet instruksjon, veiledning og anledning til å benytte idrettsanlegg e.l. En del av medlemsmassen er imidlertid passive støttemedlemmer som ikke mottar noen direkte gjenytelse for betalingen. Medlemskontingenten vil samtidig som regel bare være en del av en idrettsorganisasjons inntekter og er sjelden tilstrekkelig til å dekke utgiftene til hele organisasjonens drift. Idrettsorganisasjonene vil derfor i tillegg være avhengig av innsats fra frivillige, som for eksempel at medlemmene i tillegg til å betale kontingent, ofte selv må utføre vesentlig egeninnsats som dugnad, lotterisalg og lignende, eller er avhengig av at andre (foreldre, supportere mv.) yter slik ulønnet innsats. I tillegg vil de fleste idrettsorganisasjoner være avhengige av offentlige tilskudd og sponsorinntekter for å kunne opprettholde driften. Medlemskontingenten til idrettslag skiller seg eksempelvis fra vederlag som betales til helsestudioer, hvor betalingen kan sies å være mer direkte knyttet til mottatte tjenester.

Utvalget fant på bakgrunn av ovennevnte at medlemskontingenter, sammen med andre ordinære kontingenter til idrettsforeninger, eksempelvis startkontingenter eller annet vederlag for trening og konkurranse i regi av foreningene, burde holdes utenfor avgiftsområdet. Unntaket ble imidlertid foreslått begrenset til idrettsforeninger som har til formål å drive slike aktiviteter som er eller kan organiseres av Norges Idrettsforbund.

Tjenester som tilbys idrettsutøvere via idrettsorganisasjonene kan også omsettes av andre enn idrettsforeninger, for eksempel private trenings- eller helsestudioer. Utvalget la til grunn at idrettsforeningenes virksomhet skiller seg fra privat næringsvirksomhet, idet tilsvarende tjenester fra private tilbys på ervervsmessig og forretningsmessig basis. Utvalget la derfor mindre vekt på at enkelte av de tjenester som idrettsforeninger tilbyr medlemmene kan være av en slik karakter at de også tilbys av private næringsdrivende.

Utvalget var delt i spørsmålet om omsetning av billetter til sportsarrangementer burde omfattes av den generelle avgiftsplikten ved omsetning av tjenester. Flertallet la til grunn at dersom omsetning av billetter ikke skulle omfattes av den generelle avgiftsplikten på tjenester, ville det kunne innebære konkurransevridning i forhold til annen publikumsrettet virksomhet innen kultur og underholdning, som etter utvalgets forslag ville bli avgiftspliktig. Dette talte for avgiftsplikt ved omsetning av billetter i de tilfeller hvor idrettsorganisasjonene står som arrangører av et sportsstevne. Det samme gjelder vederlag for sender- og overføringsrettigheter vedrørende idrettsarrangementer. Flertallet foreslo derfor at omsetning av billetter til idrettsarrangementer i utgangspunktet burde omfattes av generell avgiftsplikt på tjenester.

Utvalgets flertall pekte imidlertid på at publikumsinntektene er skjevt fordelt mellom idrettsgrenene og mellom de enkelte foreningene innen hver enkelt idrettsgren og at avgiftsplikten kunne slå særlig uheldig ut for mindre arrangementer. Flertallet antok derfor at hensynet til konkurransenøytralitet vanskelig kunne begrunne avgiftsplikt overfor idrettsforeninger med liten publikumstilstrømming og lave billettinntekter. Flertallet anbefalte på denne bakgrunn at det av konkurransehensyn bør legges avgift på arrangementer med stor publikumstilstrømming, mens mindre arrangementer bør holdes utenfor generell avgiftsplikt. Utvalget fant at det burde overlates til departementet å fastsette de nærmere bestemmelser om avgrensingen av avgiftsplikten i forskrift. Mindretallet fant at konkurransehensynene ikke var tilstrekkelig tungtveiende til å begrunne avgiftsplikt på idrettsarrangementer. Ett medlem foreslo at ideell virksomhet generelt burde fritas for avgiftsplikt.

#### 7.2.9.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Norges Idrettsforbund* (NIF) frarådet at det innføres avgiftsplikt på tjenester som ytes av idrettslag og lignende. Forbundet har blant annet vist til at idrettsaktivitetene er av stor betydning i samfunnet. Idretten er i stadig sterkere grad avhengig av økte inntekter. Den offentlige støtten utgjør etter hvert en mindre andel av de samlede inntektene til idrettslagene. Det ble reist spørsmål ved om en eventuell avgiftsplikt vil gi staten et positivt avgiftsproveny. NIF fryktet videre at en avgift på omsetning av billetter til idrettsarrangementer kan vri forbruksmønsteret, slik at publikum vil velge å sitte hjemme eller prioritere andre aktiviteter som holdes utenfor avgiftssystemet.

Etter NIFs oppfatning må spørsmålet om avgiftsplikt for idretten sees i sammenheng med undervisning, kultur og underholdning, organisasjoner og foreninger eller lotterier. Etter NIFs syn berører idretten samtlige av disse områder.

Ifølge NIF ville utvalgets forslag medføre flere avgrensingsproblemer, blant annet med hensyn til fradragsrettens omfang. En avgiftsplikt for idretts-



sektoren vil dessuten skape ytterligere problemer for ledelsen og administrasjonen av idrettsforeningene. Etter NIFs oppfatning bør man i stedet for å utvide avgiftsplikten til å omfatte idrettssektoren vurdere å innsnevre avgiftsplikten. Endelig påpekte NIF at idrettslagene vil få økte utgifter dersom persontransport generelt blir avgiftspliktig.

*Skattedirektoratet* har blant annet bemerket at idrettslag og lignende bør beregne avgift i den utstrekning de i konkurranse med næringsdrivende henter inntekter fra andre kilder enn idretten. Direktoratet sa seg enig med utvalget i at medlemskontingent til idrettsforeninger bør holdes utenfor avgiftsområdet, blant annet fordi idrettslagenes idé og eksistens ikke bygger på ønske om økonomisk vinning og at de således vanskelig kan betraktes som virksomhet. Ved å holde kontingenter utenfor avgiftsområdet presiseres at kontingenter til ideelle idrettslag ikke anses som vederlag for avgiftspliktig omsetning eller virksomhet, og at idrettslag som også driver annen økonomisk virksomhet ikke er avgiftspliktig for sin ideelle tjenesteutøvelse.

Direktoratet opplyste at samtlige *fylkesskattekontorer* som har kommentert utvalgets forslag har sluttet seg til mindretallets forslag om å holde inntekter fra billettsalg til idrettsarrangementer utenfor avgiftsområdet. Begrunnelsene for dette er dels av avgiftstekniske og dels av kontroll- og avgrensningsmessig karakter.

Direktoratet sa seg enig med utvalget i at billettinntekter til idrettsarrangementer konkurrerer med andre underholdningstilbud og at det derfor er gode grunner for avgiftsplikt dersom de konkurrerende underholdningstilbudene blir avgiftspliktige. Det ville etter direktoratets mening imidlertid oppstå problemer blant annet ved fordeling av inngående avgift for idrettsanlegg, idrettsutøvernes utstyr mv. Direktoratet var i tvil om idrettslagene kan anses som næringsdrivende, idet billettinntektene for de aller fleste foreningers vedkommende neppe dekker utgiftene. Videre ble stilt spørsmål ved om en avgiftsplikt for billettinntekter slik utvalgets flertall foreslo er praktikabel, da det må forventes store avgrensningsmessige og kontrollmessige problemer med å håndheve en avgrensning slik utvalget la opp til. Direktoratet var derfor i sterk tvil om en slik avgrensning lar seg gjennomføre på en betryggende måte, og tilrødde at en eventuell avgiftsplikt ikke ble fastsatt før en avgrensning er nærmere vurdert.

#### 7.2.9.5 Departementets vurderinger og forslag

I utgangspunktet skal idrettslag, i likhet med andre organisasjoner og foreninger beregne og betale merverdiavgift i den grad de alminnelige vilkårene for registrerings- og avgiftsplikt foreligger etter gjeldende rett, jf. merverdiavgiftsloven §§ 27 og 28. Med unntak av visse forenklinger og en særskilt registreringsgrense som er gjennomført overfor veldedige og allmenntilgunnende institusjoner og organisasjoner, foreligger det ingen særskilte bestemmelser for omsetning av varer og tjenester fra idrettslag. Et generelt utgangspunktet er derfor at det skal beregnes avgift ved omsetning av alle varer og tjenester som er eller vil bli avgiftspliktige, uavhengig av hvem som omsetter og uavhengig om varen eller tjenesten omsettes til medlemmer eller til andre.

Departementet antar at medlemskontingent og lignende til idrettslag bør unntas fra avgiftsområdet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at

idrettsaktiviteter i regi av idrettslag unntas fra avgiftsområdet. Unntaket vil primært omfatte betaling fra medlemmene til idrettslaget i form av kontingenter og lignende. Disse ville også vært unntatt fra avgiftsplikt i henhold til den foreslåtte bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f som unntar kontingenter til ideelle organisasjoner og foreninger for avgiftsplikt, jf. kapittel 7.2.8. Unntaket for idrettsaktiviteter i regi av idrettslag kan imidlertid også omfatte omsetning til andre enn medlemmer. Det skal eksempelvis ikke beregnes merverdiavgift for deltagelse i skirenn eller vederlag for trening og lignende når idrettslaget mottar kontingenter eller deltakeravgifter fra idrettsutøvere som ikke er medlemmer i arrangøridrettslaget.

Departementet antar at ved vurderingen av om det foreligger idrettsaktivitet i regi av idrettslag eller ikke, bør det generelle utgangspunktet være om idrettslaget er eller kunne ha vært medlem i Norges Idrettsforbund eller Norges Olympiske Komité. Departementet foreslår at unntaket om omsetning fra idrettslag av retten til å utøve idrettsaktiviteter tas inn som en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav g. Dersom unntaket fører til vesentlig konkurransevridning med andre næringsdrivende skal virksomheten likevel være avgiftspliktig, jf. forslag til ny § 5 andre ledd. Det forutsettes, som det også går fram av kapittel 7.2.8 om ideelle organisasjoner og foreninger at unntaket ikke omfatter kontingenter som etter en konkret vurdering kan anses som særskilt vederlag for andre tjenester enn tjenester innen idrettsaktiviteter og som ellers er avgiftspliktige.

I forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 7, jf. kapittel 7.2.12.5 er det lagt til grunn at omsetning av rett til å bruke lokaler, anlegg mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter ikke skal omfattes av avgiftsunntaket knyttet til fast eiendom. Det skal således som et utgangspunkt oppkreves avgift ved salg av billetter, årskort, heiskort, greenfee mv. til svømmehaller, treningsstudioer, slalåmbakker, tennisbaner, golfbaner mv.

Departementet vil foreslå at denne avgiftsplikten ikke skal omfatte bruk av slike lokaler, anlegg mv. i regi av idrettslag og i forbindelse med aktivitetstilbud overfor medlemmer mv., men at disse skal være unntatt i henhold til forslaget til § 5 første ledd nr. 1 bokstav g ovenfor. Dette innebærer eksempelvis at en idrettsklubb ikke skal oppkreve merverdiavgift ved omsetning av retten til å benytte klubbens svømmebasseng, slalåmbakke eller tennisbane mv. Det er imidlertid en forutsetning for dette avgiftsunntaket at omsetningen ikke skjer i vesentlig konkurranse med registrerte næringsdrivende som har tilsvarende omsetning, jf. forslag til § 5 annet ledd.

I motsetning til utvalget antar departementet at billetter til idrettsarrangementer generelt bør unntas fra avgiftsområdet, det vil si at det heller ikke skal beregnes avgift av billettomsetningen til større idrettsarrangementer. Departementet har i sin vurdering lagt vekt på at det ellers vil kunne oppstå avgrensningsspørsmål og konkurransevridninger blant annet i forhold til andre fritidsaktiviteter og underholdningsarrangementer. Departementet foreslår derfor en ny bestemmelse om unntak for retten til å overvære idrettsarrangementer i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5.

Departementet viser til forslag til § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav g og endringer i annet ledd, ny § 5 a første ledd nr. 7 og ny § 5 b første ledd nr. 5 i merverdiavgiftsloven.

## 7.2.10 Offentlig myndighetsutøvelse

### 7.2.10.1 Gjeldende rett

Stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune er på samme måte som næringsdrivende avgiftspliktige når de har alminnelig omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 11 første ledd. Bestemmelsen fastsetter avgiftsplikt uavhengig av om den offentlige institusjonen mv. kan anses å drive næring for sin omsetning og må sees på bakgrunn av ønsket om å motvirke konkurransevridding mellom offentlig og privat virksomhet.

Virksomhet som består i å fatte beslutninger, vedta tiltak mv. overfor private rettssubjekter i kraft av offentligrettslige regler og uten grunnlag i privatrettslige avtaler, såkalt *offentlig myndighetsutøvelse*, faller som hovedregel utenfor merverdiavgiftslovens område. Dette skyldes i hovedsak at tradisjonell myndighetsutøvelse vanskelig har latt seg definere som ytelse av tjeneste mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 3, men også at de tjenester det offentlige yter i stor utstrekning faller utenfor avgiftsområdet etter gjeldende regelverk.

Offentlige institusjoner som fremstiller varer eller tjenester for å dekke egne behov er i utgangspunktet ikke avgiftspliktige. Dersom det i tillegg til egenproduksjon også foregår omsetning til andre, er avgiftsplikten begrenset til sistnevnte omsetning, forutsatt at institusjonen hovedsakelig tilgodeser egne behov, jf. merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Det gis i slike tilfeller bare fradrag for inngående avgift på varer og tjenester som omsettes til andre.

### 7.2.10.2 Utenlandsk rett

#### 7.2.10.2.1 EU

I henhold til EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 4(1) og (2) anses *enhversom* driver selvstendig økonomisk virksomhet som avgiftspliktig. Bestemmelsen omfatter også stat, fylker, kommuner og andre offentligrettslige organer.

I den utstrekning slike offentligrettslige organer utøver en virksomhet i egenskap av offentlig myndighet skal de imidlertid ikke anses som avgiftspliktige, selv om de i denne forbindelse mottar vederlag i form av gebyrer, avgifter, bidrag eller lignende, jf. EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 4(5). Bestemmelsen utgjør et unntak fra den generelle definisjonen av hvem som er avgiftspliktige subjekter og skal tolkes strengt.

Offentlige organer anses likevel som avgiftspliktige når det gjelder visse typer transaksjoner, for eksempel salg av vann, gass og elektrisk kraft, tjenester vedrørende telekommunikasjon, havne- og flyplasjtjenester, varetransport og passasjertransport (med mindre den virksomhet som utøves er ubetydelig), jf. vedlegg D til EFs sjette avgiftsdirektiv.

I den utstrekning fritaket i artikkel 4(5) medfører betydelig konkurransevridding skal de nevnte offentlige organer også anses som avgiftspliktige.

#### 7.2.10.2.2 Sverige

Utgangspunktet i den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] er det samme som i Norge, at staten, statlige foretak eller kommu-

ner som har omsetning av varer eller tjenester anses å drive avgiftspliktig «yrkesmessig» virksomhet uten hensyn til om virksomheten drives med økonomisk overskudd som siktemål, jf. 4 kap. 6 § ML.

Omsetning som skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse anses derimot ikke som avgiftspliktig i henhold til 4 kap. 7 § ML. Det er presisert i lovteksten at omsetning som gjelder bevis, protokoll e.l. vedrørende offentlig myndighetsutøvelse omfattes av unntaket.

Når offentlige organer yter tjenester vedrørende avfallshåndtering, kloakk og lignende mot vederlag, anses dette likevel som avgiftspliktig yrkesmessig virksomhet, selv om tjenestene skulle inngå som et ledd i myndighetsutøvelse.

#### 7.2.10.2.3 Danmark

Offentlige institusjoner anses avgiftspliktige dersom de omsetter varer eller tjenester i konkurranse med næringsdrivende, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov om merværdiafgift af 2. juni 1999) § 3 stk. 2 nr. 3.

Offentlige virksomheter som omsetter gass, elektrisitet, vann og varme samt servicetjenester som for eksempel renovasjon-, vann- og kloakktjenester, såkalte offentlige forsyningsvirksomheter, er avgiftspliktige etter momsloven § 3 stk. 2 nr. 2.

Ytelser som en offentlig institusjon leverer i egenskap av offentlig myndighet, for eksempel utstedelse av pass og førerkort, er ikke avgiftspliktig.

#### 7.2.10.2.4 Finland

Staten anses i utgangspunktet avgiftspliktig for «rörelsemässig försäljning» (forretningsmessig omsetning) av varer og tjenester i henhold til den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 6 §, jf. 1 §. Det samme gjelder for kommuner, jf. de samme bestemmelser. Staten anses imidlertid ikke avgiftspliktig når varer og tjenester leveres som ledd i myndighetsutøvelse, for eksempel utstedelse av førerkort, pass, registrering av motorkjøretøyer mv.

Ved vurderingen av om en kommunes virksomhet kan anses forretningsmessig, tillempes de prinsipper som gjelder for myndighetsutøvelse i staten. Kommunenes persontrafikkvirksomhet skal uansett anses som avgiftspliktig selv om virksomheten ikke anses forretningsmessig. Kommuner er også avgiftspliktig for sin omsetning av vann-, kloakk- og renovasjonstjenester.

#### 7.2.10.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Storvikutvalget foreslo ingen endringer i gjeldende bestemmelser om avgiftsplikt for offentlige institusjoner, men antok at forslaget om generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester kunne endre situasjonen når det gjelder avgifter og gebyrer som oppkreves av ulike offentlige institusjoner. Bakgrunnen for dette er utvalgets forslag til definisjon av tjenestebegrepet, som omfatter alle ytelser som ikke er vare eller fast eiendom. Denne vide definisjonen kan innebære at ytelser som i tradisjonell forstand ikke anses som tjenester, trekkes inn under avgiftsområdet. Utvalget antok at spørsmål om avgiftsplikt eksempelvis kunne bli aktuelt for ulike behandlingsgebyrer som oppkreves av

offentlige institusjoner, og som er ment å dekke kostnadene ved behandlingen. På den annen side mente utvalget at gebyrer/avgifter som er av fiskal karakter, hvor den som betaler gebyret/avgiften ikke mottar noen motytelse, under enhver omstendighet må sies å falle utenfor avgiftsområdet fordi det ikke foreligger omsetning.

Etter utvalgets oppfatning kunne det samtidig være vanskelig å trekke grensen mellom de gebyrer/avgifter som er fiskalt betinget og de som gjelder betaling for en ytelse. Utvalget fant det ikke hensiktsmessig å avgrense et fritak gjennom en oppregning av de ulike gebyrer og avgifter som skal fritas. Et eventuelt avgiftsfritak ble derfor foreslått knyttet til de subjekter som oppkrever gebyrene og avgiftene.

Utvalget foreslo at lovens tjenestebegrep ble avgrenset mot ytelser som er ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Som eksempler på gebyrer som etter en slik avgrensning ville falle utenfor avgiftsområdet nevnte utvalget rettsgebyr, tinglysingsgebyr, gebyr for utstedelse av pass og førerkort mv. Ved eventuell tvil om det foreligger offentlig myndighetsutøvelse, antok utvalget at det ville være et vesentlig fortolkningsmoment at unnløstelse av å beregne avgift ikke bør komme i konflikt med kravet til konkurransenøytralitet.

#### *7.2.10.4 Høringsinstansenes synspunkter*

Skattedirektoratet uttalte at det ikke hadde noen bemerkninger til utvalgets forslag. Ingen av de øvrige høringsinstansene har gitt kommentarer til dette punkt i utredningen.

#### *7.2.10.5 Departementets vurderinger og forslag*

Som nevnt innledningsvis er stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune på samme måte som næringsdrivende avgiftspliktige når de har alminnelig omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester. Ved en eventuell merverdiavgiftsreform vil det fortsatt være av vesentlig betydning at offentlige institusjoner så langt som mulig underlegges den samme avgiftsplikt som private næringsdrivende.

Ved innføringen av en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester vil deler av den offentlige myndighetsutøvelse kunne omfattes av avgiftsplikten.

Storvikutvalget foreslår at offentlig myndighetsutøvelse holdes utenfor avgiftsområdet i den utstrekning slik virksomhet ikke står i noe konkurranseforhold til privat virksomhet.

Departementet er enig med utvalget i ovennevnte. Offentlig myndighetsutøvelse som består i å fatte beslutninger, vedta tiltak mv. overfor private rettssubjekter i kraft av offentligrettslige regler og ikke på bakgrunn av privatrettslige regler, bør som et utgangspunkt ikke være avgiftspliktig. Dette er også i samsvar med EFs sjettede avgiftsdirektiv og bestemmelsene i Sverige, Danmark og Finland.

For en rekke tilfeller av offentlig myndighetsutøvelse vil det ikke foreligge omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, jf. merverdiavgiftsloven § 3, fordi den som betaler avgiften, gebyret eller lignende ikke kan sies å motta en gjenytelse. I disse tilfellene er forutsetningen for avgiftsplikt ikke til stede. Dette vil blant annet gjelde særavgifter av ren fiskal karakter, som for eksempel årsavgift for motorkjøretøyer og avgifter av strafferettslig eller sanksjonsmessig

karakter, eksempelvis bøter for overtredelse av trafikkløvgivningens bestemmelser.

Andre typer gebyrer har mer karakter av å være vederlag for en tjeneste, blant annet plan- og bygningsetatens gebyrer for behandling av søknader og tollvesenets gebyrer for tolldeklarerer etter arbeidstid. Også gebyrer for utskrift fra offentlige registre og for utstedelse av attester mv., vil kunne anses som vederlag for en tjeneste ytt av det offentlige. Det samme gjelder for eksempel for avgifter som den enkelte kommune kan fastsette etter gravferdsloven. Kommunen kan blant annet fastsette avgift for kremasjonstjenester. Denne type tjenester, som bare kan tenkes utført av det organ som gjennom offentligrettslige regler er tillagt kompetansen, og som ikke utøves i konkurranse med andre næringsdrivende, må etter departementets oppfatning omfattes av et generelt unntak for offentlig myndighetsutøvelse.

Departementet er for øvrig enig med Storkomiteen i at avgiftsunntaket for offentlig myndighetsutøvelse ikke kan omfatte tjenester som ytes i konkurranse med annen virksomhet. Således må for eksempel en kommune som mot avgift stiller parkeringsplasser på offentlig vei til disposisjon for kjørende, anses avgiftspliktig for denne virksomheten. En annen løsning ville medføre konkurransevridning i forhold til private parkeringsvirksomheter. Avgiftsplikten for utleie til parkering mv., er for øvrig nærmere omtalt i kapittel 7.2.12.

Avgiftsunntaket for offentlig myndighetsutøvelse omfatter heller ikke offentlige organers omsetning av renovasjons-, vei-, vann- og kloakktjenester. Slike tjenester er også avgiftspliktige etter gjeldende regelverk. Denne type tjenester avgiftsbelegges også i Sverige, Danmark og Finland.

I enkelte tilfeller er utøvelse av offentlig myndighet tildelt *private rettssubjekter*. For eksempel gir råfiskloven fiskernes salgsorganisasjoner myndighet til å treffe ulike typer enkeltvedtak, mens sjødyktighetsloven gir Det Norske Veritas myndighet til å fatte avgjørelse om et skips sjødyktighet mv. Etter departementets syn bør også private subjekters utøvelse av offentlig myndighetsutøvelse omfattes av unntaket. Dette er også i overensstemmelse med prinsippet om at like tjenester skal avgiftsbehandles likt, uavhengig av hvem som yter tjenesten. I henhold til forvaltningsloven anses også private subjekter som forvaltningsorganer når de på vegne av stat eller kommune fatter enkeltvedtak eller utferdiger forskrift.

Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 7 i merverdiavgiftsloven.

## 7.2.11 Begravelsestjenester

### 7.2.11.1 Gjeldende rett

Begravelsesbyråene er på samme måte som andre næringsdrivende registreringspliktig for omsetning av varer, jf. merverdiavgiftsloven § 27 jf. § 13 første ledd. Det skal derfor beregnes avgift ved omsetning av alle varer, som for eksempel kister, urner, emballasje for urner, tepper, svøp, gravmonumenter og takke- og innbydelseskort.

Det skal videre beregnes avgift ved omsetning av tjenester som gjelder varer eller fast eiendom, herunder gravsteinsinnskripsjon, dekormaling og pynting i kirker og kapell. Videre foreligger det avgiftsplikt for oppdrag med

formidling av varetransporttjenester og av annonser samt distribusjon av kort, jf. merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd.

Begravelsesbyråene er fritatt fra å beregne avgift av oppdrag med transport av døde, herunder pakking og forsendelse av urner etter bisettelsen. Det kan imidlertid trekkes fra inngående merverdiavgift for anskaffelser til denne delen av virksomheten, selv om omsetningen er fritatt fra å beregne utgående merverdiavgift. For øvrig vil begravelsesbyråene på vanlig måte kunne trekke fra inngående merverdiavgift på alle anskaffelser til den registrerte delen av virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 21.

Deler av begravellesoppdraget som går ut på å sørge for prest, organist, musikk mv., bistand i forbindelse med å arrangere selskapelige sammenkomster, hente, bringe, fylle ut og underskrive attester og dokumenter, er tjenester som ikke er nevnt i merverdiavgiftsloven. Det samme gjelder stell og nedlegging av avdøde samt transport og formidling av transporttjenester til befordring av pårørende. Det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift av vederlaget for slike oppdrag. Det foreligger ikke fradragsrett for inngående avgift for anskaffelser til denne delen av virksomheten.

Når det gjelder trykte salmer, er det antatt at gravferdssalmer ikke går inn under avgiftsfritaket for bøker.

Etter gjeldende bestemmelser har begravelsesbyråene således dels virksomhet innenfor og dels virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven. Ved delt virksomhet skal det foretas en fordeling av både inngående og utgående avgift. Ved fordelingen av inngående avgift må det tas stilling til hvilke anskaffelser som gir rett til fradrag og hvilke fordelingsnøkler som skal legges til grunn for fordelingen av fellesanskaffelser.

### *7.2.11.2 Utenlandsk rett*

#### *7.2.11.2.1 EU*

Etter EFs sjette merverdiavgiftsdirektiv artikkel 28(3)(b) jf. vedlegg F(8) kan medlemslandene unnta fra avgiftsplikt levering av varer og tjenester til organer som har til oppgave å anlegge, utstyre og vedlikeholde kirkegårder, gravsteder og minnesmerker for krigsofre.

#### *7.2.11.2.2 Sverige*

Etter den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 23 § 6 p. er det et unntak fra avgiftsplikt for tjenester som gjelder gravåpning og stell av graver på allmenn begravellesplass og som er utført av hovedmannen eller innehaveren av begravellesplassen.

#### *7.2.11.2.3 Danmark*

Etter den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 17 er ytelser i direkte tilknytning til bisettelser unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

#### 7.2.11.2.4 Finland

I Finland er det unntak fra avgiftsplikt for tjenester i forbindelse med åpning og stell av gravplasser når disse tjenestene utføres av den som holder en allmenn begravelseplass, samt andre tjenester som henfører seg til begravelse, jf. 59 § 3 p. i den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93).

#### 7.2.11.3 Departementets vurderinger og forslag

Storvikutvalget vurderte ikke særskilt spørsmålet om merverdiavgiftsplikt for tjenester som ytes i forbindelse med begravelser. Storvikutvalgets forslag innebærer imidlertid i prinsippet merverdiavgiftsplikt på omsetningen av alle tjenestene som begravelsesbyråene tilbyr. Høringsinstansene har heller ikke berørt dette spørsmålet.

Departementet foreslår å videreføre gjeldende rett med hensyn til tjenester som ytes i forbindelse med begravelser, og legger fram forslag om at seremonielle tjenester fortsatt unntas.

Unntaket medfører at ulike formidlingsoppdrag knyttet til seremonien i kapellet eller kirken, som for eksempel å sørge for prest, musikk mv., fortsatt vil være unntatt fra avgiftsplikt. Dette vil også gjelde tjenester som stell, nedlegging og bæring av avdøde og tjenester knyttet til utstedelse av papirer og dokumenter vedrørende dødsfallet. Unntaket vil også omfatte byråets oppdrag med transport av avdøde eller formidling av slik transport, samt pakking og forsendelse av urner etter bisettelsen. Begravelsesbyråenes transporttjenester av pårørende eller formidling av slike tjenester vil også være omfattet av unntaket. Transportoppdrag i nær tilknytning til begravelse og bisettelse anses i denne sammenheng som en seremoniell tjeneste.

Begravelsesbyråer vil være registreringspliktige og skal fortsatt beregne merverdiavgift ved omsetning av alle varer. Videre skal det som nå beregnes avgift ved omsetning av tjenester som gjelder vare eller fast eiendom, eksempelvis inskripsjon på gravmonumenter, kister og urner samt pynting i kirke og kapell.

Begravelsesbyråene vil for den avgiftspliktige delen av virksomheten ha fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til bruk i virksomheten i henhold til merverdiavgiftsloven § 21. Det følger av samme bestemmelse at begravelsesbyråene ikke kan fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser til den delen av virksomheten som omfattes av unntaket. Ved fellesanskaffelser til delt virksomhet, vil merverdiavgiftsloven § 23 som fastslår at inngående merverdiavgift skal fordeles forholdsmessig etter antatt bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, komme til anvendelse.

Departementet viser til forslag til ny § 5 b første ledd nr. 8 i merverdiavgiftsloven.

### 7.2.12 Tjenesteområder knyttet til fast eiendom

#### 7.2.12.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett anses fast eiendom ikke som vare, jf. merverdiavgiftsloven § 3. Omsetning av fast eiendom er derfor utenfor avgiftsområdet. Selger skal således ikke beregne utgående merverdiavgift av vederlaget ved *omsetning av*



*fast eiendom*, og det foreligger heller ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift for anskaffelser til bruk i virksomheten.

Også *utleie av fast eiendom* faller utenfor merverdiavgiftsloven idet tjenesten ikke er særskilt nevnt som avgiftspliktig i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd, jf. § 5 første ledd nr. 4. Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde når levering skjer som ledd i utleie av bygning eller anlegg, jf. merverdiavgiftsloven § 2 første ledd nr. 4.

Oppføring av bygg eller anlegg for utleie til bruk i avgiftspliktig virksomhet kan imidlertid på nærmere vilkår bli frivillig registrert i avgiftsmanntallet, jf. forskrift 3. mai 1983 nr. 80. Det er selve oppføringen av bygget eller anlegget som gir rett til frivillig registrering. Utleievirksomheten og driften av virksomheten i leide lokaler omfattes ikke av registreringen. Også bortforpaktere av landbrukseiendom kan søke om frivillig registrering i avgiftsmanntallet, jf. forskrift 22. august 1973 nr. 59.

Etter gjeldende rett er også omsetning av rettigheter til fast eiendom i prinsippet unntatt fra avgiftsområdet. Enkelte rettigheter er imidlertid definert som vare, blant annet retten til å ta ut jord, stein og andre naturalier av grunn, jf. merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 3. Ved omsetning av slike rettigheter skal det derfor oppkreves merverdiavgift. Omsetning av andre særretter til fast eiendom, som ikke er særskilt definert som vare, eksempelvis veirett og beiterett, faller utenfor avgiftsområdet.

Utleie av maskiner, maskinelt og elektrisk utstyr som er forbundet med fast eiendom er avgiftspliktig etter § 13 annet ledd nr. 3.

Mottak av kjøretøy og båter for vinteropplag og lignende anses som avgiftspliktig oppbevaring av vare etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 4. Det skal imidlertid ikke beregnes merverdiavgift ved utleie av parkerings- eller garasjeplasser etter gjeldende rett. Slik omsetning regnes som utleie av fast eiendom og er utenfor avgiftsområdet.

Utleie av oppbevaringsbokser er ansett som en avgiftspliktig tjeneste etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 4. Avgiftsplikten gjelder imidlertid ikke for bankers utleie av oppbevaringsbokser, jf. merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 3.

Disponering av plass for plakater og reklame er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 8. Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 har imidlertid Finansdepartementet fritatt eiere av fast eiendom fra å beregne avgift av vederlag for retten til å bruke eiendommen til reklame. Avgiftsfritaket gjelder ikke for eiere som har lagt forholdene til rette for reklame, for eksempel ved oppsetting av plakattavler og lignende eller for reklamebyråer mv. som tar vederlag for disponeringen.

Utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 10.

#### 7.2.12.2 Utenlandsk rett

##### 7.2.12.2.1 EU

I henhold til EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(B) (g) og (h) er omsetning av byggverk eller bygningsdeler *og* grunnen de står på samt omsetning av

ubebygget grunn unntatt fra avgiftsområdet. Medlemslandene kan imidlertid gi adgang til frivillig registrering for denne type omsetning. Unntaket for omsetning av fast eiendom omfatter som hovedregel ikke omsetning av byggeklar grunn eller byggverk/bygningsdeler og grunnen de står på før første innflytting.

Også utleie av fast eiendom og bygging er utenfor avgiftsområdet i henhold til sjetten av avgiftsdirektiv artikkel 13(B)(b). Unntaket omfatter imidlertid ikke utleie innenfor hotellsektoren, herunder utleie i ferieleire eller på områder til bruk som campingplass, utleie av arealer for parkering av kjøretøyer, utleie av utstyr og maskiner som installeres på bruksstedet og utleie av bankbokser. Medlemslandene er gitt adgang til å ha en frivillig registreringsordning for bortforpaktning og utleie av fast eiendom. Hvert enkelt land kan selv velge, innenfor de rammene som direktivet fastsetter, de nærmere betingelser for avgiftsplikten.

#### 7.2.12.2.2 Sverige

I Sverige er omsetning og utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Det samme gjelder for omsetning av boretter, tomteretter og andre rettigheter (særretter) til fast eiendom, jf. den svenske merverdiavgiftsloven [mervärdesskattelagen (1994:200)] 3 kap. 2 §. Unntaket omfatter ikke romutleie i hotell og lignende virksomhet, utleie av plass for reklame, utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet, utleie av oppbevaringsbokser samt utleie av bygninger eller grunn til bruk for dyr. Unntaket omfatter heller ikke omsetning til fly og skip av retten til å benytte flyplasser og havner og omsetning til kjørende av retten til å benytte vei, bro eller tunnel, jf. 3 kap. 3 § ML.

Det foreligger en frivillig registreringsordning for utleiere av fast eiendom. Ordningen omfatter både oppføring og drift av eiendommen.

#### 7.2.12.2.3 Danmark

Omsetning av fast eiendom er utenfor avgiftsområdet i Danmark, jf. den danske merverdiavgiftsloven (lov nr. 375 af 18. maj 1994 om merværdiafgift) § 13 stk. 1 nr. 9.

Også administrasjon, utleie og bortforpaktning av fast eiendom er unntatt fra avgiftsområdet. Unntaket omfatter imidlertid ikke romutleie i hotell og lignende, utleie av camping-, reklame- og parkeringsplass samt utleie av oppbevaringsbokser. Dette fremgår av lovens § 13 stk. 1 nr. 8. Avgiftsplikten for utleie av parkeringsplasser gjelder likevel ikke når slik utleie skjer i forbindelse med utleie av bolig eller forretningslokale.

Omsetning av rettigheter til fast eiendom er ikke unntatt fra merverdiavgiftsområdet i henhold til dansk lov. Avgift som oppkreves for benyttelse av luft- og bådhavner, veier, broer eller tunneller mv., skal derfor avgiftsberegnes.

Det er adgang til frivillig registrering for utleie av fast eiendom i næring, med unntak for eiendom som benyttes til boligformål. Den frivillige registreringsordningen omfatter både oppføringen og driften av eiendommen, jf. lovens § 51.

#### 7.2.12.2.4 Finland

I henhold til den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 27 § er omsetning og utleie av fast eiendom samt omsetning av rettigheter til fast eiendom unntatt fra avgiftsområdet. 29 § i loven lister opp en del unntak fra avgiftsunntaket. Blant annet skal det betales merverdiavgift ved romutleie i hoteller og tilsvarende virksomhet, ved utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet, utleie av oppbevaringsbokser og utleie av reklameplass på fast eiendom. Det skal også beregnes merverdiavgift ved utleie av konferanse-, utstillings- eller idrettslokaler, ved omsetning til fly og skip av retten til å benytte flyplasser og havner og omsetning til kjørende av rett til å benyttet vei, bro eller tunnel.

Det er åpnet adgang til frivillig registrering for utleie av fast eiendom. Utleien må skje til næringsdrivende med rett til fradrag for inngående avgift.

#### 7.2.12.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Storvikutvalget foreslo at utleie av fast eiendom, både til bolig- og næringsformål, fortsatt ble holdt utenfor avgiftsområdet. Avgjørende for utvalgets standpunkt var at regler om avgiftsplikt ville skape flere problemer enn det som er tilfelle i dag, blant annet med hensyn til avgrensning av avgiftsområdet.

For utleie av boliger mente utvalget at det ville medføre vesentlige avgiftsrettslige og avgiftstekniske problemer dersom slik utleie skulle være innenfor avgiftsområdet. Utvalget viste til at det ved en eventuell avgiftsplikt på utleie til boligformål vanskelig kan settes et skille mellom utleie av rom i privat bolig og utleie av leiligheter i større målestokk. Det ble pekt på at en avgiftsplikt på dette området vil føre til en betydelig økning i avgiftsmanntallet, særlig fordi en rekke private utleiende vil bli avgiftspliktige. Når det gjelder de avgiftstekniske problemstillingene, ble det særlig vist til at det kan oppstå betydelige problemer med fordeling av inngående avgift. Slike fordelingsspørsmål er vanskelige å ta stilling til selv for næringsdrivende, og ved en eventuell avgiftsplikt for boligutleie vil også en rekke private utleiende måtte forholde seg til disse. Utvalget påpekte også at det vil kunne by på store problemer å kontrollere riktigheten av avgiftsberegningen, og det ble ansett tvilsomt om det er mulig å administrere en avgiftsplikt på utleie av boliger.

For næringseiendommer, påpekte Storvikutvalget at avgiftsplikt for slik utleie vil føre til nøytralitet mellom registrert næringsvirksomhet som drives fra henholdsvis egne eide eller leide lokaler. Selv om konkurransenøytralitet i utgangspunktet bør tillegges betydelig vekt, foreslo utvalget at også utleie av næringseiendommer unntas fra avgiftsområdet. Utvalget anså som avgjørende at avgiftsplikten ved utleie av fast eiendom generelt synes å skape flere problemer enn de som følger av unntaket etter gjeldende regelverk. Det ble blant annet vist til problemene knyttet til fordeling av inngående avgift som må forventes å oppstå ved utleie av kombinerte bolig- og næringseiendommer, og til problemer som vil kunne oppstå i forhold til mindre utleieforhold. Utvalget mente at merverdiavgiftssystemets krav til nøytralitet vil kunne ivaretas gjennom muligheten for frivillig registrering, og foreslo at ordningen med frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg ble utvidet til også å gjelde drift av fast eiendom. Det ble videre foreslått at adgangen til frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom ble opprettholdt.

Utvalget foreslo et unntak fra unntaket for utleie av fast eiendom med hensyn til utleie av rom i hotell mv. Det vises til nærmere omtale av dette i kapittel 6.2.3 om romutleie i hotell mv.

Utvalget foreslo videre at unntaket for utleie av fast eiendom heller ikke skulle gjelde for utleie til parkering av kjøretøy og opplag av båter. Det ble påpekt at avgiftsplikt for denne type utleieforhold fjerner tvil om det foreligger avgiftspliktig oppbevaring av vare eller avgiftsfri utleie av fast eiendom. Utvalget foreslo derfor at all parkering i parkeringshus og på gateplan hvor det betales parkeringsavgift blir avgiftspliktig, unntatt når dette skjer i tilknytning til utleie av bolig.

#### 7.2.12.4 Høringsinstansenes synspunkter

Blant de høringsinstansene som har uttalt seg, var det bred enighet om at utleie av fast eiendom i utgangspunktet fortsatt bør holdes utenfor avgiftsområdet. Det fremkom heller ikke innvendinger mot utvalgets forslag om utvidelse av adgangen til frivillig registrering, slik at denne også skal gjelde drift av fast eiendom.

Høringsinstansene har i første rekke kommentert Storvikutvalgets forslag om avgiftsplikt på romutleie i hotell mv., utleie av campingplass og hytter mv. Det vises til omtale av dette under kapittel 6.2.3 om romutleie i hotell mv.

*Skattedirektoratet* var enig med utvalget i at man som hovedregel bør holde utleie av fast eiendom utenfor avgiftsområdet, og var i hovedsak enig med utvalgets begrunnelse for, og avgrensning av, avgiftsunntaket. Når det gjelder direktoratets merknader til forslaget om at romutleie i hotell mv. skal falle inn under merverdiavgiftsområdet, er disse gjengitt under kapittel 6.2.3 om romutleie i hotell mv.

#### 7.2.12.5 Departementets vurderinger og forslag

*Omsetning av fast eiendom* (ubebygget og bebygget grunn) er unntatt fra avgiftsplikt etter gjeldende rett. Dette er også i samsvar med bestemmelsen i Sverige, Danmark og Finland. Det foreslås ingen endringer i avgiftslovgivning på dette området.

Departementet mener, i likhet med Storvikutvalget og høringsinstansene, at det er hensiktsmessig at også *utleie av fast eiendom*, herunder leasing, i utgangspunktet fortsatt holdes utenfor avgiftsområdet. Det legges særlig vekt på at en eventuell avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom reiser en rekke avgiftsrettslige og avgiftstekniske problemer. Disse anses mer tungtveiende enn hensynet til at avgiftssystemet skal være så generelt som mulig.

Departementet har foreslått at fast eiendom av systemtekniske grunner skal innbefattes i varebegrepet, jf. forslag til endringer i § 2 og merknadene til denne bestemmelsen i kapittel 15. Dette innebærer at et unntak fra avgiftsplikten for omsetning av fast eiendom må fremgå av loven. Også utleie av fast eiendom vil på bakgrunn av forslaget om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, omfattes av lovens virkeområde, jf. forslag til endringer i §§ 2 og 13 og merknadene til disse bestemmelsene i kapittel 15. Et unntak for utleie av fast eiendom må derfor også lovfestes. Departementet viser til forslag til ny § 5 a første ledd første punktum.

Departementet foreslår at unntaket for utleie av fast eiendom også skal omfatte omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien, jf. nåværende § 2 annet ledd nr. 4 og forslag til ny § 5 a første ledd annet punktum. Forslaget må ses som en klargjøring av gjeldende rett.

Unntaket for omsetning og utleie av fast eiendom vil omfatte omsetning og utleie av grunn (tomt/tomtefeste), bygninger og anlegg (eksempelvis idrettsanlegg) samt del av bygning eller anlegg (lokaler, møterom mv.). Unntaket vil omfatte utleie både til boligformål og til næringsformål.

Departementet ser samtidig, i likhet med Storvikutvalget, at det er behov for en utvidelse av gjeldende ordning med *frivillig registrering for oppføring av bygg og anlegg*. Utvalget påpekte at dagens regelverk fører til skjult avgiftsbelastning for leietakere som driver avgiftspliktig virksomhet i leide lokaler. Dette fordi utleier ikke kan føre inngående merverdiavgift av driftsomkostninger til fradrag, og at merverdiavgiften derfor blir en omkostning som inngår i leievederlaget. I praksis har dette ført til ulike former for avgiftstilpasning, fordi avgiftsbelastningen i noen tilfeller er avhengig av hvordan partene innretter seg.

Etter departementets syn bør adgangen til frivillig registrering for utleie til registrerte virksomheter omfatte både oppføring og utleie av næringseiendom. Ved en mer generell ordning vil fradragsretten for inngående merverdiavgift ikke bare omfatte oppføringskostnadene, men også inngående merverdiavgift av driftsomkostningene. Avgiftsbelastning for bygget eller anlegget vil da bli tilnærmet lik som om leietakeren selv hadde eid bygget eller anlegget. En slik ordning vil i stor grad motvirke uønsket avgiftskumulasjon ved at utleie av fast eiendom fortsatt holdes utenfor avgiftsområdet. Det forutsettes at frivillig registrerte virksomheter skal beregne utgående avgift av leievederlaget. For leietakere som er registrert vil merverdiavgift på leievederlaget være fradragsberettiget. Den nærmere avgrensning og vilkårene for slik registrering vil måtte fastsettes i forskrift.

Departementet vil ikke foreslå endringer i ordningen med frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom. Det vil fortsatt være anledning til slik registrering og dermed også rett til fradrag for inngående merverdiavgift for bortforpaktere.

Innføring av en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, innebærer at også *omsetning og utleie av rettighet til fast eiendom* vil bli avgiftspliktig, med mindre omsetningen særskilt unntas. Som eksempler på slike rettigheter kan nevnes vei- og beiterett, eller også rett til å benytte havneområder, flyplasser mv., som for øvrig også kan anses som en form for utleieforhold knyttet til fast eiendom. Storvikutvalget har bare i begrenset grad vurdert denne type tjenester og høringsinstansene har derfor heller ikke hatt kommentarer til en eventuell avgiftsplikt på slik omsetning. Departementet vil foreslå at det inntil videre gis et generelt unntak fra avgiftsplikten for omsetning og utleie av rettigheter knyttet til fast eiendom.

Unntaket knyttet til fast eiendom er forutsatt å omfatte omsetning av rett til å benytte veier, tunneller, broer og annen fast eiendom mot oppkreving av for eksempel *bompenger, havneavgifter og luftfartsavgifter*. Departementet ser at omsetning av denne type tjenester er vel egnet for avgiftsplikt. Slik omsetning er også innenfor avgiftsområdet i Sverige, Danmark og Finland. Etter

departementets mening bør det imidlertid foretas en nærmere vurdering av omfanget av en eventuell avgiftsplikt og eventuelle provenymessige konsekvenser, før denne type tjenester tas inn under avgiftsområdet. I denne sammenheng bør også avgrensingen mot unntaket for offentlig myndighetsutøvelse avklares, jf. kapittel 7.2.10. Departementets forslag til unntak for omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom fremgår av forslaget til ny § 5 a første ledd.

Det generelle unntaket for utleie mv. av fast eiendom gjelder likevel med visse unntak. Det vises til forslaget til ny § 5 a annet ledd nr. 1-9.

Det foreslås at unntaket for utleie mv. av fast eiendom ikke skal omfatte *romutleie i hotellvirksomhet* og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Dette er nærmere omtalt i kapittel 6.2.3, jf. også forslaget til ny § 5 a annet ledd nr. 1. Siden avgiftsplikten for romutleie er avgrenset til utleie i hotellvirksomhet og lignende, vil utleie av lokaler for konferanser, møter og lignende fra *annen* virksomhet omfattes av avgiftsunntaket etter første ledd.

Utleie av *parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet* foreslås heller ikke omfattet av det generelle unntaket for utleie mv. av fast eiendom. Det vises til forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 2. Storvikutvalget foretok en særskilt vurdering av tjenesteytelser som parkering, lagring og opplag av motorkjøretøy, tilhengere, båter mv. og kom til at omsetning av slike tjenester burde være avgiftspliktig. Departementet har kommet til at avgiftsplikten bør begrenses til utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet. Utleie av parkeringsplasser som en del av et leieforhold for bygningsareal, vil derfor omfattes av unntaket for utleie av fast eiendom.

Bestemmelsen i ny § 5 a annet ledd nr. 2 vil omfatte både kommuner og private næringsdrivendes utleie av parkeringsplasser, eksempelvis på offentlig og privat vei, på tomtearealer og i parkeringshus og garasjer. Merverdiavgift skal beregnes av parkeringsavgiften som oppkreves for å stille parkeringsplassen til disposisjon. Departementet antar imidlertid at eventuelle gebyrer av sanksjonsmessig art som pålegges for overtredelse av parkeringsvedtekter, ikke kan anses som vederlag for en avgiftspliktig tjeneste i denne sammenheng. Slike gebyrer skal derfor som hovedregel ikke avgiftsberegnes. Det samme gjelder trafikkbøter som oppkreves av kommunen for overtredelse av trafikklovgivningens bestemmelser, for eksempel ved feilparkering, jf. kapittel 7.2.10 om offentlig myndighetsutøvelse.

Utleie av fast eiendom for *oppstilling mv. av luftfartøyer* er ikke ment å være omfattet av ny § 5 a annet ledd nr. 2. Det skal således ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning av slike tjenester mot oppkreving av eksempelvis luftfartavgifter.

Departementets foreslår også at *utleie av båt plasser*, for eksempel utleie av bryggeplass til lystbåter i gjestehavner, skal omfattes av avgiftsplikten jf. forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 3 første punktum.

Det kommunale havnevesen oppkrever med hjemmel i havne- og farvannsloven <sup>14)</sup> diverse havneavgifter, blant annet *kaiavgift*. Kaiavgift betales av fartøy for bruk av kommunale kaier og fortøyningsinnretninger. Denne avgiften

<sup>14)</sup> Lov 8. juni 1984 nr. 51 om havner og farvann m.v.

er i dag ansett som betaling for tjenester som etter gjeldende rett faller utenfor merverdiavgiftslovens område. Ved innføring av avgiftsplikt på utleie av båt-plasser som her foreslått, vil tjenester som ytes av havnevesenet mot oppkre-ving av kaiavgift også som et utgangspunkt bli avgiftspliktig.

Departementet har kommet til at det bør foretas en nærmere vurdering av konsekvensene av en eventuell avgiftsplikt på denne del av havnevesenets virksomhet før det innføres avgiftsplikt på disse tjenestene. Herunder bør man også se på avgrensingen mot offentlig myndighetsutøvelse, jf. kap. 7.2.10. Havnevesenets utleie av båt-plass foreslås derfor inntil videre unntatt fra avgifts-plikt, jf. forslaget til ny § 5 a annet ledd nr. 3 annet punktum. Unntaket vil bare omfatte utleie av båt-plass til skip mv. som er omfattet av merverdiavgiftsloven § 17. Dette gjelder eksempelvis skip på minst 15 meter største lengde bestemt for passasjerbefordring mot vederlag eller befordring av last, spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs og fiskefartøyer. Havnevesenets utleie av båt-plass/fortøyningsinnretninger mv. til lystbåter og lignende blir således avgiftspliktig.

Havnevesenet yter også andre typer tjenester mot oppkreving av blant annet anløpsavgift, trafikkavgift og vareavgift. Etter gjeldende rett anses dette i hovedsak som betaling for rett til bruk av fast eiendom (sjø- og landarealer, kaier mv.). Slik omsetning vil fortsatt være unntatt fra avgiftsplikt i henhold til forslag til § 5 a første ledd. Det skal imidlertid beregnes avgift av tjenester som gjelder utleie av maskiner mv. forbundet med fast eiendom (kraner, vinsjer mv.). Slik omsetning er også avgiftspliktig etter gjeldende rett.

Det følger av forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 4 at unntaket knyttet til fast eiendom heller ikke vil omfatte *utleie av selskapslokaler* i forbindelse med ser-ving. Dette er en videreføring av gjeldende rett og endringen er kun av redaksjonell art.

Departementet foreslår at også avgiftsplikten for *omsetning av rett til å dis-ponere plass for reklame* videreføres, jf. forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 5. Finansdepartementets fritak med hjemmel i § 70 for eiere som stiller fast eien-dom til disposisjon for reklame, må oppheves som en følge av forslaget. Frita-ket er nærmere omtalt i kapittel 8.4.

*Utleie av oppbevaringsbokser* er ansett som avgiftspliktig tjeneste etter gjel-dende rett og departementet foreslår ingen endringer på dette området. Det vises til forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 6. Avgiftsplikten etter gjeldende rett omfatter imidlertid ikke *bankers* utleie av oppbevaringsbokser. Som en følge av forslaget om at unntaket for finansielle tjenester som hovedregel ikke skal omfatte tjenester som forvaltning og forvaring, jf. kapittel 7.2.5, vil derfor også bankers utleie av oppbevaringsbokser bli avgiftspliktig.

Departementet foreslår også at omsetning av *rett til å benytte lokaler, anlegg mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter*, for eksempel adgang til svømme-haller, treningsstudioer, slalåmbakker, tennisbaner, golfbaner mv. (billetter, årskort, heiskort, greenfee mv.), ikke skal omfattes av avgiftsunntaket knyttet til fast eiendom, jf. forslaget til ny § 5 a annet ledd nr. 7. Det vises samtidig til kapittel 7.2.9.5, der departementet foreslår at slik omsetning i regi av idretts-lag skal være unntatt fra avgiftsplikt.

Omsetning av enkelte rettigheter er avgiftspliktig allerede i dag fordi de etter merverdiavgiftsloven er definert som vare. Dette gjelder for eksempel

*rett til å ta ut naturalier av grunn og rett til jakt og fiske, jf. merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 3 og § 13 første ledd. Også omsetning av trær og avling på rot* når omsetningen ikke skjer sammen med grunnen er avgiftspliktig etter gjeldende rett, jf. § 2 annet ledd nr. 2 og § 13 første ledd. Departementet foreslår at avgiftsplikten videreføres på dette området, men mener at avgiftsplikten bør knyttes til lovens bestemmelser om fast eiendom, og ikke til varebegrepet, jf. forslag til ny § 5 a annet ledd nr. 8 og 9. Dette betyr at det ikke lenger skal svares investeringsavgift ved anskaffelse av slike rettigheter til bruk som avgiftspliktig driftsmiddel i en virksomhet.

Departementet viser til forslag til ny § 5 a i merverdiavgiftsloven. Det vises samtidig til forslag til § 2.

### 7.2.13 Tjenester fra boligbyggelag til borettslag

Boligbyggelag og borettslag er lovregulerte sammenslutninger, se boligbyggelagsloven <sup>15)</sup> og borettslagsloven <sup>16)</sup>. Boligbyggelag er et andelslag med avgrenset ansvar som har som formål å skaffe boligbygg på vegne av andelseierne. Laget kan ha flere andre formål, blant annet å forvalte boligbygging og å organisere og forvalte tiltak som tjener andelseiernes bointeresser, jf. boligbyggelagslovens § 1. Et borettslag er et andelslag med avgrenset ansvar som har til formål å skaffe andelseierne bolig ved å erverve eller stå for oppføring av boligbygg og leie ut boliger i slike bygg til andelseierne. Laget kan også ha andre formål som har sammenheng med andelseiernes bointeresser, jf. borettslagsloven § 1.

Boligbyggelagene utfører ulike typer tjenester overfor borettslagene. Boligbyggelagene har blant annet en rekke forvaltningsoppgaver. Det vises blant annet til at borettslovgivningen åpner for at boligbyggelag kan ha uoppsigelige avtaler om forretningsførsel for tilknyttede borettslag. De fleste boligbyggelag har slike uoppsigelige avtaler, men noen boligbyggelag har også vanlige oppsigelige avtaler med de tilknyttede borettslagene om forretningsførsel.

For de tilknyttede borettslagene er det vanlig å benytte en forretningsføreravtale som omfatter de mest sentrale forvaltningsoppgaver, eventuelt med tilleggsavtaler for andre forvaltningsoppgaver. Til de sentrale oppgavene hører blant annet innkreving av husleie, betaling av utgifter, regnskapsførsel, selvangivelse for laget, budsjett, tilrettelegging av generalforsamling, søknad om bostøtte, håndtering av forsikringsspørsmål, forvaltning av midler og oppgaver i tilknytning til overføring av andeler i borettslag. Det finnes også tilleggsavtaler om blant annet utvidet økonomisk og administrativ forretningsførsel (korrespondanse, utvidet regnskapsrapportering), ivaretaking av bomiljøarbeid, administrativ bistand med planlagt periodisk vedlikehold, administrasjon av tilsetningsforhold og organisering av kraftkjøp gjennom borettslaget. Slike tilleggsavtaler kan etter sitt innhold sies opp fra begge sider.

Etter gjeldende rett er slike forvaltningstjenester som omsettes fra boligbyggelag til tilknyttede borettslag ikke avgiftspliktige. Ved innføring av en

<sup>15)</sup> Lov 4. februar 1960 nr. 1 om boligbyggelag

<sup>16)</sup> Lov 4. februar 1960 nr. 2 om borettslag



generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, vil disse forvaltningstjenestene imidlertid bli avgiftspliktige, med mindre det gis et særskilt unntak.

Boligsamvirket har spilt en viktig rolle ved gjennomføringen av den offentlige boligpolitikken. I juni 1997 ble det oppnevnt et utvalg til å vurdere og eventuelt komme med forslag til revisjon av gjeldende lovgivning for boligbyggelag og borettslag. Utvalget kom med sin innstilling i juni 2000, jf. NOU 2000: 17 Burettsløvene. Utvalget foreslo at boligbyggelag og borettslag blir ført videre som lovregulerte sammenslutninger etter samme hovedlinjer som i dag. Det ble lagt fram utkast til en ny lov om boligbyggelag og en ny lov om borettslag. Ved spørsmålet om tilknytningen mellom boligbyggelag og borettslag uttalte utvalget blant annet (side 44):

«Bustadbyggjelaga og dei tilknytte burettslaga utgjer eit samla kooperativt system. Det er samspelet mellom bygging og forvaltning og mellom buande og hussøkjande medlemmer som har prega bustadsamvirket heilt frå det voks fram i noko omfang her i landet. Bustadsamvirket i denne forma har spela ei viktig rolle i bustadforsyninga her i landet i meir enn eit halvt hundreår. Gjennom bustadsamvirket - og offentleg tilrettelegging - har eige av bustad vorte vanleg også i grupper som i andre land for ein stor del bur i leigebustader, der gjerne med offentlege subsidiar. Utviklinga har i all hovudsak vore i samsvar med bustadpolitiske mål.

Mange vil meine at den integrerte organisasjonen, tilknytninga mellom bustadbyggjelag og burettslag, har vore ein føresetnad for å få gjennomført dei oppgåvene som nettopp er nemnde. Noko sikkert svar på korleis det ville ha gått om tilknytninga hadde vori ei anna, er det rimeleg nok vanskeleg å gje.

Det er grunn til å tru at forvaltninga av tilknytte lag har lagt grunnlaget for kontinuitet i bustadkooperasjonen. Bustadbygginga er konjunkturavhengig og har svinga mykje både over tid og mellom regionane. Forvaltningsoppgåvene er stabile og har gjort det mogleg å halde oppe eit profesjonelt apparat i bustadbyggjelaga.»

A/L Norske Boligbyggelags Landsforbund har overfor departementet anført at en endring i denne forvaltningsstrukturen i boligsamvirket som følge av avgiftsmessige tilpasninger, kan undergrave det som er oppnådd vedrørende forvaltningen av den kollektive bebyggelsen. Forbundet mener at boligbyggelagets forvaltningstjenester som ytes overfor tilknyttede borettslag, må unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester.

Departementet vil understreke betydningen av at generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester innføres med færrest mulige unntak. Unntakene må ha en særskilt begrunnelse. Etter en konkret vurdering har imidlertid departementet kommet til at det bør gis unntak fra avgiftsplikten på forvaltningstjenester som boligbyggelagene omsetter til tilknyttede borettslag. Det er ved denne vurderingen blant annet lagt vekt på at en eventuell avgiftsplikt på omsetning av forvaltningstjenester fra boligbyggelagene til tilknyttet borettslag, vil kunne få uheldige konsekvenser for forvaltningsstrukturen i boligsamvirket, noe som ikke er ønskelig.

På denne bakgrunn foreslår departementet at forvaltningstjenester som boligbyggelagene omsetter til tilknyttet borettslag unntas fra merverdiavgiftsplikten. Etter departementets mening er det ikke mulig å gi noen uttømmende oversikt over hvilke tjenester som skal anses for å være forvaltningstjenester

i forhold til merverdiavgiftsregelverket. Typiske forvaltningstjenester vil være slike tjenester som er nevnt ovenfor. Tjenester som består i fysiske byggearbeider, teknisk bistand og lignende vil imidlertid være tjenester som ikke omfattes av begrepet, og således vil være avgiftspliktige etter hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

Departementet viser til forslag til § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav h i merverdiavgiftsloven.

## 8 Nærmere om andre problemstillinger

### 8.1 Innledning

---

Forslaget til endringer i merverdiavgiftsloven medfører at flere næringsdrivende blir avgiftspliktige. Dette har gjort det nødvendig å vurdere også andre områder i merverdiavgiftssystemet enn de som er omtalt på bakgrunn av konkrete lovendringer. Enkelte av disse områdene vil som en konsekvens av reformen også kreve en nærmere oppfølging. Dette gjelder eksempelvis spørsmålet om den avgiftsmessige behandlingen av tjenester over landegrensene, jf. kapittel 8.2. Videre er gjeldende merverdiavgiftsfritak, herunder nullsatsen på omsetning av tjenester til utlandet, omtalt i kapittel 8.3. I forbindelse med at det innføres merverdiavgiftsplikt på omsetning av persontransporttjenester, foreslås nullsatsfritaket for transporttjenester som gjelder ferging av kjøretøy opphevet, jf. kapittel 8.3.2.4. Reformen nødvendiggjør også en gjennomgang av dagens fritak gitt med hjemmel merverdiavgiftsloven § 70. Dette behandles nærmere i kapittel 8.4. For øvrig er problemstillingen knyttet til egenregi vurdert i kapittel 8.5 og i kapittel 8.6 omtales den avgiftsmessige behandlingen av offentlige overføringer mv. Avslutningsvis i kapittel 8.7 redegjøres kort for enkelte problemstillinger knyttet til investeringsavgiften.

### 8.2 Tjenester over landegrensene (internasjonale tjenester)

---

#### 8.2.1 Gjeldende rett

Merverdiavgift er en avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. For å sikre at innenlands forbruk avgiftsbelegges og forbruk i utlandet ikke omfattes av det norske systemet, bygger vårt regelverk på destinasjonsprinsippet, det vil si prinsippet om at varer og tjenester skal avgiftsbelegges i det land de er ment å skulle forbrukes. I norsk regelverk er dette ivaretatt ved at det skal beregnes avgift ved innførsel av varer til Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 62, og at det ved eksport av varer fra Norge ikke skal betales avgift, jf. merverdiavgiftsloven § 16. Disse reglene sikrer at varer som innføres får den samme avgiftsmessige behandling som varer som tilvirkes i Norge. For varer som eksporteres blir all norsk avgift fjernet gjennom nullsatsen, jf. kapittel 8.3.2.1.

For tjenester er rettstilstanden mer komplisert. Utgangspunktet her er også at tjenester som forbrukes i Norge skal avgiftsbelegges i Norge. Avgiftsplikten følger hovedregelen i merverdiavgiftsloven som fastsetter avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning. For tjenester som er fullt ut til bruk i utlandet skal det etter merverdiavgiftsloven § 16 med tilhørende forskrifter ikke betales avgift til Norge.

For en rekke tjenester som leveres fra utenlandsk selger til norsk kunde eller for tjenester som leveres fra norsk selger til utenlandsk kunde (internasjonale tjenester) har det imidlertid etter gjeldende rett vært problematisk å fastslå om tjenesten skal avgiftsbelegges i Norge. Dette gjelder særlig tjenester som ikke er knyttet til identifiserbare kriterier for hvor de ytes. Det er for eksempel etter gjeldende regelverk lite tvilsomt at en frisørtjeneste som ytes

i Norge skal avgiftsbelegges her, uansett om kunden er norsk eller utenlandsk. Heller ikke for tjenester direkte knyttet til arbeid på fast eiendom er det i utgangspunktet problematisk å fastslå at tjenestene skal avgiftsbelegges der den faste eiendom er beliggende. Håndverkertjenester i sin alminnelighet reiser heller ingen større problemer i denne sammenhengen. For immaterielle tjenesteområder i vid forstand, det vil si tjenesteområder som ikke lar seg knytte til et fast sted for utøvelsen, kan det imidlertid være vanskelig å fastslå klare kriterier for hvor en tjeneste skal avgiftsbelegges når tjenesten ytes over landegrensene. På bakgrunn av blant annet problemer med å fastslå hvor ulike telekommunikasjonstjenester skal avgiftsbelegges, foreslo departementet en endring av merverdiavgiftsloven § 65 a, som innebar at departementet fikk hjemmel til å fastslå avgiftsplikt ved innførsel av tjenester, jf. Ot.prp. nr. 32 (1997-98). Departementets forslag ble vedtatt ved lov 9. januar 1998, jf. Innst. O. nr. 17.

Ved endringen av § 65 a ble begrepet «kjøp av tjenester i utlandet» endret til «innførsel av tjenester fra utlandet». Endringen var ment å gi en utvidet beskrivelse av de situasjoner som kan utløse avgiftsplikt til Norge. Videre ble subjektkretsen på kjøpersiden utvidet. Bestemmelsen favner nå både over tilfeller hvor en utlending leverer tjenester til en norsk merverdiavgiftspliktig næringsdrivende, til en ikke merverdiavgiftspliktig næringsdrivende og direkte til en forbruker. Noen forskrift som fastsetter avgiftsplikt ved innførsel av tjenester er foreløpig ikke fastsatt.

### 8.2.2 EU

Etter EFs sjette avgiftsdirektiv skal det beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer fra tredjeland, det vil si land utenfor EU. Tilsvarende skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift ved eksport av varer ut av EU-området. For varehandel internt i EU er det imidlertid etablert et eget felles system for oppkreving av avgift. Dette systemet gjør at merverdiavgift kan oppkreves uavhengig av prosedyrer knyttet til grensepassering mellom EU-land. Disse reglene ble vedtatt som et ledd i etableringen av det indre marked i 1993.

Spørsmålet om hvor en tjeneste skal avgiftsberegnes ved omsetning over landegrensene avgjøres i første rekke etter EFs alminnelige regler om hva som skal anses som leveringsstedet for tjenester, se også kapittel 3.4.3.4. Disse bestemmelsene, som fremgår av artikkel 9 i sjette avgiftsdirektiv, avgjør hvilket land en avgiftspliktig tjeneste som omsettes over landegrensene skal avgiftsbelegges i. Bestemmelsen omhandler handel over landegrensene innad i EU og til eller fra tredjeland.

Leveringsstedet for en tjeneste anses som hovedregel å være det land tjenesteyteren (selgeren) enten har etablert hjemstedet for sin økonomiske virksomhet, eller et fast forretningssted hvor tjenesten leveres fra, eller i mangel av dette det land hvor selgerens bopel eller vanlige oppholdssted er. Fra denne hovedregelen er det imidlertid etablert en rekke unntak som gjennomgås nedenfor.

Når det gjelder tjenester vedrørende fast eiendom, anses leveringsstedet for disse tjenestene å være det sted hvor eiendommen er beliggende. Dette gjelder eksempelvis ordinære håndverkertjenester som gjelder arbeid på fast eiendom.

For en del tjenester er det bestemt at leveringsstedet anses å være i det land hvor tjenesten faktisk utføres. Dette gjelder eksempelvis tjenester som gjelder kultur, sport, underholdning og undervisning, men også arbeid på vare.

Som nevnt er imidlertid en rekke tjenester av mer immateriell art. Disse tjenestene lar seg ikke knytte på samme måte som de ovenfor nevnte tjenester til et konkret leveringssted. For slike immaterielle tjenester er utgangspunktet etter artikkel 9 at tjenestene skal beskattes i det landet hvor kjøperen har etablert enten hjemstedet for sin forretningsvirksomhet, faste forretningssted, eller i mangel av dette sin bopel eller sitt sedvanlige oppholdssted. Forutsetningen for denne regelen er imidlertid at tjenesten er levert til en kjøper som er etablert utenfor EU eller til en avgiftspliktig næringsdrivende etablert innen EU, men i et annet land enn tjenesteleverandørens land. Denne regelen er i tråd med prinsippet om at avgiften skal beregnes og betales i det land hvor forbruket skjer. Eksempel på tjenester som skal beskattes etter disse reglene er reklamevirksomhet, rådgivningsvirksomheter, advokater og revisorer. For disse tjenestene er det etter artikkel 9(3) også en mer generell bestemmelse som har som siktemål å gi medlemslandene mulighet til å unngå at samme tjeneste avgiftsbelegges i to land og tilsvarende for å hindre at tjenesten ikke blir helt avgiftsfri. Det enkelte medlemsland kan for eksempel bestemme at leveringsstedet likevel kan være innen landet dersom tjenesten faktisk benyttes eller utnyttes der, og altså selv om tjenesten etter de øvrige bestemmelser skulle være avgiftspliktig til et annet land. For å sikre at telekommunikasjonstjenester omsatt fra land utenfor EU til kunder etablert innen EU også skulle kunne avgiftbelegges i EU, ble det ved et direktiv av 17. juni 1999 (Rdir. 99/59 EØF) besluttet at telekommunikasjonstjenester mv., også skulle omfattes av denne særregelen. Dette innebærer at slike tjenester, på de særlige vilkår som er nevnt, skal anses levert hvor kunden har sitt bosted. Samtidig ble det også vedtatt at en avgiftspliktig leverandør av teletjenester som er etablert utenfor EU, skal betale avgift til EU når det leveres teletjenester til en ikke avgiftspliktig kunde innen EU.

Innen EU er det også bestemmelser om hvilke oppkrevningsmekanismer som gjelder. Ved omsetning mellom næringsdrivende over landegrensene innen EU, hvor avgiften skal betales der hvor kjøper (forbruker) er hjemmehørende, kan det fastsettes at den næringsdrivende kjøperen skal betale avgiften. Denne ordningen fraviker hovedregelen om at det er selger av tjenesten som skal beregne merverdiavgift og innbetale avgiften til statskassen, og benevnes ofte som snudd avregning («reverse charge»). Ved omsetning av tjenester mellom næringsdrivende som ikke er etablert innen EU og forbruker i EU kan det stilles krav om at den utenlandske næringsdrivende skal registrere seg innen EU.

### 8.2.3 Departementets vurderinger

Som det fremgår foran vil mange tjenester som leveres fra en næringsdrivende i et EU-land til kunder i Norge, ikke bli avgiftsberegnet i det land hvor tjenesteyter er etablert. Etter departementets mening bør det være en målsetting at det i Norge etableres regler som sikrer at det i slike tilfeller skal beregnes merverdiavgift i Norge. En tilsvarende målsetting bør være at hvis det ved

omsetning fra utlandet foreligger avgiftsplikt i det land tjenesteyteren er bosatt, så skal det ikke foreligge avgiftsplikt til Norge. Dette sikrer at samme tjeneste ikke avgiftsbelegges i to land, men samtidig at tjenester over landegrensene ikke blir avgiftsfrie både i Norge og i det land tjenesteyteren er hjemmehørende.

Problemet med å fastslå når tjenester omsatt over landegrensene skal avgiftsbelegges i Norge har tidligere ikke vært ansett for å være særlig stort, idet de fleste tjenester som er avgiftspliktige i Norge har vært lite egnet for levering over landegrensene. Det er for eksempel lite tvilsomt at arbeid på fast eiendom i Norge skal avgiftsbelegges her dersom tjenesten utføres på fast eiendom i Norge, uavhengig av om tjenesteyteren eller kjøperen er norsk eller utenlandsk. På samme måte skal en frisørtjeneste eller en bilreparasjon som utføres i Norge være avgiftspliktige her selv om kunden er utenlandsk. Liberaliseringen av telekommunikasjonsmarkedet har imidlertid aktualisert problemstillingen, idet utenlandske teleleverandører kan tilby tjenester til norske kunder i konkurranse med norske leverandører. Dette var blant annet bakgrunnen for endringen i merverdiavgiftsloven § 65 a som innebar at departementet fikk en utvidet hjemmel til å pålegge betalingsplikt ved innførsel av tjenester fra utlandet, jf. Ot.prp. nr. 32 (1997-98). Den samme problemstillingen oppstår i forhold til eksempelvis reklametjenester. Departementet vil understreke at det samme spørsmålet oppstår når det er norske tjenesteytere som omsetter slike tjenester til kunder i utlandet.

Behovet for klare regler på dette området forsterkes ytterligere når omsetning av langt flere tjenester nå foreslås gjort avgiftspliktig, særlig fordi en rekke tjenester i dag også er egnet for levering over landegrensene, for eksempel elektronisk. Som eksempel på slike «nye» tjenester som er egnet for levering over landegrensene kan nevnes administrativ og organisatorisk rådgivning, tjenester fra advokater og revisorer, informasjonstjenester og ulike IT-tjenester. For slike tjenester, hvor det ikke nødvendigvis foreligger et konstatert leveringssted, er det innenfor gjeldende regelverk som knytter avgiftsplikten til innenlands omsetning, uklart om tjenestene dekkes av avgiftsplikten. Dette hjemmelsproblemet er imidlertid, gjennom ovennevnte endring av merverdiavgiftsloven § 65 a, forsøkt løst ved å gi departementet hjemmel til, i forskrifts form, å pålegge betalingsplikt også ved innførsel av tjenester. Slike forskrifter er imidlertid enda ikke gitt.

I forbindelse med endringen av merverdiavgiftsloven § 65 a hadde flere høringsinstanser kritiske bemerkninger til at avgiftsplikten for internasjonale tjenester skulle knyttes til begrepet «innførsel av tjenester». Det ble påpekt at begrepet var uegnet som diskusjonsgrunnlag ved vurderingen av en eventuell avgiftsplikt, idet det ikke er naturlig å si at det innføres tjenester. Det ble videre reist spørsmål om ikke tjenester levert til norsk oppdragsgiver fra utlandet allerede var avgiftspliktig etter gjeldende regler for innenlands omsetning. Enkelte høringsinstanser pekte også på at skatte- og avgiftsspørsmål i forhold til internasjonale tjenester, som for eksempel telekommunikasjonstjenester, ikke bare burde løses nasjonalt, men også internasjonalt.

Departementet vil vise til at det nå foregår et omfattende internasjonalt samarbeid i regi av OECD knyttet til merverdiavgift og elektronisk handel. OECDs arbeid bygger på rammevilkår utarbeidet i OECDs ministerkonferanse i Ottawa i 1998. Her er det enighet om at landene i forhold til merverdi-

avgift skal skattlegge internasjonale tjenester i det land hvor forbruket skjer, med det formål å unngå dobbeltbeskatning eller ikke tilsiktet nullbeskatning. I dette arbeidet står det meget sentralt å utarbeide felles retningslinjer for hvor tjenester som kan omsettes elektronisk skal anses forbrukt. I tillegg vurderes hvilke oppkreivingsmekanismer som bør gjelde for å sikre at tjenesten faktisk beskattes der den forbrukes. Det er samtidig en målsetning at reglene gjøres enklest mulig for de næringsdrivende. Særlig vil det bli vurdert etablert retningslinjer om at det i tilfeller hvor den internasjonale tjenesteomsetningen skjer mellom næringsdrivende, så skal kjøperen kunne innbetale avgiften, såkalt «reverse charge». Ved omsetning av slike tjenester fra en utenlandsk næringsdrivende direkte til en forbruker, vurderes etablert retningslinjer for når den utenlandske næringsdrivende må registrere seg i landet forbrukeren er hjemmhørende. I dette arbeidet er eksempelvis USA, Japan, Canada og Australia aktive ved siden av de europeiske land.

Departementet vil også gjøre oppmerksom på at EU-kommisjonen 7. juni 2000 fremsatte et forslag til et nytt direktiv om merverdiavgiftsbehandlingen av elektronisk leverte tjenesteytelser, jf. COM (2000) 349. Dette forslaget går i korthet ut på at slike tjenester som er levert til forbruk innen EU skal avgiftsbelegges i EU. Tilsvarende foreslås det at slike tjenester som leveres fra en næringsdrivende i EU til en kunde utenfor EU, skal fritas for merverdiavgift i EU. Forslaget har som siktemål å modernisere det eksisterende merverdiavgiftssystemet innen EU, som i liten grad er utformet med siktemål å lage regler for tjenester som leveres elektronisk. I forslaget er det også utarbeidet en rekke forenklingstiltak med sikte på å minske kostnadene næringslivet har på grunn av reglene. For næringsdrivende utenfor EU foreslås blant annet at de bare trenger å registrere seg i ett EU land. Det foreligger ikke plikt til registrering hvor det er omsetning mellom næringsdrivende, fordi kunden da selv skal betale avgiften («reverse charge»). Omsettes det direkte til forbrukere innen EU foreligger det imidlertid en plikt til å registrere seg hvor omsetningen overskrider en grense på 100 000 ECU. Forslaget innebærer videre at næringsdrivende kan velge hvilket land de registrerer seg i. Det skal i såfall beregnes merverdiavgift med den sats som gjelder i det land de velger å registrere seg i. Direktivforslaget er ikke vedtatt.

Gjennomgangen over viser at gjeldende norsk regelverk, som bygger på import/eksport betraktninger, bør moderniseres. I lys av det arbeidet som nå pågår internasjonalt og fordi gjeldende regelverk i mange tilfeller gir mulighet for avgiftsbelegging også av internasjonale tjenesteytelser, vil departementet ikke foreslå endringer i gjeldende regelverk på dette området som ledd i forslaget om å innføre generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette blant annet fordi departementet har hjemmel til å fastsette egne forskrifter om betalingsplikt på internasjonale tjenester etter merverdiavgiftsloven § 65 a, som eksempelvis kan benyttes dersom gjeldende regelverk fører til at norske næringsdrivende får en konkurranseulempe i forhold til tjenesteytere i andre land. Departementet vil imidlertid, særlig i lys av arbeidet innen OECD, foreta en ny gjennomgang av avgiftsreglene når det gjelder internasjonale tjenester. Departementet vil derfor arbeide videre med regelverket på dette området.

### 8.3 Nærmere om fritak fra merverdiavgiftsplikten på omsetning av varer og tjenester (nullsatsede områder)

---

#### 8.3.1 Innledning

Etter merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 begrenses avgiftsplikten på omsetning av varer og tjenester av fritak for enkelte spesielle omsetningstilfeller. Det er blant annet fritak ved leveranser av varer og tjenester til utlandet (eksport) og for omsetningstilfeller som kan likestilles med eksport. Disse fritakene er en konsekvens av at merverdiavgiften har som siktemål å avgiftsbelegge innenlands forbruk av varer og tjenester. Videre er det fritak fra avgiftsplikten for enkelte typetilfeller av innenlands omsetning. Disse fritakene har ulike begrunnelser. Som eksempel på slike typetilfeller som er fritatt, kan nevnes trykt skrift (omsetning av aviser, bøker, tidsskrift) og transporttjenester som består i ferging av kjøretøy. Det er også et særskilt fritak for skip, luftfartøy og oljeboringsplattformer. Dette fritaket er blant annet begrunnet i skips- og luftfartens internasjonale stilling.

Disse fritakene omtales gjerne som avgiftsbelegging med nullsats. Virksomheter som driver med omsetning av varer og tjenester som er fritatt, er avgiftspliktige, men skal ikke beregne utgående merverdiavgift av omsetningen (avgiftssatsen er null). Samtidig har virksomhetene full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Nullsatsen er på grunn av fradragsretten en særdeles gunstig ordning, og innebærer en spesiell form for subsidiering gjennom merverdiavgiftssystemet. De varer og tjenester som er fritatt etter ovennevnte bestemmelser, kommer i en helt annen avgiftsmessig stilling enn de varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde. Virksomheter som driver omsetning av varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsområdet har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift, og har derfor en mindre gunstig posisjon i forhold til merverdiavgiftsregelverket enn virksomheter som omsetter nullsatsede varer og tjenester.

Virksomheter som i hovedsak har omsetning som er fritatt, har som regel krav på tilbakebetaling av merverdiavgift. Dette er en følge av at inngående merverdiavgift i slike tilfeller ofte vil overstige utgående merverdiavgift i de terminvise omsetningsoppgavene.

Ved innføring av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester er det nødvendig å se på i hvilken utstrekning det er behov for å videreføre de enkelte fritak. Fritakene har sine særskilte begrunnelser, slik at det er nødvendig å foreta en konkret vurdering av hvert enkelt av dem. Som en følge av at det nå foreslås avgiftsplikt på en rekke nye tjenesteområder, bør uansett regelverket som knytter seg til eksportbetraktninger moderniseres. Dette behovet forsterkes ytterligere av det internasjonale arbeidet som nå pågår, særlig i forhold til elektronisk handel. Det vises til omtalen i kapittel 8.2.

Nedenfor gis det en omtale av de ulike fritak på dette området og departementets vurdering av disse fritakene i forbindelse med at det nå foreslås generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.



### 8.3.2 Gjeldende rett - nærmere om de enkelte merverdiavgiftsfritak

#### 8.3.2.1 Varer og tjenester til bruk i utlandet

Merverdiavgiften er en avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. Alle former for eksportsalg, herunder tjenester til bruk i utlandet, er derfor fritatt fra avgiftsplikt. Den alminnelige eksportbestemmelsen er gitt i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 bokstav a, som fastsetter at det ikke skal betales avgift av varer og tjenester til utlandet. Jan Mayen og Svalbard er i denne forbindelse ansett som utland, jf. samme bestemmelse bokstav c.

Det er også fastsatt særskilte bestemmelser ved omsetning av varer og tjenester til bruk i havområder utenfor norsk territorialgrense i forbindelse med offshore petroleumsvirksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 bokstav b. Bestemmelsen fritar omsetning av varer og tjenester til bruk i slike havområder i forbindelse med utforskning og utnyttning av undersjøiske naturforekomster. I tillegg gir bestemmelsen fritak ved omsetning av varer og tjenester til bruk i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av rørledning mellom slike havområder og land. Videre er det i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 2 bokstav b gitt fritak ved omsetning av varer og tjenester til spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs.

For leveranser av varer og tjenester til bruk for skip og luftfartøy som beveger seg mellom inn- og utland oppstår det særskilte problemer, blant annet fordi det da blir en blanding av innenlands og utenlands forbruk. Det er derfor gitt særskilte fritak ved omsetning av varer og tjenester til bruk for luftfartøy til yrkesmessig luftfartsvirksomhet når det går i utenriksfart, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 3. Det er videre gitt fritak ved omsetning av varer og tjenester til bruk for henholdsvis utenlandske skip og skip over en viss størrelse når det i utenriksfart frakter last eller mot vederlag befordrer passasjerer, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 bokstav d og nr. 2 bokstav a.

Fritakene er nærmere avgrenset i forskrifter. Det er også i andre land gitt fritaksbestemmelser ved eksportsalg mv. som svarer til bestemmelsene i Norge.

#### 8.3.2.2 Direkte transport til eller fra utlandet

Som omtalt i kapittel 6.2.2.5 er det etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 gitt fritak for internasjonal varetransport når transporten skjer direkte til eller fra utlandet. At bestemmelsen er begrenset til transporttjenester her i landet har sitt grunnlag i at den øvrige del av transporten som skjer utenfor landet, blir avgiftsfri fordi tjenesten ikke anses som omsatt i Norge. Nærmere bestemmelser om fritaket er gitt i forskrift. Som direkte transport regnes det når det er sluttet en avtale om sammenhengende transport av varer her i landet til et sted i utlandet eller omvendt. Fritaket omfatter også tjenester som normalt ytes i forbindelse med transport her i landet. Det er en forutsetning at tjenestene utføres og betales i henhold til avtalen for den sammenhengende transport. Avgiftsfri fakturering kan bare skje til varemottaker/varesender eller til utenlandsk transportør eller speditør. Avgiftspliktige tjenesteytere som bare utfører tjeneste her i landet som er en del av den sammenhengende reise, må altså beregne merverdiavgift ved fakturering til norsk transportør,

speditør og lignende. Lignende fritak finnes i de fleste andre land, det vil si at slik internasjonal transport ikke avgiftsbelegges.

#### 8.3.2.3 *Skip og luftfartøy mv.*

Merverdiavgiftsloven § 17 inneholder fritak ved omsetning av bestemte typer skip, luftfartøy og oljeboringsplattformer. Fritaket gjelder blant annet ved omsetning av luftfartøy til yrkesmessig luftfartsvirksomhet og skip på minst 15 meter største lengde bestemt for passasjerbefordring mot vederlag eller for befordring av last. Det er videre gitt fritak ved leveranser av varer og yting av tjenester i forbindelse med reparasjon, vedlikehold, nybygging eller ombygging av skip, luftfartøy og plattformer. Det er dessuten gitt fritak ved utleie av skip, luftfartøy og plattformer. Fritaket gjelder også hvor fartøyene benyttes i innenlands transport. Begrunnelsen for fritakene er først og fremst skips- og luftfartens internasjonale stilling, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-69) side 46. Bestemmelsen viderefører et tilsvarende fritak som gjaldt under sisteleddsavgiften, men er gjennom senere endringer utvidet til å gjelde plattformer og spesialskip til bruk i petroleumsvirksomhet til havs. Fritakene kan sammenlignes med EUs regelverk på dette området.

#### 8.3.2.4 *Ferging av kjøretøy*

Det er etter gjeldende rett fritak ved omsetning av transporttjenester som består i ferging av kjøretøy. Fritaket følger av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 10. Bestemmelsen kom inn under den forsterkede finanskomiteens behandling av forslaget om å innføre merverdiavgift, jf. Innst. O. XVIII (1968-69). Begrunnelsen for fritaket er å minske kostnadene for transport i distriktene. Nærmere bestemmelser om fritaket er fastsatt i egen forskrift. Fritaket er begrenset til transport på ferge eller annet fartøy i innenlands veisamband, det vil si fergesamband som er etablert for å tjene som bindeledd mellom det innenlandske veinettet.

#### 8.3.2.5 *Tjenester for regning av utenlandske oppdragsgivere*

Omsetning av tjenester for regning av utenlandsk oppdragsgiver er etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 12 fritatt i den utstrekning departementet bestemmer. Fritaket er begrunnet i ønsket om å hindre uheldig konkurransevridning i disfavør av norske avgiftspliktige som omsetter tjenester her i landet for utenlandsk regning. I medhold av denne bestemmelsen er det av hensyn til utenlandske reklamekunder gitt fritak for reklametjenester for utenlandsk regning. Videre er det gitt fritak for garantireparasjoner for utenlandsk oppdragsgiver. Disse fritakene er nærmere avgrenset i egen forskrift. Fritaket medfører at utenlandsk oppdragsgiver på nærmere vilkår ikke blir belastet norsk merverdiavgift selv om den tjenesten som utføres ikke er til bruk i utlandet.

#### 8.3.2.6 *Tjenester på vegsektoren*

Fritaket, som er gitt i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13, er begrenset til siste omsetningsledd, og gjelder tjenester med planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig veg. Bestemmelsen omfatter også de samme tjenestene vedrørende baneanlegg utelukkende for skinnegå-

ende, kollektiv persontransport. Bestemmelsen gjelder videre arbeid med framstilling på verksteder av bruer for veg eller bane som for øvrig omfattes av fritaket. Fritaket er nærmere regulert i forskrifter.

Begrunnelsen for avgiftsfritaket for arbeid på offentlig veg, var ønsket om å fjerne konkurransevridning mellom offentlig virksomhet i egen regi og privat arbeid i vegsektoren. Begrunnelsen for fritaket for arbeid på baneanlegg utelukkende for kollektiv transport, synes å være et ønske om å støtte kollektivtransporten. Fritaket for arbeidet på verksted med framstilling av broer for offentlig veg og for baneanlegg utelukkende for kollektiv persontransport, er begrunnet i ønsket om å motvirke konkurransevridning som oppstår ved at broer som bygges på anleggsstedet vil være fritatt for merverdiavgift for arbeidsinnsatsens vedkommende, mens det ble avgift på hele broens kostnader når denne ble levert ferdig framstilt fra et verksted/fabrikk.

#### 8.3.2.7 Trykt skrift

Det skal etter gjeldende rett ikke betales merverdiavgift på omsetning av bøker og tidsskrift i siste omsetningsledd eller på omsetning av aviser som kommer ut regelmessig med minst et nummer i uka, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7 og 8. Det er gitt nærmere avgrensinger av fritaket i forskrifter. Fritaket er språk- og kulturpolitisk begrunnet.

#### 8.3.2.8 Elektrisk kraft til husholdningsbruk i Nord-Norge

I merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 9 er det gitt avgiftsfritak ved omsetning av elektrisk kraft til husholdningsbruk i fylkene Finnmark, Troms og Nordland. Fritaket er nærmere avgrenset i forskrift og gjelder boliger og fritidsboliger, aldershjem, barnehjem og daginstitusjoner for barn, men ikke pleiehjem og sykehus. Fritaket er begrunnet utfra de klimatiske forholdene i Nord-Norge. På grunn av relativt høyt forbruk av elektrisk kraft i denne landsdelen sammenholdt med høye kraftpriser, ble det ansett uheldig med en ytterligere belastning i form av merverdiavgift.

#### 8.3.2.9 Brukte kjøretøy

Det er gitt avgiftsfritak på omsetning av kjøretøy som omfattes av omregistreringsavgiften og har vært registrert her i landet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11. Fritaket gjelder bare kjøretøy som faktisk har vært registrert her i landet. Siden fritaket bare gjelder kjøretøy som faktisk har vært registrert her i landet, vil det påløpe merverdiavgift ved omsetning av bruktimporterte kjøretøy på linje med det som gjelder for nye kjøretøy. Begrunnelsen for fritaket er at det ikke både skal påløpe merverdiavgift og omregistreringsavgift ved salg av brukte kjøretøy. Omregistreringsavgiften er ansett som en mer konkurransenøytral avgiftsform på omsetning av brukte kjøretøyer fordi den ikke skiller mellom salg i næring og privatsalg.

### 8.3.3 Storvikutvalgets vurderinger og forslag

Utvalget foretok en gjennomgang av fritakene på omsetning av tjenester etter merverdiavgiftsloven. Utvalget konstaterte at hvert av fritakene har sin særskilte begrunnelse, og etter utvalgets mening ville en utvidet avgiftsplikt på

omsetning av tjenester bare gi grunn til å oppheve ett av disse fritakene, nemlig fritaket for ferging av kjøretøyer. Begrunnelsen for dette var blant annet forslaget om at det innføres avgiftsplikt på persontransport. Utvalget vurderte ikke spørsmålet knyttet til nullsatsfritakene for vareomsetning.

#### 8.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Ut fra målsetningen om et konsekvent og nøytralt avgiftssystem mener departementet som et prinsipielt utgangspunkt at alt innenlands forbruk av varer og tjenester bør avgiftsbelegges. Dette er også en av hovedbegrunnelsene for forslaget om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det er i den forbindelse understreket at unntak fra den generelle avgiftsplikten krever en særskilt begrunnelse. Det samme må i utgangspunktet også gjelde en opprettholdelse av eksisterende merverdiavgiftsfritak (nullsatser).

Departementet har på bakgrunn av ovennevnte foretatt en vurdering av de fritakene som er fastsatt i merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17. Etter departementets oppfatning kreves det en langt sterkere og mer kvalifisert begrunnelse for å opprettholde disse fritakene når det nå foreslås generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Fritak fra avgiftsplikten er en meget gunstig ordning, og bør etter departementets vurdering bare gis i de tilfeller hvor det følger direkte av de prinsipper som er lagt til grunn for avgiftssystemet eller i andre helt særskilte tilfeller. Som et prinsipielt utgangspunkt bør det være slik at virksomheter med omsetning av varer og tjenester enten omfattes av merverdiavgiftssystemet og må beregne utgående merverdiavgift samtidig som de har fradragsrett for inngående merverdiavgift, eller at virksomheten holdes helt utenfor.

Når det gjelder fritakene i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1-3 om leveranser til eksport og eksportlignende omsetningstilfeller, kommer ikke begrunnelsen for disse fritakene i noen annen stilling som følge av forslaget om å innføre generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Det vil imidlertid i fremtiden være nødvendig å foreta en gjennomgang av dette regelverket på bakgrunn av det internasjonale arbeidet som nå pågår i regi av OECD på merverdiavgiftsområdet og som knytter seg til handel over landegrensene, jf. kapittel 8.2.

Når det gjelder fritakene som er gitt i merverdiavgiftsloven § 17, kan det hevdes at en utvidelse av avgiftsplikten til også å gjelde persontransport ikke lenger gjør det nødvendig å opprettholde fritaket eksempelvis for utleie og reparasjonstjenester i forbindelse med varelevering. Ved avgiftsplikt på persontransport vil det foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på slike anskaffelser til bruk i virksomheten. På den annen side gjelder fritaket etter gjeldende rett også for næringsdrivende som har fradragsrett (varetransport), og en eventuell opphevelse må derfor gis virkning for alle registrerte virksomheter innen denne sektoren. Lignende fritaksordninger praktiseres dessuten innen EU, selv om persontransport som hovedregel er merverdiavgiftspliktig. På denne bakgrunn finner departementet i denne omgang ikke grunnlag for å foreslå endringer i merverdiavgiftsloven § 17.

Når det gjelder fritaket som er gitt for direkte transport til eller fra utlandet, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4, vises det til omtalen i kapittel 6.2.2.5. Som det fremgår av denne omtalen, er det foreslått endringer slik

at fritaket utvides til også å gjelde innenlands persontransport som ledd i direkte transport til eller fra utlandet.

Når det gjelder fritaket for transporttjenester som består i ferging av kjøretøy, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 10, er fritaket begrunnet med å minske kostnadene for transport i distriktene. Som en følge av at det nå foreslås avgiftsplikt på omsetning av persontransporttjenester, jf. kapittel 6.2.2, synes det etter departementets mening ikke lenger utfra systemmessige betraktninger å være grunnlag for å opprettholde dette fritaket. På denne bakgrunn foreslår departementet at fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 10 for transporttjenester som består i ferging av kjøretøyer oppheves. En opphevelse av denne bestemmelsen medfører at det skal betales merverdiavgift av vederlaget for slike tjenester etter hovedregelen om generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Tjenesten foreslås imidlertid avgiftsbelagt med en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent. Departementets forslag om redusert avgiftssats er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Det er også fremmet forslag om at fergevirksomheten blir kompensert for merkostnadene, jf. kapittel 6.2.2.6 og 10.3. Når det gjelder økonomiske konsekvenser ved å fjerne nullsatsen på ferging av kjøretøyer, vises det til omtalen av persontransport i kapittel 6.2.2.6.

Når det gjelder fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 12 om tjenester for regning av utenlandsk oppdragsgiver, kommer heller ikke begrunnelsen for dette etter departementets mening i noen annen stilling enn tidligere. Departementet kan heller ikke se at det på nåværende tidspunkt er grunnlag for revurdere fritaket for vegsektoren, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13.

Fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 7 og 8 for omsetning av aviser, bøker og visse tidsskrift, byr på avgrensingsproblemer som gjør bestemmelsen vanskelig å praktisere. Bestemmelsen gir blant annet opphav til konkurransevridninger ved at omsetning av aviser er fritatt mens omsetning av ukeblader er avgiftspliktig. Det samme gjelder forholdet mellom trykte publikasjoner og publikasjoner som publiseres på annen måte enn i trykt form. Eksempelvis regnes omsetning av publikasjoner på CD-rom som avgiftspliktig omsetning av vare. Det vil ved innføringen av generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester kunne oppstå ytterligere konkurransevridning ved at også omsetning av digitalt overførte publikasjoner blir avgiftspliktig. Departementet vil imidlertid ikke i denne proposisjonen fremme forslag om endringer på dette området. Det vises også til at Dagspresseutvalgets utredning (NOU 2000:15 Pressepolitikk ved et tusenårsskifte) fortsatt er på høring. Høringsfristen utløper 15. oktober 2000.

Fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 9 om elektrisk kraft til husholdningsbruk i Nord-Norge, er begrunnet i et ønske om å redusere utgiftene til elektrisk kraft for private husholdninger i denne landsdelen. Departementet finner ikke grunnlag for å foreslå endringer på dette området.

Fritaket for omsetning av brukte kjøretøy i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11 kommer etter departementets oppfatning ikke i noen annen stilling enn tidligere. Begrunnelsen om at omregistreringsavgiften i slike tilfeller er mer konkurransenøytralt enn merverdiavgiften, bør etter departementets oppfatning føre til at fritaket opprettholdes.

Det vises for øvrig til at det foreslås avgiftsplikt på persontransport med redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent, men slik at det innføres en særordning med nullsats for personbefordring med luftfartøy. Bestemmelsen om nullsats for luftfarten er foreslått tatt inn i merverdiavgiftsloven § 16. Det vises til kapittel 6.2.2.

Departementet foreslår at gjeldende fritaksordninger hjemlet i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd opprettholdes, med unntak av fritaket for transporttjenester som består i ferging av kjøretøy, jf. § 16 første ledd nr. 10, som foreslås opphevet. Gjeldende avgiftsfritak for varetransport direkte til eller fra utlandet i § 16 første ledd nr. 4 foreslås også utvidet til å gjelde persontransport

#### **8.4 Merverdiavgiftsloven § 70 - dispensasjoner fra avgiftsplikten**

---

Etter merverdiavgiftsloven § 70 kan Finansdepartementet helt eller delvis frita fra avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven når det foreligger særlige forhold. Ved siden av å være brukt i enkelttilfeller, er bestemmelsen også brukt som hjemmel for å gi mer generelle fritak. Bestemmelsens formål er å tjene som en sikkerhetsventil i tilfeller hvor merverdiavgiftsregelverket får en utilsiktet virkning. I St.meld. nr. 17 (1971-72) om gjennomføring av merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven uttalte Finansdepartementet at departementet har inntatt det prinsipielle standpunkt at fullmakten ikke bør benyttes til å tilgodese formål som ligger utenfor merverdiavgiftsloven, eksempelvis sosiale, kulturelle og humanitære formål. Finanskomiteen ga sin tilslutning til dette i Innst. S. nr. 190 (1971-72).

Det er på bakgrunn av ovennevnte kun unntaksvis gitt fritak med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. I de tilfeller hvor fullmakten er blitt benyttet, er det ulike hensyn som har begrunnet vedtakene.

Noen avgjørelser har sammenheng med Norges forhold til andre land og det er således gitt enkelte avgiftsfritak med bakgrunn i traktatrettslige forpliktelser. Dette gjelder blant annet enkelte særordninger for NATO. Det er også gitt fritak ut fra internasjonale hensyn, uten at det foreligger en traktatmessig forpliktelse, blant annet ut fra hensynet til internasjonal konkurransenøytralitet på merverdiavgiftens område.

Andre fritak som er gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, er begrunnet ut fra avgiftstekniske, praktiske, administrative eller kontrollmessige hensyn.

Det vises blant annet til at Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, har samtykket i at hoteller som fritas fra å svare investeringsavgift etter forskrift nr. 66, gis adgang til å fradragføre all inngående merverdiavgift som knytter seg til påbudte miljøinvesteringer. Bakgrunnen for fritaket er at hoteller som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, kommer dårligere ut økonomisk enn de næringer som i sin helhet omfattes av merverdiavgiftsloven og som dermed har full fradragrett for inngående merverdiavgift. Hotellnæringen vil som følge av fritaket heller ikke få noen avgiftsbelastning for utgifter knyttet til påbudte miljøinvesteringer.

Merverdiavgiftsloven § 70 er også benyttet til å gi avgiftsfritak fra uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 14. Som nevnt i kapittel 3.2.2.4 medfører uttaksbestemmelsene blant annet at en virksomhet som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, må beregne merverdiavgift når

varen eller tjenesten som er anskaffet til bruk i den avgiftspliktige del av virksomheten, benyttes utenfor avgiftsområdet.

Rutebilselskaper som kun driver personbefordring, skal etter regelverket i utgangspunktet ikke beregne uttaksmerverdiavgift når selskapet på eget verksted reparerer egne busser. Påtar selskapet seg reparasjoner for andre, skal det imidlertid svares merverdiavgift, ikke bare av reparasjonsoppdragene, men også av egenreparasjonene. For rutebilselskaper er det gitt fritak for avgiftsberegning etter uttaksbestemmelsen for slike egenreparasjoner dersom verkstedet hovedsakelig kan anses å dekke selskapets egne behov. Bakgrunnen for fritaket er at uttaksbestemmelsene kan få urimelige konsekvenser i enkelttilfeller, hvor omfanget av den ikke avgiftspliktige delen er betydelig større enn den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det antas at det får store terskelvirkninger dersom en virksomhet som i utgangspunktet kun driver omsetning utenfor avgiftsområdet, også begynner med avgiftspliktig virksomhet. Det må da foretas en uttaksberegning av de i utgangspunktet avgiftsfrie tjenestene. Dette gir blant annet dårlige incentiver for utnyttelse av en ekstra kapasitet virksomheten har.

Det er gitt et tilsvarende fritak, som nevnt ovenfor, for enkelte virksomheter som omsetter serveringstjenester. Som nevnt i kapittel 3.5.2 er servering til en lukket krets ikke ansett avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 10. Dersom en virksomhet driver omsetning av serveringstjenester både til en lukket krets av personer og til offentligheten, vil alle serveringstjenester som ytes av virksomheten bli belastet med merverdiavgift. Departementet har innvilget fritak for enkelte fra plikten til å svare merverdiavgift for den interne serveringen, under forutsetning av at den eksterne virksomheten er på et beskjedent nivå.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 er det også for eiere av fast eiendom gitt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved utleie av plass til reklame. Begrunnelsen for dette fritaket er av mer praktiske hensyn. Dette fritaket er også omtalt i kapittel 7.2.12.

Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester vil medføre at det blir mindre behov for å etablere særordninger i medhold av merverdiavgiftsloven § 70. Lovforslaget som legges fram, samt de endringer som har funnet sted etter at enkelte av fritakene ble gitt, vil også ha betydning for en del av de gitte fritakene. Noen av fritakene vil for eksempel ikke lenger ha praktisk betydning. Dette gjelder blant annet fritaket for begravelsesbyråenes transport av døde, herunder for pakking og forsendelse av urner etter bisettelsen. Fritaket vil bli overflødig som følge av det foreslåtte unntaket for seremonielle tjenester i forbindelse med begravelser mv., se kapittel 7.2.11. Det samme gjelder fritaket som beskrevet ovenfor for hotellnæringen. Som følge av at overnattings-tjenester ikke er foreslått unntatt fra avgiftsområdet, vil hoteller få fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til overnattingsvirksomheten. En generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester vil også gjøre fritaket for busselskapers egenreparasjon overflødig. Siden persontransport etter forslaget vil omfattes av avgiftsområdet, vil det ikke foreligge uttak ved egenreparasjoner. Disse fritakene vil bli opphevet.

For enkelte andre fritak vil den opprinnelige begrunnelsen for fritakene ikke lenger være til stede etter den foreslåtte lovendringen. Dette gjelder

eksempelvis fritaket som er gitt for eiere som stiller fast eiendom til disposisjon for reklame. Disse fritakene vil bli opphevet.

Når det gjelder serveringstjenester, vil avgiftsplikten følge av hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette innebærer at all servering mot vederlag i utgangspunktet blir avgiftspliktig virksomhet uten hensyn til om det serveres til en lukket krets eller om offentligheten også har adgang. Et unntak gjelder for serveringstjenester som kan anses som en del av en ellers unntatt tjeneste, se kapittel 7.2.2. En forutsetning for avgiftsplikt, vil for øvrig være at de generelle vilkårene for avgiftsplikt foreligger. Det må foreligge en omsetning på 30 000 kroner i en periode på 12 måneder og serveringstjenesten må omsettes i næring. Rene bedriftskantiner som ikke tar vederlag for sin servering, vil således ikke bli avgiftspliktig. Departementet vil på denne bakgrunn se nærmere på de fritak som er gitt på dette området.

På bakgrunn av Stortingets behandling av lovforslagene i denne proposisjonen, vil departementet foreta en nærmere gjennomgang av de fritak som er gitt i medhold av merverdiavgiftsloven § 70.

### **8.5 Forholdet mellom tjenester utført med egne ansatte (egenregi) og kjøp av tjenester**

---

Et av hovedprinsippene bak utformingen av merverdiavgiftssystemet er at det skal være en nøytral form for forbruksbeskatning. Likeartede tjenester skal behandles likt, og det er et mål at merverdiavgiftsregelverket i minst mulig grad skal bidra til at aktørene velger å innrette seg på en annen måte enn det de ellers ville valgt.

For avgiftpliktige næringsdrivende er prinsippet om nøytralitet godt ivare tatt i merverdiavgiftsregelverket gjennom fradragsretten som gjelder ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dersom en næringsdrivende velger å utføre tjenester i egenregi med egne ansatte, skjer det ingen omsetning, og det skal ikke beregnes merverdiavgift. Et eksempel på dette er en bedrift som ansetter egne folk til å vaske bedriftens lokaler. Hvis den næringsdrivende i stedet velger å kjøpe tjenesten fra en ekstern tjenesteyter, eksempelvis et rengjøringsbyrå, skal dette firma beregne merverdiavgift på vederlaget av tjenesten. Kjøperen av tjenesten har imidlertid i dette tilfellet full fradragsrett slik at merverdiavgiften ikke blir endelig belastet. For avgiftpliktige næringsdrivende er det således ingen konkurransevidning som følge av merverdiavgiftssystemet om tjenesten utføres med egne ansatte eller om den kjøpes fra eksterne tjenesteytere. Det kan imidlertid oppstå konkurransevidning i forhold til enkelte tjenester som ved kjøp fra ekstern tjenesteyter, i motsetning til om tjenesten utføres i egenregi, vil utløse plikt til å beregne investeringsavgift. Dette gjelder eksempelvis arbeid med reparasjon, vedlikehold og rengjøring av driftsmidler, jf. investeringsavgiftsloven § 4 første ledd nr. 2.

For ikke avgiftspliktig virksomhet kan det imidlertid oppstå en konkurransevidning som følge av merverdiavgiftsregelverket. Slike virksomheter har ingen fradragsrett for anskaffelser av avgiftspliktige varer og tjenester. Dersom en slik virksomhet velger å utføre tjenesten i egenregi med egne ansatte skal det ikke beregnes merverdiavgift av denne tjenesten. Et eksempel på



dette er en bank som velger å ansette egne edb-spesialister. Den tjenesten disse ansatte utfører for egen bedrift skal det ikke svares merverdiavgift av. Hvis banken i stedet kjøper en edb-tjeneste fra andre næringsdrivende skal tjenesteyteren beregne merverdiavgift på vanlig måte. Fordi kjøperen er en ikke avgiftspliktig virksomhet og mangler fradragsrett ved anskaffelsen, oppstår konkurransevridning i forhold til merverdiavgift. Virksomheter som er unntatt sparer med andre ord merverdiavgift ved å utføre tjenester i egenregi.

Den effekten som her er beskrevet og som oppstår i forholdet mellom egenregi og kjøp av tjenester fra andre næringsdrivende, er en følge av at merverdiavgiftssystemet er en generell omsetningsavgift og følger dermed av de prinsipper systemet bygger på. Dette gjør seg særlig sterkt gjeldende i forhold til offentlig sektor fordi den er stor og fordi det innen sektoren i liten grad kan sies å foreligge omsetning. Fordi merverdiavgiften her kan føre til at eksempelvis kommunen velger å utføre tjenester med egne ansatte i stedet for å kjøpe tjenesten av andre, ble det fra 1. mai 1995 iverksatt en kompensasjonsordning for kommuner og fylkeskommuners kjøp av visse tjenester.<sup>17)</sup> Denne loven innebærer at kommunal virksomhet som kjøper tjenester som gjelder bygg og anlegg og vask og rens av tekstiler får kompensert merverdiavgiften gjennom en særskilt fastsatt bevilgning på statsbudsjettets utgiftsside.

Forslaget til merverdiavgiftsreform vil på den ene side medføre at flere næringsdrivende tjenesteytere blir avgiftspliktig. For disse næringsdrivende, eksempelvis advokater, konsulentvirksomhet og reiselivsvirksomhet, vil forskjellen i merverdiavgiftsbelastning mellom egenregi og kjøp av eksterne tjenester som eksisterer etter dagens regelverk forsvinne.

For virksomhet som foreslås fortsatt unntatt, eksempelvis kommunal virksomhet og finansiell sektor, kan imidlertid konkurransevridning mellom egenregi og kjøp av tjenester kunne øke noe som følge av forslaget om at flere tjenester skal bli avgiftspliktige. Et eksempel på dette er en bank som velger å kjøpe administrative tjenester eller konsulenttjenester, herunder advokattjenester, fra andre. Etter forslaget i denne proposisjonen vil disse tjenestene bli avgiftspliktige, og banken vil bli belastet merverdiavgift ved kjøpet. Hvis tjenestene derimot organiseres/utføres innen virksomheten med egne ansatte, vil det ikke utløse merverdiavgiftsplikt.

Departementet vurderer denne effekten, som gjelder ikke avgiftspliktig virksomhet, som uheldig isolert sett. Imidlertid er dette som nevnt en direkte følge av merverdiavgiftssystemets krav til omsetning. Så lenge merverdiavgiftsgrunnlaget ikke gjøres helt generelt og uavhengig av omsetningskriteriet, vil avgiftsfordelen ved å utføre tjenester med egne ansatte bestå for næringsdrivende som driver virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet. Reformen bidrar til at langt flere næringsdrivende blir avgiftspliktige slik at disse problemene fjernes for en rekke aktører.

Loven om kompensasjonsordningen som Stortinget vedtok i 1995, og utvidet fra 2000 for kommuners kjøp av visse tjenester, foreslås ikke endret. Kompensasjonsordningen har vært vurdert en rekke ganger av Stortinget i nittiårene. Departementet kan ikke se at de nye tjenesteområder som det blir foreslått innført merverdiavgift på vil medføre sterkere incentiver for kommunene

<sup>17)</sup> Lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon til kommuner og fylkeskommuner mv.

til å utføre disse tjenestene ved bruk av egne ansatte, enn det som gjelder i dag for ikke kompensasjonsberettigede tjenester.

### **8.6 Den avgiftsmessige behandlingen av offentlig overføringer**

---

Som nevnt tidligere er det en forutsetning for avgiftsplikt at det foreligger omsetning eller innførsel. Omsetningsbegrepet er nærmere beskrevet i kapittel 3.2.2.2. Omsetning er definert i loven som levering av vare eller ytelse av tjeneste mot et vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 3. Også byttehandel anses som omsetning. Definisjonen av omsetning forutsetter med andre ord en gjensidig transaksjon. Avgiftspliktig omsetning medfører plikt til å beregne og betale merverdiavgift av omsetningen. Avgiften beregnes i utgangspunktet av vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 18.

At merverdiavgiften er transaksjonsrelatert har skapt enkelte problemer knyttet til offentlige overføringer. Det offentlige kan både opptre som ordinære kjøpere av varer og tjenester, og vil i slike situasjoner betale merverdiavgift på sine anskaffelser. Det offentlig yter imidlertid også ren støtte til ulike formål.

Avgiftsrettslig kan det imidlertid være flytende overganger mellom disse situasjonene, hvor det sentrale spørsmålet blir om det foreligger omsetning mellom det offentlige og den som mottar den offentlige overføringen. Det kan i slike tilfeller være uklart om det offentlige mottar en motytelse. Hvorvidt det foreligger omsetning beror på en helhetsvurdering, hvor det blant annet er av vesentlig betydning om det offentlige organet har krav på en gjenytelse, slik at kravet til gjensidighet er oppfylt.

Dette spørsmålet blir i mange tilfeller ytterligere forvansket ved at overføringen fra det offentlige til virksomheter som driver omsetning benyttes til å redusere prisen på leveranser av varer og ytelser av tjenester til en tredjemann/kjøper. I et slikt tilfelle kan det være aktuelt å reise spørsmålet om det er to kjøpere, både det offentlige og tredjemann eller om det bare er tredjemann som anses som kjøper. Etter gjeldende rett er det forholdet mellom virksomheten og tredjemann som anses som omsetning. Beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften blir således i utgangspunktet den reduserte prisen. For eksempel vil offentlige tilskudd i form av skyssgodtgjørelse eller lignende til veterinærer som ytes for at disse skal kunne tilby sine tjenester til redusert pris i distriktene, ikke være å anse som vederlag for veterinærtjenester. Hvis det offentlige i stedet overførte midler direkte til kjøperen ville beregningsgrunnlaget for avgiften bli den ordinære prisen, det vil si høyere enn om virksomheten mottok overføringen.

I EU har man løst dette noe annerledes. Etter EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 2 skal det faktureres med merverdiavgift ved levering av varer og tjenesteytelser som foretas mot vederlag. Beregningsgrunnlaget for avgiften er i utgangspunktet den samlede verdi av vederlaget som leverandøren eller tjenesteyteren mottar eller vil motta av kjøperen, tredjemann mv., herunder tilskudd som er direkte forbundet med transaksjonenes pris, jf. artikkel 11(A)(1)(a). I henhold til Sveriges Offentlige Utredninger (SOU) 1999:133 kan det i EU være aktuelt å anse tilskudd fra det offentlige til en privat virksomhet som yter gratis tjenester til privatpersoner, som et vederlag for de

aktuelle tjenestene. Eksempelvis kan tilskudd som gis til en skole for at denne skal kunne yte gratis undervisningstjenester til deler av befolkningen anes som vederlag for undervisningstjenester.

I New Zealand har man innført et system der offentlige organer omfattes av avgiftsområdet ved all ytelse av tjenester (med mindre disse etter sin art er særskilt unntatt fra avgiftsområdet), også når tjenestene ytes til andre offentlige organer. Bevilgninger fra et offentlig organ, eller subsidier til en privat virksomhet, anses som vederlag for en ytelse også når bevilgningene/subsidiene ikke er knyttet til antall omsatte enheter. Systemet forutsetter en prising av offentlige tjenester, og har som hensikt å motvirke konkurransevridning mellom offentlige og private tjenesteytelse.

Innføring av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester vil ikke innebære noen endring i norsk rett på det aktuelle området.

### 8.7 Investeringsavgiften

---

De virksomheter som i henhold til Regjeringens forslag vil bli avgiftspliktige vil også bli omfattet av plikten til å svare investeringsavgift. Etter investeringsavgiftsloven § 1 skal det betales investeringsavgift blant annet på varige driftsmidler. En slik avgift skal betales ved anskaffelsen i den utstrekning det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven, jf. investeringsavgiftsloven § 3 første ledd nr. 1. I tillegg skal det svares avgift av avgiftspliktige driftsmidler ved egen fremstilling, med mindre det er varer som er omfattet av fritakene i merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17. I henhold til investeringsavgiftsloven § 3 omfatter avgiftsplikten også arbeid utført på grunn, bygg eller anlegg som faller innenfor den registrerte virksomheten, eller på vare som er eller vil bli avgiftspliktig driftsmiddel i virksomheten og uttak av for eksempel omsetningsvarer som driftsmiddel. En rekke unntak fra avgiftsplikten er hjemlet i lovens § 4 og det årlige stortingsvedtak om skatter og avgifter. Det vises til nærmere omtale av investeringsavgiften i kapittel 3.3.

Som det fremgår av redegjørelsen ovenfor gjelder plikten til å beregne investeringsavgift i hovedsak ved anskaffelse av varer som skal tjene som driftsmidler i virksomheten, og i mindre grad ved kjøp av tjenester. Anskaffelse av tjenester som gjennom Regjeringens forslag foreslås tatt inn under merverdiavgiftens område, vil derfor som hovedregel ikke medføre en plikt til å beregne investeringsavgift. Enkelte rettigheter er etter gjeldende rett definert som vare, jf. merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd. Som ledd i merverdiavgiftsreformen er disse foreslått fjernet fra varedefinisjonen og tatt inn i et utvidet tjenestebegrep. Dette innebærer at anskaffelse av slike rettigheter ikke lenger utløser plikt til å beregne investeringsavgift.

Departementet tar på bakgrunn av ovennevnte sikte på å følge opp og se nærmere på virkningene av reformen på investeringsavgiften, herunder vurdere behovet for eventuelle endringer av systemet.

## 9 Iverksettelse og overgangsordninger

### 9.1 Innledning

---

En rekke nye næringsdrivende vil bli merverdiavgiftspliktige etter forslaget i denne proposisjonen. Det er nødvendig både for næringsdrivende som vil bli omfattet av avgiftsplikten og for avgiftsmyndigheten å ha en viss tid fra vedtagelse av lovendringene i Stortinget til iverksettelse av merverdiavgiftsutvidelsen. Finansdepartementet mener at det er nødvendig med minst 6 måneder fra vedtak, og det foreslås derfor at merverdiavgiftsutvidelsen gjennomføres fra 1. juli 2001. Fra 1. juli 2001 vil dermed all omsetning av tjenester være avgiftspliktig med mindre tjenesten er særskilt unntatt i loven.

Innføring av merverdiavgift på nye områder vil kunne medføre konkurranseulemper for næringsdrivende som investerer i driftsmidler før lovens ikrafttredelse i forhold til virksomheter som investerer etter lovens ikrafttredelse. Anskaffes driftsmidlene etter innføringstidspunktet, vil inngående merverdiavgift på kjøpet kunne trekkes fra. Anskaffes driftsmidlene derimot før merverdiavgift innføres, vil det ikke foreligge fradragsrett.

Overgangen vil også kunne medføre at bedrifter utsetter sine investeringer til de nye reglene er trådt i kraft, noe som vil kunne medføre en uheldig ressursbruk ved at ressursene ikke utnyttes jevnt over tid. En slik forskyvning vil igjen kunne medføre en opphoping av investeringer i tiden etter ikrafttredelse.

Det må vurderes om forannevnte forhold medfører konkurranseulemper og effektivitetstap av en slik grad at det vil være nødvendig å innføre overgangsordninger.

Overgangsordninger må også vurderes i forhold til tidspunktet for avgiftsberegning når det gjelder forskuddsbetalinger foretatt før lovens ikrafttredelse for tjenester som blir avgiftspliktige og leveres etter lovens ikrafttredelse.

### 9.2 Utenlandsk rett

---

#### 9.2.1 Sverige

Sverige utvidet merverdiavgiftsgrunnlaget i 1991 og vurderte i den sammenheng om reformen ville medføre konkurransevriddinger som tilsa at overgangsordninger burde innføres. Komiteen for indirekte skatter (KIS) uttalte at for at konkurransevridding av betydning skulle oppstå måtte blant annet virksomhetens kapitalkostnader utgjøre en betydelig del av produktprisen. Beregninger foretatt av KIS viste at inngående avgift i prosent av prisen når det gjaldt taxi-, buss- og frisørvirksomhet utgjorde henholdsvis 3,6 prosent 5,5 prosent og 2,6 prosent. Regjeringen fant på dette grunnlag ikke å ville innføre regler som ga kompensasjon for anskaffelser foretatt før ikrafttredelsen av de nye regler.

Det ble ikke foretatt tilsvarende beregninger for hotellvirksomhet idet romutleie i hoteller også før reformen i 1991 falt innenfor det avgiftspliktige området, men med redusert beregningsgrunnlag for utgående avgift (60 prosent av vederlaget). Det forelå således fradragsrett for inngående avgift etter de alminnelige regler for anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

### 9.2.2 Danmark

Danmark foretok en omlegging av avgiftssystemet i 1978 som blant annet innebar at avgiftsplikten ble gjort generell for omsetning av tjenester. Danmark fastsatte ingen særskilte overgangsbestemmelser i forbindelse med omleggingen av avgiftssystemet. På tidspunktet for omleggingen var romutleie i hoteller avgiftspliktig og det oppsto derfor ingen spørsmål om særskilte overgangsordninger for denne næringen.

### 9.2.3 Finland

Inntil Finland ble medlem av EU praktiserte de en omsetningsavgift som på mange måter virket som en modifisert merverdiavgift. Avgiftsplikten for tjenester var imidlertid svært begrenset. Finland ble medlem av EU 1. januar 1995 og foretok i den forbindelse en omlegging av avgiftssystemet for å bringe bestemmelsene i overensstemmelse med EFs sjette avgiftsdirektiv. Omleggingen innebar at avgiftsplikten ble gjort generell også for omsetning av tjenester. Det ble innført overgangsbestemmelser som blant annet ga fradragsrett for tidligere betalt omsetningsavgift av driftsmidler anskaffet de siste 11 måneder før lovens ikrafttredelse. Det var et vilkår for fradragsrett at driftsmidlene ved anskaffelsen hadde en økonomisk levetid på mer enn tre år.

## 9.3 Storvikutvalgets vurdering

---

Utvalget har ikke tatt stilling til om det bør gis særskilte overgangsordninger for næringsdrivende som blir trukket inn under avgiftsområdet ved generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester.

## 9.4 Departementets vurderinger og forslag

---

### 9.4.1 Overgangsordninger

Merverdiavgift på flere tjenester kan føre til at bedrifter som blir avgiftspliktig utsetter sine investeringer inntil de nye reglene er trådt i kraft slik at fradragsrett oppnås. Det vil imidlertid være vanskelig for mange bedrifter å utsette anskaffelsene. Dette kan blant annet skyldes at investeringsprosjektet er omfattende, at det er lagt ned betydelige kostnader i prosjektet eller at bedriften har inngått kontrakter den er rettslig bundet av. Det er således knyttet betydelig usikkerhet til mulighetene for utsettelse av investeringene. Det er også knyttet usikkerhet til virkningen av en eventuell overgangsordning. På bakgrunn av den generelle situasjonen i norsk økonomi er det departementets vurdering at det ikke er nødvendig å iverksette en overgangsordning for å hindre utsettelse av investeringer.

Ved innføring av merverdiavgift på nye områder vil det som nevnt kunne oppstå konkurranseulempen for næringsdrivende som investerer i driftsmid-

ler før lovens ikrafttredelse i forhold til næringsdrivende som investerer etter lovens ikrafttredelse. Det vil kunne virke urimelig at virksomheter som nylig har gjennomført store investeringer uten fradrag for merverdiavgift vil få høyere kapitalkostnader enn konkurrerende virksomheter som investerer etter at merverdiavgiftsreformen er trådt i kraft. En virksomhet som investerer før reformen vil på grunn av de høyere kapitalkostnadene måtte ha høyere driftsinntekter for å oppnå samme lønnsomhet som en tilsvarende virksomhet investerer etter reformen under ellers like rammevilkår.

På bakgrunn av eventuelle forskyvning av investeringer og de konkurranseulempes som eventuelt kan oppstå ved innføring av merverdiavgiftsreformen, er det vurdert overgangsordninger. En overgangsordning kan eventuelt gjennomføres ved at det gis fradragsrett fra et tidligere tidspunkt enn ved iverksettelse av reformen.

En overgangsordning reiser imidlertid en rekke prinsipielle og praktiske spørsmål, blant annet spørsmålet om hvilke typer investeringer som skal inkluderes i en overgangsordning. Ulike investeringer kan ha ulik levetid noe som kan tale for at det gis ulike overgangsregler for ulike typer investeringer. Eksempelvis kan en tenke seg en overgangsordning for en lengre tidsperiode tilbake for bygg og anleggsinvesteringer som har betydelig lengre levetid enn andre investeringer. Det vil også måtte reises spørsmål om hvor langt tilbake en skal innvilge fradragsrett for inngående avgift. En del store driftsmidler har lang levetid, noe som taler for at det eventuelt gis fradragsrett for flere år tilbake i tid. Dette vil imidlertid gi betydelige inntektstap for staten.

Ved en eventuell overgangsordning som innebærer fradragsrett fra et tidligere tidspunkt, må de nye avgiftspliktige beregne investeringsavgift på driftsmidler det gjøres fradrag for. Dette begrenser fradragsretten med om lag 7 prosentpoeng og vil dermed begrense fordelene av overgangsordningen for de aktuelle virksomhetene. Samtidig er det gjort skattemessige avskrivninger av merverdiavgiften som er betalt på investeringene. Ved en eventuell overgangsordning er det naturlig at fordelene av disse avskrivningene avregnes mot fradragsført inngående avgift.

En fradragsrett vil også kreve at det fremlegges dokumentasjon på når investeringene er anskaffet og på beregnet merverdiavgift. En overgangsordning vil dermed påføre både skattemyndighetene og de næringsdrivende administrative kostnader ved kontroll og dokumentasjon mv. De administrative kostnadene knyttet til dokumentasjon mv. vil bli større jo lengre tilbake en overgangsordning gjøres gjeldende. I tillegg vil spørsmålet om de reelle mulighetene for å innrette en overgangsordning slik at konkurranseulempes unngås måtte reises.

Det synes som svært vanskelig å innrette en ordning som fjerner konkurranseulempene fullstendig som følge av at merverdiavgiften utvides til å gjelde flere tjenester. Uansett vil det være usikkert i hvilken utstrekning en overgangsordning vil begrense konkurranseulempene.

Ut fra en samlet vurdering av konkurranseulempene som kan oppstå, hvilke muligheter en har til å motvirke disse, samt de prinsipielle og praktiske problemer innføring av en slik ordning vil reise, har departementet kommet til at en ikke vil foreslå innføring av en overgangsordning.

#### 9.4.2 Forskuddsbetalinger mottatt før lovens ikrafttredelse

Det følger av regnskapsloven<sup>18)</sup> at leveringstidspunktet er bestemmende for i hvilken periode en transaksjon skal fremkomme i regnskapet. I henhold til merverdiavgiftsloven skal avgiftsbeløp innberettes i den termin de er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av regnskapsloven. Departementet har lagt til grunn at leveringstidspunktet som hovedregel er avgjørende for periodiseringen av utgående og inngående avgift. Den næringsdrivende skal således innberette merverdiavgiften i den termin levering skjer, uavhengig av om betaling mottas før eller etter dette tidspunkt.

Når det gjelder enkelte løpende ytelser, som for eksempel strøm-, telefon- eller tidsskriftsabonnementer, har departementet uttalt i Ot.prp. nr. 1 (1998-99) at disse inntil videre skal periodiseres til faktureringstidspunktet forutsatt at dette ikke er uforsvarlig sent etter vanlige regnskapsprinsipper. Finansdepartementet har imidlertid på høring et forslag til forskrift om tidfesting (periodisering) av merverdiavgift og utstedelse av salgsdokument i visse tilfeller.

Det følger av merverdiavgiftslovens overgangsregler at avgift skal svares etter de regler som gjelder på leveringstiden. Ved overgangen til merverdiavgiftssystemet i 1970 ble avgiftsberegningen av forskudd nærmere regulert i forskrift. Det heter her at næringsdrivende som har mottatt forskuddsbetalinger fra kunder for ytelser som først blir levert etter 31. desember 1969, skal ta slike (rene) forskudd med til avgiftsavregning etter 1. januar 1970.

Departementet legger til grunn at næringsdrivende som blir avgiftspliktige ved innføring av generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester og som har mottatt forskuddsbetaling fra kunde eller oppdragsgiver for tjenester som først blir levert etter lovens ikrafttredelse, skal medta forskuddet til avgiftsberegning på leveringstidspunktet for den avgiftspliktige ytelsen.

Som nevnt foran skal omsetning av enkelte tjenester inntil videre periodiseres til faktureringstidspunktet. Fakturering kan i slike tilfeller skje både før og etter levering. Departementet antar at slik periodisering også kan være riktig ved omsetning av enkelte tjenester som blir avgiftspliktig ved innføring av generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette innebærer at i den utstrekning fakturaen dekker en tjeneste som blir levert etter lovens ikrafttredelse og faktureringen er skjedd før dette tidspunkt, skal omsetningen medtas til avgiftsberegning i første termin etter lovens ikrafttredelse.

Departementet antar at det i enkelte tilfeller vil kunne fremstå som svært vanskelig å foreta avgiftsberegning av forskudd mottatt før lovens ikrafttredelse, særlig i de tilfeller forskuddet er mottatt på et svært tidlige tidspunkt, for eksempel før loven er vedtatt.

Det foreslås at Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 75 kan gi forskrift om avgiftsberegning av forskuddsbetalinger i særlige tilfeller, herunder adgang til å utstede salgsdokument.

<sup>18)</sup> lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.

## 10 Redusert merverdiavgiftssats og kompensasjoner

### 10.1 Innledning

---

Merverdiavgiften bidrar til å sikre staten inntekter til relativt lave administrative kostnader. Dette skyldes blant annet at Norge er det eneste land innen EØS-området ved siden av Danmark som kun har én merverdiavgiftssats. For å ha et enkelt regelverk er det viktig at merverdiavgiftssystemet er mest mulig generelt med få unntak, og at det ikke benyttes flere forskjellige satser. Generelt er det bedre å gi direkte støtte på budsjettets utgiftsside enn å benytte særordninger og unntak i merverdiavgiftssystemet. Unntak og særordninger er ofte lite målrettede og innebærer en skjult form for støtte. I vurderingen av innføring av en generell merverdiavgift på omsetning av tjenester må imidlertid slike hensyn vurderes mot andre viktige hensyn som eksempelvis distriktspolitikken og stabilitet i rammevilkårene for enkelt næringer. Regjeringen foreslår redusert sats på enkelte tjenesteområder blant annet fordi disse også i andre land er avgiftsbelagt med lav sats. Regjeringen ser det imidlertid som svært viktig at merverdiavgiften fortsatt fremstår som en generell avgift hvor de avgiftsbelagte tjenestene som hovedregel ilegges full sats.

Det vil gi store systemmessige forbedringer å innføre merverdiavgiftsplikt på persontransport- og overnattingstjenester. Det er i kapittel 6 gjort nærmere rede for de administrative problemene både for næringsdrivende og avgiftsmyndighetene ved å ha persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. utenfor merverdiavgiftssystemet, samtidig som varetransport og servering er innenfor.

Regjeringen vurderer det samtidig slik at dette er næringer som ikke bør få svekket sine rammebetingelser i vesentlig grad. Persontransport og overnatting har betydning for distriktene. En betydelig kostnadsøkning, som full merverdiavgiftssats vil innebære for disse sektorene, vil kunne ha negative konsekvenser for reiselivsnæringen i Norge. Reiselivsnæringen er konkurranseutsatt ved at utenlandske turister vurderer kostnadsnivået i ulike land ved valg av reisemål. De fleste land i EU har innført merverdiavgift på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv., men med redusert sats. Regjeringen foreslår at persontransport og overnattingstjenester tas inn i merverdiavgiftssystemet, men med redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent. Beregninger som er gjennomført for Finansdepartementet viser at innføring av merverdiavgift med en sats på 9 prosent ikke vil gi noe merbelastning for disse sektorene samlet. En avgiftsplikt med 12 prosent vil derfor medføre en kostnadsøkning for disse sektorene som er mindre enn 5 prosent av omsetningen. De formelle forslagene til reduserte merverdiavgiftssatser er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Merverdiavgift på omsetning av tjenester vil kunne gi uønskede økonomiske konsekvenser på enkelte områder. Offentlig forvaltning har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift. Merverdiavgift på flere tjenester kan dermed gi økte kostnader for offentlig forvaltning. Det legges opp til kompen-



sasjon for merverdiavgift på flere tjenester for å opprettholde det reelle nivået på det offentlige tjenestetilbudet. Utover kompensasjon til offentlig forvaltning kan det være behov for kompensasjon på enkelte andre tjenesteområder. Kompensasjonen gjennomføres som en engangsjustering gjennom økte budsjettammer som følge av merverdiavgiftsutvidelsen. Det vil dermed ikke legges opp til ytterligere kompensasjon senere.

## **10.2 Redusert merverdiavgiftssats for persontransport og romutleie**

---

Merverdiavgiftsgrunnlaget er forholdsvis snevert i Norge ved at en rekke tjenesteområder er unntatt. Samtidig har en i Norge benyttet kun én sats på 23 prosent. I de fleste andre land er avgiftsgrunnlaget for tjenester bredere ved at tjenester i utgangspunktet er avgiftspliktige. Samtidig benyttes det som regel redusert merverdiavgiftssats på enkelte områder. Persontransport og overnatting er områder der andre land vanligvis benytter reduserte satser. Dette er også sektorer som er viktige for kostnadsnivået ved turistreiser til enkelte land. Prisnivået for disse tjenestene innenlands kan derfor påvirke valg av reisemål og dermed være av stor betydning for antall utenlandske turister som reiser til Norge. Tallmateriale fra Statistisk sentralbyrås satellitregnskap for turisme for 1997-1999 antyder at overnattingstjenester og persontransport, samt reisebyrå og turoperatørtjenester utgjør over halvparten av samlet turistkonsum i Norge. Reiselivsnæringen er konkurranseutsatt, og siden de fleste andre land har redusert merverdiavgiftssats på disse tjenestene er det gode grunner for å innføre reduserte satser også i Norge.

Persontransport og overnatting er samtidig av betydning for distriktene. Reiselivsbedrifter er lokalisert over hele landet. Det er imidlertid en konsentrasjon av aktiviteter og bedrifter i byer og større reiselivsdestinasjoner i distriktene. Det er likevel mange bedrifter spredt utover hele landet på mindre steder, relativt langt fra de større byene og befolkningskonsentrasjonene. Det er til dels betydelige regionale og lokale forskjeller i reiselivets betydning. Reiselivsnæringene kan betraktes som en basisnæring i mange lokalsamfunn, idet den utløser viktige ringvirkninger i annet lokalt næringsliv. En undersøkelse fra Transportøkonomisk institutt (TØI) tyder på at reiselivet betyr relativt mer for enkelte regioner i distrikts-Norge enn for byene, jf. TØI-rapport nr. 357/1997.

Regjeringen mener at det som hovedregel er bedre å gi direkte og målrettede støtte enn å benytte særordninger gjennom merverdiavgiftssystemet. Ordninger med direkte støtte til reiselivsnæringen vil imidlertid kunne bli omfattende og den kan være vanskelig å utforme på en treffsikker måte. Regjeringen mener derfor at det i dette tilfellet er mest hensiktsmessig å innføre redusert sats på 12 prosent for romutleie i hotellvirksomhet mv. og persontransport.

### **10.2.1 Persontransport**

Regjeringen foreslår at det innføres redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent for persontransport. Beregninger viser at en merverdiavgiftssats på om lag 9 prosent ikke vil gi kostnadsøkning for persontransporten. Ved en sats på 12 prosent vil dermed persontransporten få en marginal kostnadsøkning. Av persontransportområdene er det særlig luftfarten som vil få merkostnader.

Samtidig ser Regjeringen seg nødt til å legge om satsstrukturen for passasjeravgiften for at denne skal komme i overensstemmelse med EØS-avtalen. Forslaget innebærer blant annet lik sats på innenlands- og utenlandsreiser. På grunn av at denne omleggingen gir merbelastning innenlands, foreslår Regjeringen en særordning for luftfarten i merverdiavgiftssystemet gjennom nullsats. Luftfarten kommer således bedre ut i forhold til dagens merverdiavgiftssystem ved at virksomhetene får full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, samtidig som det beregnes utgående merverdiavgift med en merverdiavgift på 0 prosent. Likevel vil samlet avgiftslegging av luftfartsruter innenlands øke, noe som kan medføre reforhandling av enkelte anbudsruiter. For de øvrige transportområder vurderer en det slik at det er særlig behov for kompensasjon for deler av kollektivtransporten og fering av kjøretøy.

Alle land i EU som har merverdiavgift på persontransport, har redusert merverdiavgiftssats på hele eller deler av denne tjenesten. Danmark og Irland har unntatt persontransport fra avgiftsområdet. Med en redusert sats på 12 prosent vil merverdiavgiftssatsen på persontransport komme på nivå med de høyeste satsene i EU-landene.

Tabell 10.1: . Merverdiavgiftssatser på persontransport i EU-land per 1.5.2000:

Land	Persontransport	Ordinær sats
Sverige	12	25
Østerrike	10	20
Italia <sup>1</sup>	10	20
Finland	8	22
Hellas	8	18
Spania	7	16
Tyskland <sup>2</sup>	7	16
Belgia	6	21
Nederland	6	17,5
Frankrike	5,5	19,6
Portugal	5	17
Luxemburg	3	15
Irland	Unntatt	21
Danmark	Unntatt	25
Storbritannia	0-sats	17,5

<sup>1</sup> Municipal transport is exempted

<sup>2</sup> Low rate applies to local public passenger transport and passenger transport by ship

Kilde: European Commission

### 10.2.2 Romutleie i hotellvirksomhet mv.

Regjeringen foreslår avgiftsplikt for romutleie i hotellvirksomhet mv. Det vil innebære store systemmessige fordeler å få romutleie inn i merverdiavgiftssystemet. Regjeringen vurderer det samtidig slik at full merverdiavgift vil få urimelig store utslag for reiselivsnæringen. De fleste land i EU har innført merverdiavgift på romutleie i hoteller mv., men med redusert sats. Regjerin-

gen ser behov for å gi særskilte avgiftsmessige vilkår for overnattingssektoren og foreslår derfor at romutleie i hotellvirksomhet mv. avgiftsbelegges med en redusert avgiftssats på 12 prosent. Det legges opp til at en avgiftsplikt for romutleie begrenses til utleie i hoteller, moteller, pensjonater, herberger og lignende, og avgiftsplikten for hytteutleie begrenses til såkalte utleiehytter.

Alle land i EU har redusert merverdiavgiftssats på overnatting, med unntak av Danmark, Storbritannia og Tyskland. Med en redusert sats på 12 prosent vil merverdiavgiftssatsen på romutleie i hoteller mv. i Norge komme på nivå med Sverige, men lavere enn enkelte andre land.

Tabell 10.2: Merverdiavgiftssatser på overnatting i EU-land per 1.5.2000:

Land	Overnatting	Ordinær sats
Danmark	25	25
Storbritannia	17,5	17,5
Tyskland	16	16
Irland	12,5	21
Sverige	12	25
Italia	10	20
Østerrike	10	20
Finland	8	22
Hellas	8	18
Spania	7	16
Belgia	6	21
Nederland	6	17,5
Frankrike	5,5	19,6
Portugal	5	17
Luxemburg	3	15

Kilde: European Commision

### 10.2.3 Reisebyråer

Reisebyråer er nært knyttet til overnattings- og transportvirksomhet ved at de for en stor del baserer sine inntekter på provisjoner fra overnattings- og transportvirksomhetene. For reisebyråene er det viktig for driftsgrunnlaget at disse ikke står i en annen avgiftsmessig situasjon enn overnattings- og transportvirksomhetene. Hvis overnattings- og transportvirksomhetene får en gunstigere avgiftsmessig situasjon enn reisebyråvirksomhetene, kan det føre til at disse virksomhetene formidler tjenestene selv i stedet for å bruke reisebyråer. Dette kan innebære en trussel mot inntektsgrunnlaget for reisebyråene. Regjeringen ser derfor behov for at reisebyråene får samme avgiftsmessige behandling som overnattings- og persontransporttjenester gjennom redusert sats.

## 10.3 Kompensasjoner

---

### 10.3.1 Offentlig forvaltning

Offentlig forvaltning har som regel ikke fradrag for merverdiavgift på anskaffelser, siden forvaltningen i liten grad har omsetning til andre. Merverdiavgift på omsetning av flere tjenester vil dermed belaste statlig og kommunal forvaltning på samme måte som ordinære forbrukere. Det knytter seg betydelig usikkerhet til omfanget av statlig og kommunal forvaltnings kjøp av de aktuelle tjenestene. Basert på beregninger som Finansdepartementet har fått gjennomført, er merkostnadene for offentlig forvaltning anslått til å være i størrelsesorden 700 millioner kroner på årsbasis. Statsforvaltningen er anslått å få om lag 420 millioner kroner i økte kostnader, mens kostnadene i kommuneforvaltningen kan øke med om lag 280 millioner kroner. Som følge av at merverdiavgiftsreformen først trer i kraft fra 1. juli 2001 er det behov for kompensasjon på 2001-budsjettet tilsvarende halvparten av disse beløpene. Regjeringen foreslår at kommuner og fylkeskommener får økte rammetilskudd på til sammen 140 millioner kroner som følge av merverdiavgiftsreformen i 2001. Regjeringen vil etter at merverdiavgiftsreformen er behandlet i Stortinget, fremme et forslag til en nærmere fordeling av statsforvaltningens kompensasjonsbehov på 210 millioner kroner i 2001 på departementene.

### 10.3.2 Enkelte tjenesteområder

Regjeringen foreslår også kompensasjoner på enkelte andre områder. Kompensasjonene gis over de enkelte fagdepartementers budsjetter og er også omtalt i de respektive departementenes budsjettproposisjoner.

#### 10.3.2.1 Ferging av kjøretøy

Ferging av kjøretøy er i dag nullsatset. Dette innebærer at virksomheten har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til slik virksomhet, men beregner ikke merverdiavgift på omsetningen. Innføring av redusert merverdiavgiftssats på ferging av kjøretøy med 12 prosent vil dermed kunne innebære en tilsvarende kostnadsøkning i prosent av omsetningen. En del av kundene vil ha fradragsrett for merverdiavgiften, og vil ikke få kostnadsøkning som følge av merverdiavgiften. På bakgrunn av anslag fra Samferdselsdepartementet kan andelen kunder med fradragsrett utgjøre om lag 40 prosent. Det er anslått at provenyet ved 12 prosent på ferging av kjøretøy utgjør om lag 70 millioner kroner på årsbasis.

Fergevirksomheten er hovedsakelig lokalisert i distriktene. Dette gjelder både riksveg- og fylkesvegferger. Regjeringen ser behov for å sikre opprettholdelsen av fergevirksomheten i distriktene og vil foreslå at merkostnadene kompenseres. I 2001 foreslås derfor støtten til riksvegsferger økt med 35 millioner kroner, jf. St.prp. nr. 1 (2000-2001) Samferdselsdepartementet.

#### 10.3.2.2 Advokattjenester

Merverdiavgift på advokattjenester kan øke prisen på advokattjenester overfor ikkemerverdiavgiftspliktige med opp mot 20 prosent hvis merverdiavgiften overveltes fullt ut i prisene. Graden av overvelting vil imidlertid avhenge av blant annet konkurransesituasjonen. Med en prisøkning på advokattjenester

vil det bli behov for å øke tilskuddet til ordningen med fri rettshjelp. Dette medfører at tilskuddet til fri rettshjelp må økes for å opprettholde det reelle omfanget av ordningen. Samtidig ser Regjeringen behov for å øke inntekts-grensene innenfor fri rettshjelpordningen for å unngå at merverdiavgiften rammer de med lavest inntekter. Det foreslås å heve inntekts-grensene for å få fri rettshjelp fra dagens 150 000-170 000 kroner til 200 000-210 000 kroner.

Merverdiavgiften vil medføre en oppjustering av den offentlige salærsat-sen slik at det blir større utgifter til offentlige straffesaker. Regjeringen legger opp til at dette kompenseres. Samlet foreslår Regjeringen at det gis kompen-sasjon med 78 millioner kroner for 2001 til fri rettshjelp og til økte advokatut-gifter i straffesaker. De konkrete utgiftsforslagene er fremmet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Justis- og politidepartementet.

#### *10.3.2.3 Lokale bussruter*

Med en merverdiavgiftssats på 12 prosent antas lokale bussruter å få en mer-belastning opp mot 5 prosent av omsetningen. Regjeringen ser behov for å kompensere lokale bussruter slik at busstilbudet opprettholdes og foreslår at lokale bussruter kompenseres med 100 millioner kroner på årsbasis og 50 mil-lioner kroner på 2001-budsjettet gjennom økning av rammetilskuddet til kom-munene.

Det vises til St.prp. nr. 1 (2000-2001) Kommunal- og regionaldepartemen-tet.

#### *10.3.2.4 NSB*

Basert på informasjon fra NSB er merbelastningen for NSB ved avgiftsplikt med en sats på 12 prosent anslått til om lag 140 millioner kroner. Merutgiftene for NSB skyldes i hovedsak økning i betaling av investeringsavgift ved kjøp av verkstedtjenester. Dette er anskaffelser der det er merverdiavgiftsplikt i dag, men der praktiseringen av regelverket har vært lempelig. NSB kommer om lag likt ut i forhold til merverdiavgiften ved en sats på 12 prosent. Det legges opp til kompensasjon for NSB for størstedelen av merkostnadene.

#### *10.3.2.5 Syketransport og skyss*

Merverdiavgiftsplikt med 12 prosent for persontransport vil gi kostnadsøkninger for Folketrygdens refusjonsordning for syketransport. Tilsvarende vil det bli kostnadsøkninger for refusjonsordninger for skyss av helsepersonell mv. Samlede merutgifter kan anslås til 80 millioner kroner på årsbasis. Det er tatt hensyn til merutgiftene på 40 millioner kroner i 2001 ved vurderingen av bevilgningsbehovet under Folketrygdens programområde for helsevern.

#### *10.3.2.6 Administrative merutgifter for skatteetaten*

Merverdiavgiftsreformen vil innebære et enklere regelverk for mange av de virksomheter som i dag er innenfor merverdiavgiftssystemet. Dette vil isolert sett gi mindre ressursbruk i skatteetaten. Reformen vil imidlertid også med-føre at betydelig flere virksomheter blir avgiftspliktige, noe som vil gi adminis-trative merutgifter for skatteetaten. Det er anslått at merverdiavgiftsreformen

**samlet sett vil gi et økt tilskuddsbehov til skatteetaten på 58 millioner kroner for 2001 og 88 millioner kroner for 2002.**

*Del IV*  
*Bruk av inntektene i merverdiavgiftsreformen*

## 11 Reduksjon i enkelte særavgifter mv.

### 11.1 Innledning

---

Regjeringen legger til grunn at merverdiavgiftsreformen skal være om lag provenynøytral på årsbasis. Merverdiavgiftsutvidelsen gir inntekter som kan brukes til å redusere andre skatter og avgifter. Regjeringen mener at det er behov for å redusere særavgiftene på varer som er utsatt for grensehandel. Særavgiftene på en rekke varer er betydelig høyere i Norge enn i våre naboland. Dette bidrar til økt handelslekkasje. Regjeringen har i denne omgang prioritert å redusere avgiftene på alkohol og drivstoff. Den viktigste grensehandelsvaren er imidlertid kjøtt. I tillegg til målet om reduserte produsentpriser på kjøtt, jf. St. meld. nr. 19 (1999-2000) Om norsk landbruk og matproduksjon, ser Regjeringen behov for ytterligere tiltak for å få ned prisen på kjøtt. Innføring av redusert merverdiavgiftssats bare på kjøtt ville skape store avgrensingsproblemer for svært mange næringsdrivende i flere omsetningsledd. Det vises til uttalelsen i Nasjonalbudsjettet 2000 fra Bondevik-regjeringen:

«Regjeringen legger vekt på at en redusert sats bør gjelde alle matvarer slik som ordningen er bl.a. i Sverige. En redusert sats som kun skal gjelde for enkelte matvaregrupper antas å kunne gi store avgrensingsproblemer. En kompensasjonsordning vil i så fall være et betydelig enklere og mer målrettet tiltak overfor en mer snever gruppe av matvarer.»

Regjeringen har kommet til at en kompensasjonsordning for kjøtt kan være et målrettet virkemiddel for å redusere prisene på kjøtt og dermed bidra til å begrense grensehandelen. Regjeringen foreslår at det innføres en momskompensasjonsordning på kjøtt som tilsvarer en momssats på 18 prosent.

### 11.2 Reduksjon i enkelte særavgifter

---

Regjeringen har i første rekke prioritert lettelser i avgiftene på drivstoff og alkohol. Dagens drivstoffpriser er på et historisk høyt nivå. Dette har økt den økonomiske belastningen for transportører, transportbrukere og husholdninger. Samtidig er avgiftsnivået på drivstoff betydelig høyere enn i våre naboland. Reduksjon i avgiftene på drivstoff vil også kunne bidra til å redusere grensehandelen.

Regjeringen foreslår at bensinavgiften reduseres med 32 øre pr. liter fra 1. juli 2001. Sammen med den foreslåtte reduksjonen av avgiftene på bensin på 50 øre pr. liter nominelt fra 1. januar 2001, blir den reelle nedgangen nesten en krone pr. liter fra 1. juli. Regjeringen ser også behov for å redusere avgiften på autodiesel. Dieselaavgiften i Norge er betydelig høyere enn i våre naboland. Reduksjon i avgiften vil redusere den økonomiske belastningen som høye drivstoffpriser har gitt for transportører og transportbrukere. Regjeringen foreslår å redusere dieselaavgiften like mye som bensinavgiften, dvs. med 32 øre pr. liter fra 1. juli. Sammen med den foreslåtte reduksjonen av dieselaavgiften på 50 øre pr. liter nominelt fra 1. januar 2001, blir den reelle nedgangen



nesten en krone pr. liter fra 1. juli. Samlet blir den reelle avgiftsreduksjonen om lag 1,20 kroner pr. liter for bensin og 1,13 kroner pr. liter for diesel inklusive merverdiavgift fra 1. juli 2001.

Regjeringen ser også behov for å redusere særavgiftene på alkoholholdige drikkevarer. Prisene på alkoholholdige drikkevarer i våre naboland har betydning for hvor høye våre egne alkoholavgifter bør være. Innførselskvoten til Sverige fra andre EU-land foreslås nå økt for vin og øl til eget forbruk fra 1. januar 2001, og kvotene på alkoholholdige drikkevarer vil bli økt ytterligere fram mot 2004. Kvoteøkningene vil sette de svenske avgiftene under press. Den svenske regjeringen har varslet at alkoholavgiftene vil bli vurdert i forbindelse med en alkoholpolitisk handlingsplan. Dersom svenskene reduserer alkoholavgiftene, vil dette igjen legge press på norske alkoholavgifter.

Beregninger fra Statens institutt for alkohol- og narkotikaforskning (SIFA) tyder på at under halvparten av brennevinsforbruket i Norge kommer fra registrerte kilder (det vil si kjøp fra Vinmonopolet og skjenkesteder). En stor del av det uregistrerte forbruket kommer fra illegale aktiviteter som hjemmebrenning og smugling. Et høyt avgiftsnivå på brennevin har bidratt til å gjøre slik illegal virksomhet mer lønnsomt enn den ellers ville ha vært. Reduserte avgifter på brennevin vil bidra til å begrense omfanget av illegal omsetning og økende turistimport. Regjeringen foreslår på denne bakgrunn å redusere avgiften på brennevin med om lag 15 prosent fra 1. juli 2001. Sammen med den nominelle videreføringen som foreslås fra 1. januar 2001, jf. St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, vil den reelle reduksjonen bli om lag 17,5 prosent fra 1. juli.

Andelen av forbruket av vin og øl som dekkes av turistimport er forholdsvis lav. Samtidig er avgiftsprovenyet fra salg av vin og øl betydelig. Utviklingen i Sverige kan bidra til et større press mot lavere norske avgifter på øl og vin. Regjeringen ønsker å bidra til å begrense avgiftsforskjellen til Sverige, og det vises til den nominelle videreføringen av avgiftssatsene som er foreslått i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

De konkrete forslagene til reduksjoner i særavgifter fremmes i St.prp.nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

### **11.3 Momskompensasjonsordning på kjøtt**

---

Regjeringen har i St. meld. nr. 2 (1999-2000) blant annet varslet at den vil bruke de økte inntektene merverdiavgiftsreformen til å redusere avgiftene på enkelte varer som er spesielt utsatt for grensehandel. Den viktigste grensehandelsvaren er kjøtt. Regjeringen vil derfor bruke 500 millioner kroner av inntektene fra merverdiavgiftsreformen til å etablere en momskompensasjonsordning for kjøtt.

En kompensasjon gis som direkte tilskudd på et tidlig ledd i kjeden og vil i praksis fungere som et forbrukersubsidium. Kompensasjonsordningen gjennomføres slik at den tilsvarer en merverdiavgiftssats for kjøtt på 18 prosent. Momskompensasjonsordningen vil bli underlagt Landbruksdepartementet. Det vises til St. prp. nr. 1 (2000-2001) Landbruksdepartementet for en nærmere omtale av kompensasjonsordningen.

## **12 Øvrig bruk av inntektene**

I sammenheng med reduksjonen av alkoholavgiftene ser Regjeringen behov for å forsterke arbeidet mot rusmisbruk og foreslår øke støtte til tiltak mot rusmisbruk med 30 millioner kroner i 2001-budsjettet. Dette forslaget fremmes i St.prp. nr. 1 (2000-2001) Sosial- og helsedepartementet.

Regjeringen ser også behov for å forsterke toll- og avgiftsetatens kontroll med grensehandel og foreslår at det gis økte bevilgninger til tolletaten på 10 millioner kroner på 2001-budsjettet tilsvarende de 20 millioner kroner på årsbasis. Dette forslaget fremmes i St. prp. nr. 1 (2000-2001) Finansdepartementet.

*Del V*  
*Økonomiske og administrative konsekvenser*

## 13 Generelle økonomiske virkninger

### 13.1 Innledning

---

Det gjøres her rede for merverdiavgiftens plass i skatte- og avgiftssystemet og avgiftens betydning for statens inntekter. Merverdiavgiftens effektivitets- og fordelingssegenskaper er også drøftet. Videre gjøres det rede for provenyvirkninger av de forslag til endringer i merverdiavgiften som Regjeringen foreslår. Det presenteres også makroøkonomiske beregninger av de samlede forslag fra Regjeringen. Fordelingsvirkninger og distriktvirkninger av reformen omtales også.

### 13.2 Merverdiavgiftens plass i skatte- og avgiftssystemet

---

I Norge utgjør brutto skatter og avgifter drøyt 40 prosent av bruttonasjonalprodukt (BNP). Av disse midlene tilbakeføres om lag halvparten til privat sektor i form av subsidier, trygdeutbetalinger og pensjon, og den resterende delen blir brukt til å finansiere offentlige konsum og investeringer. Privatpersoner betaler mesteparten av skatten direkte gjennom beskatning av inntekt og formue samt indirekte gjennom beskatning av forbruk av varer og tjenester. Bedrifter betaler skatt på overskudd og på bruk av innsatsfaktorer (blant annet arbeidsgiveravgift, investeringsavgift og avgifter på bruk av elektrisk kraft, oljeprodukter mv.). Selv når en inkluderer petroleumsutvinningen og kraftvirksomheten utgjør bedriftsbeskatningen i størrelsesorden 10-15 prosent av de samlede skatteinntektene. Det vises til at skattleggingen av privatpersoner utgjør det klart viktigste elementet i finansiering av offentlige utgifter. Dette betyr at utformingen av denne skattleggingen er av avgjørende betydning for effektiviteten i skattesystemet generelt

Med skatter menes i det følgende både direkte og indirekte skatter. Skattenivået vil måtte bestemmes av det ønskede omfang av offentlig sektors virksomhet - og overføringene. I denne proposisjonen legges det opp til at de skatteøkningene som foreslås om lag skal motsvares av skattelettelser og kompensasjoner. Til sammen bidrar den foreslåtte reformen til et provenytap på om lag 130 millioner kroner på årsbasis.

Et viktig hensyn er å få et skattesystem som i minst mulig grad bidrar til å svekke effektiviteten i økonomien. Effektivitetshensyn tilsier at det er bedre å benytte lave skattesatser på et bredt skattegrunnlag enn høye satser på et smalt grunnlag.

I praksis er det flere ulike hensyn som tas når skattenivået skal bestemmes og det tilhørende skattesystemet utformes:

- Skatter og avgifter har en fiskal funksjon, ved at de skal finansiere offentlig konsum, investeringer og overføringer.
- Skatter og avgifter kan ha en inntektsomfordelende funksjon, ved at den bidrar til å utjevne forskjeller i inntekt og velferd mellom personer.
- Skatter og avgifter kan ha en effektivitetsfremmende/ markedskorrigerende funksjon, da skatter og avgifter kun benyttes til å bedre ressursbru-

ken i samfunnet gjennom å korrigere for ulike former for markedssvikt (for eksempel miljøavgifter). Dette er omtalt nærmere i St.prp. nr. 54 (1997-98) Grønne skatter.

For å kunne innarbeide slike hensyn på en god måte, er det hensiktsmessig å etablere en arbeidsdeling mellom de ulike delene av skatte- og avgiftssystemet. Hensyn til inntektsfordelingen bør i første rekke ivaretas gjennom inntekts- og formuesbeskatningen, mens særavgifter bør benyttes til å prise indirekte virkninger knyttet til helse- og miljøskadelige aktiviteter.

I den grad ulike former for forbruk beskattes forskjellig, vil det kunne bidra til å vri forbrukssammensetningen i favør av lavt skattlagte varer og tjenester og i disfavør av høyt skattlagte varer og tjenester. Indirekte vil dette også påvirke hvor mye som investeres i produksjonen av ulike varer og tjenester.

De viktigste avgiftene som bidrar til vridninger i forbrukssammensetningen er:

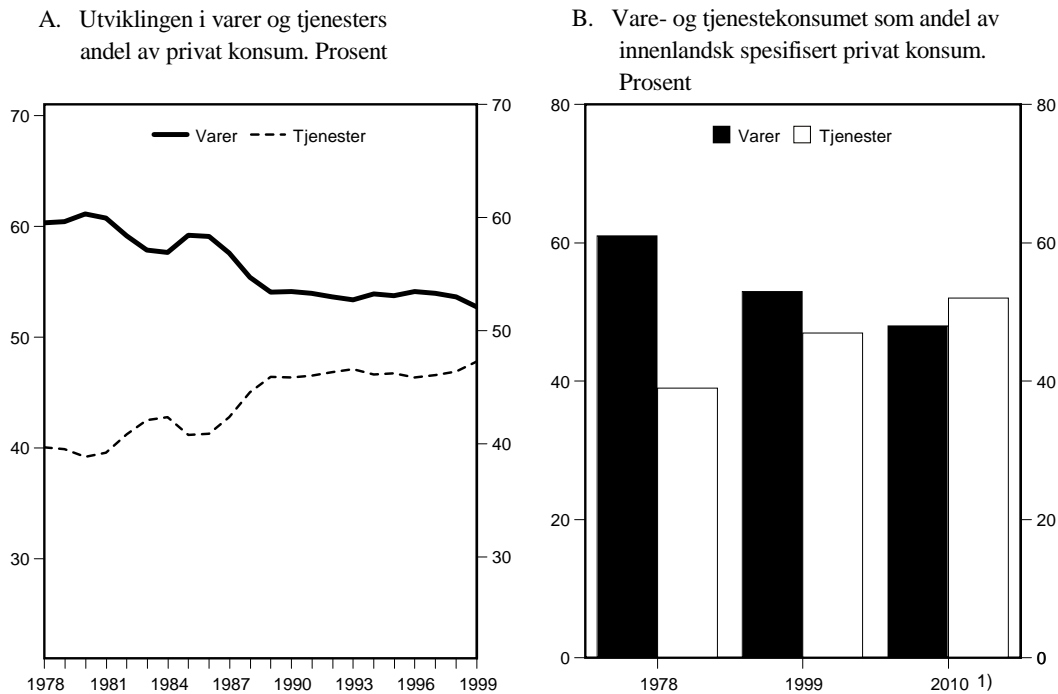
- ulike former for særavgifter
- merverdiavgiften

Særavgifter som for eksempel avgifter på alkohol og biler, bidrar til å vri forbrukssammensetningen. Enkelte særavgifter kan begrunnes som effektivitetsfremmende i den grad de bidrar til at brukerne står overfor priser som gjør at de i større grad tar hensyn til de faktiske kostnadene som bruken medfører for samfunnet. Både bensin-, tobakk- og alkoholavgiftene har slike elementer i seg. Andre særavgifter som har fiskale begrunnelser gir effektivitetsmessige kostnader.

Både fordelings- og effektivitetshensyn kan tale for en differensiering av forbruksbeskatningen. Av administrative og systemtekniske grunner vil det i liten grad være hensiktsmessig å ivareta slike hensyn innenfor merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiftssystemet skal først og fremst skaffe inntekter til å finansiere offentlige utgifter. For at dette skal gjøres på en effektiv måte og til lave administrative kostnader, bør avgiften utformes som en generell avgift på forbruk. Dersom det er behov for å differensiere forbruksbeskatningen ut fra andre hensyn, bør dette som hovedregel gjøres ved hjelp av særavgiftene. Flere land praktiserer imidlertid systemer med differensiert merverdiavgift, først og fremst med lavere sats på matvarer og enkelte tjenester. Dersom det skal benyttes differensierte satser, bør dette gjøres på klart avgrensede områder som kan begrunnes særskilt.

Merverdiavgiften er en av statskassens viktigste inntektskilder, og bidrar til å finansiere en fjerdedel av statsbudsjettets utgifter. Tjenestenes andel av forbruket har økt fra 39 prosent av samlet privat forbruk i 1978 til 46 prosent i 1999, jf. figuren nedenfor. Andelen tjenesteforbruk forventes å øke ytterligere i årene framover. I tillegg kommer det stadig nye tjenester inn i markedet, som med dagens hjemmel ikke vil bli avgiftspliktige. Det er derfor viktig for statens framtidige inntekter at lovhjemmelen blir endret, slik at nye tjenesteområder blir omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder uavhengig av om dagens tjenester avgiftbelegges eller ikke.

## Utvikling i vare- og tjenestekonsum



Figur 13.1 Utviklingen i tjenestenes andel av forbruket. 1978-1999

En helt generell merverdiavgift vil normalt virke mer nøytralt på sammensetningen av forbruket. I Norge benyttes det en generell sats på 23 prosent. Det er imidlertid en rekke unntak fra den generelle avgiftsplikten. Disse unntakene innebærer at merverdiavgiften virker vridende på forbrukssammensetningen. Mange tjenester og enkelte varer er pr. i dag utenfor avgiftsområdet. Dette innebærer en betydelig forskjellsbehandling av varer og tjenester. Denne forskjellsbehandlingen synes ikke å ha en klar begrunnelse, men må snarere ses på som et resultat av en mer eller mindre tilfeldig utvikling over tid. Dagens avgrensning er delvis utilsiktet og kan framstå som urimelig. Unntak fra avgiftplikten representerer en overføring av avgiftsbyrden fra virksomheter som er utenfor merverdiavgiftssystemet til dem som er innenfor.

Studier som er gjennomført av administrative kostnader av merverdiavgiften i enkelte OECD-land («Taxing Consumption», OECD 1988) konkluderer med at de administrative kostnader for myndighetene ved merverdiavgift i utvalgte OECD-land utgjør mindre enn 0,05 prosent av BNP. OECD viser til empiriske analyser fra enkelte land som tyder på at de administrative kostnader ved å ikrevere inn merverdiavgiften er lavere enn for inntektsskatt pr. krone som kreves inn. For Sverige er for eksempel de administrative kostnadene beregnet til halvparten av kostnadene ved å innkreve inntektsskatt. OECD viser til at de administrative kostnadene av merverdiavgiften både for myndighetene og de næringsdrivende er avhengige av utformingen av merverdiavgiften. OECD konkluderer med at undersøkelsene kan tyde på at de administrative kostnadene av merverdiavgiften blant annet avhenger av hvor bredt avgiftsgrunnlaget er, antall satser og minstegrensen for registrering. Kostnadene pr. krone innkrevet er lavere jo bredere avgiftsgrunnlaget er, det vil si færrest mulig unntak, og lavere jo færre satser en har.

Det er gjennomført sammenlikninger av effektivitetskostnadene ved ulike former for beskatning i Norge. En del av disse studiene er omtalt i NOU 1996: 9 Grønne skatter - en politikk for bedre miljø og høy sysselsetting. I slike sammenlikninger brukes begrepet «marginal costs of public funds» (MFC). Dette er et mål på hvor mye det koster samfunnet at offentlig sektor å kreve inn en krone ekstra i skatteinntekter fra offentlig sektor. Resultater fra disse studiene tyder på at det er lavere samfunnsøkonomiske kostnader (MCF) knyttet til økt merverdiavgift sammenliknet med økt inntektsskatt. Samtidig viser flere analyser at det sammenliknet med andre tiltak er relativt lave samfunnsøkonomiske kostnader knyttet til å utvide merverdiav-

giftsgrunnlaget.

Generelt er det grunn til å anta at dagens avgrensning mht. avgiftsplikt hvor tjenester generelt er utenfor avgiftsplikten, medfører at merverdiavgiften blir krevd inn til høyere samfunnsøkonomiske kostnader enn om alle varer og tjenester ble behandlet likt. Et bredere grunnlag gir muligheter for å holde satsen på merverdiavgiften lavere. Ut fra et samfunnsøkonomisk synspunkt skulle det tilsi at en utvidelse av avgiftsplikten ville gi et mer effektivt skattesystem.

### **13.3 Inntektsvirkninger av utvidet merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester**

---

Det er komplisert å beregne de samlede provenyvirkningene av en betydelig utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget. Merverdiavgiften er en generell avgift som skal oppkreves i alle ledd, samtidig som det er fradragsrett for inngående merverdiavgift for næringsdrivende som er avgiftspliktige. På denne måten vil merverdiavgiften i utgangspunktet kun betales ved omsetning til ikke-avgiftspliktige som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Ved beregning av proveny vil dermed avgiftspliktig omsetning mellom næringsdrivende ikke gi inntekter til staten.

Inntekt til staten vil kun opptjenes ved merverdiavgiftspliktig omsetning til aktører utenfor systemet som husholdninger, offentlig virksomhet og ideelle organisasjoner samt ikke merverdiavgiftspliktige næringsdrivende som for eksempel finans- og forsikringssektoren. Opptjent merverdiavgift fra de ulike tjenesteområdene som kommer inn i systemet vil avhenge av hvor stor andel som omsettes til ikke-avgiftspliktige. Denne andelen vil igjen avhenge av hvilke tjenester som vil omfattes av utvidelsen. Omfanget av inngående avgift til fradrag for hver tjenesteyter som blir avgiftspliktig vil også avhenge av hvilke tjenester som omfattes av utvidelsen. En kan generelt uttrykke det slik at jo flere tjenester utvidelsen omfatter, desto større andel av omsetningen fra en tjenesteyter vil være fradragsberettiget i neste ledd, og desto større andel av tjenesteyterens anskaffelser blir avgiftspliktig med fradragsrett. Disse effektene trekker begge i retning av at merprovenyet fra et enkelt tjenesteområde som blir avgiftspliktig blir lavere jo flere andre tjenesteområder som blir avgiftspliktige.

En utvidelse av merverdiavgiftsplikten vil også påvirke avgiftsinntektene som staten opptjener fra næringsdrivende som allerede er avgiftspliktige. Ved at nye næringsdrivende kommer inn i systemet, vil kostnadene for de næringsdrivende som er inne i systemet reduseres. Dette skyldes kumulasjonen av avgift som oppstår når næringsdrivende som er utenfor systemet ikke kan løfte av merverdiavgiften på anskaffelser slik at disse kostnadene kumuleres og overføres i prisene. Fra de sektorene som allerede er merverdiavgiftspliktige vil staten dermed få et provenytap som følge av at flere tjenester kommer inn i avgiftsområdet. Gjennom et bredere avgiftsgrunnlag vil kumulert avgift begrenses. Dette medfører totalt sett reduserte kostnader for næringslivet, noe som i neste runde kommer husholdninger og offentlig sektor til gode gjennom reduserte priser på varer og tjenester som er merverdiavgiftsbelagte i dag.

Dette viser at provenyvirkningen av utvidelse av merverdiavgiftsplikten blant annet er avhengig av handelsstrømmene mellom næringsdrivende både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet. Det er derfor behov for å se øko-

nomien i helhet når provenyvirkninger av en betydelig utvidelse av merverdiavgiften skal beregnes.

På oppdrag fra Finansdepartementet har Statistisk sentralbyrå beregnet merprovenyet av en utvidelse av avgiftsplikten for tjenester. Anslagene er basert på tall fra det årlige nasjonalregnskapet for 1996, og tallene er oppjustert med nominell vekst i tjenestekonsumet fram til 2001. Merverdiavgiftsinntekter som følge av offentlig kjøp av de aktuelle tjenestene er også regnet inn i merinntektene. Det er gjort en beregningsteknisk forutsetning om at alle utgifter til kjøp av varer og tjenester er på samme nivå før og etter avgiftsendringen. Det er ikke tatt hensyn til at aktørene i økonomien kan ha endret tilpasning ved endring i avgiftssystemet.

Statistisk sentralbyrås nasjonalregnskap er et godt egnet verktøy for provenyberegninger av større endringer i merverdiavgiftssystemet. Statistikken er bygd opp rundt et forholdsvis detaljert vare- og tjenestekryssløp, det vil si en angivelse av vare- og tjenesteleveranser mellom produksjonssektorer og til sluttleveringer (privat og offentlig forbruk, eksport mv.). Denne forholdsvis detaljerte beskrivelsen av vare- og tjenesteleveransene gjør at nasjonalregnskapet er et av få verktøy som er egnet til å gjennomføre så komplekse beregninger som merverdiavgiftsutvidelsen krever. Det er imidlertid enkelte begrensninger knyttet til hvordan merverdiavgiftsregelverket kan implementeres i nasjonalregnskapet. Ikke minst gjelder dette for tjenesteleveransene, der både detaljeringsnivået er mindre og der statistikkgrunnlaget er dårligere, enn for vareleveransene. Det forholdet at produktinndelingen i nasjonalregnskapet likevel er forholdsvis grov gjør at ikke alle karakteristika ved merverdiavgiftsregelverket kan tas hensyn til. Det ligger også andre begrensninger i opplegget. I tillegg vil de nasjonalregnskapstall som kan benyttes ikke være oppdaterte til dagens nivå og en får dermed ikke tatt hensyn til større endringer som kan ha skjedd i produksjons- og forbruksmønsteret de siste årene. Dette er det imidlertid forsøkt å ta hensyn til.

Finansdepartementet har, blant annet gjennom grundigere studier av primærstatistikk og tilleggsinformasjon på enkeltområder, gjort enkelte anslagsjusteringer sammenliknet med resultatene i beregningsopplegget. Dette er endringer som delvis skyldes at nasjonalregnskapet for dette formålet ikke har vist seg å være tilstrekkelig detaljert.

Beregningene viser at merverdiavgiftsutvidelsen kan gi merproveny på om lag 2,9 mrd. kroner. Merprovenyet fordelt på enkelte tjenester vil være svært usikkert. Det er imidlertid av illustrasjonshensyn i tabell 13.1 angitt fordelingen av merprovenyet på sektorer. Det foreslås å innføre generell avgiftsplikt på tjenester med enkelte unntak. Det er dermed vanskelig å liste opp samtlige tjenester som blir avgiftspliktige. Det må understrekes at tallene som presenteres for de enkelte tjenesteområdene er svært usikre. Alle tjenesteområder som vil bli avgiftspliktige er derfor ikke tatt med i tabellen. Det kan imidlertid antas at de tjenesteområdene som er av størst betydning for statens inntekter fra merverdiavgiften er med. Merinntektene fra disse mindre tjenestene inngår under andre varer og tjenester (netto).



Tabell 13.1: Årlig merproveny av merverdiavgiftsutvidelsen i millioner kroner. Påløpt 2001 og på årsbasis

Tjenesteområde	2001	Årsbasis
Juridisk, økonomisk og administrativ tjenesteyting	350	700
Posttjenester	300	600
Persontransport (12 prosent)	210	420
Overnattingstjenester (12 prosent)	200	400
Kjøreopplæring	150	300
Fornøylesparker, sirkus, diskotek	100	200
Kringkastingstjenester	75	150
Reisebyråvirksomhet (12 prosent)	50	100
Formidlingstjenester	50	100
Utleie av parkeringsplass mv	25	50
Vaktjenester	25	50
Vikartjenester	25	50
Forskning	25	50
Andre varer tjenester (netto) <sup>1)</sup>	- 144	- 288
<i>1. Totalt tjenester</i>	<i>1 441</i>	<i>2 882</i>
<i>2. Fjerning av 0-satser på ferging av kjøretøy (12 prosent)</i>	<i>35</i>	<i>70</i>
<i>3. Samlet hele reformen før kompensasjon</i>	<i>1 476</i>	<i>2 952</i>

<sup>1)</sup> Omfatter enkelte andre tjenester som gir lite merproveny som for eksempel EDB-tjenester, inkasso- og kredittopplysning mv. samt virkninger av samspillseffekter.

### Kompensasjon og bruk av inntektene

Det foreslås benyttet om lag 1,4 milliarder kroner til kompensasjon som følge av merverdiavgift på flere tjenester. Det legges opp til at merutgifter for offentlig forvaltning kompenseres. I tillegg legges det opp til kompensasjon for særlige berørte områder slik at tjenestetilbudet ikke svekkes som følge av merverdiavgift på flere tjenester, jf. omtalen i kapittel 10. Det foreslås at om lag 1,6 milliarder kroner av inntektene fra merverdiavgiftsutvidelsen blir benyttet til å redusere særavgiftene på varer som er spesielt utsatt for grensehandel som drivstoff og alkohol, samt innføring av en momskompensasjonsordning for kjøtt. Dette er nærmere omtalt i kapittel 11. Merverdiavgiftsreformen vil gjennomføres med et lite underskudd på årsbasis.

### 13.4 Makroøkonomiske beregninger

På lengre sikt vil en utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget sikre en mer stabil finansiering av offentlige velferdsgoder, og bidra til sammensetningen av forbruket i mindre grad vil bli påvirket av merverdiavgiftssystemet. I Nasjonalbudsjettet 2000 ble det vist til analyser som peker på at en slik utvidelse av grunnlaget for merverdiavgiften kan ha gunstige virkninger på lengre sikt.

Det er gjennomført makroøkonomiske beregninger basert på modellen MODAG. Reformen synes blant annet å gi utslag på konsumprisene. MODAG-beregninger viser at merverdiavgiftsreformen vil føre til en økning i konsumprisene med 0,1 prosent det første året sammenliknet med referansebanen. Helårsvirkningen av reformen på konsumprisene kan med utgangspunkt i MODAG-beregningene anslås til 0,2 prosent.

Beregningene viser for øvrig at reformen på kort sikt bidrar til å dempe veksten i privat konsum noe, men utslaget er svært lite. BNP-veksten for Fastlands-Norge synes imidlertid ikke å bli påvirket.

### 13.5 Fordelingsvirkninger

---

Merverdiavgiften er knyttet til omsetning. Det er derfor ikke mulig å knytte innbetalt avgift til egenskaper som inntekt, alder, kjønn, familiesituasjon, helsestatus osv. Som en konsekvens av dette vil den normalt være mindre egnet til å ivareta fordelingshensyn enn for eksempel inntektsskatten og kontantoverføringer. Dersom en for eksempel ønsker å tilgodese spesielle grupper, vil det derfor være mer effektivt å benytte andre virkemidler enn merverdiavgiften, jf. NOU 1993: 8 Bør merverdiavgiften differensieres? Hovedbegrunnelsen for å utvide merverdiavgiften er ikke fordelingshensyn, men å oppnå et bedre system for å beskatte forbruk.

Det er likevel viktig at en større omlegging av skatte- og avgiftssystemet ikke gir uheldige fordelingsvirkninger. Basert på analyser av historiske forbruksundersøkelser har Statistisk sentralbyrå anslått fordelingsvirkninger av å utvide merverdiavgiften i tråd med Storvikutvalgets forslag. Analysene indikerer at en slik utvidelse samlet sett har en gunstig fordelingsprofil. Ifølge forbruksundersøkelsene til Statistisk sentralbyrå, bruker husholdninger med høy inntekt en større andel av de samlede forbruksutgiftene på de tjenestene som Storvikutvalget foreslo ilagt merverdiavgift, enn husholdninger med lav inntekt. Dette avspeiler det forholdet at tjenestene øker som andel av forbruket når inntektene vokser. I tillegg synes barnefamilier å komme bedre ut enn husholdninger uten barn.

Regjeringens forslag til lettelser, som hovedsakelig består av momskompensasjonsordning på kjøtt og lettelser i særavgifter på drivstoff, har positive fordelingsvirkninger. Forslaget til lettelser på alkohol har imidlertid isolert sett ugunstige fordelings effekter, men lettelsene samlet sett antas å ha gunstige fordelings effekter.

### 13.6 Distriktsvirkninger

---

Beregninger basert på fylkesfordelte forbrukstall indikerer at endringer i levekostnader fordeler seg ganske jevnt mellom fylkene. Det er betydelig usikkerhet i fylkesfordelte forbrukstall, blant annet som følge av at de årlige forbruksundersøkelsene har for lite utvalg til at de egner seg for fylkesfordeling. Generelt er produksjonen av tjenester lokalisert til byer og tettsteder. Det er i første rekke overnattingsbedrifter og deler av persontransporten som peker seg ut som distriktsnæringer.

Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. kan ha ulike konsekvenser i ulike distrikter. Reiselivsbedrifter er lokalisert over hele landet. Det

er imidlertid en konsentrasjon av aktiviteter og bedrifter i byer og større reiselivsdestinasjoner i distriktene. Det er til dels betydelige regionale og lokale forskjeller i reiselivets betydning. Reiselivsnæringene kan betraktes som en basisnæring i mange lokalsamfunn, idet den utløser viktige ringvirkninger i annet lokalt næringsliv. De reisende etterspør en rekke varer og tjenester i andre næringer enn reiselivsnæringene. Etterspørsel etter slike varer og tjenester bidrar til å opprettholde ulike typer av lokal detaljhandel, offentlig og privat tjenesteyting.

Halvparten av landets samlede hotellovernattinger er konsentrert om de fire fylkene Oslo, Oppland, Buskerud og Hordaland. Disse fylkene har en enda større andel av de utenlandske overnattingene. Alle fylkene har hatt vekst i antall overnattinger i 1990-årene. Av fylkene er det Oslo som har størst sysselsetting i hotellnæringen. Hotellsysselsettingens betydning i fylkene målt som andel sysselsatte av befolkningen, ser ut til å være relativt størst i fylker som Oppland, Buskerud og Sogn og Fjordane. Sysselsettingens relative betydning synes å være minst i sentrale strøk, selv om det er i disse områdene det er flest sysselsatte i hotellsektoren.

Kapasitetsutnyttelsen en viktig indikator på lønnsomhetsutviklingen. Hoteller i sentrale strøk har størst kapasitetsutnyttelse, mens kapasitetsutnyttelsen er lavest i distriktene. Det er bedriftene i byene som har opplevd den sterkeste økning i kapasitetsutnyttelsen i løpet av 90-årene. Målt i forhold til romkapasiteten, har belegget i byene økt fra 55 prosent til nærmere 70 prosent fra 1992 til 1998. Kapasitetsutnyttelsen for distriktsbedriftene er langt lavere og har på 1990-tallet vært stabilt i området 42-44 prosent. Både omsetning og lønnsomhet i hotellsektoren varierer med lokalisering. Omsetning pr. sysselsatt og lønnsomhet er generelt sett større i hoteller i sentrale strøk enn i distriktene. Innføring av merverdiavgift med en redusert sats på 12 prosent, som vil medføre en begrenset merbelastning for overnattingssektoren, kan se ut til å få større konsekvenser for overnattingsbedrifter i distriktene enn i sentrale strøk hvor lønnsomheten er lavere. Konsekvensene av merverdiavgift vil videre avhenge av om det gis fradragrett for næringsdrivendes kjøp av romutleie. Dette skyldes at andelen næringslivskunder er betydelig større i byhoteller enn i distriktshoteller. En fradragrett for merverdiavgiftspliktiges kjøp av romutleie, vil dermed være til relativ fordel for byhoteller. Storvikutvalgets flertall foreslo at fradragretten ved merverdiavgiftspliktiges kjøp av romutleie i hoteller mv. avskjæres, på tilsvarende måte som dagens regler er for servering. Forslaget var begrunnet i kontrollhensyn. Regjeringen foreslår avskjæring av fradragretten for romutleie i hotellvirksomhet mv.

Når det gjelder distriktsvirkningene av merverdiavgift på persontransport, er det et generelt trekk at en god del av kollektivtrafikken, lokale bussruter mv., er konsentrert i og rundt byer og tettsteder. I spredtbygde områder er individuell transport mange steder best egnet, mens kollektive løsninger ofte er mindre effektive.

Den foreslåtte avgiftsomleggingen for luftfarten vil gi en økt belastning innenlands. Forslaget om nullsats for luftfarten vil begrense belastningen. Omleggingen vil slå ulikt ut for ulike landsdeler. Mindre passasjerfly er et godt egnet transportmiddel i strøk med lange avstander og lavt folketall. Dette avspeiles i at de tre nordligste fylkene har over 18 prosent av innenlands rute-

flytrafikk (målt med antall flypassasjerer som lander og letter), mens de samme fylkene bare har 11 prosent av folketallet. Vestlandsfylkene Rogaland, Hordaland, Sogn og Fjordane og Møre og Romsdal har likeledes over 34 prosent av flytrafikken og knapt 26 prosent av folketallet. Anbudsruiter i Sør-Norge vil få økt avgiftsbelastning, mens rutene i Nord-Norge vil få noe mindre belastning enn i dag. Det legges opp til å reforhandle eksisterende anbudsruiter. I tillegg kan enkelte flyruiter i Sør-Norge bli ulønnsomme. Det kan bli aktuelt å lyse ut noen av disse på anbud.

For drosjetransport viser en rapport for 1996 fra Taxiforbundet at drosjetransport i en viss grad er konsentrert rundt storbyområder. Oslo/Akershus og øvrige storbyområder har 69 prosent av drosjetransporten. Mens det var 324 passasjerkm drosjetransport pr. innbygger pr. år i Oslo var gjennomsnittet for landet 127 passasjerkm. For Nord-Norge samlet var det 105 passasjerkm pr. år.

Rundt 200 ferger betjener nærmere 150 fergestrekninger i kyst-Norge. Bortsett fra landets største fergestrekning målt i antall fraktede kjøretøyer, strekningen Moss - Horten, er de fleste strekningene på Vestlandet og i Nord-Norge. Regnet pr. innbygger er det særlig store utgifter til riksvegferger i Sogn og Fjordane og Møre og Romsdal, jf. omtale av økonomiske konsekvenser av merverdiavgift på persontransport under kapittel 6.2.2. Det foreslås at fergeselskapene får full kompensasjon for fjerningen av ordning med nullsats for fering av kjøretøy og innføring av merverdiavgiftsplikt med 12 prosent også for slik virksomhet. De distriktsmessige konsekvensene antas derfor å bli små.

På grunn av at merverdiavgift med full sats på blant annet persontransport og overnatting kan gi uheldige distriktsvirkninger, foreslår Regjeringen redusert merverdiavgiftssats på disse sektorene. Reformen for øvrig må antas ha mindre distriktskonsekvenser. Regjeringen foreslår også at det innføres særordninger for luftfarten og at tilskuddet til lokale bussruiter og NSB blir økt som følge av merverdiavgift på persontransport.

## 14 Administrative konsekvenser av reformen

Fastsettelse og innkreving av avgiftspliktige beløp skjer i et samspill mellom næringslivets og avgiftsmyndighetenes rutiner og systemer. Rutinene er basert på selvdeklarasjonsprinsippet, hvor den næringsdrivende blant annet står ansvarlig for å oppgi riktige opplysninger om avgiftspliktig omsetning mv. Endringer i avgiftssystemene kan følgelig medføre endringer i dokument- og prosedyrekostnader for både næringslivet og avgiftsmyndighetene. I tillegg blir avgiftsmyndighetenes ressursbruk til informasjon og kontrollvirksomhet overfor de avgiftspliktige påvirket av endringer i avgiftssystemene.

Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester antas ikke å få store administrative konsekvenser for næringslivet. En stor andel av næringslivet, herunder tjenesteleverandører, benytter elektroniske systemer til regnskapsføringen. Slike systemer vil kunne håndtere et avgiftsoppgjør uten at det er behov for større tilpasninger. Det vil likevel være nødvendig med en viss tid mellom vedtak av loven og ikrafttreden, slik at næringslivet får tilstrekkelig tid til nødvendige tilpasninger.

Reformen vil ha administrative konsekvenser for skatteetaten, blant annet som følge av at generell merverdiavgift på omsetning av tjenester medfører en betydelig økning i antallet merverdiavgiftspliktige. Foreløpige beregninger viser at antallet merverdiavgiftspliktige vil øke med ca. 60 000. Dette gir økt bemanningsbehov i skatteetaten, både til fastsettelse og innkreving. Til sammen er behovet beregnet til 186 ekstra årsverk, fordelt på Skattedirektoratet, fylkesskattekontorer og skattefogdkontorer. I beregningen er det tatt hensyn til effektiviseringsgevinster som følge av et mer enhetlig og forenklet regelverk.

Det vil i tillegg påløpe økte driftskostnader som følge av behandling av flere omsetningsoppgaver, og engangskostnader til informasjon, opplæring og ulike IT-tilpasninger, herunder tilpasning av skatteetatens nye elektroniske forvaltningssystem for merverdiavgiften (MVA3-prosjektet). Basisversjonen i MVA3-prosjektet skal etter planen settes i drift innen 1. juli 2001. Hvis reformen ikke vedtas av Stortinget i løpet av høstsesjonen 2000, kan dette vanskeliggjøre nødvendige tilpasninger i MVA3 innen fristen 1. juli 2001. Dette kan i såfall medføre at ikrafttreden av reformen må utsettes. Det er redegjort nærmere for MVA3-prosjektet i St.prp. nr. 1 (2000-2001) for Finansdepartementet.

Til sammen er konsekvensene for skatteetaten (kapittel 1618) beregnet til ca. 55 millioner kroner for 2001. Anslaget inkluderer driftsutgifter (halvårsvirkning) og engangsutgifter. Fra 2002 er årlige driftsutgifter beregnet til ca. 88 millioner kroner.

Som en del av arbeidet med å redusere grensehandelen til Sverige er det foreslått redusert sats for særavgifter på enkelte utsatte varer. Det er videre foreslått å styrke toll- og avgiftsetatens kontroll med grensehandel og ulovlig inn- og utførsel av varer. Toll- og avgiftsetatens budsjett (kapittel 1610) foreslås styrket med 10 millioner kroner fra 2001, tilsvarende 20 millioner kroner på årsbasis.

*Del VI*  
*Merknader til lovteksten og lovutkastet*

## 15 Merknader til forslag til lovtekst

### *Innledning*

Innføring av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, innebærer at hjemmelen for avgiftsplikt på omsetning av tjenester i merverdiavgiftsloven snus i forhold til det som er gjeldende rett i dag. Det betyr at alle typer tjenester i utgangspunktet blir avgiftspliktige, og ikke bare de som er særskilt nevnt. Den generelle avgiftsplikten følger av § 1 og § 13, jf. merknadene til sistnevnte bestemmelse.

Departementet har kommet at til unntaksbestemmelsene bør plasseres sammen med de nåværende unntakene fra merverdiavgiftsområdet, for å bygge på lovens systematikk slik den er i dag. Unntakene for varer og tjenester fremgår etter gjeldende bestemmelser av kapittel I. Dette innebærer at nye unntak som følge av reformen inntas i kapittel I. Departementet har valgt å plassere subjektrelaterte unntak, eksempelvis unntaket for omsetning fra ideelle organisasjoner og idrettslag, i § 5, avgiftsreglene vedrørende omsetning av fast eiendom mv. i ny § 5 a og øvrige unntaksbestemmelser knyttet til særskilte tjenesteområder i ny § 5 b.

### *Til § 2:*

I første ledd første punktumgis en definisjon av varebegrepet som avviker fra den nåværende. Med vare skal forstås fysiske gjenstander, herunder fast eiendom. Systemmessig antas det å være den beste løsningen å innbefatte fast eiendom i varebegrepet, idet alle unntakene fra merverdiavgiftsplikt da kan plasseres på ett sted i lovverket. Dette er også i samsvar med den lovteknikk som er benyttet i Sverige og Finland og i EFs sjette avgiftsdirektiv.

Departementet har valgt å fjerne presiseringen av at levende dyr (§ 2 annet ledd nr. 1) og aksjer, obligasjoner, formularer som omsettes som trykksaker (§ 2 tredje ledd første punktum) skal anses som vare. Det legges til grunn at presiseringen er unødvendig, da disse begrepene etter departementets mening naturlig omfattes av begrepet «fysiske gjenstander».

Etter gjeldende rett anses sedler, mynter og frimerker som vare når de skal tjene som samlerobjekt (§ 2 tredje ledd annet punktum). Departementet anser det unødvendig å opprettholde definisjonen i § 2 og viser i den sammenheng til § 5 første ledd nr. 3 og ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav d og merknadene til disse bestemmelsene.

Retten til kinematografisk film eller fotografisk bilde er etter gjeldende rett (§ 2 første ledd nr. 5) definert som vare. Som følge av det utvidede tjenestebegrepet, se merknadene til annet ledd nedenfor, vil omsetning av immaterielle rettigheter, blant annet opphavsrettigheter, heretter anses som omsetning av tjenester. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 2 annet ledd nr. 5 kan derfor oppheves. Unntaket for omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm beholdes imidlertid, jf. § 5 første ledd ny nr. 2. Forslaget innebærer ingen endring av gjeldende rett.

Gjeldende avgiftsplikt for omsetning av trær og avling på rot, når omsetningen ikke skjer sammen med grunnen, omsetning av rett til å ta ut jord, stein

og andre naturalier av grunn, samt omsetning av rett til jakt og fiske, videreføres i ny § 5 a annet ledd nr. 8 og 9.

Av første ledd *annet punktum* fremgår at også elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde skal anses som vare. Dette er en videreføring av gjeldende rett.

*Annet ledd* definerer hva som skal anses som tjeneste. Som en følge av innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, har departementet funnet det riktig å også innta en definisjon av tjenestebegrepet i loven. Definisjonen er utformet mest mulig generell, gjennom en negativ avgrensning mot varebegrepet, jf. *første punktum*. Fordi det ikke følger av alminnelig språkforståelse, har departementet valgt å presisere i *annet punktum* at også begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller fast eiendom, for eksempel vei- eller beiterett, samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier, eksempelvis opphavsrett til kunstverk, skal anses som tjeneste.

Også gebyrer, avgifter og lignende til offentlig myndighet og medlemskontingent til foreninger, vil gjennom et tjenestebegrep som foreslått, kunne anses som vederlag for en tjeneste.

Det utvidede tjenestebegrepet innebærer også at produkter som omsettes digitalt, for eksempel omsetning av programvare over Internett, anses som omsetning av tjeneste.

#### Til § 5:

*Første ledd nr. 1 bokstav a første punktum* fastslår at kunstnere ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Opprinnelig gjaldt unntaket for kunstneres omsetning av egne originale kunstverk og ble ansett som et unntak fra den generelle avgiftsplikten for varer. Det foretas ingen endringer i forhold til avgrensingen av det opprinnelige unntaket. Nytt er, som følge av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, at også forfattere og kunstneres omsetning av opphavsretten til egne litterære og kunstneriske verk unntas. Med litterære og kunstneriske verk menes blant annet sceneverk, hørespill, musikkverk og bearbeidelse av slike verk. Omsetning fra oversettere, scenografer, koreografer, fotografer mv., som har medopphavsrett i forbindelse med fjernsyns- og filmverk omfattes også av bestemmelsen. Opphavsrett for oversettelse av litterære verk, for eksempel gjendiktning av lyrikk, er også omfattet. Med utnyttelse menes blant annet mangfoldiggjøring, overdragelse, fremførelse og lignende.

Formidling av kunstverk og opphavsrett til åndsverk etter bestemmelsens første punktum omfattes ikke av unntaket, med mindre det er dekket av annet punktum. Tilsvarende omsetning fra forvaltningsorganer omfattes heller ikke av unntaket.

I *annet punktum* videreføres gjeldende unntak fra merverdiavgiftsplikt for omsetning som skjer ved mellommann i opphavsmannens navn.

I *tredje punktum* presiseres at unntaket også omfatter kunstneres fremførelse av andre litterære og kunstneriske verk enn egne.

I første ledd nr. 1 *bokstav b* oppheves unntaket for omsetning fra leger og tannleger av varer som brukes i syke- og tannpleien. Slik omsetning vil omfattes av unntaket i forslag til ny § 5 b annet ledd.



Omsetning fra tannteknikere av varer og tjenester som brukes i syke- og tannpleien er unntatt fra avgiftsplikt etter gjeldende rett. Unntaket foreslås videreført i bokstav b med en presisering av at unntaket gjelder for egne fremstilte tanntekniske produkter.

I første ledd nr. 1 *bokstav c og d* videreføres gjeldende avgiftsunntak for omsetning fra museer, teatre mv. av kataloger mv., og for omsetning fra veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner av gjenstander av ubetydelig verdi eller til betydelig overpris.

Første ledd nr. 1 *ny bokstav e* fastsetter unntak for allmennkringkastings-selskaps utsendelse av radio- og TV-program, når omsetningen er finansiert ved kringkastingsavgiften. Med kringkastingsavgift siktes til kringkastingsavgift som nevnt i lov 4. desember 1992 nr. 127 om kringkasting § 6-4, jf. § 8-3.

Det er bare NRKs utsendelse av radio og TV-program som omfattes av unntaket. Dette innebærer at kringkastingsavgiften ikke skal avgiftsberegnes. NRK vil fortsatt være avgiftspliktig for annen omsetning, for eksempel omsetning av tekniske tjenester og reklametjenester mv. i forbindelse med sponsede programmer.

I første ledd nr. 1 *ny bokstav f* fastsettes et avgiftsunntak for ideelle organisasjoner og foreningers omsetning av varer og tjenester når betaling skjer i form av medlemskontingent. Det er en forutsetning at kontingenten dekker utgifter som er ledd i organisasjonens mv. ideelle virksomhet.

Ideelle organisasjoner og foreninger vil både omfatte veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner som nevnt i § 5 første ledd nr. 1 bokstav d, eksempelvis humanitære og religiøse organisasjoner/foreninger, idrettsforeninger, musikkorps og lignende, men også *andre* organisasjoner og foreninger, eksempelvis politiske partier, fagorganisasjoner og yrkesorganisasjoner. Organisasjoner og foreninger som har til formål å skaffe medlemmene økonomiske fordeler, anses ikke som ideell organisasjon eller forening etter denne bestemmelsen.

Det fremgår av § 5 *annet ledd* at departementet kan bestemme at ideelle organisasjoner og foreninger skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører vesentlig konkurransevridning i forhold til registrerte næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer eller tjenester.

Bestemmelsen i første ledd nr. 1 *ny bokstav g* omfatter omsetning av idrettsaktiviteter fra idrettslag til medlemmer mot betaling av kontingent. Unntaket omfatter også omsetning til *andre enn* medlemmer av rett til å delta i idrettsaktiviteter, eksempelvis mot betaling av startkontingent, deltakerkontingent og lignende.

Hva som kan anses som idrettsaktivitet, vil i utgangspunktet bero på om idrettslaget er eller kunne ha vært medlem i Norges Idrettsforbund og Olympiske Komité.

I § 5 *annet ledd* er departementet gitt hjemmel til å bestemme at idrettslaget skal beregne og betale merverdiavgift av sin omsetning dersom unntaket medfører vesentlig konkurransevridning i forhold til registrerte næringsdrivende som omsetter tilsvarende tjenester.

Første ledd nr. 1 *ny bokstav h* fastsetter unntak for boligbyggelagens omsetning av forvaltningstjenester til tilknyttede borettslag.

Unntaket får anvendelse for boligbyggelag som nevnt i lov 4. februar 1960 nr. 1 om boligbyggelag på omsetning til borettslag som nevnt i lov 4. februar 1960 nr. 2 om borettslag. Unntaket gjelder kun tjenester som ytes fra boligbyggelaget til lagets tilknyttede borettslag. Statusen som tilknyttet borettslag følger direkte av borettslovgivningen.

Tjenester som vil omfattes av unntaket, er forvaltningstjenester som boligbyggelagene yter overfor tilknyttede borettslag i forbindelse med oppføring av bygg og selve driften av tilknyttet borettslag. Ved oppføring av bygg vil dette være tjenester som eksempelvis består i utarbeidelse av bygge- og finansieringsplan og bistand ved kontraktsinngåelse mellom entreprenør og borettslaget. Ved selve driften av de tilknyttede borettslagene vil det være tale om tjenester som består i forretningsførsel på vegne av borettslagene. Dette kan eksempelvis være innkreving av husleie, regnskapsførsel, utarbeidelse av budsjetter og årsrapporter og forvaltning av midler. Det kan også være tale om tjenester som eksempelvis består i administrativ bistand med planlagt periodisk vedlikehold og administrasjon av tilsetningsforhold.

Gjeldende første ledd *nr. 2* om unntak for omsetning fra statens postselvskap oppheves som følge av at postale tjenester innlemmes i avgiftsområdet. Dette innebærer at omsetning av frimerker blir avgiftspliktig når disse kan benyttes som frankeringsmiddel i Norge (postfriske frimerker) og omsettes til pålydende.

Når det gjelder omsetning av *andre* frimerker, vises til § 5 første ledd ny nr. 3 og merknadene til denne bestemmelsen.

I første ledd *ny nr. 2* (nåværende første ledd nr. 5) opprettholdes gjeldende avgiftsunntak for omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm. Det vises til kommentarene til § 2.

Gjeldende første ledd *nr. 3* oppheves. Bankers utleie av oppbevaringsbokser og deres oppbevaring av verdigjenstander vil, som en følge av generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester, bli avgiftspliktig. Det vises også til ny § 5 a annet ledd nr. 6 og ny § 5 b første ledd nr. 4 og merknadene til disse bestemmelsene.

Bestemmelsen i første ledd *ny nr. 3* innebærer en innsnevring av gjeldende unntak for frimerker som i dag omfatter omsetning av alle typer frimerker, jf. nåværende § 5 første ledd nr. 6 bokstav a.

Bestemmelsen unntar nå bare omsetning av frimerker som samlerobjekt, det vil si ikke-postfriske frimerker, men også postfriske som omsettes til en høyere (eller lavere) verdi enn frimerkets pålydende. Omsetning av postfriske frimerker til pålydende er nærmere omtalt under merknadene til opphevelsen av § 5 første ledd nr. 2.

Når det gjelder omsetning av sedler og mynter er avgiftsunntaket i nåværende § 5 første ledd nr. 6 bokstav b videreført, men med redaksjonelle endringer. Unntaket for sedler og mynter som samlerobjekt beholdes i § 5, mens unntaket for sedler og mynter som er gyldige betalingsmidler (uavhengig av om de skal tjene som samlerobjekt eller ikke) plasseres i ny § 5 b første ledd nr. 4 bokstav d, hvor omsetning av alle gyldige betalingsmidler unntas. Det vises til merknadene til denne bestemmelsen.

Første ledd *nr. 4* om unntak fra avgiftsplikt for andre tjenester enn de som er nevnt i § 13 annet ledd, oppheves. Det vises til innledende merknader og forslaget til ny bestemmelse i § 13 og merknadene til denne.

Gjeldende første ledd *nr 5. og 6* oppheves. Det vises til merknadene til første ledd ny nr. 2 og 3 foran.

I *annet ledd* opprettholdes forskriftshjemmelen samtidig som departementet gis kompetanse til å bestemme at organisasjoner mv. som nevnt i bokstavene f og g skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører vesentlig konkurransevridning, jf. merknadene til disse bestemmelsene.

*Til ny § 5 a:*

I *første ledd første punktum* fastsettes et generelt unntak fra avgiftsområdet for omsetning og utleie av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom. Som fast eiendom anses både ubebygget og bebygget tomt, bygninger og anlegg, samt del av bygning eller anlegg. Unntaket etter denne bestemmelsen omfatter også en rekke ulike rettigheter til fast eiendom som blant annet borett, leierett og servitutter. Omsetning av rett til å benytte veier, tunneller, broer og annen fast eiendom mot oppkreving av for eksempel bompenger, luftfartsavgifter og havneavgifter, er også forutsatt omfattet av unntaket.

Av første ledd *annet punktum* fremgår at unntaket for utleie av fast eiendom også omfatter omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien. Bestemmelsen må ses som en klargjøring av gjeldende rettstilstand, jf. nåværende § 2 annet ledd nr. 4.

I *annet ledd nr. 1 - 9* angis unntak fra første ledd. Unntaket innebærer at omsetning som er nevnt i oppregningen kommer inn under lovens virkeområde og skal avgiftsberegnes dersom de alminnelige vilkårene for avgiftsplikt for øvrig er oppfylt.

Anneth ledd *nr. 1* fastslår avgiftsplikt ved romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping og yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom.

Ikke bare romutleie i hotellvirksomhet omfattes av bestemmelsen, men eksempelvis også i moteller, pensjonater, herberger og turisthytter.

Avgiftsplikten ved romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet gjelder uten hensyn til om utleien av det enkelte rom skjer for et kortere eller lengre tidsrom.

Utleie av møtelokaler, konferanselokaler og lignende fra disse virksomhetene omfattes også av denne bestemmelsen. Utleie av lokaler til konferanser og møter fra *annen* virksomhet enn hotellvirksomhet og lignende virksomhet, omfattes imidlertid av det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom etter første ledd.

Utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering som skjer i hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, omfattes av bestemmelsen i ny § 5 a annet ledd nr. 4, jf. merknadene til denne.

Første punktum fastsetter også at det skal være avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom til camping. Med dette siktes det eksempelvis til utleie av oppstillingsplass for telt eller campingvogn.

Avgiftsplikten for yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom tar sikte på å avgiftsbelegge den profesjonelle utleievirksom-

het, som eksempelvis skjer i regi av hoteller, campingplasser og andre profesjonelle aktører. Fritidshytter som benyttes av eier til eget bruk, omfattes ikke av avgiftsplikten selv om den leilighetsvis leies ut.

I annet ledd *nr. 2* unntas utleie av parkeringsplass i parkeringsvirksomhet fra unntaket for utleie av fast eiendom mv. i første ledd. Bestemmelsen omfatter utleie av parkeringsplass både på offentlig og privat vei, på tomtearealer og i parkeringshus/garasjer. Utleie av parkeringsareal som ledd i annen utleie av fast eiendom (til bolig- eller næringsformål), vil ikke være avgiftspliktig etter denne bestemmelsen, men omfattes av det generell unntaket i første ledd.

Annet ledd *nr. 3* fastsetter avgiftsplikt ved utleie av båt plasser. Dette innebærer for eksempel at utleie av brygge- eller annen fortøyningsplass til lystbåter i gjestehavner og marinaer blir avgiftspliktig. Avgiftsplikten for utleie av båt plasser gjelder imidlertid ikke for utleie av eksempelvis kommunale fortøyningsinnretninger til skip mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17 mot oppkreving av havneavgifter. Utleie av maskiner mv. forbundet med kaiområder mv. (kraner, vinsjer) vil, som etter gjeldende rett, være avgiftspliktig.

I annet ledd *nr. 4* videreføres avgiftsplikten for utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering, jf. nåværende bestemmelse i § 13 annet ledd nr. 10. Bestemmelsen vil *også* omfatte hoteller mv. som ved siden av vanlig romutleie leier ut selskapslokaler i forbindelse med servering.

Bestemmelsen i annet ledd *nr. 5* fastsetter avgiftsplikt for omsetning av rett til å disponere plass for reklame. Dette innebærer at avgiftsplikten i nåværende § 13 annet ledd nr. 8 videreføres. Forslaget medfører at avgiftsfritaket som er gitt av Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 for omsetning av særrett til å bruke fast eiendom til reklame, må oppheves.

I annet ledd *nr. 6* videreføres avgiftsplikten for utleie av oppbevaringsbokser, jf. nåværende § 13 annet ledd nr. 4. Opphevelsen av § 5 første ledd nr. 3 innebærer at også bankers utleie av bankbokser blir avgiftspliktig etter denne bestemmelsen.

I annet ledd *nr. 7* fastsettes avgiftsplikt for omsetning av rett til å bruke lokaler, anlegg mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter. Bestemmelsen innebærer at det skal oppkreves merverdiavgift av inngangspenger (billetter, heiskort, årskort, greenfee og lignende) til for eksempel svømmehaller, slalåmbakker, treningsstudioer, tennisbaner og golfbaner.

I henhold til bestemmelsen er likevel omsetning av denne retten unntatt fra avgiftsplikt når den skjer fra idrettslag, jf. § 5 første ledd nr. 1 ny bokstav g.

Avgiftsplikten vil ikke omfatte utleie av slike lokaler, anlegg mv. som sådan, for eksempel utleie av en håndballbane til en idrettsklubb. Slik utleie vil omfattes av avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom i første ledd.

Bestemmelsen i annet ledd *nr. 8 og nr. 9* om avgiftsplikt ved omsetning av trær og avling på rot når omsetningen ikke skjer sammen med grunnen og avgiftsplikt ved omsetning av rett til å ta ut jord, stein og andre naturalier av grunn, samt retten til jakt og fiske er en videreføring av avgiftsplikten som per i dag følger av § 13 første ledd, jf. § 2 annet ledd nr. 2 og nr. 3.

I *tredje ledd* gis departementet hjemmel til å gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første og annet ledd.

*Til ny § 5 b:*

Paragrafen angir øvrige unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten knyttet til særskilte tjenesteområder.

*Første ledd nr. 1 første punktum* fastsetter et unntak for omsetning av helse-tjenester. Dette omfatter blant annet helsetjenester i offentlige og private sykehus. Henvisningen til folketrygdloven § 5-4 til § 5-12 innebærer at behandling utført av lege, tannlege, psykolog, fysioterapeut, kiropraktor, logoped og audiopedagog, prøver og undersøkelser ved private medisinske laboratorier og røntgeninstitutter samt veiledning og kontrollundersøkelser i godkjente helsestasjoner, omfattes av unntaket.

Unntaket som er gitt av Finansdepartementet med hjemmel i § 70 for prøvetaking og analyser foretatt av laboratorier e.l. opprettholdes.

Ambulansetjenester utført med særskilt innrettet transportmiddel, for eksempel bil, båt eller luftambulanse, unntas også.

Det følger av første ledd nr. 1 *annet punktum* at unntaket også omfatter tanntekniske tjenester. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

Skjønnhetspleie, tjenester som ytes i treningsinstitutter, helsestudioer, solstudioer mv., omfattes ikke av unntaket for helsetjenester.

Når det gjelder andre tjenester og varer som omsettes som ledd i en helsetjeneste og utleie av arbeidskraft til sykehus mv., vises til omtalen til annet ledd nedenfor.

I første ledd *nr. 2* unntas omsetning av sosiale tjenester. Dette omfatter blant annet tjenester som nevnt i sosialtjenesteloven, eksempelvis omsorgs- og pleietjenester i aldershjem og i boliger for funksjonshemmede barn og unge under 18 år, samt omsorgs- og behandlingstjenester for rusmiddelmissbrukere i institusjon.

Unntaket vil, utover de tjenester som er nevnt i sosialtjenesteloven, også omfatte for eksempel pass av barn i kommunale og private barnehager og omsorgstjenester i barne- og ungdomsinstitusjoner. Unntaket gjelder uavhengig av om tjenesten ytes i eller utenfor institusjon eller bolig med heldøgns omsorgstjenester. Således omfattes også hjemmehjelps- og husmorvikartjenester, avlastningstiltak, støttekontakt og annen praktisk bistand og opplæring i dagliglivets gjøremål til eldre, funksjonshemmede, rusmiddelmissbrukere og andre som trenger slik hjelp. Unntaket gjelder uavhengig av om den sosiale tjenesten utøves i offentlig eller privat regi.

Når det gjelder annen omsetning som skjer som ledd i en sosiale tjeneste og utleie av arbeidskraft til aldershjem mv., vises til omtalen til annet ledd nedenfor.

Bestemmelsen i første ledd *nr. 3 første punktum* unntar undervisningstjenester. Unntaket omfatter skole- og universitetsundervisning, undervisning gjennom fjernundervisningsinstitusjoner og studieforbund, etatsopplæring mv. samt fritidsrettet undervisning i for eksempel danseskoler og skiskoler.

Bestemmelsen omfatter ikke opplæring og kursvirksomhet som skjer i tilknytning til salg av varer eller tjenester, eksempelvis salg av datautstyr og programvare. Bestemmelsen omfatter heller ikke opplæring av organisatorisk art, for eksempel som ledd i personalutvikling, eller økonomisk, administrativ eller annen organisatorisk konsulentbistand.

Det følger av *annet punktum* i nr. 3 at unntaket for undervisningstjenester ikke omfatter kjøreopplæring.

Når det gjelder annen omsetning som skjer som ledd i undervisningstjenesten og utleie av arbeidskraft til skoler mv., vises til omtalen til annet ledd nedenfor.

I første ledd *nr. 4* fastsettes unntak for omsetning av enkelte tjenester under fellesbetegnelsen finansielle tjenester. Oppregningen av de ulike tjenestene i bokstav a - f er ikke uttømmende, men er også ment å gi rom for nye tjenester, blant annet som følge av endringer i markedsstrukturen. Det presiseres at det er tjenestens art som unntas.

Unntaket for finansielle tjenester vil ikke omfatte tradisjonelle administrative, økonomiske eller juridiske rådgivings- og bistandstjenester. Tjenester som gjelder generell administrasjon av formuesposter for andre ved for eksempel å besørge oppgjør for aksjeutbytte, innløsning av obligasjoner og lignende, såkalte forvaltningstjenester, er således ikke omfattet av unntaket. Det samme gjelder forvaringstjenester, utleie av bankbokser og annen oppbevaring av verdigjenstander, jf. ny § 5 a første ledd nr. 6. Unntaket omfatter for eksempel heller ikke generell forretningsførsel for gårdeiere mv., hvor tjenesteleverandøren forestår regnskapsførsel mv. for oppdragsgiver. Andre tjenester som i utgangspunktet ikke er omfattet av unntaket, vil for eksempel være tilknyttede tjenester som beskrevet i lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel § 8-1.

*Bokstav a* omfatter forsikring og formidling av forsikring. Dette innebærer at virksomhet med omsetning av forsikringstjenester som krever tillatelse etter lov 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet (livs-, skade- og kredittforsikring), unntas. Også formidling av forsikringer unntas. Dette gjelder eksempelvis forsikringsmegling hvor en mellommann har til oppgave å formidle kontakt mellom partene, og medvirke til kontraktsslutning mv.

Finansieringstjenester som nevnt i *bokstav b* omfatter tjenester som ytes i henhold til lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet, lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker mv.

Dette innebærer at ytelse eller formidling av kreditt eller garantistillelse ved kreditt er unntatt. Også innskudd anses som kredittytelse i denne bestemmelsen. Bestemmelsen fastsetter at finansiell leasing ikke er omfattet av unntaket. Finansiell leasing er å anse som avgiftspliktig utleie av varer. Finansiell leasing av fast eiendom er imidlertid unntatt på lik linje med utleie av fast eiendom, jf. ny § 5 a første ledd.

*Bokstav c* fastsetter at utførelse av betalingsoppdrag omfattes av unntaket for finansielle tjenester. Med betalingsoppdrag menes blant annet oppdrag om uttak eller overføring av betalingsmidler. Unntaket her bygger på begrepet «betalingsoppdrag» som brukt i lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag.

*Bokstav d* omfatter omsetning av gyldige betalingsmidler. Som betalingsmidler regnes sedler, mynter og innskudd eller kreditt på konto i en finansinstitusjon mv., når innskuddet eller kreditten kan disponeres ved bruk av betalingsinstrument. Betalingsinstrumenter kan være sjekk, giroblankett og betalingskort eller annet særskilt hjelpemiddel for uttak eller overføring av betalingsmidler, jf. lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag. Unn-

taket for omsetning av gyldige betalingsmidler omfatter også omsetning av valuta. Unntatt er også meglingstjenester ved omsetning av betalingsmidler, eksempelvis valutamegling. Sedler og mynter som ikke er gyldige betalingsmidler, men som omsettes som samlerobjekt er unntatt i henhold til § 5 første ledd ny nr. 3.

Finansielle instrumenter i *bokstav e* er i utgangspunktet sammenfallende med samme begrep definert i lov 19. juni 1997 nr. 79 om verdipapirhandel § 1-2 annet ledd. Eksempler på finansielle instrumenter er omsettelige verdipapirer som aksjer, verdipapirfondsandeler og pengemarkedsinstrumenter. Unntaket omfatter også andre selskapsandeler, for eksempel andeler i kommandittselskap, som ikke er omfattet av begrepet finansielle instrumenter i nevnte lov. Unntaket omfatter både første- og annenhåndsomsetning av finansielle instrumenter og andre verdipapirer som er unntatt. Bestemmelsen omfatter også megling knyttet til denne type omsetning. Det siktes her blant annet til investeringstjenester som definert i verdipapirhandelsloven § 1-2, og meglingstjenester ved omsetning av andre selskapsandeler, det vil si såkalt prosjektmegling.

Bestemmelsen er ikke ment å omfatte verdipapir mv. knyttet til omsetning av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom. Slik omsetning vil omfattes av unntaket fra avgiftsplikt i ny § 5 a første ledd. Unntaket omfatter heller ikke meglingstjenester knyttet til omsetning av slike verdipapirer mv., eksempelvis eiendomsmegling. Slik omsetning blir avgiftspliktig.

*Bokstav f* omfatter forvaltning av verdipapirfond. Bestemmelsen tar blant annet sikte på omsetning fra virksomheter som omfattes av lov 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond.

Det følger av første ledd *nr. 5 første punktum* at omsetning av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og kinoforestillinger samt utstillinger i museer og gallerier, er unntatt fra avgiftsområdet. Det samme gjelder omsetning av rett til å overvære konsert- og idrettsarrangementer, jf. *annet punktum*. Det skal således ikke beregnes merverdiavgift av inngangspenger til idretts- og konsertarrangementer, museer, gallerier samt teater-, opera-, ballett- og kinoforestillinger. Det vises for øvrig til at omsetning fra museer, teatre, kinematografer, arrangører av utstillinger, konserter og stevner av programmer, prospektkort og suvenirer er unntatt fra avgiftsplikt etter § 5 første ledd nr. 1 bokstav c.

Forslaget omfatter ikke andre deler av underholdningssektoren som drives uten noen særlige støtteordninger. Rett til å overvære ulike artistopptredener i sirkus og tivoli mv. eller annen underholdning i fornøylesparker, diskoteker og lignende omfattes ikke av avgiftsunntaket.

Første ledd *nr. 6 første punktum* unntar omsetning av lotterier i henhold til lov 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier, lov 28. august 1992 nr. 103 om pengespill og lov 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator fra avgiftsområdet.

Som lotteri anses virksomhet der deltakerne mot innskudd kan erverve gevinst som følge av trekning, gjetting eller annen fremgangsmåte som helt eller delvis gir et tilfeldig utfall.

Omsetning av rett til bruk av underholdningsspill som ikke gir mulighet for gevinst anses ikke som lotteri etter lotteriloven og omfattes derfor ikke av unntaket. Unntaket omfatter heller ikke lotterientreprenører som eksempel-

vis bingoentreprenører og spilleautomatentreprenører eller andre som deltar i lotterivirksomhet på forretningsmessig grunnlag.

Formidling av lotteritjenester som nevnt i første punktum, er også omfattet av unntaket, jf. *annet punktum*.

Første ledd *nr. 7* unntar tjenester som er ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Bestemmelsen innebærer at virksomheter som yter tjenester som innebærer myndighetsutøvelse i henhold til offentligrettslige regler, skal unntas i de tilfeller det kan sies å foreligge omsetning, det vil si at tjenesten ytes mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 3. Unntaket gjelder i hovedsak tjenester som ytes av offentlige organer mv., men kan også tenkes å omfatte private virksomheter.

Unntaket omfatter blant annet utstedelse av førerkort eller attester som skal tjene som dokumentasjon for en beslutning truffet på bakgrunn av offentligrettslige regler. Utskrifter fra offentlige registre mv. mot vederlag omfattes også av denne bestemmelsen. Offentlig gravferdspleie, kremasjon og lignende i regi av Kirkelig fellestråd anses som utøvelse av offentlig myndighet og er unntatt etter denne bestemmelsen.

Unntaksbestemmelsen for offentlig myndighetsutøvelse avgrenses av den alminnelige avgiftsplikten for offentlige organer i merverdiavgiftsloven § 11. Unntaket omfatter således ikke for eksempel en kommunes omsetning av renovasjons-, vei-, vann- og kloakktjenester.

I første ledd *nr. 8* unntas seremonielle tjenester som ytes i forbindelse med bisettelser og begravelser. Dette er en videreføring av gjeldende rett. Bestemmelsen tar i første rekke sikte på begravellesbyråer, men vil også omfatte andre leverandører av slike tjenester. Unntaket omfatter ulike formidlingsoppdrag knyttet til seremonien i kapellet eller kirken, som for eksempel å sørge for prest, musikk mv. Videre vil tjenester som stell, nedlegging og bæring av avdøde og tjenester knyttet til utstedelse av papirer og dokumenter vedrørende dødsfallet, være unntatt. Unntaket vil også omfatte byråets oppdrag med transport av avdøde eller formidling av slik transport, pakking og forsending av urner etter bisettelsen, samt begravellesbyråenes transporttjenester av pårørende eller formidling av slike tjenester.

Som etter gjeldende rett vil begravellesbyråer mv. fortsatt måtte beregne merverdiavgift ved omsetning av alle varer, som for eksempel kister, urner, emballasje for urner, tepper, svøp, gravmonumenter og takke- og innbydelseskort. Videre skal det som i dag beregnes merverdiavgift ved omsetning av tjenester som gjelder vare eller fast eiendom, eksempelvis inskripsjon på gravmonumenter, kister og urner samt pynting i kirke og kapell.

I *annet ledd første punktum* fastslås at unntaket for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester også omfatter andre tjenester og varer som institusjonen eller lignende omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av disse tjenestene. Bestemmelsen vil blant annet omfatte overnatting og servering til pasienter i et sykehus eller til elever i en folkehøgskole, samt omsetning av medisiner, bandasjer mv. fra behandlende lege. Unntaket vil også omfatte matombringning, transporttjenester mv. til eldre og funksjonshemmede når tjenestene dekker et nødvendig behov hos den pleietrengende og ytelsene leveres som et naturlig ledd i en sosial tjeneste.



Ordinær omsetning som skjer i konkurranse med registrerte næringsdrivende omfattes ikke av unntaket, for eksempel omsetning fra kiosk, servering i kafeteria og omsetning av hårpleietjenester.

I følge annet ledd *annet punktum* omfattes unntaket også utleie av arbeidskraft for utøvelse av de tjenestene som omfattes av første ledd nr. 1, 2 og 3. Dette innebærer for eksempel at utleie av leger, sykepleiere og annet helsepersonell som skal utføre behandlings-, pleie- eller omsorgstjenester samt utleie av lærere, instruktører mv. for undervisning, omfattes av unntaket. Utleie av annen arbeidskraft, som for eksempel utleie av vaktmester, rengjøringspersonell e.l. til slike institusjoner mv. omfattes ikke.

I *tredje ledd* videreføres, med mindre redaksjonelle endringer, avgiftsplikten som følger av gjeldende § 13 annet ledd nr. 7. Tjeneste som omsettes eller formidles av tilbydere av teletjenester ved bruk av telekommunikasjon skal således fortsatt avgiftsberegnes når vederlaget for tjenesten oppkreves av den som yter teletjenesten.

I *fjerde ledd* gis departementet fullmakt til å gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første og annet ledd.

#### *Til § 13:*

Som følge av innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester fremgår det nå av § 13 at det skal betales merverdiavgift av omsetning av varer og *tjenesters* som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I.

Bestemmelsen synes overflødig sett i sammenheng med lovens § 1, men foreslås beholdt med den endrede ordlyden, blant annet på grunn av henvisninger til bestemmelsen flere andre steder i loven og i forskrifter. Det vises for øvrig til innledende merknader.

*Annet ledd* oppheves som en konsekvens av innføring av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Avgiftsplikten for utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering og for «teletorgtjenester» mv., videreføres i ny § 5 a annet ledd nr. 4 og ny § 5 b tredje ledd.

*Tredje ledd* oppheves. Etter denne bestemmelsen kan departementet fastsette forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i annet ledd. Hjemmelen har hittil ikke vært benyttet, og departementet anser bestemmelsen som overflødig.

Etter samme bestemmelse kan departementet også gi forskrift om grunnlaget for avgiftsberegning i hoteller mv. Forskrift nr. 74 om fordeling av pensjonsprisen i hoteller og andre herberger ble fastsatt av departementet 28. november 1977. Forskriften foreslås ikke opphevet. Fordi det foreslås en merverdiavgiftssats på 12 prosent på romutleie i hotellvirksomhet mv., mens det fortsatt vil være full sats på servering i hoteller, vil det fortsatt være behov for en forskrift om fordeling av pensjonspriser. Departementet mener det er hensiktsmessig at hjemmel til å gi slik forskrift dekkes av den alminnelige forskriftshjemmelen i § 75.

*Til § 14 første ledd:*

Innføring av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester innebærer at plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak må gjelde generelt for tjenester, på lik linje som for varer, jf. *første punktum*. *Annet punktum* vil heretter bare gjelde uttak av tjenester som omfattes av avgiftsplikten fordi virksomheten er frivillig registrert etter bestemmelser fastsatt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 28 a.

*Til opphevelsen av § 14 annet ledd nr. 5:*

Bestemmelsen fastsetter i dag en plikt til å beregne merverdiavgift som ved uttak, når varer og tjenester fra virksomheten brukes til personbefordring, herunder anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 22 første ledd nr. 3.

Som følge av at personbefordring blir avgiftspliktig og fordi fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse av persontransporttjenester til bruk i virksomheten ikke skal avskjæres, foreslås det at bestemmelsen oppheves. Når det gjelder avgiftsbestemmelsene i nåværende § 14 annet ledd nr. 5 knyttet til personkjøretøyer, vises det til § 14 nytt fjerde ledd og § 22 første ledd nr. 3 og merknadene til disse to bestemmelsene.

*Til § 14 nytt tredje ledd:*

Som følge av at romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom blir avgiftspliktig, vil det måtte beregnes merverdiavgift som ved uttak, når slike tjenester benyttes til virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister, jf. *første punktum*. Eksempelvis skal det beregnes merverdiavgift om ansatte overnatter på rom i hotellet. Bestemmelsen må sees i sammenheng med § 22 første ledd nr. 1, som avskjærer fradragsretten for denne type tjenester når de anskaffes av andre næringsdrivende. I henhold til *annet punktum* skal det ikke beregnes merverdiavgift som ved uttak når møte- og konferanselokaler i hotellvirksomhet mv. anvendes til bruk i denne virksomheten.

*Til § 14 nytt fjerde ledd:*

Hovedregelen er at fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer er avskåret selv om kjøretøyet brukes i en avgiftspliktig virksomhet, jf. § 22 første ledd nr. 3. Enkelte virksomheter har imidlertid fradragsrett på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer. Dette gjelder yrkesmessig personbefordring, yrkesmessig utleievirksomhet og kjøreopplæring. Fradragsretten gjelder også anskaffelser til bruk i virksomhet med videresalg av personkjøretøyer. Det vises imidlertid til bestemmelsen i § 16 første ledd nr. 11.

Fordi disse virksomhetene har fradragsrett på anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer, fastsetter § 14 nytt fjerde ledd *første punktum* at det skal svares merverdiavgift som ved uttak når personkjøretøyer brukes til andre formål.

Det fastsettes i *annet punktum* at det også skal svares merverdiavgift som ved uttak når varer og tjenester fra en virksomhet brukes til vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer til annet formål enn som nevnt i første punktum.

I *tredje punktum* videreføres bestemmelsen om at også campingtilhenger skal anses som personkjøretøy.

I *fjerde punktum* videreføres departementets hjemmel til i forskrift å fastsette nærmere vilkår om minste eiertid og bruk.

*Til § 16 første ledd nr. 4:*

Avgiftsfritaket for transporttjenester knyttet til varetransport direkte til eller fra utlandet videreføres. I tillegg utvides bestemmelsen til også å omfatte omsetning av *persontransporttjenester* her i landet når transporten skjer direkte til eller fra utlandet. Endringen består i at ordene «av varen» er tatt ut, jf. *første punktum*. Dette betyr at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på omsetning av internasjonal persontransport.

Bestemmelsen medfører at den innenlandske delen av en internasjonal reise verken skal avgiftsbelegges ved reiser til eller fra utlandet. Reiser med start i Norge og med bestemmelsessted i utlandet vil i sin helhet bli likestilt med avgiftsfri eksport, selv om en del av reisen foregår på norsk territorium. For det omvendte tilfelle hvor reisen starter i utlandet med bestemmelsessted i Norge, vil den del av reisen som ikke skjer i Norge anses som omsetning i utlandet. Den delen av reisen som foregår i Norge vil være avgiftsfri etter denne bestemmelsen.

Bestemmelsen i *annet punktum* innebærer at forsendelse av post fra Norge til utlandet er avgiftspliktig. Det vil si at denne tjenesten i forhold til merverdiavgiften anses som levert i Norge og at det skal beregnes merverdiavgift på omsetning av tjenesten.

*Til opphevelsen av § 16 første ledd nr. 10:*

Bestemmelsen om merverdiavgiftsfritak ved omsetning av transporttjenester som består i ferging av kjøretøyer oppheves. Dermed skal det betales merverdiavgift av vederlaget for slike tjenester etter hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

*Til § 16 første ledd ny nr. 13:*

Bestemmelsen er ny og fastsetter avgiftsfritak for tjenester som gjelder personbefordring med luftfartøy. Dette betyr at flyselskaper som frakter passasjerer med fly, er fritatt fra plikten til å beregne utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves fra passasjerene.

*Til § 22 første ledd nr. 1:*

I § 22 første ledd nr. 1 videreføres bestemmelsen som avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på omkostninger til servering og leie av selskapslokaler. Nytt er at fradragsretten også avskjæres for omkostninger til leie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, leie av fast eiendom til camping og leie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Fradrags-

rett vil imidlertid foreligge etter de alminnelige bestemmelser for omkostninger til leie av møte- og konferanselokaler i hotellvirksomhet og lignende virksomhet.

*Til § 22 første ledd nr. 3:*

Endringen består i at det gjøres en henvisning til § 14 fjerde ledd. Endringen må ses i sammenheng med § 14 nytt fjerde ledd og opphevelsen av § 14 annet ledd nr. 5.

§ 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 nytt fjerde ledd avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelse, vedlikehold, bruk (herunder leie), og drift av personkjøretøyer. Dette er en videreføring av gjeldende rett og innebærer at avgiftspliktige næringsdrivende i utgangspunktet blir belastet med merverdiavgift på alle anskaffelser knyttet til personkjøretøyer uten hensyn til bruken. Bestemmelsen gjør imidlertid unntak for personkjøretøyer til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet og for personkjøretøyer for videresalg. Dette tilsvarer rettstilstanden i dag. Det foreslås i denne bestemmelsen at det også gjøres unntak for personkjøretøyer til bruk i yrkesmessig personbefordring og i kjøreopplæring. I disse tilfellene vil det foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse og drift mv., såfremt de øvrige vilkårene er oppfylt. Det vises for øvrig til merknadene til § 14 nytt fjerde ledd og opphevelsen av § 14 annet ledd nr. 5.

*Til § 63 første ledd første punktum:*

Blant annet som følge av endringene i § 5 må henvisningen i § 63 endres. Bestemmelsen om at det ikke skal betales avgift på innførsel av sedler og mynter videreføres ved en henvisning til § 5 første ledd nr. 3 (sedler og mynter som samlerobjekt) og til § 5 b første ledd nr. 4 bokstav d (sedler og mynter som gyldige betalingsmidler). Når det gjelder frimerker videreføres bestemmelsen om at det ikke skal betales avgift på innførsel av frimerker som samlerobjekter ved henvisningen til § 5 første ledd nr. 3.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001).

---

Vi **HARALD**, Norges Konge,

st ad f e s t e r:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) i samsvar med vedlagt forslag.

## Forslag til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

### I

§ 2 skal lyde:

Med vare forstås fysiske gjenstander, herunder fast eiendom. Som vare anses også elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde.

Med tjeneste forstås alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare etter første ledd. Som tjeneste anses også begrensede rettigheter til fysiske gjenstander eller fast eiendom, samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier.

§ 5 skal lyde:

Unntatt bestemmelsene i kapitlene XI, XII, XIX og XX gjelder loven ikke for:

-1. Omsetning fra:

- a) Opphavsmannen (kunstneren) ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Det samme gjelder for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn. Unntatt er også kunstnerens omsetning av åndsverk i form av fremføring.
  - b) Tannteknikere av egne fremstilte tanntekniske produkter til bruk i syke- og tannpleien.
  - c) Museer, teatre, kinematografer, arrangører av utstillinger, konserter og stevner, av kataloger, programmer, prospektkort og suvenirer.
  - d) Veldedige og allmenntilgittige institusjoner og organisasjoner, av prospektkort, brosjyrer, kalendere og andre gjenstander av ubetydelig verdi, forutsatt at det skjer leilighetsvis og er ledd i vedkommende institusjons eller organisasjons virksomhet. Unntatt er også veldedige og allmenntilgittige institusjoner og organisasjoner, når disse omsetter varer til betydelig overpris.
  - e) Kringkastingsselskap under utøvelse av allmennkringkasting som er finansiert av kringkastingavgift som nevnt i kringkastingloven § 6-4.
  - f) Ideelle organisasjoner og foreninger når vederlag mottas i form av medlemskontingent, og kontingenten dekker varer og tjenester som er ledd i organisasjonens eller foreningens ideelle virksomhet.
  - g) Idrettslag av rett til å utøve idrettsaktiviteter.
  - h) Boligbyggelag av forvaltningstjenester til tilknyttet borettslag.
- 2. Omsetning og utleie av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm.

–3. *Omsetning av frimerker, sedler og mynter som samlersobjekt.*

*Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første ledd og kan bestemme at virksomhet som nevnt i første ledd nr. 1 bokstav f og g skal beregne og betale merverdiavgift dersom unntaket medfører vesentlig konkurransevridning i forhold til registrert næringsdrivende som omsetter tilsvarende varer og tjenester.*

**Ny § 5 a skal lyde:**

*Unntatt bestemmelsene i kapitlene XI, XII, XIX og XX gjelder loven ikke for omsetning og utleie av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom. Unntaket for utleie av fast eiendom omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.*

*Unntaket i første ledd gjelder ikke for:*

- 1. *romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom,*
- 2. *utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet,*
- 3. *utleie av båtplasser, men ikke utleie til skip og fartøyer som nevnt i § 17 mot oppkreving av havneavgifter etter havne- og farvannsloven kapittel VI,*
- 4. *utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering,*
- 5. *omsetning av rett til å disponere plass for reklame,*
- 6. *utleie av oppbevaringsbokser,*
- 7. *omsetning av rett til å bruke lokaler, anlegg mv. for utøvelse av idrettsaktiviteter, med mindre omsetningen skjer fra idrettslag som nevnt i § 5 første ledd nr. 1 bokstav g,*
- 8. *omsetning av trær og avling på rot når omsetningen ikke skjer sammen med grunnen,*
- 9. *omsetning av rett til å ta ut jord, stein og andre naturalier av grunn, samt rett til jakt og fiske.*

*Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første og annet ledd.*

**Ny § 5 b skal lyde:**

*Unntatt bestemmelsene i kapitlene XI, XII, XIX og XX gjelder loven ikke for omsetning av:*

- 1. *Helsetjenester, herunder tjenester som nevnt i folketrygdloven §§ 5-4 til 5-12, samt ambulansetjenester utført med særskilt innrettet transportmiddel. Unntaket omfatter også tanntekniske tjenester.*
- 2. *Sosiale tjenester, herunder tjenester som nevnt i sosialtjenesteloven § 4-2, samt tjenester i barne- og ungdomsinstitusjoner.*
- 3. *Undervisningstjenester. Loven gjelder likevel for kjøreopplæring.*
- 4. *Finansielle tjenester, herunder*
  - a) *forsikring og formidling av forsikring,*
  - b) *finansieringstjenester, men ikke finansiell leasing,*
  - c) *utførelse av betalingsoppdrag,*
  - d) *gyldige betalingsmidler og meglingstjenester ved slik omsetning,*
  - e) *finansielle instrumenter og lignende og meglingstjenester ved slik omsetning,*
  - f) *forvaltning av verdipapirfond.*
- 5. *Rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og kinoforestillinger, samt utstillin-*

ger i gallerier og museer. Unntaket omfatter også rett til å overvære konsert- eller idrettsarrangementer.

–6. Lotteritjenester. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester.

–7. Tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse.

–8. Seremonielle tjenester som ytes i forbindelse med begravelser og bisettelser.

Unntaket for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester omfatter også andre tjenester og varer som institusjonen mv. omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av disse tjenestene. Unntaket omfatter også utleie av arbeidskraft for utøvelse av de tjenester som omfattes av første ledd nr. 1, 2 eller 3.

Unntakene i første ledd gjelder ikke når tjenestene omsettes eller formidles av tilbyder av teletjeneste ved bruk av telekommunikasjon og vederlaget for tjenesten oppkreves av den som yter teletjenesten.

Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og utfylling av bestemmelsene i første og annet ledd.

### § 13 skal lyde:

Det skal betales avgift av omsetning av varer og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I.

§ 13 annet og tredje ledd oppheves.

### § 14 første ledd skal lyde:

Det skal betales avgift når en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Det samme gjelder uttak av tjenester som er avgiftspliktige etter bestemmelse gitt i henhold til § 28 a.

§ 14 annet ledd nr. 5 oppheves.

### § 14 nytt tredje ledd skal lyde:

Næringsdrivende med omsetning av tjenester som nevnt i § 5 a annet ledd nr. 1 skal også svare avgift som ved uttak, når disse tjenestene brukes til virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister. Avgift skal likevel ikke svares når møte- og konferanselokaler brukes i virksomheten.

### § 14 nytt fjerde ledd skal lyde:

Når fradragsrett ikke er avskåret etter § 22, skal det også svares avgift som ved uttak når personkjøretøyer brukes til annet enn som salgsvare, i annen virksomhet enn yrkesmessig personbefordring, yrkesmessig utleievirksomhet eller kjøreopplæring. Det skal også svares avgift av varer og tjenester til vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer til annet formål enn nevnt i første punktum. Som personkjøretøy anses også campingtilhenger. Departementet kan ved forskrift fastsette nærmere vilkår for minste eiertid og bruk.

### § 14 nytt femte ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrifter om hva som går inn under reglene i annet, tredje og fjerde ledd.

§ 14 nåværende fjerde ledd blir sjette ledd.

§ 16 første ledd nr. 4 skal lyde:

Transporttjenester her i landet når *transporten skjer direkte til eller fra utlandet. Bestemmelsen i første punktum gjelder ikke for befordring av brev til utlandet i postvirksomhet som nevnt i postloven § 6.*

§ 16 første ledd nr. 10 oppheves. Nåværende nr. 11 til 13 blir nr. 10 til 12.

§ 16 første ledd ny nr. 13 skal lyde:

*Tjenester som gjelder personbefordring med luftfartøy.*

§ 22 første ledd nr. 1 skal lyde:

*Omkostninger vedrørende servering, tjenester som nevnt i § 5 a annet ledd nr. 1 med unntak av leie av møte- og konferanselokaler, samt leie av selskapslokaler som nevnt i § 5 a annet ledd nr. 4.*

§ 22 første ledd nr. 3 skal lyde:

*Andre varer og tjenester som anskaffes utelukkende til bruk som nevnt i § 14, annet og fjerde ledd.*

§ 63 første ledd første punktum skal lyde:

*Det skal ikke betales avgift ved innførsel av varer som nevnt i § 5 første ledd nr. 3, § 5 b første ledd nr. 4 bokstav d, § 16 første ledd nr. 7 og 8 og § 17 første ledd nr. 1.*

## II

Endringene under I trer i kraft med virkning fra 1. juli 2001.



**Vedlegg 1****Liste over høringsinstansene**

1. Advokatforeningen
2. Akademikernes Fellesorganisasjon
3. Aksjespareforeningen i Norge
4. Alene Foreldre Foreningen
5. Arbeids- og administrasjonsdepartementet
6. Autoriserte Trafikkskolers Landsforbund
7. Bilimportørens Landsforening
8. Bilutleiebransjens Landsforbund
9. Bokkredits Landsforbund A/S
10. Braathens Safe
11. Datatilsynet
12. De norske teatres forening
13. Den norske Bankforening
14. Den Magiske Ring
15. Den norske Forfatterforening
16. Den norske Kreftforening
17. Den Norske Dataforening
18. Den norske Advokatforening
19. Den norske Reisebransjeforening
20. Den norske lægeforening
21. Den norske Tannlægeforening
22. Ensliges Landsforbund
23. Entreprenørenes Landssammenslutning
24. Familie- og forbrukerdepartementet
25. Finansieringsselskapenes Forening
26. Fiskebåtredernes Forbund
27. Fiskeridepartementet
28. Forbrukerombudet
29. Forbrukerrådet
30. Forbundet Frie Fotografer
31. Forbundet for Overnattings- og Serveringsnæringen
32. Foreningen til bekjempelse av Cerebral Parese i Norge
33. Forretningsbankenes Arbeidsgiverforening
34. Forsikringsfunksjonærenes Landsforbund
35. Forsikringsrådet
36. Forsikringsselskapenes Arbeidsgiverforening
37. Forskningsinstituttens Fellesforum
38. Funksjonshemmedes Fellesorganisasjon
39. Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
40. Hurtigbåtenes Rederiforbund
41. Huseiernes Landsforbund
42. Informasjonskontoret for folkehøgskolen
43. Informasjonskontor for kristen folkehøgskole
44. Informasjonsteknologiindustriens Forening
45. Ingeniørforening Den Norske
46. Institutt for Journalistikk
47. IT-konsulentenes Landsforening
48. Justisdepartementet

49. Kirke- og kulturdepartementet
50. Kommunaldepartementet
51. Kongelig Norsk Automobilklubb
52. Kontor- og Datateknisk Landsforening
53. Kredittforetakenes Forening
54. Kredittilsynet
55. Krigsinvalidforbundet
56. Kritikerlaget for musikk, teater og ballett
57. Landbruksdepartementet
58. Landbrukssamvirket
59. Landsforbund for Universitets-, Høgskole- og Forskningspersonell
60. Landsforeningen for hjerte- og lungesyke
61. Landslaget for Regnskapskonsulenter
62. Landsorganisasjonen i Norge
63. Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar
64. Ligningsetatens Landsforening
65. Ligningsutvalget Ligningsnevndenes Landsforbund
66. Maskinentreprenørens Forbund
67. Metallurgisk Industris Landsforening
68. Miljøverndepartementet
69. Motorførernes Avholdsforbund
70. Nasjonalforeningen for folkehelsen
71. Norges Eiendomsmeglerforbund
72. Norges Fondsmeglerforbund
73. Norges Sang- og Musikkråd
74. Norges Bank
75. Norges Forsikringsforbund
76. Norges Kunstnerråd
77. Norges Juristforbund
78. Norges Kreditorforbund
79. Norges Idrettsforbund
80. Norges Rederiforbund
81. Norges landbruksvitenskapelige forskningsråd
82. Norges Teknisk-Naturvitenskapelige Forskningsråd
83. Norges Automobil-Forbund
84. Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
85. Norges Danselærer-Forbund
86. Norges Skogeierforbund
87. Norges almentvitenskapelige forskningsråd
88. Norges Røde Kors
89. Norges Blindeforbund
90. Norges Takseringsforbund
91. Norges Døveforbund
92. Norges Diabetesforbund
93. Norges Astma- og Allergiforbund
94. Norges Handicapforbund
95. Norges Profesjonelle Skilærerorganisasjon
96. Norges Tekstilkjøpmenns Forbund
97. Norges Taxiforbund
98. Norges Transportforbund
99. Norges Hytteforbund
100. Norges Skatterevisorers Landsforening

- 101.Norges Rutebileierforbund
- 102.Norges Reiselivsråd
- 103.Norges Bilbransjeforbund
- 104.Norges Campingplassforbund
- 105.Norges Handelsreisendes Landsforbund
- 106.Norges Kooperative Landsforening
- 107.Norges Registrerte Revisorers Forening
- 108.Norges Bondelag
- 109.Norges Huseierforbund
- 110.Norges Fiskarlag
- 111.Norsk Institutt for Personaladministrasjon
- 112.Norsk Bibliotekforening
- 113.Norsk Teaterleder-Forening
- 114.Norsk Amatørteaterforbund
- 115.Norsk Skogbruksforening
- 116.Norsk Hydro A/S
- 117.Norsk Bonde- og Småbrukarlag
- 118.Norsk Faglitterær oversetterforening
- 119.Norsk Oljeforening for Rettighetshavere
- 120.Norsk Skattebetalerforening
- 121.Norsk Forening for Ernæringsfysiologer
- 122.Norsk Markedsanalyse Forening
- 123.Norsk Ukepresse
- 124.Norsk Aktuarforening
- 125.Norsk Faglitterær Forfatterforening
- 126.Norsk Forbund for Fjernundervisning
- 127.Norsk Voksenpedagogisk Institutt
- 128.Norsk Sosionomforbund
- 129.Norsk Kabel-Tv Forbund
- 130.Norsk Hotell- og Restaurantforbund
- 131.Norsk Ballettforbund
- 132.Norsk Skipsmeglerforbund
- 133.Norsk Undervisningsforbund
- 134.Norsk Pendlerforbund
- 135.Norsk Studentunion
- 136.Norsk Lærerakademi for kristendomsstudium og pedagogikk
- 137.Norsk Dysleksiforbund
- 138.Norsk Lærerlag
- 139.Norsk Faglærerlag
- 140.Norsk Filmkritikerlag
- 141.Norsk Filmforbund
- 142.Norsk Skuespillerforbund
- 143.Norsk Sceneinstuktørforening
- 144.Norsk pensjonistforbund
- 145.Norsk Komponistforening
- 146.Norsk Folkehjelp
- 147.Norsk Oversetterforening
- 148.Norsk Luftambulanse
- 149.Norsk Kunstkritikerlag
- 150.Norsk Sosialsjefflag
- 151.Norsk Litteraturkritikerlag
- 152.Norsk Musikerforbund

- 153.Norske Fysioterapeuters Forbund
- 154.Norske Handelsøkonomers Forening
- 155.Norske Dramatikeres Forbund
- 156.Norske Kosmetologers og Hudterapeuters Forbund
- 157.Norske Filmbyråers Forening
- 158.Norske Kvinners Sanitetsforening
- 159.Norske Siviløkonomers Forening
- 160.Norske Regnskapsøkonomers Forening
- 161.Norske Sivilingeniørers Forening
- 162.Norske Privatskolers Landsforbund
- 163.Norske Boligbyggelags Landsforbund A/L
- 164.Norske Scenografer
- 165.Norske Finansanalytikerers Forening
- 166.Norske Arkitekters Landsforbund
- 167.Norske Bankfunksjonærers Forbund
- 168.Norske Billedkunstnere
- 169.Norske Databedrifters Landsforbund
- 170.Norske Finansmegleres Forening
- 171.Norske Kunsthåndverkere
- 172.Norske Populærautorer
- 173.Norske Interiørarkitekters Landsforening
- 174.NRK
- 175.NSB
- 176.Næringsdepartementet
- 177.Næringslivets Hovedorganisasjon
- 178.Olje- og energidepartementet
- 179.Oljeindustriens Landsforening
- 180.Oslo Børs
- 181.Postdirektoratet
- 182.Rederienes Landsforening
- 183.Rådet for funksjonshemmede
- 184.Rådgivende Ingeniørers Forening
- 185.Samferdselsdepartementet
- 186.Samnemnda for studiearbeid
- 187.SAS, OSLAE (Økonomiavdelingen)
- 188.Servicebedriftenes Landsforening
- 189.Skattedirektoratet og Fylkesskattesjefenes Forening
- 190.Skolenes Landsforbund
- 191.Sosialdepartementet
- 192.Sparebankenes Arbeidsgiverforening
- 193.Sparebankforeningen i Norge
- 194.Statsautoriserte translatørers forening
- 195.Stipendkomiteen for teatermedarbeidere
- 196.Teknologibedriftenes Landsforening
- 197.Kunst- og antikvitethandleres forening
- 198.Ungdomslitteraturens Forfatterlag
- 199.Utdannings- og forskningsdepartementet
- 200.Utenriksdepartementet
- 201.Vikarbyråforeningen
- 202.Voksenopplæringsrådet/brevskolerådet
- 203.Widerøes Flyveselskap A/S

**204. Yrkesorganisasjonens Sentralforbund**

---

---