



Nærings- og handelsdepartementet

Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode

Hovedrapport

September 2004

Forord

Rambøll Norge AS har i oppdrag for Nærings- og handelsdepartementet utviklet en metode for måling av regelverkskostnader og gjennomført en basismåling på merverdiavgiftsregelverket. Ansvarlige hos oppdragsgiver har vært Barbro Noss, Tone Molvær Berset og Jostein Greve. Det har vært arbeidet nært opp til Finansdepartementet og Skattedirektoratet. I tillegg har flere interessenter bidratt gjennom referanse- og ekspertgrupper.

Rambøll Norge AS har gjennomført målingen i nært samarbeide med Claus Andersen i søsterselskapet Rambøll Management A/S i København, som også har vært oppdragsansvarlig. I tillegg har Ola Odebäck i Rambøll Management AB i Stockholm, Jan Olaf Poulsen og Andreas Dehlie i Grimsrud & Co, Statsautorisert revisor og Trond Erik Andersen i advokatfirmaet Simonsen Føyen vært sentrale bidragsyttere.

Rapporten er utarbeidet av J. Gaute Taarneby i Rambøll Norge AS, som også har vært oppdragsleder i Norge.

Oslo, 2004-09-27

J. Gaute Taarneby

Innholdsfortegnelse

1.	Sammendrag	1
2.	Innledning	8
2.1	Bakgrunn og formål.....	8
2.2	Rapportens disposisjon	8
3.	Standard Kostnads Modellen	10
4.	Kartlegging av merverdiavgiftsloven	14
4.1	Generelt om kartleggingen	14
4.2	Generelt om merverdiavgiftsloven.....	16
4.3	Avgrensning av krav i merverdiavgiftsloven.....	17
5.	Datainnsamling og standardisering	25
5.1	Spørreundersøkelse og intervjuer.....	25
5.2	Normalt effektive virksomheter	27
6.	Virksomhetenes administrative kostnader	28
6.1	Administrative kostnader forbundet med avregning av merverdiavgift	30
6.2	Administrative aktiviteter ved beregning av merverdiavgift	43
7.	Administrative byrder på samfunnsnivå	45
7.1	Statistikk og populasjoner.....	45
7.2	Samlede administrative byrder på samfunnsnivå 2004.....	47
7.3	Følsomhetsanalyse	50
8.	Forslag til regelverkforenklinger	52

Vedlegg 1 De mest sentrale lover og forskrifter på bakgrunn av intervjuer

Vedlegg 2 Spørreskjema

**Vedlegg 3 Skjema for registrering i merverdi-avgiftsmantallet (BR-1011B),
alminnelig omsetningoppgave (RF-0002) og samleskjema for
merverdiavgiftsoppgave**

Vedlegg 4 Sammenligning mellom Danmark, Sverige og Norge

1. Sammendrag

Det har i de siste årene vært et sterkt nasjonalt og internasjonalt fokus på de administrative byrder som påføres næringslivet som følge av offentlige lover og forskrifter.

Det er under etablering en felles Nordisk/internasjonal plattform for utvikling av en metode for måling av administrative kostnader. Det har vært gjennomført målinger i Nederland, Sverige, Danmark og nå Norge.

Nærings- og handelsdepartementet har som målsetting å utvikle en nasjonal metode som ligger nært opp til metodene i andre land, for at internasjonale sammenligninger skal være mulige. Metoden er i første omgang brukt på det norske *merverdiavgiftsregelverket*.

Nærings- og handelsdepartementet ga i april 2004 oppdraget til Rambøll Norge AS. De har i samarbeid med søsterselskapet Rambøll Management A/S og Grimsrud & Co - Statsautorisert revisor, utviklet og tilpasset en modell og gjennomført en måling på merverdiavgiftsregelverket. Rambøll Management A/S har gjennomført tilsvarende målinger i Sverige og Danmark.

Standard Kostnads Modellen (SKM)

Det er besluttet å ta i bruk Standard Kostnads Modellen (SKM) ved gjennomføring av en nullbasismåling på merverdiavgiftsregelverket i Norge.

En nullbasismåling inneholder to sentrale deler; kartlegging av lovområdet og mer dyptgripende (beskrivende) undersøkelse av spesifikke regler. Oversikten nedenfor oppsummerer noen av de viktigste momentene i hver del.

1. Kartlegging av lovområde
 - a. Identifikasjon og nedbryting av regelverk
 - b. Avgrensning til annet regelverk
 - c. Identifisere og fastslå administrative aktiviteter
 - d. Identifisere de viktigste informasjonskravene
 - e. Identifisere kostnadsparameterne
2. Fordypet undersøkelse av spesifikke regler
 - a. Identifisere berørte virksomhetssegment
 - b. Identifisere normalt effektive virksomheter
 - c. Intervju med eksperter
 - d. Intervju med virksomheter
 - e. Standardisering av aktiviteter
 - f. Sammenstilling av data i databasen
 - g. Beregninger

Modellen er ført og fremst en kvalitativ metode. Det er hverken en statistisk modell eller tidssudier basert på stoppeklokkemetoden. Modellen baserer seg på et utvalg intervjuer med virksomheter innenfor utvalgte segmenter, kom-

binert med ekspertintervjuer. Metoden gir oss en bredde og dybde i virksomhetenes problemstillinger og utfordringer, som de andre metodene ikke gir. På bakgrunn av intervjuene er det definert en *normalt effektiv virksomhet* innenfor hvert segment.

Kartlegging av merverdiavgiftsregelverket

En stor del av arbeidet ved en måling ved bruk av SKM metoden knytter seg til foranalysen, som går forut for selve datainnsamlingen. I første fase er det foretatt en kartlegging av *informasjonskrav* (oppgaveplikt) og *krav til opplysninger* som følger av merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter.

Kartleggingen er gjennomført av revisorer i samarbeid med juridisk ekspertise på merverdiavgiftsområdet.

På tidspunktet for gjennomføring av kartleggingen var det ca. 130 forskrifter tilknyttet merverdiavgiftsloven. Av disse var ca. 55 opphevet.

De kravene som påfører virksomhetene administrative byrder er skilt ut og behandlet spesielt (vedlegg 1 og 2). De er videre tilknyttet segmentene i undersøkelsen (se nedenfor). De enkelte krav er også knyttet opp mot poster i den generelle merverdiavgiftsoppgaven.

Avgrensing til annen lovgivning

Det er viktig under kartleggingen å foreta en klar avgrensing til andre tilgrensende lovområder. Det har først og fremst vært behov for å foreta en klar avgrensing til *Regnskapsloven*, for eksempel knyttet til utgående merverdiavgift og fakturering.

Det er også foretatt en avgrensing til *Tolloven* og *Lov om offisiell statistikk og Statistisk Sentralbyrå (Statistikkloven)* i forbindelse med utenrikshandel og beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer.

Segmentering

Det er på bakgrunn av kartleggingen av merverdiavgiftsregelverket funnet hensiktsmessig å foreta følgende segmentering:

- *Alminnelig virksomhet (øvrige)*. Normalforetak med en mva-sats og tilnærmet hele omsetningen innenfor merverdiavgiftsområdet.
- *Blandet virksomhet*. Foretak som har betydelig omsetning som faller både utenfor og innenfor merverdiavgiftslovgivningen.
- *Frivillig registrerte*. Foretak som er frivillig registrerte etter forskrift 117 for utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktig virksomhet.
- *Hotell*. Foretak som driver normal hotellvirksomhet, herunder har servering. En bransje med helt spesielle utfordringer knyttet til ulike mva-satser.
- *Differensierte satser*. Foretak som har utstrakt bruk av differensierte satser på omsetningen (24 %, 12 %, 6 %).

- *Årsoppgaver*. Foretak med årlig omsetning under 1. mill og som leverer årsoppgaver

I forbindelse med årsoppgaver er det også sett nærmere på *primærnæringen*. Det er også sett nærmere på merverdiavgift ved innførsel av varer i forbindelse med *utenrikshandel*.

Det er videre sett nærmere på *små og store virksomheter*, det vil si virksomheter med færre eller flere enn 10 ansatte.

En stor andel av virksomhetene benytter eksterne regnskapsbyråer (*Outsourcer*). Det er sett spesielt på denne gruppen av virksomheter.

Administrative byrder og tidsbruk

Det er i forbindelse med kartleggingen identifisert følgende prosessrelaterte hovedområder, som resulterer i administrative byrder for virksomhetene:

- Utgående mva
- Inngående mva
- Avstemming/dokumentasjon
- Oppgaver og oppgjør
- Registreringer
- Ettersyn

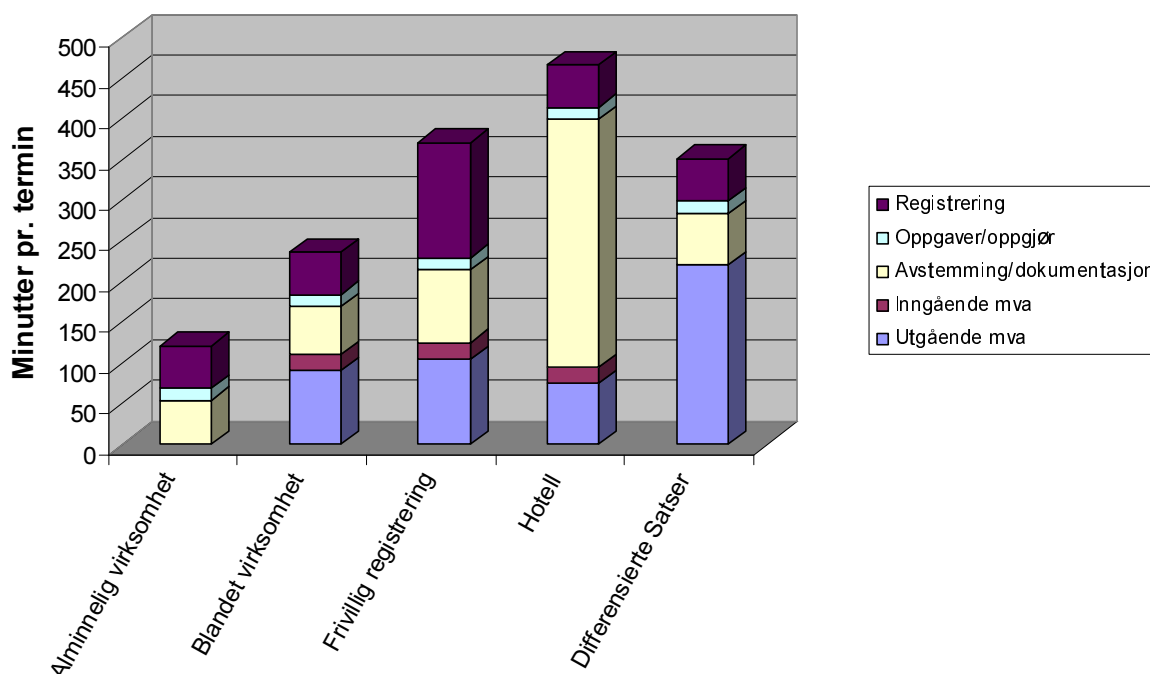
Utgående merverdiavgift er i hovedsak fakturering og inngående merverdiavgift håndtering av inngående bilag (mottak, registrering, kontroll). De enkelte elementene i prosessen er nærmere beskrevet i kapittel 6.

Modellen og målingen er først og fremst tilrettelagt for å måle de løpende kostnadene knyttet til driften ved håndtering av merverdiavgiftsregelverket. Tidsbruk knyttet til registreringer er estimert. Forøvrig omtales og behandles engangskostnader kvalitativt.

Det er ved registrering av tidsbruk (minutter) i virksomhetene tatt utgangspunkt i en termin. Det vil si tid brukt hver annen måned (6 terminer), med unntak av oppgaver og oppgjør for de virksomheter som leverer årsoppgave (1 termin).

Registrerte administrative byrder i form av tidsbruk fremgår av figuren nedenfor.

Figur 1.1: Administrativer byrder i minutter pr. termin



Tidsbruken for utgående og inngående merverdiavgift for alminnelige virksomheter - det vil si tid brukt på utgående fakturering og håndtering av inngående fakturaer (mottak, registrering og kontroll av bilag) - er satt lik null. Fakturahåndteringen for en alminnelig virksomhet er først og fremst en engangskostnad knyttet til registrering av en ny kunde eller leverandør. Kravene oppfylles løpende gjennom virksomhetens økonomisystem og er følgelig marginal i den løpende driften.

Videre er det å bemerke at ved behandlingen av utgående og inngående fakturaer, er situasjonen at de samme administrative aktiviteter bidrar til oppfyllelse av krav i flere regelverk (regnskapsregler/bokføringsregler, skatteregler og merverdiavgiftsregler). For å finne merverdiavgiftsregelverkets andel av kostnadene knyttet til fakturahåndtering må man derfor foreta en forholdsmessig fordeling av kostnadene på de ulike regelverk.

I samråd med oppdragsgiver og ekspertgruppe har man kommet til at det ville være lite korrekt å foreta en slik fordeling uten at de miljøer som forvalter regnskapsreglene og skattereglene var gitt mulighet til å formidle sine synspunkter og kommentarer på både metode og regelverk. I forhold til fakturahåndtering inneholder rapporten derfor kun tallmateriale på de områder hvor merverdiavgiftsregelverket skaper *merarbeid* utover det som følger av hovedreglene.

Det er forøvrig å bemerke at ettersyn og ekstern bistand heller ikke fremgår av figuren. Kun tre av de virksomhetene som ble intervjuet hadde hatt *ettersyn* på avregning av merverdiavgift siste tre år. For disse ble det registrert en tidsbruk på 1.320 minutter (22 timer/3 dagsverk). Kostnaden anses som marginal i den løpende driften av en alminnelig virksomhet. Sannsynligheten for et ettersyn av en virksomhet mer fekvant enn en gang pr. 10 år er liten.

Ekstern bistand knytter seg først og fremst til kjøp av tjenester i forbindelse med rådgivning (inklusive bruk av egen tid) og kurs på merverdiavgiftsområdet. Registrert tid pr. termin er på bakgrunn av de aktuelle intervjuer beregnet og vurdert og fremgår i rapporten. Registreringene viser klart at de segmentene som er valgt ut bruker betydelig tid og kostnader på ekstern bistand i form av rådgivning og kurs. Tiden varierer imidlertid sterkt med bransje, størrelse på virksomheten (ressurser) og virksomhetens/bransjens policy og kultur for bruk av denne type rådgivning (f.eks. bruk av jurister). Utvalget av virksomheter gir derfor nødvendigvis ikke et representativt bilde av den samlede tidsbruken, og er derfor ikke med i beregningen av kostnader på samfunnsnivå.

Administrative byrder og kostnader

Det er under intervjuene registrert på hvilke funksjonsnivåer (4 nivåer) arbeidet med avregning av merverdiavgiften er utført i de forskjellige stadier i prosessen. På bakgrunn av statistikk fra Statistisk Sentralbyrå er det beregnet en gjennomsnittlig timekostnad på kroner 280. Timekostnaden inkluderer lønn fra arbeidsgiver, arbeidsgiveravgift og en overhead-kostnad på 25 prosent.

Det er tilsvarende beregnet en timekostnad på kroner 450 ved bruk av eksternt regnskapsbyrå.

I tabell 1.1 nedenfor fremgår tidsbruken og beregnede kostnader pr. termin. Tabellen viser beregnet normal tid for en alminnelig virksomhet og mertid for de utvalgte segmentene, det vil si differansen.

Tabell 1.1: Tidsbruk og kostnader for alminnelige virksomheter og beregnet mertid på de andre segmentene

Krav	Alminnelig virksomhet		Differanse +							
			Blandet virk.		Frivillig reg.		Hotell		Diff. satser	
	Tid	Kroner	Tid	Kroner	Tid	Kroner	Tid	Kroner	Tid	Kroner
Utgående MVA	0 min	0	90 min	420	105 min	280	75 min	350	220 min	1.027
Inngående MVA	0 min	0	20 min	117	20 min	93	20 min	560	0 min	0
Avstemming/ Dokumentasjon	54 min	252	5 min	23	35 min	163	250 min	1.167	10 min	23
Oppgaver/ oppgjør	15 min	70	0 min	0	0 min	0	0 min	0	0 min	0
Registrering ¹	52 min	243	0 min	0	90 min	420	0 min	0	0 min	0

Det er for virksomheter som benytter seg av ekstern regnskapsfører (outsourcing) registrert en noe lavere tidsbruk på avstemming/dokumentasjon. Tidsbruken er beregnet til 37 minutter.

I de tilfeller det er registrert og standardisert forskjellig tidsbruk på små og store virksomheter, er det foretatt en avstemming (vekting) i forhold til populasjonen.

I kapittel 6 foreligger det tabellariske fremstillinger av administrative byrder og kostnader fordelt på segment, med direkte henvisninger til konkret lov og forskrift.

Administrative byrder og kostnader på samfunnsnivå

Det er i forbindelse med segmenteringen kartlagt populasjoner, slik de fremgår i tabellen nedenfor. Tallene er fratrasket offentlige virksomheter og virksomheter med omsetning mindre enn kroner 50.000.

Tabell 1.2: Merverdiavgiftspliktige virksomheter fordelt på segment (sept. 2004)

	Blandet virksomhet	Frivillig registrerte	Hotell	Differensierte satser	Totalt antall mva-registrerte virksomheter
Totalt	66.037	13.625	915	23.410	258.436

Kilde: Skattedirektoratet

Det er 83.769 virksomheter som innrapporter merverdiavgift en gang i året (årsoppgave). De resterende opererer med seks terminer².

¹ Engangskostnader

Det er på bakgrunn av tallmaterialet lagt til grunn at 80 prosent av populasjonen utgjøres av virksomheter med færre enn 10 ansatte.

Det er videre lagt til grunn at 48 prosent av virksomhetene outsourcer avregningen av merverdiavgiften til eksterne regnskapsbyråer. Fordelt på små og store virksomheter er andelen henholdsvis 60 prosent og 40 prosent.

I tabell 1.3 nedenfor fremgår de samlede kostnader på samfunnsnivå, totalt og fordelt på små og store virksomheter.

Tabell 1.3: Tidsbruk og kostnader for alminnelige virksomheter og beregnet mertid på de andre segmentene

	Små virksomheter		Store virksomheter		Totale Kostnader (mill.kr)
	Populasjon	Kostnad (mill.kr)	Populasjon	Kostnad (mill.kr)	
Vanlig mva-pliktig virk.	211733	434,24	46703	104,79	211,52
Årsoppgave	81899	9,02	1985	0,10	9,12
Frivillig registrering	10982	16,91	2643	3,28	20,19
Blandet virksomhet	50731	141,04	15306	45,06	186,10
Differensierte satser	15901	100,55	7509	46,06	146,61
Hotell	507	4,89	408	4,55	9,45
Samfunnskostnader (mill.kr)		706,65		203,84	910,50
I alt pr. virksomhet		3338		4365	3523

De samlede samfunnsøkonomiske kostnadene er beregnet til 910 mill kroner i året. Det er beregnet en gjennomsnittlig kostnad pr. virksomhet på kroner 3.523 i året, som fordeler seg på henholdsvis kroner 3.338 og kroner 4.365 på små og store virksomheter.

Det er videre sett nærmere på utenrikshandel og import. Ved innførsel av varer og beregning av merverdiavgift er det beregnet en samfunnsøkonomisk kostnad for virksomhetene på 396 mill. kroner

De samfunnsøkonomiske kostnadene gjenspeiler først og fremst de administrative byrder knyttet til den løpende årlige driften i virksomhetene ved håndtering av merverdiavgiftsregelverket. I tillegg kommer betydelige engangskostnader ved lovendringer og bruk av ekstern bistand i form av rådgivning og kurs.

² Det forekommer også 12, 24 og 52 terminer, men disse utgjør en så liten populasjon at de ikke er tatt hensyn til i målingen.

2. Innledning

Målingen av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift er utarbeidet på vegne av Nærings- og handelsdepartementet av Rambøll Norge AS og Rambøll Management A/S, i samarbeide med Grimsrud & Co, Statsautorisert revisor og advokatfirmaet Simonsen Føyen. Målingen er fulgt av Finansdepartementet og Skattedirektoratet, som bl.a. har leveret data. Målingen har foregått i perioden fra mai til september 2004.

2.1 Bakgrunn og formål

Virksomheters administrative byrder i forbindelse med offentlig regulering er i de senere år blitt et høyt prioritert emne på den politiske dagsorden i såvel Norge som i utlandet.

Den Norske regjering har gjennom sin strategi "Et enklere Norge" vist et betydelig fokus på de administrative byrder det offentlige påfører det private næringsliv, og har en klar målsetting om forenklinger/effektiviseringer både for næringlivet og det offentlige. Hoveddokumentet, regjeringens handling-plan for et Enklere Norge: Forenkling og tilrettelegging for næringlivet 2002 (K-0659 B) kan leses på nettsidene til NHD. Det vises også til Tilstandsrapport 2003 (K-0671 N) og Tiltaksplan 2003-2004.

Tiltaksplanen består av følgende hovedelementer:

- Et lett tilgjengelig regelverk
- Bedre beslutningsgrunnlag for offentlige tiltak, reformer og regelverk
- Redusere næringslivets byrder ved innrapporteringsplikter
- Bedre regelverk på enkeltområder
- En næringsvennlig offentlig sektor

For å måle de administrative kostnadene forbundet med regelverket, har man i Norge, Sverige og Danmark besluttet å benytte seg av Standard Kostnads Modellen (SKM). Tilsvarende metode er benyttet siden 1994 i Nederland.

Målene med denne målingen av merverdiavgiftsregelverket har vært:

- å foreta en realistisk måling av størrelsen og sammensetningen av de administrative byrder ved avregning av merverdiavgift.
- å samle inn erfaringer, forbedre og eventuelt videreutvikle målemetoden til bruk for det videre arbeidet.
- å samle inn og utarbeide et grunnlag for eventuelle lettelsers av de administrative byrder ved avregning av merverdiavgift.

2.2 Rapportens disposisjon

I tillegg til sammendraget og innledningen, inneholder rapporten seks kapitler og fire vedlegg.

Kapittel 3 gir en kort beskrivelse av metoden som er benyttet.

Kapittel 4 inneholder en generell presentasjon av merverdiavgiftsloven. Kapitlet beskriver deretter avgrensning til annen lovgivning, informasjonskrav (oppgaveplikt), krav til opplysninger, administrative aktiviteter, kostnadsparametre og virksomhetssegmenter.

Kapittel 5 inneholder en beskrivelse av datainnsamlingen og standardiseringen av tidsbruken.

Kapittel 6 beskriver hvordan virksomhetene håndterer avregningen av merverdiavgiften. Kapitlet presenterer målingen av virksomhetenes aktiviteter og tilhørende kostnader.

Kapittel 7 inneholder en aggregering av resultatene til samfunnsnivå.

I Kapittel 8 omtales virksomhetenes og ekspertenes forslag til regelverksforenklinger.

Vedlegg 1 viser en oversikt over de mest relevante lover og forskrifter, prosessinndelt i forhold til hovedaktiviteter.

Vedlegg 2 inneholder spørreskjema benyttet under intervju.

Vedlegg 3 inneholder blankett RF-0002 (alminnelig omsetningsoppgave), blankett BR-1011B (registrering i merverdiavgiftsmantallet) og eksempel på samleskjema for merverdiavgiftsoppgave (avstemming).

Vedlegg 4 viser en sammenligning mellom Sverige, Danmark og Norge. Sammenligningen er gjort på et veldig generelt nivå og inneholder ikke noen nærmere analyse av utformingen av lovkravene i de ulike landene.

3. Standard Kostnads Modellen

For å måle de administrative byrdene med den nødvendige presisjon og på et høyt detaljeringsnivå, har Nærings- og handelsdepartementet besluttet å bruke en målemetode som har vært benyttet i Nederland siden 1994. Målemetoden benyttes til overvåkning av utviklingen i de administrative byrder og til konsekvensberegninger av regelverksendringer. I Norge og Sverige har metoden fått betegnelsen Standard Kostnads Modellen (SKM). I Danmark har metoden fått betegnelsen AMVAB (Aktivitetsbaseret Måling av Virksomheters Administrative Byrder).

Metoden er tidligere testet i Norden gjennom pilotmålinger på Årsregnskapsloven, Merverdiavgiftsloven, og Lov om Danmarks Statistik i Danmark, samt merverdiavgiftsloven i Sverige. Kartlegging av merverdiavgiftsregelverket og måling av størrelsen på virksomhetenes administrative byrder i Norge, som det redegjøres for i denne rapporten, er den første pilotmåling med bruk av SKM metoden i Norge.

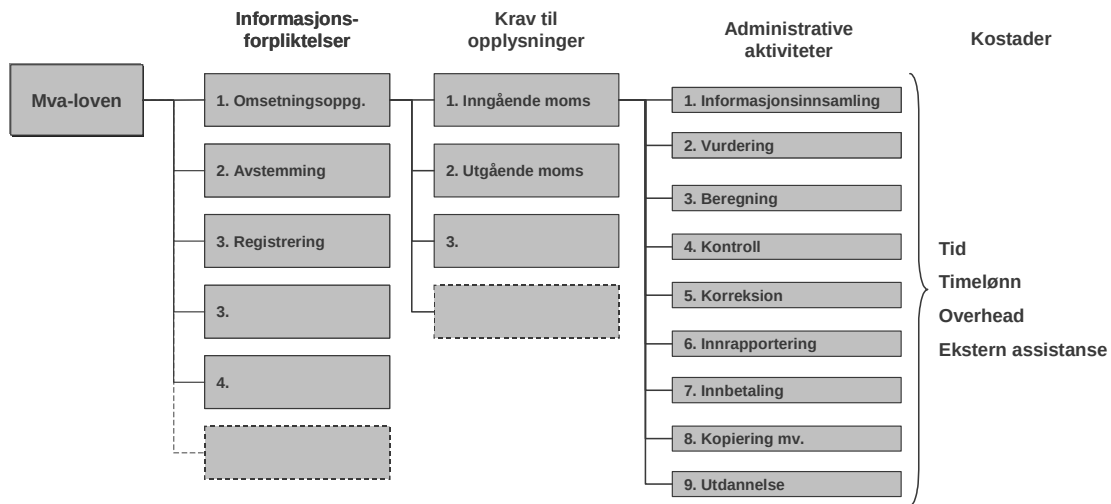
SKM metoden tar utgangspunkt i en gjennomgang av de gjeldende lover og forskrifter (regelverk) med henblikk på å identifisere de områder hvor virksomhetene har plikt til å stille informasjon til rådighet for myndigheter eller tredjepart – disse benevnes i metoden som *informasjonskrav*.

Hvert informasjonskrav består av en rekke forskjellige opplysninger, som virksomhetene skal gi for å kunne oppfylle informasjonskravene – disse benevnes som *krav til opplysninger*. Krav til opplysninger gjelder de opplysninger som f.eks. kreves i de enkelte rubrikker i forbindelse med et innrapporteringskjema.

For å kunne fremskaffe de gjeldende opplysninger, gjennomfører virksomhetene en rekke administrative aktiviteter, som dels krever et internt ressursforbruk i form av medarbeidernes tidsforbruk, dels et eksternt ressursforbruk i form av utgifter til regnskapsbyråer, eksterne eksperter o.l.

Data om virksomhetens aktiviteter samles inn gjennom dybdeintervju med virksomheter. I det etterfølgende normerer eksperter de kostnader, som er forbundet med oppfyllelsen av hvert krav til opplysning. Gjennom aggregering kan de samlede kostnader på det gjeldende reguleringsområde deretter estimeres. Figuren nedenfor illustrerer relasjonen mellom informasjonskrav, krav til opplysninger, administrative aktiviteter og kostnader:

Figur 3.1: Dekomponering av lovgivning ved bruk av SKM metoden



SKM metoden er utviklet med henblikk på å måle kostnader ved løpende informasjonskrav. Det må være løpende tidsforbruk i virksomhetene og frekvenser på samfunnsnivå for at metoden skal gi resultater. Imidlertid inneholder lovgivningen en lang rekke krav til virksomhetene, som hverken resulterer i løpende aktiviteter (engangsinvesteringer) eller hvor det er vanskelig eller umulig å beregne frekvenser på samfunnsnivå, jf. nedenstående tabell:

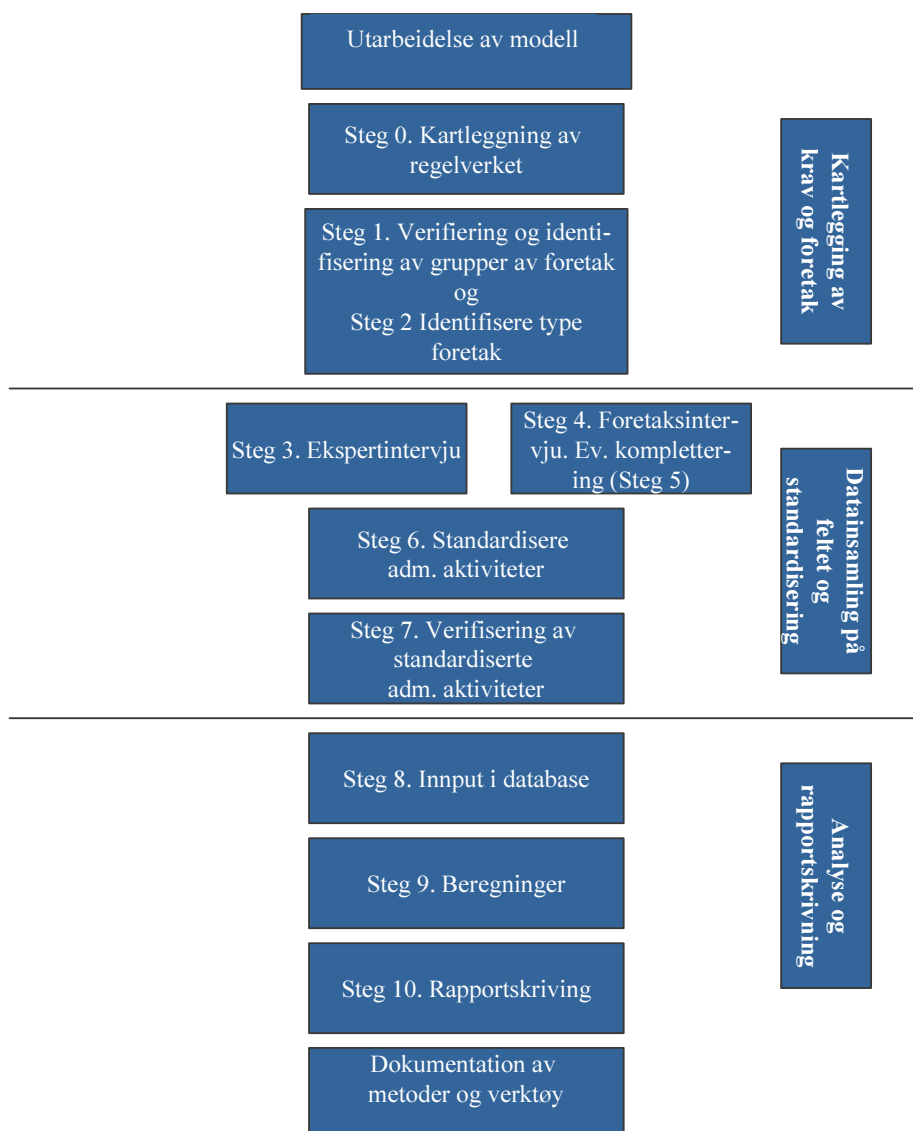
	Krav til opplysninger til myndigheter	Krav til opplysninger til tredjemann/ dokumentasjonskrav
Løpende Aktiviteter	Inngår	Inngår delvis
Engangs aktiviteter	Inngår delvis	Inngår ikke

Analysen fokuserer på å beregne kostnadene ved de løpende aktivitetene, som resulterer i informasjonskrav levert til offentlige myndigheter. I det omfang det har vist seg mulig er også andre krav søkt estimert, så lenge realistiske tidsforbruk og frekvenser har kunnet fremskaffes.

SKM Metoden på merverdiavgiftsregelverket, med en prosessbeskrivelse i alle dets faser og trinn, fremgår av figuren nedenfor.

Den metodiske tilnærmingen til målingene er bottom-up, dvs. det som måles er foretakets kostnader relatert til de aktiviteter som er nødvendige å utføre for å oppfylle informasjonskravene i en viss lovgivning.

Figur 3.2: SKM metoden



I motsetning til en top-down tilnærming, der et stort antall foretak intervjues om deres administrative belastninger, gjennomføres bottom-up målingene normalt som dyptgående studier i et mindre antall foretak, samt gjennom intervjuer med eksperter.

En nullbasismåling inneholder to sentrale deler; kartlegging av lovområdene og en fordypet (beskrivende) undersøkelse av spesifikke regler. Oversikten nedenfor inneholder de samme momentene som over, men oppsummerer noen av de viktigste momentene i hver del.

3. Kartlegging av lovområde
 - a. Identifikasjon og nedbryting av regelverk
 - b. Avgrensning til annet regelverk
 - c. Identifisere og fastslå administrative aktiviteter
 - d. Plukke ut representative informasjonskrav
 - e. Identifisere kostnadsparameterne
 - f. Identifisere berørte virksomhetssegment
4. Fordypet undersøkelse av spesifikke regler
 - a. Identifisere normalt effektive virksomheter
 - b. Intervju med eksperter
 - c. Intervju med virksomheter
 - d. Standardisering av aktiviteter
 - e. Sammenstilling av data i databasen
 - f. Beregninger

Nedenfor følger en dokumentasjon av prosessens enkelte trinn ved måling av merverdiavgiftsregelverket i Norge. Kapittel 4 beskriver karteleggingsfasen og kapittel 5, 6 og 8 beskriver den mer dyptgående delen av undersøkelsen av merverdiavgiftsregelverket.

For en mer inngående innføring i metoden, henvises det til en egen norsk manual utarbeidet i forbindelse med gjennomføringen av målingen.

4. Kartlegging av merverdiavgiftsloven

En stor del av arbeidet ved en måling med bruk av SKM metoden knytter seg til foranalysen, som går forut for selve datainnsamlingen. I korte trekk inneholder foranalysen følgende trinn:

- identifisere informasjonskrav
- identifisere tilhørende krav til opplysninger
- avgrense krav til opplysninger iht annen lovgivning
- velge ut de administrative aktiviteter, som virksomhetene skal utføre for å kunne levere de avkrevde opplysninger
- identifisere de relevante kostnadsparametere
- og endelig identifisere de virksomhetssegmenter, som er omfattet av reguleringen.

Dette kapittel inneholder innledningsvis en generell presentasjon av kartleggingen og merverdiavgiftsloven. Avsnittet beskriver overordnet hvilke områder lovgivningen regulerer og begrunner oppdelingen av målingen av virksomhetenes administrative byrder ved merverdiavgiftsloven.

Kapitlet beskriver deretter målingen av administrative byrder ved merverdiavgiftsloven i forhold til de berørte virksomhetene, avgrensning til annen lovgivning, informasjonskrav, krav til opplysninger, administrative aktiviteter, kostnadsparametre og virksomhetssegmenter.

4.1 Generelt om kartleggingen

Som første ledd i gjennomføring av målingen ble det foretatt en kartlegging av informasjonskrav (oppgaveplikten) og krav til opplysninger som følger av merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter.

Kartleggingen ble gjennomført av revisorer i samarbeid med juridisk ekspertise på merverdiavgiftsområdet.

På tidspunktet for gjennomføring av kartleggingen var det ca. 130 forskrifter tilknyttet merverdiavgiftsloven. Av disse var ca. 55 opphevet.

Kravene ble videre tilknyttet segmentene (se avsnitt 4.3.9) i undersøkelsen. De enkelte krav ble også knyttet opp mot poster i den generelle merverdiavgiftsoppgaven.

Etter gjennomført kartlegging ble det foretatt en 1. gangsortering av alle krav og plikter ut i fra om de ble ansett å påvirke de administrative aktivitetene (byrdene) i en virksomhet og størrelsesmessig betydning. En oppdeling foretas fordi det vil være uforholdsmessige store kostnader forbundet med målingen, hvis alle krav forsøkes målt gjennom intervjuer med virksomhetene.

Formålet er således å avgrense de deler av regelverket som skal inngå i et spørreskjema ved bruk i senere intervjuer.

De ble definert i tre kategorier.

- | | |
|-----------------------|--|
| Ingen innvirkning - | Krav og plikter som ikke tas med i spørreskjema. Dette er typisk alle spesielle eller bransje spesifikke krav som ikke ble ansett å være av størrelsemessig betydning. Denne type krav er med andre ord marginale i forhold til de samlede administrative byrder. Et eksempel på et krav av denne type er "ved salg av el-biler skal det ikke betales merverdiavgift" (MVAL 16 nr. 14) . |
| Mulig innvirkning - | Krav og plikter som måtte vurderes nærmere om de ville være av størrelsesmessig betydning eller representative i undersøkelsen. Et eksempel på krav av denne typen er "ved salg av bøker i siste omsetningsledd skal det ikke belastes merverdiavgift" (MVAL 16 nr. 8). |
| Faktisk innvirkning - | Krav og plikter som omfattes av målingen. |

Kartleggingen fremgår av vedlegg 3.

Kartleggingen etter 1. gangsortering ble presentert og gjennomgått med referansegruppen. På bakgrunn av egen gjennomgang og tilbakemeldingen fra referansegruppen ble det foretatt en 2. gangsortering, hvor man til slutt endte opp med et sett krav og plikter som skulle medtas i spørreskjema.

De marginale plikter er derfor ikke summert opp i den gjennomførte målingen. Kostnadene forbundet med disse krav kan ofte fastsettes gjennom ekspertskjønn med SKM metoden. Dette krever imidlertid at det er gjennomført en rekke målinger av forskjellige regelverk, slik at det kan identifiseres sammenlignbare krav, som skjønnet baseres på. Det har derfor ikke vært mulig å foreta ekspertskjønn i denne målingen, som er den første av sitt slag i Norge.

Alle krav og plikter i spørreskjema ble sortert på hhv. generelle og spesielle krav og plikter i hver kategori.

Tilknyttet kravene og pliktene ble det videre formulert spørsmålsstillinger som ble presentert for intervjuobjektene. På denne måten hadde man klare spørsmålsstillinger og veiledende tekst i de enkelte krav tilknyttet spørsmålene.

4.2 Generelt om merverdiavgiftsloven

Merverdiavgiftsloven regulerer en rekke forhold, som i forskjellig grad påvirker omfanget av det administrative arbeidet i virksomhetene. Krav knyttet til merverdiavgift reguleres av -

Lov om merverdiavgift (MVAL) av 19 juni 1969 nr. 66

Det er imidlertid en lang rekke av forskifter (MVAF) som også regulerer de krav, med påfølgende administrative aktiviteter, som virksomhetene stilles overfor. På tidspunktet for gjennomføringen av målingen, var det som tidligere nevnt ca 130 forskrifter til merverdiavgiftsloven (55 opphevet).

Forskriftene omfatter i stor grad presiseringer og utfylling av loven, herunder særlige krav til hhv. dokumentasjon og registrering av opplysninger for visse bransjer eller visse typer varer og tjenester.

I forbindelse med vår gjennomgang erfarte vi at regelverket tidvis er uoversiktlig og at man på enkelte områder har likelydende og overlappende regelverk. Innspill fra intervjuobjektene bekrefter også at regelverket virker vanskelig tilgjengelig.

Som eksempel kan det vises til hhv. § 7-3 i forskrift av 6. mai 1999 og forskrift 126, som til dels har overlappende krav. Forskrift av 6. mai 1999, nr 544, gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 45 omhandler krav til regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. Forskriftens kapittel 7 omhandler særlige regler for enkelte bransjer. § 7-3 omhandler spesifikasjonskrav for omsetning og uttak hos regnskapspliktig som driver serveringssteder der det serveres øl, vin eller brennevin. I tillegg har man altså i nevnte forskrift nr. 126 regler som omhandler bokføring og inntektsdokumentasjon for serveringssteder. En slik overlapping kan være egnet til å forvirre de avgiftspliktige.

Et annet eksempel på dobbelregulering finnes i reglene om krav til innhold i et salgsdokument. Det vises til at dette er regulert både i forskrift nr. 2 av 14. oktober 1969 og i nevnte forskrift av 6. mai 1999, nr 544.

Sett i relasjon til virksomhetenes administrative byrder er følgende forskrifter identifisert som de mest sentrale –

- MVAF 1 - om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.
- MVAF 2 - om innhold av salgsdokumenter m.v.
- MVAF 18 - om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven.
- MVAF 74 - om fordeling av pensjonspriser i hoteller og andre herberger mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven
- MVAF 117 - om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven
- MVAF 120 - om redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler
- MVAF 121 - om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet
- MVAF 122 - om levering av årsterminoppgave for registreringspliktig næringsdrivende med liten omsetning
- MVAF 125 - om elektronisk innsending av merverdiavgiftsoppgaver og leveringssted for papirbaserte oppgaver
- MVAF U - forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger

Det viktigste kravet knyttet til regelverket er virksomhetenes terminvise avregning av merverdiavgift (omsetningsoppgaven), som vanligvis skjer hver annen måned (6 terminer) eller en gang i året, avhengig av virksomhetens årlige merverdiavgiftspliktige omsetning. Avregningene kan også skje hyppigere for virksomheter som i hovedsak har merverdiavgift til gode (f.eks. 12 eller 24 terminer). I forbindelse med virksomhetenes avregning skjer det en innrapportering av henholdsvis utgående og inngående merverdiavgift.

Avregningen og innrapporteringen krever grunnleggende registreringer, hvis form og innhold i høy grad er regulert i merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter mv.

4.3 Avgrensning av krav i merverdiavgiftsloven

4.3.1 Inkluderte virksomheter

Beregningen av virksomhetenes administrative byrder ved bruk av SKM metoden måler de administrative kostnader som følge av reguleringer, som påvirker *private virksomheter*.

Private virksomheter er i metoden avgrenset til de enheter som ligger utenfor det som normalt benevnes som det offentlige område. Med det menes:

- enheter, som produserer tjenester som ikke omsettes på det frie marked, men stilles til rådighet for borgere enten vederlagsfritt eller mot ikke-kostnadsbestemt betaling, og

På denne bakgrunn defineres private virksomheter i SKM metode som:

... enheter, som produserer markedsmessige ytelser med det formål å genere overskudd til eierne. Det vil si ikke offentlig virksomhet.

De virksomheter som statistisk er utelatt i undersøkelsen er følgende:

- FYLK- fylkeskommunale virksomheter
- IKS – interkommunale selskaper
- KOMM – kommunale virksomheter
- STAT – statlige virksomheter

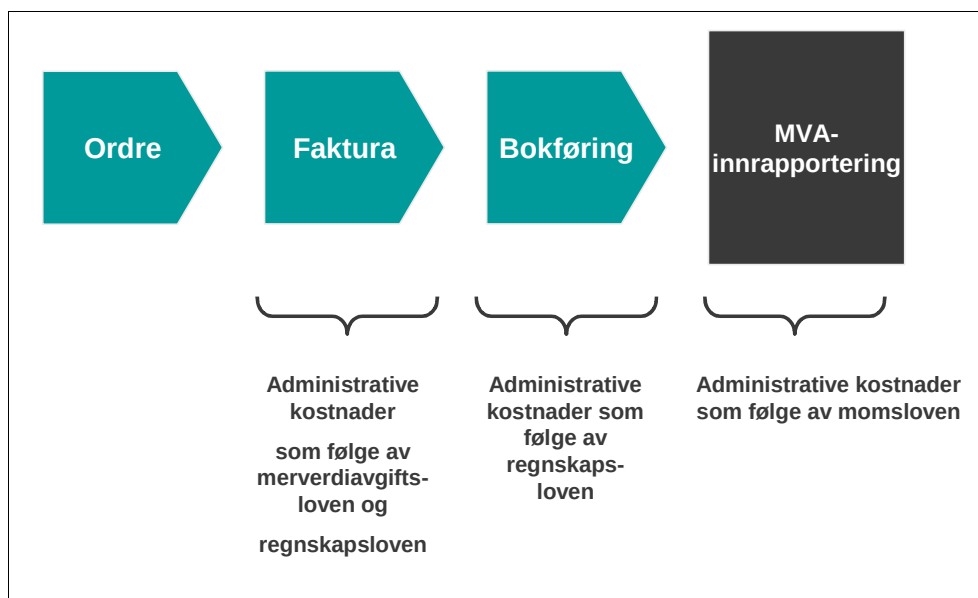
I tillegg er virksomheter med omsetning under kroner 50.000 utelatt.

Der finnes i alt 313.232 merverdiavgiftregistrerte virksomheter i Norge, herav 258.436 fratrukket over nevnte kategorier. Virksomheter med omsetning under kroner 50.000 utgjør 41.092 og offentlige virksomheter 13.704.

4.3.2 Avgrensning til annen lovgivning

Kartleggingen av informasjonskrav og krav til opplysninger har vist at det daglige arbeide i virksomhetene i forhold til avregning av merverdiavgift er tett relatert til virksomhetenes regnskapsføring. Dette er illustreret i figuren nedenfor.

Figur 4.1: Merverdiavgift- og regnskapslovens innebyrdes sammenheng



De innebyrdes sammenhenger mellom merverdiavgifts- og regnskapsloven gjelder især i forhold til overholdelse av dokumentasjonskrav for salgsdoku-

menter. Kartleggingen har vist at fakturakravene i merverdiavgiftsloven ofte vil være en engangskostnad for virksomhetene (første gangs registrering av en avtale eller vare). Da målingene av virksomhetenes administrative byrder ved bruk av SKM metoden først og fremst måler de løpende kostnader i virksomhetene, inngår fakturakravene i merverdiavgiftsloven derfor ikke i den aggregerte delen i denne måling for alminnelige virksomheter. Det er imidlertid i intervjuene med virksomhetene spurt om særlige forhold vedrørende behandling av salgsdokumentasjon, som kan skape løpende kostnader. Disse kostnader er avrapportert kvalitativt i målingen.

4.3.3 Informasjonskrav

Identifikasjonen av informasjonskrav i form av blanketter eller elektroniske sites for innrapportering, som virksomhetene skal fylle ut i forbindelse med merverdiavgiftsavregning (omsetningoppgave mv.), har identifisert følgende informasjonskrav som de mest vesentlige:

- Registrering i merverdiavgiftsmantallet
 - Alminnelig registrering (BR-1011)
 - Forhåndsregistrering
 - Frivillig registrering
- Oppgaver og oppgjør
 - Alminnelig omsetningoppgave (RF-0002)
 - Omsetningsoppgave for primærnæringene (RF-0004)
 - Innbetaling

I tillegg omhandler rapporten en del dokumentasjonskrav

- Avstemming
- Andre krav til dokumentasjon

Rapporten omhandler også en del administrative byrder i tilknytning til:

- Utgående merverdiavgift og fakturering
- Inngående merverdiavgift
- Ettersyn
- Ekstern bistand

4.3.4 Krav til opplysninger ved innrapportering til myndighetene

Hver av over nevnte blanketter inneholder en rekke rubrikker, som virksomhetene skal fylle ut og sendes inn i forbindelse med merverdiavgiftsavregning eller registreringsforhold. Disse rubrikkene, som utgjør krav til opplysninger i målingen, vedrører størstedelen av de merverdiavgiftregistrerte virksomhetene.

Antallet informasjonskrav og krav til opplysninger i merverdiavgiftsloven er relativt begrenset. Til gjengjeld inneholder lovgivningen en lang rekke bestemmelser for særlige typer av virksomheter og særlige typer av transak-

sjoner, hvor merverdiavgift helt eller delvist kan/skal beregnes etter særlige metoder.

4.3.5 Øvrige krav til opplysninger

Foruten de opplysninger, som virksomhetene skal innsende i forbindelse med merverdiavgiftsavgiften, inneholder merverdiavgiftsloven en rekke krav til dokumentasjon for riktigheten av de oppgitte opplysningene. Dokumentasjonen skal imidlertid ikke sendes inn, men skal i stedet oppbevares av virksomheten, slik at virksomheten kan fremlegge dokumentasjonen til myndighetene på forlangende.

Identifikasjonen av informasjonskravene og krav til opplysninger har vist at virksomhetene skal kunne dokumentere grunnlaget for de oppgitte opplysninger knyttet til bl.a. **fakturakrav**, **regnskapskrav** og **kontrollbetstemmelser**.

Det er i intervjuer med virksomhetene spurt om de løpende kostnader i forbindelse med oppfylld av de krav til opplysninger. Intervjuene har vist at virksomhetenes kostnader i forbindelse med overholdelsen av f.eks. **fakturakravene**, i liten grad er forbundet med løpende kostnader.

Intervjuene har dessuten vist, at virksomhetenes kostnader i forbindelse med overholdelse av **regnskapskravene** inngår som en del av virksomhetens daglige administrative arbeide. Kostnadene i virksomhetene forbundet med regnskapskravene betraktes derfor som en del av virksomhetenes indirekte kostnader, dvs. som en del av overhead. Et unntak er de virksomheter som fører kasseregnskap og ikke har et økonomistyringssystem, hvilket kan være tilfellet i mindre virksomheter. De har som regel outsourcet regnskap og merverdiavgiftsrapportering.

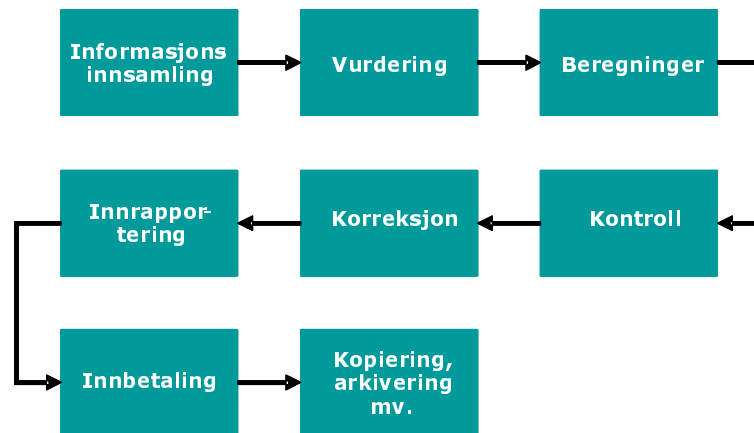
4.3.6 Oppsummering av informasjonskrav og krav til opplysninger

De informasjonskrav og krav til opplysninger (med lovhenvvisninger), hvor det ble gjort registreringer av tidsbruk under intervjuene, framgår i vedlegg 1.

4.3.7 Administrative aktiviteter

Oppfyllelse av krav til opplysninger innebærer at virksomhetene skal gjennomføre en rekke administrative aktiviteter. Figuren nedenfor viser hvilke administrative aktiviteter, som typisk vil være dekkende for det administrative arbeide i virksomhetene:

Figur 4.2: Identifiserte administrative aktiviteter³



I forbindelse med merverdiavgiftsavregningen trekker virksomhetene normalt ut de nødvendige opplysningene om periodens inn- og utgående merverdiavgift fra regnskapssystemet (*informasjonsinnsamling*).

Deretter foretas det eventuelle *beregninger* med henblikk på å *kontrollere* at den skyldige/tilgodehavende merverdiavgift er korrekt (avstemming).

På bakgrunn av dette foretar virksomhetene om nødvendig *korreksjoner*, med påfølgende *innrapportering* og *innbetaling* av merverdiavgift.

Vurderinger foretas løpende i forbindelse med fakturering og regnskapsføring, hvor det skal tas stilling til om merverdiavgiften på innkjøp kan trekkes fra, og om salget er merverdiavgiftspliktig.

4.3.8 Kostnadsparametre

Gjennomføringen av ovenstående aktiviteter i forbindelse med avregning av merverdiavgift er forbundet med en rekke kostnader for virksomhetene. Det er identifisert følgende kostnadsparametre i målingen:

- Tid internt i virksomheten
- Kostnader pr. arbeidstime internt i virksomhetene
- Overhead
- Kostnader ved outsourcing

Tid internt i virksomheten

Intervjuene har vist at det administrative arbeide i virksomhetene i forbindelse med avregning av merverdiavgift i hovedsak ivaretas av medarbeidere i regnskapsfunksjonen. For små virksomheter (med svært få ansatte) gjøres

³ Identifikasjonen av administrative aktiviteter har foregått med utgangspunkt i de aktiviteter som er identifisert i SKM målingene i Danmark.

dette imidlertid ofte av eier eller administrerende direktør, hvis det ikke er outsourcet. Tidsforbruket i virksomhetene er standardisert på bakgrunn av intervjuene med virksomhetene. Datainnsamlingen og standardiseringen er nærmere beskrevet i kapittel 5.

Kostnader pr. arbeidstime internt i virksomhetene

Kostnadene for virksomhetene avhenger av hvilke medarbeidergrupper som ivaretar det administrative arbeide (funksjonsnivå). For å kunne beregne de samlede, interne kostnader i virksomhetene, er det derfor nødvendig å omregne tidsforbruket for de forskjellige medarbeidere til kroner.

De interne kostnader pr. time utgjøres dels av den direkte avlønning av medarbeiderne og dels av indirekte kostnader forbundet med de impliserte jobbfunksjoner, f.eks. etterutdannelse, IT systemer mv., dvs. overhead på medarbeidernes timelønninger. Det benyttes i målingen samme overhead-prosent som i pilotmålingene i Sverige og Danmark (25% av time-lønningene). I tillegg er det lagt til arbeidsgiveravgift på 14,1 prosent.

I tabellen nedenfor er det hentet inn data fra SSB på de forskjellige funksjonsnivåene.

Tabell 4.1: Timekostnader på funksjonsnivå baser på gj.snittlig månedslønn

	Hotell/rest	Finans	Bygg/anlegg	IKT	Eiendom	Samf.	Varehandel	Industri	Snitt	Time
Lederyrker	30305	48408	41177	50073	50025	46715	37407	45870	43748	269
Akademiske yrker/høgskole	24679	39101	39324	36500	36500	35100	34200	34686	35011	216
Kontoryrker	20890	29452	24583	25036	22941	23251	23182	24537	24234	149
Hjelpearbeidere, renholdere, ol (gunnskole)	18921	28642	21726		21811		20797	20934	22139	136

Kilde:SSB

I tabellen nedenfor fremgår de funksjonsnivåer som er definert og benyttet i undersøkelsen, samt det kostnadsnivå som er valgt.

Tabell 4.2: Definerte timekostnader på funksjonsnivå (timelønn inkl arb.avgift og overhead)

Funksjonsnivå	Kostnader (time)
Toppledelse	386
Økonomisjef/funksjonsjef	309
Regnskapsavdelingen	261
Sekretær	204

Baseret på intervjuene med virksomhetene, ivaretas hoveddelen av arbeidet med merverdiavgiftsavregningen av regnskapsmedarbeidere på grunnnivå. For å få et representativt utdannelses- og lønnsnivå, er det valgt et gjennomsnitt mellom kontoryrker og akademiske yrker/høgskoler i tabell 4.1 for dette funksjonsnivået. Tilsvarende er det valgt et gjennomsnitt mellom kontoryrker og hjelpearbeidere for sekretær.

Outsourcing

En del av virksomhetene har outsourcet regnskapet og dermed merverdiavgiftsinnrapporteringen til regnskapsbyråer, hvilket kan ha betydning for virksomhetenes administrative kostnader. Det knytter seg noe usikkerhet til forelagte undersøkelser og innhentet statistikk som viser hvor mange og hvilke typer virksomheter som benytter outsourcing.

Registrene i Brønnøysund kan opplyse at av 317.371 mva registrerte virksomheter, har 154.428 virksomheter registrert seg med ekstern regnskapfører⁴. Det er rimelig å anta at disse håndterer merverdiavgiftsavregningen for virksomhetene. Dette underbygges også av tall motatt fra Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF). Hvis vi forutsetter at disse fordeler seg mellom små og store virksomheter, tilsvarende registreringer gjennomført ved en telefonundersøkelse der spørsmålet ble stilt (se kapittel 5) , får vi en fordeling som vist i tabell 4.3.

Tabell 4.3: Andel outsourcing

	Under 10 ansatte	10+ ansatte	I alt
Outsourcing	60,5%	40,5%	48,7%
Ikke-outsourcing	39,5%	59,5%	51,3%

Kilde: Registrene i Brønnøysund

Det er på bakgrunn av opplysningene i Brønnøysundregistret antatt at halvparten av virksomhetene har outsourcet håndteringen av det administrative arbeide til regnskapsbyråer.

Tidsforbruket på ekstern bistand er standardisert på bakgrunn av intervjuene med regnskapsbyråene etter samme metode som er brukt til standardisering av virksomhetenes interne tidsforbruk.

Til fastsettelse av kostnadene pr. arbeidstime ved outsourcing er det i forbindelse med målingen innhentet timepriser fra en rekke regnskapsbyråer og NARF. Timeprisen ligger typisk mellom 400 og 500 kr. ekskl. merverdiavgift. På den bakgrunn er det lagt til grunn en gjennomsnittlig timepris på kroner 450.

4.3.9 Segmentering i forhold til merverdiavgiftsloven

Segmenteringen i målingen er generelt foretatt i forhold til lovgivningens krav, dvs. segmentene gjenspeiler de forskjellige krav til håndtering og beregning av inn- og utgående merverdiavgift som virksomhetene er underlagt.

Det vil si at ved kartleggingen av oppgaveplikten og opplysningskravene, fremkommer i tillegg til de generelle krav og plikter, alle særegne krav og plikter for enkelte bransjer og type virksomheter.

⁴ Avviker noe fra Skattedirektoratets tall avhengig av tidspunkt for kjøring/ bergning av data

Formålet med segmenteringen i forbindelse med kartleggingsarbeidet er å legge et grunnlag for en mulig differensiering av de administrative byrdene (tidsbruken) knyttet til bestemte lover og forskrifter. Dette for å kunne innrette målingen og velge populasjonen på en slik måte at alle bransjer og type virksomheter, som har særegne krav og plikter av betydning for målingen, ble tilstrekkelig hensyn tatt.

Segmenteringen legger således også grunnlaget for valg av statistikk og populasjoner.

Segmentene er fastsatt som nevnt ut ifra kartleggingen av de særegne krav og plikter for enkelte bransjer og type virksomheter, som følger av den norske merverdiavgiftslovgivningen.

Følgende segmenter er således definert:

- **Øvrige.** Normalforetak med en mva-sats og tilnærmet hele omsetningen innenfor merverdiavgiftsområdet.
- **Frivillig registrerte.** Foretak som er frivillig registrerte etter forskrift 117 for utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktig virksomhet.
- **Hotell.** Foretak som driver normal hotellvirksomhet, herunder har servering. En bransje med helt spesielle utfordringer knyttet til ulike momssatser.
- **Differensierte satser.** Foretak som har utstrakt bruk av differensierte satser på omsetningen (24 %, 12 %, 6 %).
- **Blandet virksomhet.** Foretak som har betydelig omsetning som faller både utenfor og innenfor merverdiavgiftslovgivningen.
- **Årsoppgaver.** Foretak med årlig omsetning under 1. mill og som leverer årsoppgaver

Primærnæringen ble også nøye vurdert som eget segment. Det eneste i dag som skiller denne næringen vesentlig fra andre næringer er omsetningsoppgaven. Det er tatt hensyn til dette ved bruk av populasjoner i sammenheng med terminer.

Det er i tillegg sett nærmere på merverdiavgift ved innførsel av varer i forbindelse med **utenrikshandel**.

I kapittel 7 vises antall virksomheter innenfor hvert av segmentene.

5. Datainnsamling og standardisering

5.1 Spørreundersøkelse og intervjuer

Et eget byrå innenfor Rambøll Management A/S har stått for gjennomføring av en første spørreundersøkelse pr. telefon. Det er i alt oppringt 612 virksomheter, delvis på bakgrunn av inndelinger fra Brønnøysundregistrene (Ravn), for å fylle opp segmentene med et tilstrekkelig antall intervjuer (respondenter). Virksomhetene ble ved oppringing stilt 8 spørsmål for å sikre at de tilfredstilte krav i forhold til segmentene.

Segmentene er tilsammen dekket med 45 intervjuer. Intervjuene ble gjennomført fysisk hos respondenten på bakgrunn av et utarbeidet skjema (vedlegg 2). Intervjuene ble i hovedsak gjennomført med regnskaps-ansvarlig og eventuelt sammen med en av hans medarbeidere, og varte ca. 1 time.

I tillegg til intervjuer med normale virksomheter innenfor segmentene er det gjennomført 8 såkalte ekspertintervjuer med regnskapsbyråer. Disse intervjuene hadde tre formål; 1) Sikre et riktig bilde av tidsbruk på det store antall virksomheter som outsourcer regnskapsføring og innrapportering, 2) fremskaffe ekspertuttalelser om flere forhold som vedrører merverdiavgiftsloven, 3) sikre en supplering i dårlig dekkede segmenter ved å ta utgangspunkt i virksomheter i byråets kundeportefølje.

Enkelte intervjuer dekker således flere segmenter.

I tabellen nedenfor fremgår hvordan intervjuene er fordelt på segmentene.

Tabell 5.1: Intervjuer fordelt på segment⁵

Segment	Ø Øvrig	H Hotell	D Differensiert	B Blandet	F Frivillig	Å Årsavregning	Totalt	E Ekspert
Totalt	15	3	7	10	7	3	45	8

Note: Et intervju kan dekke flere segmenter. I alt er det intervjuet 39 virksomheter i målingen. 3 av disse er forkastet som lite representative.

Det er i undersøkelsen avdekket at at virksomheter med mindre enn 10 ansatte utgjør over 80 prosent av populasjonen. I tabell 5.2 nedenfor fremgår hvordan fordelingen på antall ansatte i de intervjuene som er gjennomført.

⁵ Segmentet "øvrige" er en viktig målgruppe, da de utgjør den største populasjonen (almennlig virksomhet). De er allikevel noe overrepresentert som følge av at enkelte respondenter under intervjuet ikke viste seg å være representative nok for det segmentet det i utgangspunktet var øremerket for. Dette er kompensert i ekspertintervjuene.

Tabell 5.2: Intervjuer fordelt på antall ansatte

Antall ansatte	Intervjuer
>1000	1
100-999	5
10-99	17
0-9	16

I tabelle 5.3 gis en oversikt over hvilke bransjer respondentene kan knyttes til. Intervjuobjektene er valgt ut fra tilhørighet i de valgte segmenter. Utvelgelsen er således ikke relatert til bransjer med til særegenheter i lover og forskrifter.

Tabell 5.3: Intervjuer fordelt på bransjer

Bransje	Intervjuer
Industri/handelshus	7
Butikk/tjenesteleverandør	6
IKT/elektro	3
Eiendom	6
Finans/meglerhus	3
Hotell	3
Advokatfirma	1
Regnskapsbyrå	8
Forening/stiftelse	2

5.2 Normalt effektive virksomheter

Etter at alle intervjuene var gjennomført ble det avholdt et heldagseminar med intervjuere og eksperter for å standardisere tiden brukt innenfor de enkelte segmentene. Dette fordi de administrative kostnader i SKM-metoden beregnes ut fra en standardisering av kostnadene for en **normalt effektiv** virksomhet:

- **Normalt effektive virksomheter** er i SKM metoden definert som virksomheter som håndterer det administrative arbeide i virksomheten på en måte, som verken er mer eller mindre effektiv enn det med rimelighet kan forventes. Den normalt effektive virksomhetens håndtering vurderes gjennom intervju med et antall typiske virksomheter innenfor målgruppen, samt med eventuelle eksterne rådgivere, som håndterer oppgaver for virksomhetene (outsourcing).
- På bakgrunn av data samlet inn i intervjuene **standardiseres** den tid og kostnad det tar en normalt effektiv virksomhet å gjennomføre de administrative aktivitetene, som det er nødvendig å utføre for å oppfylle kravene i lovgivningen. Standardiseringen er foretatt av de konsulentene og ekspertene som har vært tilknyttet målingen.

De administrative kostnader beregnes således *ikke* som et gjennomsnitt over de innsamlede data, men er basert på en kvalitativ vurdering av data på tvers av lovgivningens krav og de segmenter av virksomheter som er identifisert i målingen.

Standardiseringen skjer altså ved å sammenligne de ulike virksomhetsgruppens svar, og på denne måten fastsette hvordan den normalt effektive virksomheten håndterer de administrative oppgavene, samt hvor store kostnader som er forent med dette. Standardiseringen skjer på aktivitetsnivå og ikke på virksomhetsnivå. Det betyr at en virksomhet kan sies å være normalt effektiv i enkelte aktiviteter, men ikke i andre.

Det er her vesentlig å understreke at det er snakk om en standardisering, i motsetning til en statistisk beregning på innsamlede data. Beregningen er således basert på en nøye vurdering av hver enkelt virksomhets svar, som sammenstilles med ekspertenes vurderinger og deres oppfatning av administrative aktiviteter i målingens første fase.

Dette kan ses på som en vanskelig metode, dvs å standardisere aktivitetene for hvert segment på basis av det relativt begrensede antallet intervjuer som gjennomføres. Erfaringene viser imidlertid at når aktivitetene gjøres opp på en detaljert nivå er virksomhetene langt mere homogene enn når det ses på den samlede administrative kostnaden for virksomhetene på et regelverksområde.

Resultatet av standardiseringen for hvert segment fremgår av tabellene 6.1-6.8 i kapittel 8.

6. Virksomhetenes administrative kostnader

I dette kapittel beskrives størrelsen og sammensetningen av de administrative kostnader virksomhetene er pålagt som følge av kravene i lovgivningen.

Det er i forbindelse med målingen identifisert følgende hovedområder, som resulterer i administrative byrder for virksomhetene:

- Utgående mva
- Inngående mva
- Oppgaver og oppgjør
- Avstemming/dokumentasjon
- Registreringer
- Ettersyn

Alle merverdipliktige virksomheter er pålagt krav innen for disse områdene. Avhengig av bransje, kan virksomhetene være pålagt flere krav, som resulterer i høyere administrative kostnader.

Målingen har avdekket følgende segmenter av virksomheter, som er pålagt forskjellige krav og dermed har forskjellige administrative kostnader forbundet med avregning av merverdiavgift:

- Alminnelig merverdiavgiftpliktig virksomhet
- Hoteller
- Blandet virksomhet
- Virksomheter med differensierte satser
- Frivillig registrerte virksomheter etter forskrift 117
- Årsoppgave
- Utenrikshandel (import)

Utover ovenstående har målingen avdekket følgende segment, som går på tvers av de syv segmentene:

- Virksomheter som har outsourcet regnskapsføringen, og dermed håndteringen av merverdiavgiftsrapporteringen

Målingen har vist at de administrative kostnader varierer mellom segmentene, som følge av at virksomhetene er pålagt forskjellige krav. Det er imidlertid også en lang rekke krav som alle virksomhetene skal oppfylle uansett hvilket segment de tilhører. Kostnadene forbundet med disse krav varierer ikke mellom gruppene.

De administrative aktiviteter virksomhetene gjennomfører er således stort sett like på tvers av bransjer og størrelser. Den normalt effektive virksomhet, som er identifisert i målingen har en IT-støttet administrasjon i form av et økonomistyringssystem. Økonomisystemet inneholder konti for merverdiavgiftpliktig kjøp og salg.

I den løpende registrering av salgsfakturaer bokføres disse på de forskjellige konti, alt etter om det er avgiftspliktig eller avgiftsfritt salg. Det stilles krav til dokumentasjon på terminvise avstemminger. Ved hver avgiftsperiodes avslutning skrives det ut en merverdiavgiftrapport, hvorefter der foretas vurderinger og kontroll, samt evt. korreksjoner for feilposter i løpet av perioden. Deretter innrapporteres opplysningene til myndighetene og evt. skyldig merverdiavgift innbetales.

Det er en relativt ukomplisert administrativ prosess, så lenge det ikke oppstår feil i det daglige regnskap, eller virksomheten opplever særlige forhold som ikke kan håndteres i økonomisystemet.

Små og store virksomheter

Selv om det ikke er forskjell på de administrative prosesser i virksomhetene, har målingen vist at større virksomheter bruker noe mer tid enn mindre virksomheter i forbindelse med håndteringen av merverdiavgift. Forskjellen skyldes at det er flere bilag, flere konti og flere registreringer i de store virksomhetenes økonomisystemer, og dermed større behov for kontroll og vurderinger. Det er derfor nødvendig å skille mellom små- og store virksomheter i målingen. Målingen har imidlertid vist at det ikke er vesentlige forskjeller på små og store virksomheter hva angår registreringer, oppgaver og oppgjør og andre skjemarelaterte aktiviteter.

Grensen mellom små- og store virksomheter er satt til 10 ansatte. Dette er ikke lovmessig betinget, men definert som en fornuftig grense på bakgrunn av de gjennomførte intervjuene.

6.1 Administrative kostnader forbundet med avregning av merverdiavgift

Rapporten nedenfor innledes med en redegjørelse av de krav som er rettet mot de alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhetene og de byrder som følger av disse krav. Med utgangspunkt fra denne gjennomgang vises så de øvrige segmenter og de spesifikke krav og byrder som er relatert til disse, samt hvordan resultatene for de øvrige segmentene forholder seg til resultatene for de alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhetene. Den tiden som angis for de enkelte krav på de øvrige segmentene er således tid utover det som vedrører de alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhetene.

6.1.1 Generelt om standardiseringen

Metoden er basert på en stor grad av skjønn av eksperter ved fastsettelse av tidsbruken for en normalt effektiv virksomhet. Skjønnet er gjort på bakgrunn av registreringer under intervjuene. Hvordan skjønnet generelt utøves i SKM modellen fremgår av avsnitt 5.2. Forøvrig henvises det til manualen.

6.1.2 Alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheter

Den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten er i målingen definert som virksomheter som kun har en mva-sats (24%), 6 terminer og alle aktiviteter er merverdiavgiftspliktige. Dvs. det er virksomheter uten de spesielle krav knyttet opp til de andre segmentene. I alt inngår 155.415 virksomheter i dette segment.

Utgående MVA

Ved utarbeidelse av et salgsdokument må det normalt vurderes om leveransen skal faktureres med eller uten merverdiavgift. Salgsdokumentet skal angi avgiftspliktig salg, avgiftsfritt salg og salg utenfor avgiftsområdet. Salgsdokumentet skal også angi vederlag inklusiv avgift og selve avgiftsbeløpet.

Salg til nærstående og uttak fra egen virksomhet skal behandles særskilt i forhold til beregning av utgående merverdiavgift.

Da alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhet i prinsippet kun anvender seg av en mva- sats i forbindelse med salg, kreves ingen særskilt vurdering av virksomheten og en normalt effektiv virksomhet har automatisert beregningen i sitt salgs-/faktureringsystem.

For den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhet er de administrative kostnader forbundet med fakturering først og fremst relatert til regnskapsloven.

Det knytter seg følgelig kun marginal tidsbruk til merverdiavgift og utgående fakturering i den løpende driften (engangskostnader). Tidsbruken er derfor lik null.

Inngående merverdiavgift

For at inngående merverdiavgift skal være fradragsberettiget må virksomheten kontrollere at fakturaen tilfredsstiller de dokumentasjonskrav som stilles til et salgsdokument. Videre må det vurderes om leveransen er fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven kapittel 6. Ved registrering av fakturaen i regnskapet må det også angis/registreres korrekt merverdiavgiftsbehandling. Dette skjer vanligvis ved angivelse av merverdiavgiftskoder i regnskapssystemet.

For den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhet er tiden som brukes på håndtering av inngående faktura som følge av kravene i merverdiregelveket, avhengig av antall inngående fakturaer virksomheten har. Tidsforbruket må også avgrenses mot regelverket for regnskapsføring. Da merverdiavgiftsbehandlingen av den inngående fakturaen er integret i den totale regnskapsmessige behandlingen av de inngående fakturaene, og det statistiske grunnlaget for tidsaggrigeringen basert på antall inngående fakturaer er for svakt, har vi satt de administrative kostnader som følge av dette kravet lik null.

Merknad

Ved behandlingen av utgående og inngående fakturaer, er situasjonen at de samme administrative aktiviteter bidrar til oppfyllelse av krav i flere regelverk (regnskapsregler/bokføringsregler, skatteregler og merverdiavgiftsregler). For å finne merverdiavgiftsregelverkets andel av kostnadene knyttet til fakturahåndtering må man derfor foreta en forholdsmessig fordeling av kostnadene på de ulike regelverk.

I samråd med oppdragsgiver og ekspertgruppe har man kommet til at det ville være lite korrekt å foreta en slik fordeling uten at de miljøer som forvalter regnskapsreglene og skattereglene var gitt mulighet til å formidle sine synspunkter og kommentarer på både metode og regelverk. I forhold til fakturahåndtering inneholder rapporten derfor kun tallmateriale på de områder hvor merverdiavgiftsregelverket skaper *merarbeid* utover det som følger av hovedreglene. Tallmateriale for fakturahåndtering er for øvrig heller ikke aggregert i Sverige og Danmark, og nytteverdien av informasjon ville derfor også vært begrenset.

Avstemming og dokumentasjon

Ved utløp av hver mva-termin skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført merverdiavgift. Dette gjøres normalt ved at det kjøres ut et forslag til omsetningsoppgave fra regnskapssystemet. Avgiftspliktig omsetning i henhold til oppgaven avstemmes mot bokført avgiftspliktig salg. Beregnet utgående merverdiavgift kontrollregnes mot avgiftsgrunnlaget. Fradragsberettiget merverdiavgift på omsetningsoppgaven rimelighetsvurderes. Kopi av omsetningsoppgavene skal videre oppbevares samlet.

I tillegg til avstemming ved hver termin skal det foretas en årlig total avstemming av innberettet og bokført merverdiavgift. Prosessen er normalt lik som for terminvis avstemming.

Den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhet bruker samlet 324 minutter pr. år på avstemminger svarende til 54 minutter pr. termin.

Oppgaver og oppgjør

I forbindelse med innberetningen av den terminvise omsetningen skal virksomheten fylle ut de enkelte feltene i omsetningsoppgaven. Korrekt utregning må kontrolleres. Oppgaven skal videre signeres av bemyndiget person og sendes inn elektronisk eller pr post. Skyldig merverdiavgift skal også betales innen 1 måned og 10 dager etter utløpet av terminen.

Den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomhet bruker typisk 15 minutter pr. termin på oppgaver og oppgjør.

Registrering

Ved nyregistrering, sletting eller ved endring av opplysninger i merverdiavgiftsmantallet er det krav om at det gis melding til avgiftsmyndighetene. Dette gjennomføres normalt ved at registreringsblankett, endringsmelding eller søknad fylles ut og evt. dokumentasjon som kreves fremlagt fremskaffes, kopieres og vedlegges blanketten eller søknaden.

Det gjennomføres i alt gjennomsnittlig 49.500 registreringer i året, iht til opplysninger fra registrene i Brønnøysund. En nyregistrering tar typisk 52 minutter for virksomhetene.

Ettersyn

På forlangende fra avgiftsmyndighetene plikter alle oppgavepliktige etter merverdiavgiftsloven og regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 tredje ledd uten opphold å legge frem, utlevere eller sende inn registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen. Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen.

Den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste eller bistår han, skal yte nødvendig veiledning og bistand til avgiftskontrollørene.

Det er gjennom intervjuene spurt om det er gjennomført ettersyn i forbindelse med merverdiavgiftsloven siste tre år. Det er svært få av respondentene som har det. De intervjuobjekter som har kunnet angi tid på bistand av avgiftskontrollør ved ettersyn, har angitt varierende tidsangivelser. Vi har ikke nok informasjon til å kunne angi noe standardisert tidsforbruk ved ettersyn, men for en alminnelig merverdiavgiftspliktig virksomhet er det naturlig å anta at den årlige tiden som benyttes er liten, sett i forhold til hyppigheten av slike kontroller.

Tabell 6.1. Tid og omkostninger for den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten pr. termin.

Krav	Tid	Kroner
Avstemming/ Dokumentasjon	54 min.	252
- Næringsdrivende som skal kreve inn og betale merverdiavgift skal beregne merverdiavgiften av vederlaget for varen eller tjenesten - En registrert næringsdrivende kan trekke inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig omsetning fra den utgående avgift. - Ved utløp av mva terminen og for hvert år skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført mva. - Det er krav til samlet oppbevaring av gjenpart av omsetningsoppgavene.		
Oppgaver og oppgjør	15 min.	70
- Næringsdrivende som skal beregne og betale merverdiavgift skal sende avgiftsmyndighetene omsetningsoppgave - Oppgaven skal være undertegnet av den avgiftspliktige eller den som kan forplikte ham og inneholde erklæring om at oppgaven stemmer med registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger og de faktiske forhold - Merverdiavgiften skal betales ved utløpet av oppgavefristen		
Registreringer*	52 min.	243
- Næringsdrivende med omsetning som går inn under loven skal sende melding om virksomheten til avgiftsmyndighetene. Det skal han også gjøre når virksomheten opphører. - Virksomheten skal registreres i avgiftsmanntallet hvis omsetningen har oversteget kr 50.000 i en periode på 12 måneder.		

Note: Ved beregning av kostnaden i kroner er det benyttet en timekostnad på 280 kr. inkl. overhead. * Pr. nyregistrering.

6.1.3 Blandet virksomhet

Blandet virksomhet er de foretak som driver sin virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven. Disse er pålagt enkelte ekstra krav i forhold til den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten. I alt inngår 66.037 virksomheter i dette segment.

Utgående MVA

Virksomhetene bruker mer tid på håndteringen av fakturaer når det er tale om blandet virksomhet. Det skyldes, at det skal foretas vurderinger av de enkelte fakturaer som lages i forhold til om det ligger utenfor / innenfor avgiftsområdet. Dette gjøres ofte manuelt.

Sett i forhold til den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten bruker en blandet virksomhet 90 minutter på dette pr. termin. Dette kan variere mellom virksomhetene avhengig av, hvor automatisert administrasjonen er, men det vurderes å være et rimelig skjønn basert på de gjennomførte intervjuene.

Inngående merverdiavgift

For foretak som har blandet virksomhet (omsetning utenfor og innenfor merverdiavgiftsloven) skal det for felleskostnader beregnes et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift.

Virksomheten håndterer primært disse krav gjennom bruk av en fast fordeling. Denne korrigeres årligt i forbindelse med årsavstemmingen. Dette tar typisk 120 minutter svarende til 20 minutter pr. termin.

I tillegg må det ved direkte anskaffelser vurderes om leveransen er brukt i den delen av virksomheten som er innenfor merverdiavgiftsområdet eller i den delen som er utenfor merverdiavgiftsområdet.

Avstemming og dokumentasjon

I forbindelse med krav til terminvis og årlig avstemning av merverdiavgiften bruker blandet virksomhet noe mer tid. Dette skyldes at virksomheten har omsetning både utenfor og innenfor merverdiavgiftsområdet. Avstemmingen er således noe mer komplisert.

Øvrige krav

Aktiviteter og tidsforbruk i forbindelse med oppgaver og oppgjør, registrering og ettersyn er de samme for en blandet virksomhet som for en alminnelig merverdiavgiftspliktig virksomhet.

Tabellen nedenfor oppsummerer tidsforbruk og omkostninger for de krav, som er spesifikke for en blandet virksomhet.

Tabell 6.2. Tid og omkostninger for særlige krav til blandet virksomhet.

Krav	Tid	Kroner
Utgående MVA	90 min.	420
• Krav til spesifikasjon av salgsdokument med både avgiftpliktig salg, avgiftfritt salg og salg uten for området. • Varer som etter sin art er fritatt for merverdiavgift skal kunne skilles ut og vises som egen gruppe. • Avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning skal føres adskilt og den avgiftsfrie omsetning må legitimeres etter nærmere bestemmelser		
Inngående MVA	20 min.	117
• Inngående avgift på anskaffelser av varer og tjenester anskaffet til bruk under ett for virksomhet med omsetning i og utenfor avgiftsområdet kan fordeles. • Grunnlaget for fordeling av inngående avgift etter § 23 i MVAL er varens eller tjenestens antatte bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven. Den næringsdrivende kan kreve fradrag for inngående avgift på den del av anskaffelsesprisen som forholdsmessig svarer til denne antatte bruk.		
Avstemming/Dokumentasjon	5 min.	23
• Ved utløp av mva terminen og for hvert år skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført mva.		

Note: Ved beregning av kostnaden i kroner er det benyttet en timekostnad på 280 kr. inkl. overhead.

6.1.4 Frivillig registrerte

De frivillig registrerte virksomhetene, som driver utleie av eiendom, er pålagt ekstra krav i forhold til den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten. I alt inngår 13.625 virksomheter i dette segment.

Utgående MVA

For virksomheter som er frivillig registrert for utleie av eiendom, skal oppfø-ringskostnader samt senere ombygninger og påkostninger spesifiseres pr bruker for hvert bygg eller anlegg. Dette merarbeide er målt til å ta 105 minutter pr. termin.

Kravet følger av forskrift 117 § 6. Tiden kunne også vært allokert til inngående merverdiavgift. Vi er allikevel valgt å allokere det til utgående merverdiavgift da kravet er nært knyttet opp til kravet om spesifikasjon og dokumentasjon av hvilke deler av bygget eller anlegget som er utleid til avgiftspliktig formål.

Inngående MVA

På inngående merverdiavgift er det løpende vurderinger av fradragsrett på de enkelte bilag avhengig av hvor anskaffelsen er forbrukt. Håndteringen av dette er som for en blandet virksomhet, men det brukes ofte mer tid på det, da anvendelsen kan endres, det vil si utleid areale skifter mellom å være henholdsvis innenfor og utenfor avgiftsområdet

For foretak som er frivillig registrerte og som har omsetning utenfor og innenfor merverdiavgiftloven skal det beregnes et forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på felleskostnader.

Håndteringen av dette svarer til i en blandet virksomhet. Virksomheten bruker typisk 120 minutter på dette om året svarende til 20 minutter pr. termin.

Avstemming og dokumentasjon

For virksomheter som er frivillig registrert skal det ved utgangen av hvert år utarbeides en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. Utleier må således innhente opplysninger fra alle sine leietakere om hvordan bruken har vært gjennom året. Videre må denne informasjonen systematiseres slik at den faktiske bruken av lokalene gjennom året kan fremlegges.

Utarbeidelsen av den årlige oversikten tar typisk 180 minutter pr. år, svarende til 30 minutter pr. termin.

I forbindelse med krav til terminvis og årlig avstemning brukes noe mer tid (5 minutter pr. termin), da virksomheten har omsetning både utenfor og innenfor merverdiavgiftsområdet.

Registrering

Ved søknad om frivillig registrering er det flere krav til virksomheten enn ved registrering av alminnelig merverdiavgiftspliktig virksomhet. Utfylling av registreringsblankett og dokumentasjon tar typisk 90 minutter.

Øvrige krav

Aktiviteter og tidsforbruk i forbindelse med oppgaver og oppgjør og ettersyn er de samme for virksomheter som er frivillig registrert som for en alminnelig merverdiavgiftspliktig virksomhet.

Tabell 6.3. Tid og omkostninger for særlige krav til frivillig registrert virksomhet.

Krav	Tid	Kroner
Utgående MVA	105 min.	280
Hvert bygg eller anlegg skal registreres slik at oppføringskostnadene kan spesifiseres for hver enkelt bruker. Det samme gjelder senere ombygginger, påkostninger mv. av arealer i bygget eller anlegget.		
Inngående MVA	20 min.	93
- Dersom byggekostnadene kan antas å fordele seg tilnærmet jevnt på kvadratmeter gulvflate til de forskjellige formål, kan fordeling av inngående avgift på oppføring av bygning foretas på grunnlag av forholdet mellom gulvflate til bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven og bygningens samlede gulvflate. Tilsvarende gjelder for tilbygg, påbygg og ombygging - Samme forholdstall som nevnt i første ledd kan legges til grunn for forholdsmessig fradrag for inngående avgift på felles vedlikehold og reparasjoner. Det samme gjelder avgift på andre omkostninger vedrørende bygningens drift. Dersom det med leieboerne er avtalt en annen fordeling av disse utgiftene, kan denne legges til grunn for fordelingen		
Avstemming/Dokumentasjon	35 min.	163
- Ved utgangen av hvert år skal det foreligge en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. Dersom utleien har skjedd gjennom flere ledd, skal det foreligge en oversikt fra nærmeste leietaker om dennes bruk av lokalene. Nærmeste leietaker skal også bekrefte at han er frivillig registrert for utleien - Ved utløp av mva terminen og for hvert år skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført mva.		
Registrering	90 min.	420
Den som leier ut bygg eller anlegg som brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, kan etter søknad til fylkesskattekontoret registreres i merverdiavgiftsmantallet etter bestemmelsene i kapittel VII i merverdiavgiftsloven og på vilkår som nevnt i forskrift 117		

Note: *Pr. prosjekt

6.1.5 Hotell

Hotellene er på lik linje med de frivillig registrerte virksomhetene pålagt spesifikke krav i forhold til den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten, noe som medfører at tiden som brukes på de enkelte krav er en del høyere. I alt inngår 915 virksomheter i dette segment.

Utgående MVA

For virksomheter med differensierte satser, skal omsetningen pr. merverdiavgiftssats spesifiseres på salgsdokumentet. Dette tar typisk 75 minutter pr. termin for hoteller, som normalt har omsetning til tre merverdiavgiftssatser.

Inngående mva

Mertid ligger i hovedsak på merarbeide i forbindelse med håndteringen av forholdsmessig fradrag på inngående mva. Det er samme krav blandet virksomheter er pålagt. Det tar således typisk 20 minutter per termin.

Avstemming og dokumentasjon

I forbindelse med salg av pensjon, både helpensjon, halvpensjon og overnatting med frokost, er det kravet i forskrift 74 om fordeling av pensjon i hoteller og andre herberger som regulerer fordelingen mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Forskriften innebærer at hotell som selger helpensjon, halvpensjon eller overnatting med frokost må foreta en fordeling av bruttovederlaget på andel avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. For helpensjon og halvpensjon, kan det benyttes fastsatte fordelingssatser. Ved bruk av kalkyler i stedet for de fastsatte fordelingssatser må det foretas beregninger og dokumentasjon i henhold til forskriften. For salg av overnatting med frokost må det beregnes en kalkyle som brukes som fordelingsnøkkel. Kalkylen skal dekke verdien av råvarene samt et rimelig tillegg som for helpensjon og halvpensjon.

Virksomheten bruker typisk 240 minutter på dette pr. termin.

I forbindelse med krav til terminvis og årlig avstemning av merverdiavgiften bruker hoteller noe mer tid i forhold til alminnelig merverdiavgiftspliktig virksomhet. Dette skyldes at hoteller har omsetning både utenfor og innenfor merverdiavgiftsområdet og differensierte satser. Mertiden beregnes til 10 minutter per termin.

Tabell 6.4. Tid og omkostninger for særlige krav til hotellvirksomhetene

Krav	Tid	Kroner
Utgående MVA	75 min.	350
- Forskriften gjelder næringsmidler som det etter ST § 2 skal beregnes redusert merverdiavgiftssats av. Redusert merverdiavgiftssats skal beregnes i alle ledd. - Næringsmidler som inngår i omsetning av serveringstjenester anses ikke som omsetning av næringsmidler. - Omsetning av næringsmiddel fra serveringssted anses ikke å inngå i omsetning av serveringstjeneste dersom a) næringsmiddelet ikke skal fortæres på stedet, eller b) næringsmiddelet er å anse som en tradisjonell kioskvare		
Inngående MVA	20 min.	560
- Inngående avgift på anskaffelser av varer og tjenester anskaffet til bruk under ett for virksomhet med omsetning i og utenfor avgiftsområdet kan fordeles. - Grunnlaget for fordeling av inngående avgift etter § 23 i MVAL er varens eller tjenestens antatte bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven. Den næringsdrivende kan kreve fradrag for inngående avgift på den del av anskaffelsesprisen som forholdsmessig svarer til denne antatte bruk.		
Avstemning/ Dokumentasjon	250 min.	1.167
- Ved salg av helpensjon, halvpensjon og overnatting med frokost er det krav til angivelse av bruttovederlag uten nærmere spesifisering av vederlag uten avgift og avgiftsbeløpet. - For regnskapspliktige som omfattes av MVA nr. 74 skal transaksjoner registreres slik at helpensjon, halvpensjon og overnatting med frokost kan spesifiseres - For hver rapportperiode skal registrering av fordeling av pensjonspriser spesifiseres hver for seg for avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning - Brutto pensjonspriser ved hoteller og andre herberger kan foredeles med 45% på avgiftspliktig og 55% på avgiftsfri omsetning ved helpensjon og hhv 30 og 70% ved halvpensjon. Forutsetningen for å foreta en slik fordeling er at den avgiftspliktige del dekker råvarekostnader, lønnskostnader og andre variable kostnader i forbindelse med produksjon og salg av mat, og dessuten gir et rimelig bidrag til dekning av faste kostnader og fortjeneste. - Benyttes ikke fordeling av pensjonsprisen som nevnt i første ledd, skal fordelingen skje på grunnlag av kalkyle. - Pensjonsprisen for overnatting som inkluderer frokost skal fordeles slik at den avgiftspliktige del dekker råvareverdien samt et rimelig tillegg som nevnt i første ledd. - Ved utløp av mva terminen og for hvert år skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført mva.		

6.1.6 Differensierte satser

Virksomhetene som opererer med ulike mva-satser (0%, 6%, 12% og 24%) er pålagt å føre omsetning med forskjellige satser på rene konti. I alt inngår 23.410 virksomheter i dette segment.

Utgående MVA

Det er registrert noe tidsbruk på beregning av utgående merverdiavgift i forbindelse med fakturering for små virksomheter. Denne kategorien er f.eks representert med et ikke ubetydelig antall små restauranter/ take-away's, som opererer med 24 % og 12 % avhengig om man skal spise inne eller ute, jfr. Forskrift 120 om redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler. Virksomheten bruker typisk 220 min. på dette pr. termin.

Avstemming og dokumentasjon

Resultatet viser at virksomheter med ulike mva-satser setter av noe mer tid for avstemming enn virksomheter med kun en mva-sats. Denne mertid knytter seg først og fremst opp til F nr. 1 § 8 ledd 1, som går på krav til dokumentasjon av forskjellige mva-satser. Mertiden beregnes til ca 5 minutter per termin (6 ganger per år).

Tabell 6.4. Tid og omkostninger for særlige krav forbundet med avregning av merverdiavgift for virksomheter med differensierte satser

Krav	Tid	Kroner
Utgående MVA	220 min.	1.027
- Forskriften gjelder næringsmidler som det etter ST § 2 skal beregnes redusert merverdiavgiftssats av. Redusert merverdiavgiftssats skal beregnes i alle ledd. - Næringsmidler som inngår i omsetning av serveringstjenester anses ikke som omsetning av næringsmidler. - Omsetning av næringsmiddel fra serveringssted anses ikke å inngå i omsetning av serveringstjeneste dersom a) næringsmiddelet ikke skal fortæres på stedet, eller b) næringsmiddelet er å anse som en tradisjonell kioskvare.		
Avstemming/ Dokumentasjon	10 min.	23
Ved utløp av mva terminen og for hvert år skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført mva.		

Note: Ved beregning av kostnaden i kroner er det benyttet en timekostnad på 280 kr. inkl. overhead.

6.1.7 Utenrikshandel

Foruten krav om registrering på konto for avgiftsfritt salg, er det ikke særlige krav, som følger av merverdiavgiftlovgivningen, til eksport av varer.

For segmentet utenrikshandel er det derfor kun de særlige krav forbundet med import av varer, som skaper administrative byrder i virksomhetene. Toll- og avgiftsdirektoratet oppgir, at det i 2003 ble registrert totalt

4.775.946 innførseler (tollekspederinger) til Norge. Av disse var det 3.041.458 innførseler hvor det kun ble beregnet merverdiavgift.

Det er kartlagt gjennomsnittlig tidbruk for en tollekspedering og fremskaffet statistikk på antall inngående tollekspedering pr. år. Men det skal foretas en avgrensning, da en del av den administrative byrden har sitt utspring i *Tolloven* og *Lov om offisiell statistikk og Statistisk Sentralbyrå*. Det er valgt å avgrense de administrative byrder med 1/3 til hver av disse lovene.

Det er ved henvendelse til flere speditører opplyst at det gjennomsnittlig faktureres kroner 250 pr. tollekspedering. Dette gjelder for normalt enkle fortollinger som utgjør 70-80 prosent av volumet. For de resterende 30-20 prosent oppgis byrden å utgjøre gjennomsnittlig oppunder 60 minutter. Siste nevnte gruppe er i hovedsak tidsbruk forbundet med krav fra Statistisk Sentralbyrå (SSB) i forbindelse med tolltariff, mengder (vekt) og verdi. Der ses bort fra den ekstra tiden brukt i forbindelse med denne gruppe fortollinger.

Omkostningen til tollekekspedisjoner er det eneste som adskiller den importerende virksomheten fra den alminnelige momspliktige virksomheten.

Tabell 6.5. Tid og omkostninger for særlige krav til importerende virksomheter pr. innførsel av varer

Krav	Kroner
Inngående MVA	250
Ved innførsel skal merverdiavgift beregnes i samsvar med reglene for fastsettelse av varens tollverdi ved verdifortolling	

6.1.8 Årsoppgaver

Det er et betydelig antall virksomheter som leverer årsoppgave (1 termin) for avregning av merverdiavgift. Virksomheter med omsetning < 1 mill, som har søkt og fått innvilget årsoppgave utgjør i alt en populasjon på 23.196 virksomheter.

Da det er tale om forholdsvis små virksomheter er kravene i praksis de samme som for den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten. Det eneste som adskiller dem er, at det kun skal avregnes moms 1 gang i året, ellers er kravene til virksomheten de samme som for andre merverdiavgiftspliktige virksomheter.

Tabell 6.6. Tid og omkostninger for særlige krav til virksomhetene som leverer inn årsterminoppgave

Krav	Tid	Kroner
Oppgaver og oppgjør	15 min.	70
Registrert næringsdrivende med omsetning under kr 1.000.000, avgift ikke medregnet, kan etter søknad til fylkesskattekontoret levere årsterminoppgave.		

6.1.9 Outsourcing

Blant virksomheter som har outsourcet det administrative arbeide til et regnskapsbyrå, er virksomhetens eget administrative arbeide redusert til å samle periodens leverandør- og salgsfakturaer sammen. Deretter leveres bilagene til et regnskapsbyrå som bokfører bilagene, samt foretar vurderinger og kontroll, samt innrapportering. Det er 96.666 virksomheter i dette segmentet.

Regnskapsbyrået utfører dermed de samme aktiviteter som de virksomheter som selv står for merverdiavgiftinnrapporteringen. Tidsbruken er noe lavere for dette segmentet enn de øvrige segmentene på avstemming og dokumentasjon, da regnskapsbyrået er spesialisert i avregning av merverdiavgiften. Dette oppveies av en høyere timekostnad på kroner 450.

Tabell 6.7. Tid og omkostninger for den alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheten ved outsourcing pr. termin (samlet).

Krav	Tid	Kroner
Avstemming / Dokumentasjon	37 min.	278
- Næringsdrivende som skal kreve inn og betale merverdiavgift skal beregne merverdiavgiften av vederlaget for varen eller tjenesten - En registrert næringsdrivende kan trekke inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig omsetning fra den utgående avgift. - Ved utløp av mva terminen og for hvert år skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført mva. - Det er krav til samlet oppbevaring av gjenpart av omsetningsoppgavene.		
Oppgaver og oppgjør	15 min.	70
- Næringsdrivende som skal beregne og betale merverdiavgift skal sende avgiftsmyndighetene omsetningsoppgave - Oppgaven skal være undertegnet av den avgiftspliktige eller den som kan forplikte ham og inneholde erklæring om at oppgaven stemmer med registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger og de faktiske forhold - Merverdiavgiften skal betales ved utløpet av oppgavefristen		
Registreringer*	52 min.	243
Næringsdrivende med omsetning som går inn under loven skal sende melding om virksomheten til avgiftsmyndighetene. Det skal han også gjøre når virksomheten opphører.		

Krav	Tid	Kroner
Virksomheten skal registreres i avgiftsmanntallet hvis omsetningen har oversteget kr 50.000 i en periode på 12 måneder.		

Note: Ved beregning av kostnaden i kroner er det benyttet en timekostnad på 450 kr. inkl. overhead. * Pr. nyregistrering.

6.1.10 Ettersyn

Det var kun tre av de virksomhetene som ble intervjuet hadde hatt ettersyn på avregning av merverdiavgift siste tre år. For disse ble det registrert en gjennomsnittlig tidsbruk på 1.320 minutter (22 timer/3 dagsverk). Kostnaden anses som marginal i den løpende driften av en alminnelig virksomhet. Sannsynligheten for et ettersyn av en virksomhet mer fekvant enn en gang pr. 10 år er liten. Intervjuene gir ikke et tilstrekkelig grunnlag for standardisering eller beregning av kostnader på samfunnsnivå.

6.2 Administrative aktiviteter ved beregning av merverdiavgift

Håndteringen av regelverkets krav betyr at virksomhetene skal gjennomføre en rekke administrative aktiviteter internt i virksomheten. Det kan videre være behov for ekstern bistand i forbindelse med forståelse av regleverket og lignende.

Aktiviteter internt i virksomhetene

Oppfyllelse av krav til opplysninger betyr at virksomhetene skal gjennomføre en rekke administrative aktiviteter. Følgende aktiviteter er identifisert:

- Informasjonsinnsamling
- Vurdering
- Beregninger
- Kontroll
- Korreksjon
- Rapportering
- Innbetaling
- Annet (arkivering, mv.)

I tabellen nedenfor fremgår den beregnede fordeling på administrative aktiviteter basert på intervjuene.

Tabell 6.8. Fordeling av virksomhetenes kostnader forbundet med avregning av merverdiavgift på administrative aktiviteter (%)

	Informasjons -innsamling	Vurdering	Beregning	Kontroll	R- apportering	Innbetaling	Annet	I alt
Utgående merverdiavgift	15	40	40				5	100
Inngående merverdiavgift	5	65	22				8	100
Avstemming/dokumentasjon	12	8	8	72				100
Oppgaver og oppgjør	20				65	15		100
Registrering	20				80			100
Ettersyn	68	27					5	100

Ekstern bistand

Det er systematisk under datainnsamlingen innhentet tall for ekstern bistand. Med ekstern bistand menes løpende rådgivning i forbindelse med håndtering av merverdavgiftsregelverket. Det inkluderer f.eks *ikke* bruk av ekstern regnskapsfører (outsourcing).

Ekstern bistand inkluderer følgende:

- Kjøp av tjenester i forbindelse med rådgivning
- Bruk av egen tid i forbindelse med rådgivningstjenester (telefoner, møter)
- Kurs

Det er under datainnsamlingen lagt spesiell vekt på at tjenestene ikke skal ha som formål å utnytte systemet til skattefordeler innenfor gråsoner, eller på noen måte ha form av juridisk bistand i forbindelse med lovbrudd.

Registrert tid pr. termin er på bakgrunn av de aktuelle intervjuer beregnet og vurdert til 7 minutter for alminnelig virksomhet, 83 minutter for blandet virksomhet, 660 minutter for frivillig registrerte, 485 minutter for hotell og 36 minutter for differensierte satser.

Registreringene viser klart at de segmentene som er valgt ut bruker betydelig tid og kostnader på ekstern bistand i form av rådgivning og kurs. Dette gjelder spesielt virksomheter innenfor hoteller, blandet virksomhet og frivillig registrerte, som har større behov for ekstern bistand enn andre. Tidsbruken fordeler seg med 72% på ekstern tid og 28% intern tid.

Tiden varierer imidlertid sterkt med bransje, størrelse på virksomheten (ressurser) og virksomhetens/bransjens policy og kultur for bruk av denne type rådgivning (f.eks. bruk av jurister). Utvalget av virksomheter gir derfor nødvendigvis ikke et representativt bilde av den samlede tidsbruken, og er derfor ikke med i beregningen av kostnader på samfunnsnivå.

En normal timekostnad for eksternt bistand (jurist) vil være kroner 1800.

7. Administrative byrder på samfunnsnivå

I dette kapittel presenteres resultatene av målingen av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift på et aggregert samfunnsnivå.

I det første avsnittet gis en kort oversikt over statistikk og populasjoner benyttet. Derefter presenteres resultatene av de samlede administrative byrder oppdelt på segmenter. Krav til opplysninger og administrative aktiviteter som er mest kostnadskrevende for virksomhetene identifiseres.

Grunnlag for aggregering på samfunnsnivå

Det er kun registrerte og standardiserte data for **oppgaver og oppgjør, avstemming/dokumentasjon** og **registrering** – dvs. aktiviteter knyttet til fysiske (eller elektroniske) innrapporteringer – hvor spørreundersøkelsen gir solid nok grunnlag for aggregering til samfunnsnivå. Det er også foretatt tilstrekkelige registreringer og aggregeringer knyttet til mva og **inngående tolldeklareringer** (import), hvis dette ønskes inkludert på samfunnsnivå.

7.1 Statistikk og populasjoner

Det er hentet inn statistikk på populasjoner fra Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet, SSB og Registrene i Brønnøysund, med hovedvekt på først nevnte.

Det følger nedenfor en oversikt over merverdiavgiftsregistrerte virksomheter fordelt på segment og bransje.

Tabell 7.1: Merverdiavgiftsregistrerte virksomheter fordelt på segment og bransje, pr. sept 2004

	Blandet virk- somhet	Diffe- rensiert mva	Frivillig regist- rerte	Årsopp- gave	MVA regist- rerte
A Jordbruk og skogbruk	2674	561	221	3302	65610
B Fiske	867	291	28	130	7402
C Bergdrift og utvinning	117	9	24	111	1069
D Industri	3392	1552	401	2176	20909
E Kraft- og vannforsyning	185	14	38	122	1063
F Bygge- og anleggsvirksomhet	4854	200	250	4037	38022
G Varehandel. Reparasjon av kj.tøy og hus.h.app.	11125	10757	807	3998	56935
H Hotell- og restaurantvirksomhet	2958	5305	101	455	9203
I Transport og kommunikasjon	3071	2371	208	1914	21556
J Finansiell tjenesteyting og forsikring	137	4	55	139	698
K Eiendomsdrift, forr.messig tjenesteyting og utleie	13662	1389	8956	13581	66299
M Undervisning	411	107	11	260	964

N	Helse- og sosialtjenester	1087	392	29	562	3200
O	Andre sosiale og personlige tjenester	3731	1030	166	2336	14906
P	Lønnet husarbeid	31	2	10	15	95
	Uregistrerte	962	71	62	246	3845
	Korrigerings for oms <50000 mv.	- 7321	-585	2258	-10093	-53350
Total⁶		66037	23410	11367	23081	258436

Note: Virksomheter med årsoppgave kan også være "blandet virksomhet", etc.

Kilde: Skattedirektoratet

I tabell 7.2 nedenfor fordeles antall virksomheter på antall ansatte. Det fremgår at ca. 14 prosent av virksomhetene ikke har noen ansatte. Dette skyldes at det er mange enkeltmannsfirmaer som kun beskjeftiger eieren.

Enkelte virksomheter kan være registrert i flere segmenter, så som primærnæring og virksomheter med årstermin, hvor deler av populasjonen også er å finne i de øvrige segmentene. Det samme gjelder for f.eks. frivillig registrerte og blandet virksomheter, samt differensierte satser og hoteller. Dette er det tatt hensyn til i beregningene.

Tabell 7.2: Alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheter fordelt på antall ansatte, pr. sept 2004

Ansatte	Antall virksomheter				
	Blandet	Hotell	Differensierte	Frivillig	Totalt antall virks.
0	9168	106	2333	2995	35422
1-9	41563	400	13568	7987	176310
10-49	12988	358	6490	1757	40225
50-249	1817	47	815	611	5423
>250	500	4	205	275	1055
Totalt	66037	915	23410	13625	258436

Kilde: Skattedirektoratet⁷

⁶ Sumlinjen i tabell 7.1 er korrigeret i forhold til sumlinjen i tabell 7.2 og 7.3, bl.a. ved at omsetning < 50.000 og offentlig virksomhet er fratrukket i tabell 7.1. I tillegg er det korrigeret for mindre avvik som følge av at kjøringene er foratatt på forskjellige tidspunkter.

⁷ Skattedirektoratet har et stort antall registrerte som ikke har opplyst antall ansatte. Denne gruppen er prosentvis fordelt ut fra fordelingen på som har oppgitt antall ansatte. Den prosentvise fordelingen er nært sammenfallende med tilsvarende fordeling i Danmark.

Tabell 7.3: Alminnelige merverdiavgiftspliktige virksomheter med årsoppgave fordelt på antall ansatte, pr. sept 2004

Ansatte	Antall virksomheter	
	Årstermin (oms < 1 mill)	Primær- næring
0	6684	24151
1-9	15765	35299
10-49	632	1065
50-249	0	150
>250	0	23
Totalt	23081	60688

I tabell 7.4 nedenfor fremgår merverdiavgiftspliktige virksomheter fordelt på frekvens i terminer. Det er i det videre arbeidet ikke tatt hensyn til 12, 24 og 52 terminer pga lave populasjoner.

Tabell 7.4: Merverdiavgiftspliktige virksomheter fordelt på frekvens i terminer, pr. sept. 2004

	1 termin (Års- oppgave)	6 termin- er	12 termin- er	24 termin- er	52 termin- er	I alt
Totalt	84.150	173.460	620	99	41	258.370

Kild:e Skattedirektoratet

7.2 Samlede administrative byrder på samfunnsnivå 2004

Virksomhetenes administrative kostnader ved avregning av merverdiavgift beregnes som summen av kostnadene ved å overholde de enkelte krav til opplysninger innen for hvert segment:

$$= \frac{\text{Tidsforbruk} \times \text{Kostnad (Internt/eksternt)}}{\text{Samlet kostnad i normalt effektiv virksomhet}}$$

Den samlede kostnad multipliseres deretter med frekvensen av de enkelte krav til opplysninger, dvs. antallet ganger krav til opplysninger oppfylles i hvert segment, som igjen multipliseres populasjonen.

7.2.1 Administrative byrder totalt og innenfor segmentene

Tabellen nedenfor oppsummerer kostnadene på samfunnsnivå innenfor de identifiserte virksomhetssegmenter forbundet med de enkelte krav til opplysninger. Det er kun tatt hensyn til de segmenter der tidsbruken skiller seg fra alminnelig virksomhet (øvrige).

Tabell 7.5 Kostnader på samfunnsnivå, samlet^a

	Små virksomheter (<10)				Større virksomheter (+10)				Totale kostn. (mill.kr.)
	Populasjon	Termin	Tid	Kostn. (mill.kr.)	Populasjon	Termin	Tid	Kostn. (mill.kr.)	
Vanlig mva-pliktig virks.									
Oppgaver/oppgjør	51284	6	18	25,85	26607	6	14	10,43	36,28
Avstemming/dok	83634	6	53	124,11	27788	6	59	45,91	170,02
Registrering	15642	1	52	3,80	5891	1	52	1,43	5,23
<i>Outsourcet:</i>									
Oppgaver/oppgjør	78549	6	18	63,63	18111	6	14	11,41	75,03
Avstemming/dok	128098	6	36	207,52	18915	6	40	34,05	241,57
Registrering	23958	1	52	9,34	4010	1	52	1,56	10,91
Årsoppgave									
Oppgaver/oppgjør - < 1 mill	7541	1	18	0,63	0				0,63
Oppgaver/oppgjør - primær	23483	1	18	1,97	737	1	14	0,05	2,02
<i>Outsourcet:</i>									
Oppgaver/oppgjør	47517	1	18	6,41	501	1	14	0,05	6,47
Frivillig registrering									
Inngående MVA	10982	6	20	6,15	2130	6	20	1,19	7,34
Avstemming/dok	10982	6	35	10,76	2130	6	35	2,09	12,85
Blandet virksomhet									
Utgående MVA	39749	6	90	100,17	13176	6	90	33,20	133,37
Inngående MVA	9057	6	20	5,07	6977	6	20	3,91	8,98
Avstemming/dok	9057	6	5	1,27	6977	6	5	0,98	2,24
<i>Outsourcet:</i>									
Inngående MVA	30692	6	20	27,62	6199	6	20	5,58	33,20
Avstemming/dok	30692	6	5	6,91	6199	6	5	1,39	8,30
Differensierte satser									
Utgående MVA	15394	6	220	94,83	7101	6	220	43,74	138,57
Avstemming/dok	5774	6	10	1,62	4059	6	10	1,14	2,75
<i>Outsourcet:</i>									
Avstemming/dok	9113	6	10	4,10	2633	6	10	1,18	5,29
Hotell									
Utgående MVA	507	6	75	1,06	408	6	75	0,86	1,92
Inngående MVA	507	6	20	0,28	408	6	20	0,23	0,51
Avstemming/dok	507	6	250	3,55	408	6	250	3,47	7,01
Samf.kostnader (mill.kr)	706,65				203,84				910,50
I alt pr. virksomhet	3337,5				4364,6				3523,1

^a Det er i beregningene lagt til grunn og korrigert for at hoteller også inngår i populasjonen for differensierte satser og at frivillig registrerte også inngår i populasjonen for blandet virksomhet.

Beregningene av de samlede kostnadene for virksomhetene ved avregning av merverdiavgift, viser at de løpende kostnadene for de mva-registrerte virksomhetene samlet sett utgjør **910 mill. kroner årlig**, og kostnadene i gjennomsnitt utgjør **kroner 3.523 pr. virksomhet**.

Det fremgår av tabellen at det er særlig krav knyttet til avstemming og dokumentasjon som gir de største administrative kostnadene.

I tillegg til registrering, avstemming, oppgaver og oppgjør – som er målt og aggregert på samfunnsnivå – er det også registrert en del tidsbruk knyttet til bilagshåndtering (inng. faktura) og ekstern bistand. Tidsbruken er omhandlet i kapittel 6, men registreringene gir ikke et godt nok grunnlag for aggregering til samfunnsnivå. Bilagshåndteringen øker normalt proporsjonalt med virksomhetenes størrelse.

7.2.2 Utenrikshandel (import)

Fortolling har i 2004 som viktigste formål å beregne merververdiavgift for inngående varer fra utlandet, foruten å foreta registreringer for SSB.

Kostnaden ved beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer fra utlandet fremgår av tabellen nedenfor. Det er foretatt en avgrensing i forhold til annen lovgivning.

Tabell 7.6 Kostnader på samfunnsnivå ved beregning av mva ved innførsel av varer

	Populasjon	Enhets-Kostnad ⁹	Kostnad (mill.kroner)
Beregning av mva ved innførsel av varer fra utlandet	4.775.946	83	396

Administrative kostnader forbundet med beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer utgjør slik det fremgår et betydelig beløp. Byrden er i behandlet særskilt og separat, og det må tas stilling om den skal inngå i målingen.

⁹ Enhetskostnaden er satt til 1/3 av kroner 250 som følge av avgrensing til annen lovgivning

7.3 Følsomhetsanalyse

Det er gjennomført følsomhetsanalyser ved å anta følgende:

- 10 prosent høyere pris på intern tidsbruk
- 10 prosent flere virksomheter som outsourcer
- 10 prosent høyere pris på outsourcing
- 10 prosent reduksjon i tidsbruk på avstemming/dokumentasjon

Det er for utenrikshandelen videre gjort beregninger på følgende:

- 10 prosent høyere pris på fortolling

Intern timepris

Den interne timesatsen er på grunnlag av opplysninger i intervjuene på funksjonsnivå og statistikk fra SSB satt til kroner 280. Nedenfor foretas en beregning hvor den interne timesatsen er hevet med 10 %.

Endring i kostnader på samfunnsnivå ved økning av den eksterne timepris på 10 %

	Løpende byrder før (mill. kr.)	Løpende byrder etter (mill. kr.)	Endring (%)
Total	910,5	963,4	+1,06%

Beregningen viser at resultatene kun i mindre grad er følsomme overfor timeprisene.

Andel som outsourcer og ekstern timepris

Den eksterne timesatsen er på grunnlag av opplysninger fra regnskapsbyråer og NARF satt til kroner 450. Det er videre avdekket at nær halvparten av norske virksomheter benytter ekstern regnskapsfører. Nedenfor foretas en beregning hvor andelen av virksomheter som outsourcer er hevet med 10 %.

Endring i kostnader på samfunnsnivå ved økning av andelen som outsourcer på 10 %

	Løpende byrder før (mill. kr.)	Løpende byrder etter (mill. kr.)	Endring (%)
Total	910,5	923,5	+1,0%

Tilsvarende er det gjort vurderinger rundt endringer i den eksterne timeprisen. Nedenfor foretas en beregning hvor den eksterne timesatsen er hevet med 10 %.

Endring i kostnader på samfunnsnivå ved økning av den eksterne timepris på 10 %

	Løpende byrder før (mill. kr.)	Løpende byrder etter (mill. kr.)	Endring (%)
Total	910,5	948,6	+1,04%

Beregningene viser at resultatene kun i mindre grad er følsomme overfor andelen som outsourcer og timeprisene på eksterne bistand.

Tidsbruk for avstemming/dokumentasjon

Tidsbruk på avstemming/dokumentasjon er på grunnlag av opplysninger i intervjuene satt til 54 minutter for alminnelige virksomheter og høyere for de øvrige segmentene (ref. kapittel 6). Nedenfor foretas en beregning hvor tidsbruken er redusert med 10 %.

Endring i kostnader på samfunnsnivå ved reduksjon i tidsbruken på avstemming/dokumentasjon på 10 %

	Løpende byrder før (mill. kr.)	Løpende byrder etter (mill. kr.)	Endring (%)
Total	910,5	865,4	-5,0%

Beregningen viser at resultatene i større grad er følsomme overfor endringer i tidsbruken enn ved endringer i timepriser.

Innførsel av varer (fortolling)

Den eksterne enhetskostnad er på grunnlag av opplysninger fra speditører og avgrensing til Tolloven og Statistikkloven satt til kroner 83. Antall innførsler med beregnet merverdiavgift er opplyst å være 4.775.946 i året (2003). Nedenfor foretas en beregning hvor den eksterne enhetskostnaden er hevet med 10 %.

Endring i kostnader på samfunnsnivå ved økning av den eksterne timepris på 10 %

	Løpende byrder før (mill. kr.)	Løpende byrder etter (mill. kr.)	Endring (%)
Total	396,0	436,0	+10,0%

Beregningen viser ikke uventet en direkte korrelasjon mellom endret enhetspris og endring i samfunnskostnad, og følgelig en betydelig grad av følsomhet overfor endringer i spediørenes priser på fortolling.

8. Forslag til regelverkforenklinger

I det følgende oppsummeres de områder virksomhetene og våre egne eksperter har utpekt som særlig belastende eller vanskelige, og dermed også områder hvor forenklingstiltak potensielt kan ha stor effekt.

Det skal bemerkes at virksomhetene har identifisert flere forslag til regelverkforenkling enn de nevnte. En rekke av disse forslag bygger imidlertid på virksomhetenes særinteresser i forhold til gjeldende regler.

8.1.1 Generelt

På tidspunkt for gjennomføringen av målingen var det som nevnt gitt ca 130 forskrifter til merverdiavgiftsloven, hvorav ca 55 var opphevet.

Forskriftene omfatter i stor grad presiseringer og utfylling av loven, herunder særlige krav til hhv. dokumentasjon og registrering av opplysninger for visse bransjer eller visse typer varer og tjenester.

Det er i avsnitt 2.4 beskrevet en del generelle betraktninger knyttet til kartleggingen av merverdiavgiftsregelverket.

Dette er også nevnt en del eksempler, som illustrerer et behov for en gjennomgang av regelverket for å rydde opp i overlappende regelverk og eldre forskrifter som har utspilt sin rolle og i dag dekkes tilstrekkelig gjennom andre forskrifter.

Det vises til punkt 1.9 i gjeldende tiltaksplan for Et enklere Norge.

8.1.2 Pensjonskalkyler i hotellbransjen

I forbindelse med salg av pensjon, både helpensjon, halvpensjon og overnatting med frokost, er det forskrift 74 om fordeling av pensjon i hoteller og andre herberger som regulerer fordelingen mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning.

Forskriften angir faste fordelingsprosenter for fordeling hva angår helpensjon og halvpensjon. I tillegg gir den mulighet for å benytte egen kalkyle istedet for de fastsatte satsene.

Når det gjelder salg av overnatting med frokost skal det fordeles etter en kalkyle slik at den avgiftspliktige delen dekker råvarer samt et rimelig tillegg (frokostkalkyler). I disse tilfellene er det ikke noen fast fordelingsnøkkel tilsvarende det som gjelder for helpensjon og halvpensjon.

Gjennom våre intervjuer har vi erfart at bruken av frokostkalkyler i bransjen medfører betydelig ressursbruk for både hotellene og avgiftsmyndighetene i forhold til kontroll av de benyttede kalkyler.

Hos to av intervjuobjektene ble det angitt tid til bistand av kontrollør ved gjennomført kontroll av frokostkalkyle. Intervjuobjektene estimerte henholdsvis 7 og 6 hele arbeidsdager for å bistå avgiftskontrolløren.

Gjennom våre intervjuer har vi registrert ønsker om å få etablert faste kalkyler også for salg av overnatting med frokost. Fordelen med en slik ordninger flere:

- Foretaket vil slippe å benytte tid på bistand ved ettersyn
- Man unngår konkurransevridding innen bransjen grunnet forskjellig metoder for beregning av kalkyle.
- Foretaket vil slippe å bruke tid på beregninger/dokumentasjon av benyttede kalkyler samt tid ved oppdateringer av edb systemer ved endring av kalkyler.
- Avgiftsmyndighetene vil på sin side kunne omallokere sine ressurser fra tidkrevende kontroll av frokostkalkyler til andre typer kontroller.

Faste kalkyler vil også ha en klar prosessøkonomisk fordel. Utarbeidelse av kalkyler gir stort rom for skjønn, hvilket lett kan gi opphav til tvister om hva som er "korrekt" kalkyle. Ved bruk av faste kalkyler vil antallet klagesaker og rettsaker vedrørende spørsmålet, samt behovet for ekstern rådgivning fra advokater el.a., bli redusert.

8.1.3 Registreringer i merverdiavgiftsmantallet

I forbindelse med gjennomføringen av intervjuene ble intervjuobjektene spurt om de hadde erfaring med nyregistreringer i merverdiavgiftsmantallet innefor de siste 3 år. Av total 39 gjennomført intervjuer var det 12 intervjuobjekter som kunne angi tid benyttet på vanlig registrering ved passert 50.000 i avgiftspliktig omsetning eller ved registrering basert på forhåndsregistrering før oppnådd omsetningsgrense.

Prossesser det ble målt tid på var:

- fremskaffelse av grunnlagsmateriale og nødvendig dokumentasjon som vedlegg til registreringsblanketten
- utfylling av registreringsblankett evt. utfylling av søknad
- innsendelse og evt. tid på besvarelse av spørsmål fra avgiftsmyndighetene i etterkant

Forhåndsregistrering

Av de nevnte 12 intervjuobjektene var det 5 som hadde erfaring fra forhåndsregistrering. Da erfaringsmaterialet er for lite til å brukes som statistisk grunnlagsmateriale, har det ikke vært mulig å angi noe standardtid for slike forhåndsregistreringer. Tidsintervallet som ble målt var fra 1 til 8 timer. Av disse 5 var det 2 som selv etter betydelig nedlagt tid ikke fikk godkjent registreringen.

I forhold til den tid som er målt ved vanlig registrering ved passert 50.000 i avgiftspliktig omsetning utgjør notert tid på forhåndsregistrering ca. 8 ganger så mye.

Tilbakemeldingen fra de aller fleste intervjuobjektene som har erfaring med forhåndsregistrering var at de opplevde dette som en tidkrevende og vanskelig prosess.

Behovet for å kunne forhåndsregistrere seg i merverdiavgiftsmanntallet for nyetablert virksomhet kan være betydelig for å sikre et nødvendig likviditetsbehov. Vi ser således behovet for at det burde være en enkel prosess å få forhåndsregistrert seg i merverdiavgiftsmanntallet.

På den andre siden er det viktig å sikre at det ikke skjer registreringer som kun har til hensikt å drive moms svindel.

Vi tror allikevel at det burde lempes på reglene for å få foretatt en forhåndsregistrering. For å hindre momssvindel kan man f.eks gjennomføre kontroller av de enkelte foretak i etterkant av registreringen, evt. sette grenser for hvor mye moms som tilbakebetales før evt. avgiftspliktig omsetning foreligger.

8.1.4 Kommunikasjon mellom Brønnøysundregistrene og fylkesskattekontoret

I forbindelse med kartleggingen av erfaringer med registreringsforhold i merverdiavgiftsmanntallet ble det fra flere intervjuobjekter gitt eksempler på manglende kommunikasjon mellom Brønnøysundregistrene og Fylkesskattekontoret.

Foretakene opplevde at registreringsblanketten for registrering i merverdiavgiftsmanntallet, som ble sendt til Brønnøysund i forbindelse med nyregistrering av foretak, ikke ble sendt videre til Fylkesskattekontoret. Dette medfører at blanketten måtte fylles ut på nytt og sendes direkte til Fylkesskattekontoret. Enkelte hadde også opplevd at blanketten ble videresendt for sent og at selskapet etter en tid var blitt dobbelt registrert i manntallet.

8.1.5 Implementering av lovendringer og bruk av differensierte satser

Hovedtrekkene i resultatene av våre målinger og tilbakemeldinger fra intervjuobjektene viser at de administrative kostnadene for alminnelige virksomheter (øvrige) ved den løpende merverdiavgiftshandlingen ikke oppfattes som særlig belastende. Et normalforetaks behandling av merverdiavgiften er ofte "automatisert" og blir avhjulpet av etablerte regnskapssystemer som også håndterer store deler av den løpende moms behandlingen.

Derimot har intervjuene vist at gjennomføringen og implementeringen av lovendringer ofte skaper betydelige administrative byrder for den næringsdrivende og medfører frustrasjoner.

Som et eksempel på dette kan nevnes innføringen av 6 % merverdiavgift på persontransport

Avgiftsplikten på persontransport ble innført fra 1. mars 2004. Innføring av avgiftsplikten medførte også at det ble gitt fradrag rett for inngående merverdiavgift for foretak ved bruk av f.eks drosje og flytog. Dette medfører at avgiftsendringen ikke bare får konsekvenser for de foretak som selger slike transporttjenester, men også for alle andre avgiftspliktige foretak som i sin løpende drift kjøper slike tjenester.

Som følge av en slik avgiftsendring får de som krever fradrag for denne merverdiavgiften et betydelig merarbeid ved blant annet å justerer sine edb-systemer slik at dette blir korrekt fratrasket som inngående moms. Endringen medfører også at tiden som brukes på bilagshåndteringen av reiseregninger øker.

Beløpsmessig er den fradagsberettigede inngående merverdiavgift ofte liten i forhold til den tid og de ressurser som må til for å håndtere dette. Kostnaden med implementeringen og håndteringen av merverdiavgift på denne type kostnader blir således stor i forhold til nytteverdien og størrelsen på moms fradraget dette gir.

Vi har gjennom våre undersøkelser i mange tilfeller blitt konfrontert med at foretakene velger å ikke føre fradrag på denne typen kostnader da de administrative byrdene oppfattes som større en den økonomiske gevinsten.

Det knytter seg generelt store engangskostnader til innføring av nye mva-satser, som f.eks. kjøp av nye kasse-apparater, faktureringsystem og opplæring.

8.1.6 Elektronisk innlevering av merverdiavgiftsoppgaver

Gjennom våre undersøkelser har vi også spurt selskaper som benytter elektronisk innrapportering av merverdiavgiftsoppgaven om elektronisk innlevering er tidsbesparende i forhold til manuell innrapportering som de tidligere benyttet.

Den generelle tilbakemeldingen vi fikk var at det ikke var tidsbesparende med elektronisk innlevering i motsetning til manuell innlevering. En del av årsaken til dette er at dagens elektroniske løsning i Altinn oppfattes som tungvint og resurskrevende og gir stor frustrasjoner hos brukerne. Enkelte intervjuobjekter var også av den oppfatning at de brukte mer tid på den elektroniske innleveringen i forhold til manuell.

På spørsmål om hvorfor de ønsket å bruke elektroniske innlevering, hvis ikke dette var tidsbesparende, var oppfatningen at dette allikevel var en mer behagelig, oversiktlig og sikrere måte å håndtere oppgaveplikten på. Det ble også av enkelte vektlagt betydningen av gjennbruk av data. Flere vektla en mulig effektiviseringsgevinst hos myndighetene.

Før Altinn var det også mulighet for å levere inn oppgaven elektronisk. Denne elektronisk løsningen ble av mange brukere oppfattet som mer effektiv og noe mer tidsbesparende i forhold til innlevering av manuelt utfylte oppgaver. Innføringen av dagens Altinn løsning har således vært et tilbakeskritt hva gjelder tidsbruk på utfylling og innlevering av merverdiavgiftsoppgaver elektronisk.

8.1.7 Frister for merverdiavgiftsavregning

En rekke virksomheter har pekt på at de gjeldende frister for avregning av inn- og utgående merverdiavgift kan være vanskelige å overholde, spesielt når fristen for avregninger kolliderer med ferier og helligdager. Problemstillingen gjør seg typisk gjeldende for de minste virksomhetene, hvor virksomhetens eier selv ivaretar det administrative arbeidet ved avregning av merverdiavgift. Problemstilling gjelder i høyeste grad også regnskapsbyråene som skal ivareta terminoppgavene for en bred kundeportefølje (outsourcing). Virksomhetene etterspør i denne forbindelse et mere fleksibelt avregningssystem, som gjør det mulig for disse virksomheter å avholde ferie og helligdager og samtidig hensynta tidsfristen for merverdiavgiftsavregningen.

8.1.8 Lov om kompensasjon for merverdiavgift av 17. februar 1995

Lov om kompensasjon for merverdiavgift (momskompensasjonsloven) har ikke vært omfattet av vår måling. Dette ble ikke ansett å ligge innefor det mandatet som er gitt i denne sammenhengen. I forbindelse med kartleggingen av merverdiavgiftsregelverket ble det allikevel foretatt en kartlegging av de opplysnings- og dokumentasjonskrav som blir stilt til de som omfattes av loven. En foreløpig gjennomgang viser at det stilles betydelige krav til dokumentasjon og kontroll av grunnlaget for søknad om moms kompensasjon.

Vi vil således anbefale at det vurderes å foreta en tilsvarende måling av de oppgaveplikter og opplysningskrav som følger av regelverket for momskompensasjon.

Vedlegg 1. De mest sentrale lover og forskrifter på bakgrunn av intervjuer

Beskrivelse av informasjonskrav (oppgaveplikt) og krav til opplysninger						Seg m
Lov ID	§	Led d	Nr.	Ref		
1. Utgående merverdiavgift (håndtering/kontroll/beregning/vedlikehold)						
Generelt						
- Registrering mva, håndtering, kontroll, vurdering og beregning						
MVAL	18	1			Næringsdrivende som skal kreve inn og betale merverdiavgift skal beregne merverdiavgiften av vederlaget for varen eller tjenesten	Ø
MVAL	18	2			Næringsdrivende som skal kreve inn og betale merverdiavgift skal påse at alle omkostninger ved salget m.v. tas med i beregningen av merverdiavgiften	Ø
MVAL	32	1			Beløpene som skal tas med i omsetningsoppgaven tas som hovedregel med i oppgaven for den termin de er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsloven.	Ø
MVAL	43				Bevisbyrden for avgiftsfri omsetning påligger den næringsdrivende	Ø
MVAF U	5-2	2		45	Salgsdokumentasjonen skal innholde angivelse av selgers organisasjonsnummer med bokstavene MVA hvis selger er registrert i merverdiavgiftsmantallet	Ø
MVAF U	5-2	5		45	Salgsdokumentet skal spesifisere avgiftspliktig salg, avgiftsfritt salg og salg utenfor avgiftsområdet, samt pliktig omsetning med forskjellige satser	Ø
MVAF nr.2	3			45	Krav til spesifisering av salgsdokument mellom næringsdrivende som er avgiftspliktige og salg til kjøper som har krav på momskompensasjon jfr MVAF U § 5-2 nr 4.	Ø
MVAF nr.2	4			45	For omsetning fra detaljist til registrert næringsdrivende kan salgsdokumentet angi vederlaget inkl avgift og selve avgiftsbeløpet.	Ø
MVAF nr.2	5			45	Registrert næringsdrivende kan kreve angivelse av vederlaget uten mva og selve avgiftsbeløpet	Ø
MVAF nr.2	6			45	Krav til spesifisering av salgsdokument med både avgiftspliktig salg, avgiftsfritt salg og salg uten for området jfr MVAF U § 5-2 5.ledd	Ø
MVAF U	5-7			45	Dokumentasjon av uttak av eiendeler eller tjenester til eier eller egen virksomhet, skal inneholde virkelig verdi	Ø
MVAF U	5-8			45	Dokumentasjon av andvendelse av varer og tjenester i egen virksomhet skal inneholde virkelig verdi	Ø
MVAF U	5-11	4		45	Varer som etter sin art er fritatt for merverdiavgift skal kunne skilles ut og vises som egen gruppe.	Ø
MVAF nr.1	2			45	Avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning skal føres adskilt og den avgiftsfrie omsetning må legitimeres etter nærmere bestemmelser	Ø
MVAF nr.1	3			45	Det må opprettes egne konti eller føres hjelpebøker som viser sammenhengen mellom posten i oppgaven og regnskapet. Regnskapsmateriale skal også klart vise hvorvidt avgift er beregnet/fradragsført og hvorledes avgiften er fremkommet.	Ø
Spesielt						
- uttaksmoms						
MVAL	A.2.1					
MVAL	10	4			Hvis en næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste til privat bruk eller til formål som gjelder ikke avgiftspliktig aktivitet, skal det betales avgift	Ø
MVAL	14	2			Når fradragsrett ikke er avskåret etter MVAL § 22, skal det svares avgift som ved uttak når varer og tjenester fra virksomheten brukes:	Ø
MVAL	14	2	1		- til kost og naturalavlønning til virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister	Ø
MVAL	14	2	2		- ved arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke velferdsbehov, herunder løsøre til slike eiendommer (f.eks. firmahytte)	Ø
MVAL	14	2	3		- til representasjon	Ø
MVAL	14	2	4		- til gave og utdeling i reklameøyemed	Ø
- null sats omsetning						
MVAL	16		1		Det skal ikke betales avgift av eksportrelatert omsetning (nullsats), så som varer og tjenester:	U
MVAL	16		1		a. til utlandet	U
MVAL	16		2		b. til bruk i havområder utenfor norsk territorialgrense i forbindelse med utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster eller til bruk i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av rørledning mellom slike havområder og land.	U
MVAL	16		1		c. til Svalbard og Jan Mayen	U
MVAL	16		1		d. til bruk for utenlandsk skip	U
MVAL	16		11		Ved salg av brukte biler skal det ikke betales merverdiavgift	Ø
MVAF nr 24	1	1		16	Registrert næringsdrivende skal ikke betale merverdiavgift av salg av varer til utlandet.	U

MVAF nr 24	1	1		16	Salg av varer til Svalbard og Jan Mayen og til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer som nevnt i MVAL § 17 første ledd nr 1 bokstav a-c likestilles med salg til utlandet.	U
MVAF nr 24	1	2		16	Likestilt med salg til utlandet er:	U
MVAF nr 24	1	2		16	b) salg av varer som gavesendinger til mottaker bosatt i utlandet	U
MVAF nr 24	1	2		16	c) levering av reklame- og propagandamateriell som den registrerte næringsdrivende sender direkte til utlandet for norsk oppdragsgiver	U
MVAF nr 24	2	1		16	Vilkåret for avgiftsfritaket i MVAF nr 24 § 1 er at varen utekspederes gjennom tollvesenet av selger	U
MVAF nr 24	2	2		16	For varesalg til bruk for utenlandske skip og luftfartøyer som nevnt i MVAL § 17 første ledd nr 1 bokstav a-c må varen leveres til vedkommende skip eller luftfartøy.	U
MVAF nr 24	8	1		16	Registrert næringsdrivende skal ikke betale avgift av omsetning av tjenester som helt ut er til bruk i utlandet	U
MVAF nr 24	8	1		16	Det skal heller ikke betales avgift ved omsetning av tjenester som kan fjernleveres når mottaker av tjenesten er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet, se ovenfor.	U
MVAF nr 24	8	1		16	Ved omsetning til andre gjelder kravet om at tjenesten er helt ut er til bruk i utlandet	U
MVAL	16		13		Ved salg av tjenester i siste omsetningsledd knyttet til arbeid på offentlig vei, baneanlegg for tog m.v. samt fremstilling på verksted av bruer eller deler av bruer til slik vei eller baneanlegg	Ø
					- redusert sats utgående mva	
MVAF nr 120	1				Forskriften gjelder næringsmidler som det etter ST § 2 skal beregnes redusert merverdiavgiftssats av. Redusert merverdiavgiftssats skal beregnes i alle ledd.	D/H
MVAF nr 120	7	1		ST	Næringsmidler som inngår i omsetning av serveringstjenester anses ikke som omsetning av næringsmidler.	D/H
MVAF nr 120	7	5		ST	Omsetning av næringsmiddel fra serveringssted anses ikke å inngå i omsetning av serveringstjeneste dersom a) næringsmiddelet ikke skal fortæres på stedet, eller b) næringsmiddelet er å anse som en tradisjonell kioskvarer.	D/H
					- oppføring og utleie av bygg	
MVAF nr. 18	2	1		26	Hvert bygg eller anlegg skal registreres slik at oppføringskostnadene kan spesifiseres for hver enkelt bruker. Det samme gjelder senere ombygginger, påkostninger mv. av arealer i bygget eller anlegget.	F
					- Eksport	
MVAF nr 24	2	3		16	Selgeren kan ved forsendelse til utlandet bruke postkvitteringsbok som legitimasjon for utførselen når det ikke pliktes fremlagt utførseldeklarasjon for tollvesenet.	U
MVAF nr 24	3			16	Hvis en vare er videresolgt til utlandet av registrert norsk kjøper før denne har fått varen levert, kan vareleverandøren levere varen avgiftsfritt forutsatt at varen utekspederes gjennom tollvesenet.	U
					2. Inngående merverdiavgift (håndtering/kontroll/beregning/vedlikehold)	
					Generelt	
					- Håndtere, beregne og registrere fradrag inng. faktura	
MVAL	21	1			En registrert næringsdrivende kan trekke inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig omsetning fra den utgående avgift.	Ø
MVAL	22	1	1		Inngående avgift på omkostninger vedrørende servering og leie av selskapslokaler i forbindelse med servering kan ikke fradragsføres	Ø
MVAL	22	1	2		Inngående avgift på kjøp av kunst og antikviteter kan ikke fradragsføres.	Ø
MVAL	22	1	3		Inngående avgift kan ikke fradragsføres på varer og tjenester som anskaffes utelukkende for bruk til bl.a. kost til ansatte, drift av frimahytte, gaver, reklameeffekter og de øvrige formål som regnes opp i MVAL § 14 annet ledd.	Ø
					Spesielt	
					- forholdsmessig fradrag	
MVAL	23				Inngående avgift på anskaffelser av varer og tjenester anskaffet til bruk under ett for virksomhet med omsetning i og utenfor avgiftsområdet kan fordeles.	H/F/B
MVAF nr. 18	1			26	Grunnlaget for fordeling av inngående avgift etter § 23 i MVAL er varens eller tjenestens antatte bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven. Den næringsdrivende kan kreve fradrag for inngående avgift på den del av anskaffelsesprisen som forholdsmessig svarer til denne antatte bruk.	H/F/B
					- oppføring og utleie av bygg	
MVAF nr. 18	2	1		26	Dersom byggekostnadene kan antas å fordele seg tilnærmet jevnt på kvadratmeter gulvflate til de forskjellige formål, kan fordeling av inngående avgift på oppføring av bygning foretas på grunnlag av forholdet mellom gulvflate til bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven og bygningens samlede gulvflate. Tilsvarende gjelder for tilbygg, påbygg og ombygging.	F

MVAF nr. 18	2	2		26	Samme forholdstall som nevnt i første ledd kan legges til grunn for forholdsmessig fradrag for inngående avgift på felles vedlikehold og reparasjoner. Det samme gjelder avgift på andre omkostninger vedrørende bygningens drift. Dersom det med leieboerne er avtalt en annen fordeling av disse utgiftene, kan denne legges til grunn for fordelingen.	F
					- Import	
MVAF nr 12	1			45	Ved innførsel skal merverdiavgift beregnes i samsvar med reglene for fastsettelse av varens tollverdi ved verdifortolling	U
	C	3. Oppgave og oppgjør				
	C.1				Generelt	
					- Utfylling, signering og innsending av oppgave	
MVAL	29	1			Næringsdrivende som skal beregne og betale merverdiavgift skal sende avgiftsmyndighetene omsetningsoppgave som viser:	Ø
MVAL	29	1	1		- samlet omsetning og uttak	Ø
MVAL	29	1	2		- omsetning og uttak som det etter MVAL §§ 16 og 17 ikke skal beregnes avgift av (omsetning med nullsats)	Ø
MVAL	29	1	3		- utgående avgift	Ø
MVAL	29	1	4		- avregning av utgående og inngående avgift	Ø
MVAL	29	2			Oppgaven skal være undertegnet av den avgiftspliktige eller den som kan forplikte ham og inneholde erklæring om at oppgaven stemmer med registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger og de faktiske forhold.	Ø
MVAL	30				Normalt skal oppgaven gjelde 2 kalendermåneder, dvs fordelt over 6 terminer i året, hvor januar/februar er den første	Ø
MVAL	33				Oppgaven må være kommet frem innen 1 mnd og 10 d etter terminutløp	Ø
					- Betale	
MVAL	34				Merverdiavgiften skal betales ved utløpet av oppgavefristen	Ø
MVAF nr 125	1			29	Forskriften regulerer innsending av omsetningsoppgaver elektronisk.	Ø
					Spesielt	
					- Årsoppgave	
MVAF nr 122	1			31a	Registrert næringsdrivende med omsetning under kr 1.000.000, avgift ikke medregnet, kan etter søknad til fylkesskattekontoret levere årsterminoppgave.	Å
MVAF nr 122	4			31a	Registrert næringsdrivende som leverer årsterminoppgave og som ser at omsetningen vil overstige kr 1.000.000 i løpet av kalenderåret, skal straks melde fra til avgiftsmyndighetene.	Å
					4. Registreringsforhold	
					Generelt	
MVAL	27	1			Næringsdrivende med omsetning som går inn under loven skal sende melding om virksomheten til avgiftsmyndighetene. Det skal han også gjøre når virksomheten opphører.	Ø
MVAL	28	1			Virksomheten skal registreres i avgiftsmanntallet hvis omsetningen har oversteget kr 50.000 i en periode på 12 måneder.	Ø
					5. Legitimasjon (avstemming/dokumentasjon)	
					Generelt	
					- Avstemming	
MVAF nr 1	4			45	Ved utløp av mva terminen og for hvert år skal det foretas en avstemming av innberettet og bokført mva.	Ø
MVAF nr 1	5			45	Det er krav til samlet oppbevaring av gjenpart av omsetningsoppgavene.	Ø
MVAF nr 1	13			45	Fradrag for tap på utestående fordringer som tidligere er avgiftsberegnet må være avskrevet på den enkelte kundes konto. Det skal føres lister over avskrevne fordringer og innbetalinger på tidligere avskrevne fordringer med angivelse av dato, navn og henvisning til evt. kontonummer .	Ø
					Spesielt	
					- Uttaksmoms	
MVAF nr 1	6			45	Uttak av varer og tjenester til eget bruk som det skal betales avgift av skal løpende posteres eller føres i egen bok.	Ø
					- Oppføring og utleie av bygg	
MVAF nr 117	6	2		28a	Ved utgangen av hvert år skal det foreligge en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. Dersom utleien har skjedd gjennom flere ledd, skal det foreligge en oversikt fra nærmeste leietaker om dennes bruk av lokalene. Nærmeste leietaker skal også bekrefte at han er frivillig registrert for utleien.	F

Vedlegg 2 Spørreskjema

Vedlegg 3

**Skjema for registrering i merverdi avgiftsmantallet
(BR 1011B), alminnelig omsetningoppgave (RF
0002) og samleskjema for merverdiavgiftsoppgave**

Vedlegg 4

Sammenligning mellom Danmark, Sverige og Norge

