
NOUNorges offentlige utredninger **2003: 3**

Merverdiavgiften og kommunene

Konkurransesvridninger mellom kommuner og private

Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 11. januar 2002.
Avgitt til Finansdepartementet 18. desember 2002.

ISSN 0333-2306
ISBN 82-583-0683-9

Sats/Trykk: AIT Trondheim AS/AIT Otta AS

Til Finansdepartementet

Ved kongelig resolusjon 11. januar 2002 ble det oppnevnt et utvalg for å vurdere ulike løsninger som gjør at merverdiavgiften virker nøytral for kommunenes beslutninger. Utvalget legger med dette fram sin utredning.

Oslo, 18. desember 2002

Jørn Rattsø
leder

Brita Bye	Trond Christensen	Trine Beate Groven
Liv Kristine Hammer	Tor S. Kildal	Tor Lande
Gerd Leira	Torill Lønningdal	Tom Rådahl
Ole Jørgen Wilberg		

Erik Vassnes

Erik Mæhlen Larsen
Lars Einar Legernes
Jan Erik Mardal
Åsne Hana Torgersen

Innhold

1	Utvalgets mandat og sammensetning	11			
1.1	Utvalgets mandat	11	3.5.5		konkurranssevidning – Merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd
1.2	Utvalgets sammensetning	12			32
1.3	Utvalgets tolkning av mandatet	12			
1.4	Utvalgets arbeid	13			
1.5	Leserveiledning	13			
2	Sammendrag og konklusjoner ..	15	4	Kommunal tjenesteproduksjon	33
2.1	Bakgrunn	15	4.1	Innledning	33
2.2	Sammendrag av utredningen	15	4.2	Ivaretagelse av kommunale oppgaver	33
2.2.1	Beskrivende kapitler	15	4.2.1	Gruppering av kommunale oppgaver	33
2.2.2	Utvalgets kriterier for vurdering av løsninger	17	4.2.2	Nye styringsformer i kommunesektoren	34
2.2.3	Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter	17	4.2.3	Om konkurranseeksponering og nye finansieringsformer	34
2.2.4	Generell kompensasjonsordning ...	18	4.2.3.1	Konkurranseeksponering og privatisering	34
2.2.5	Begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning	20	4.2.3.2	Nye finansieringsformer	35
2.2.6	Utvidet fradragsrett for kommunene	22	4.3	Nærmere om organisering av kommunal tjenesteproduksjon	36
2.2.7	Utvalgets konklusjoner	23	4.3.1	Innledning	36
2.2.8	Økonomiske og administrative konsekvenser	24	4.3.2	Noen rettslige rammer for kommunenes virksomhet	36
3	Generelt om merverdiavgiftssystemet	25	4.3.3	Organisasjonsformer når kommunen produserer tjenesten selv	36
3.1	Innledning	25	4.3.4	Kommunalt samarbeid om tjenesteproduksjon	37
3.2	Grunnprinsipper bak merverdiavgiftssystemet	25	4.3.5	Nærmere om organisasjonsformer når kommunen produserer tjenester sammen med andre	38
3.3	Kort omtale av Merverdiavgiftsreformen 2001	25	4.4	Kommunene og merverdiavgiftsregelverket	39
3.4	Nærmere om merverdiavgiftsplikten og en kort omtale av enkelte begreper	26	4.4.1	Innledning	39
3.4.1	Generelt	26	4.4.2	Konkurranssevidninger når kommunen har rollen som bestiller	39
3.4.2	Omsetning	26	4.4.3	Konkurranssevidninger når kommunen har rollen som tilbyder	40
3.4.3	Næring	27	4.4.4	Konkurranssevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer	41
3.4.4	Uttak	27	4.5	Oppsummering	41
3.4.5	Import og eksport	27	5	Tidligere vurderinger av konkurransevidningsproblemet	43
3.4.6	Fradragsretten	27	5.1	Innledning	43
3.4.7	Unntak og fritak	27	5.2	Utvalgsinnstillingen fra 1970 og oppfølgingen av denne	43
3.5	Nærmere om offentlige virksomheters merverdiavgiftsplikt	28	5.3	St.meld. nr. 54 (1984-85) Om merverdiavgiftssystemet og NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov	44
3.5.1	Generelt	28			
3.5.2	Merverdiavgiftsloven § 11 første og annet ledd	29			
3.5.3	Nærmere om omfanget av offentlige institusjoners merverdiavgiftsplikt - avgiftssubjekter	30			
3.5.4	Det rådgivende utvalg for saker om				

5.4	St.meld. nr. 21 (1993-94) Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransesvidning mellom offentlig og privat virksomhet og Innst. S. nr. 94 (1993-94)	46	6.4.3.5	Utvalgets konklusjoner om merverdiavgiften og konkurransesvidninger	71
5.5	Innføring av en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet	48	6.5	Oppsummering	72
5.6	Senere vurderinger og endringer av gjeldende kompensasjonsordning .	48	7	Dagens begrensede kompensasjonsordning	74
5.7	Utvalgets egen delrapport	50	7.1	Generelt	74
6	Konkurransesvidninger i merverdiavgiftssystemet	51	7.2	Nærmere om kompensasjonsordningen	75
6.1	Innledning	51	7.2.1	Subjektkretsen	75
6.2	Samfunnsøkonomisk effektivitet og konkurransesvidninger	51	7.2.2	Omfang	76
6.2.1	Skatter og samfunnsøkonomisk effektivitet	51	7.2.3	Kompensasjonskravet og kontroll .	77
6.2.2	Effektivitet når det offentlige tar ansvaret for tjenesteproduksjonen	52	7.3	Finansieringen av ordningen	78
6.2.3	Konkurransesvidninger og kommunenes rolle	52	7.4	Svakheter i dagens begrensede kompensasjonsordning	80
6.2.4	Konkurransesvidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre .	53	8	Løsninger på konkurransesvidninger i andre land	83
6.2.5	Konkurransesvidninger mellom kommunal og privat produsent ved salg i et marked	53	8.1	Innledning	83
6.3	Konkurransesvidninger og de alternative løsningene	54	8.2	Merverdiavgiftsplikten	83
6.3.1	Konkurransesvidninger i markeder uten brukerfinansiering	56	8.2.1	Generelt – EU	83
6.3.1.1	Markedet for en merverdiavgiftspliktig tjeneste (for eksempel advokat-tjeneste)	56	8.2.2	Sverige	84
6.3.1.2	Markedet for en ikke-avgiftspliktig tjeneste (for eksempel omsorgstjenester på sykehjem)	59	8.2.3	Danmark	84
6.3.2	Konkurransesvidninger i markeder med delvis brukerfinansiering	60	8.3	Løsninger på konkurransesvidninger – kompensasjonsordninger	84
6.3.2.1	Markedet for en merverdiavgiftspliktig tjeneste	61	8.3.1	Generelt – EU	84
6.3.2.2	Markedet for en ikke-avgiftspliktig tjeneste (for eksempel barnehage)	61	8.3.2	Sverige	85
6.4	Omfanget av konkurransesvidninger	63	8.3.2.1	Generelt	85
6.4.1	Innledning	63	8.3.2.2	Tidligere ordninger	85
6.4.2	Spørreundersøkelse fra NHO	63	8.3.2.3	Gjeldende kompensasjonsordning – Kommunkontosystemet	87
6.4.3	SNF-rapporten	65	8.3.3	Danmark	89
6.4.3.1	Datagrunnlag	65	8.3.3.1	Generelt	89
6.4.3.2	Hovedtall fra KOSTRA	65	8.3.3.2	Tidligere ordning - avgiftspålegg ...	89
6.4.3.3	Beregninger av økonomiske konsekvenser av ulike løsninger	65	8.3.3.3	Dagens ordning – utligningsordningen	89
6.4.3.4	Merverdiavgift og effektiviseringsgevinst	70	8.4	Systemet i New Zealand	90
			9	Utvalgets kriterier for vurdering av løsninger	92
			9.1	Innledning	92
			9.2	Utgangspunktet for utvalgets vurderinger	92
			9.3	Kriterier for vurdering av løsninger	93
			9.3.1	Innledning	93
			9.3.2	Bidrar modellen til å redusere konkurransesvidninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre?	93
			9.3.3	Medfører modellen nye konkurransesvidninger mellom kommunale og private produsenter av samme type tjenester?	94

9.3.4	Gir modellen nøytrale regler for ulike kommunale samarbeidsformer?	94	10.2.6	Kommunelovgivningen	105
9.3.5	Sikrer modellen prinsippene om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester?	94	10.2.7	EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregelverket	105
9.3.6	Er modellen robust over tid?	94	10.2.8	EUs merverdiavgiftsregelverk	105
9.3.7	Medfører modellen økte administrative kostnader?	95	10.3	Utvalgets vurderinger	106
9.3.8	Er modellen i samsvar med prinsippet om lokalt selvstyre og lovgivningen som ivaretar dette?	95	10.3.1	Generelt	106
9.3.9	Er modellen i strid med forpliktelses i EØS-avtalen?	95	10.3.2	Forutsetninger for utvidet merverdiavgiftsplikt – beregningsgrunnlag	106
9.3.9.1	Generelt om statsstøtteregelverket	95	10.3.3	Utvalgets konklusjoner om modellen	107
9.3.9.2	Avgrensning av problemstillingen .	96	11	Generell kompensasjonsordning	108
9.3.9.3	Krav til økonomisk aktivitet	96	11.1	Beskrivelse av en generell kompensasjonsordning	108
9.3.9.4	Må påvirke samhandelen	97	11.1.1	Generelt om utformingen	108
9.3.10	Er modellen i strid med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet? ..	97	11.1.2	Nye konkurransevidninger på tjenestemråder som ikke er avgiftspliktige	109
9.3.11	Annet	97	11.1.2.1	Beskrivelse av nye konkurransevidninger	109
10	Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter	98	11.1.2.2	Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger	110
10.1	Beskrivelse av utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter	98	11.1.3	Nye konkurransevidninger på området for fast eiendom	114
10.1.1	Innledning	98	11.1.3.1	Beskrivelse av nye konkurransevidninger	114
10.1.1.1	Generelt	98	11.1.3.2	Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger	115
10.1.1.2	Dagens merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter	98	11.1.4	Innrettingen av en kompensasjonsordning	116
10.1.2	Utforming av en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter	99	11.2	Beskrivelse av modellen i forhold til utvalgets kriterier	116
10.1.2.1	Innledning	99	11.2.1	Motvirker konkurransevidninger mellom kommunal produksjon og kjøp fra andre	116
10.1.2.2	Beregningsgrunnlag	100	11.2.2	Medfører nye konkurransevidninger	117
10.1.2.3	Andre betingelser for en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt - avgiftssubjekter	101	11.2.3	Kommunale samarbeidsformer	119
10.1.2.4	Konkurransevidninger som følge av unntak fra merverdiavgiftsplikten	102	11.2.4	Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk	120
10.1.2.5	Tekniske forutsetninger for å motvirke konkurransevidninger	103	11.2.5	Robust over tid	120
10.2	Beskrivelse i forhold til kriteriene .	103	11.2.6	Administrative kostnader	121
10.2.1	Motvirker konkurransevidninger mellom kommunal produksjon og kjøp fra andre	103	11.2.7	Kommunelovgivningen	122
10.2.2	Kommunale samarbeidsformer	104	11.2.8	EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregelverket	122
10.2.3	Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk	104	11.2.9	EUs-merverdiavgiftsregelverk	122
10.2.4	Robust over tid	104	11.3	Utvalgets vurderinger	122
10.2.5	Administrative kostnader	105	11.3.1	Generelt om omfang og innretting av en kompensasjonsordning	122
			11.3.2	Utvalgets vurdering av modellen i forhold til kriteriene	123
			11.3.2.1	Motvirker dagens konkurransevidninger	123

11.3.2.2	Skaper nye konkurransevidninger	123	13	Utvidet fradragsrett for kommunene	139
11.3.2.3	Om konkurransevidninger for fast eiendom	124	13.1	Beskrivelse av en utvidet fradragsrett for kommunene	139
11.3.2.4	Utvalgets vurdering av modellen i forhold til de øvrige kriteriene	124	13.1.1	Generelt om utformingen	139
11.3.3	Utvalgets konklusjon om modellen	124	13.1.2	Nye konkurransevidninger på tjenestoområder som ikke er merverdiavgiftspliktige	141
12	Begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning	126	13.1.2.1	Beskrivelse av nye konkurransevidninger	141
12.1	Beskrivelse av en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning	126	13.1.2.2	Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger	141
12.1.1	Generelt om utformingen	126	13.1.3	Nye konkurransevidninger på området for fast eiendom	142
12.1.1.1	Om en begrenset kompensasjonsordning	126	13.1.3.1	Beskrivelse av nye konkurransevidninger	142
12.1.1.2	Hvilke tjenester skal det kompenseres for?	126	13.1.3.2	Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger	142
12.1.2	Nye konkurransevidninger på tjenestoområder som ikke er avgiftspliktige	128	13.1.4	Innrettingen av en utvidet fradragsrett	143
12.1.3	Nye konkurransevidninger på området for fast eiendom	128	13.2	Beskrivelse av modellen i forhold til utvalgets kriterier	143
12.1.4	Innretting av en kompensasjonsordning	129	13.2.1	Motvirker konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre	143
12.1.4.1	Generelt	129	13.2.2	Medfører nye konkurransevidninger	143
12.1.4.2	Innsendelses- og utbetalingsrutiner	129	13.2.3	Kommunale samarbeidsformer	144
12.1.4.3	Beslutningstakerne i kommunen må se bort ifra merverdiavgiften ...	129	13.2.4	Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk	144
12.2	Beskrivelse av modellen i forhold til kriteriene	131	13.2.5	Robust over tid	145
12.2.1	Motvirker konkurransevidninger mellom kommunal produksjon og kjøp fra andre	131	13.2.6	Administrative kostnader	145
12.2.2	Medfører nye konkurransevidninger	132	13.2.7	Kommunelovgivningen	146
12.2.3	Kommunale samarbeidsformer	133	13.2.8	EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregulverket	146
12.2.4	Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk	133	13.2.9	EUs merverdiavgiftsregelverk	146
12.2.5	Robust over tid	134	13.3	Utvalgets vurderinger	146
12.2.6	Administrative kostnader	134	13.3.1	Utvalgets vurderinger av modellen i forhold til kriteriene	146
12.2.7	Kommunelovgivningen	135	13.3.2	Utvalgets konklusjon om modellen	147
12.2.8	EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregulverket	136	14	Utvalgets konklusjoner	149
12.2.9	EUs merverdiavgiftsregelverk	136	14.1	Utvalgets mandat	149
12.3	Utvalgets vurderinger	136	14.2	Utvalgets vurderinger av løsninger innenfor merverdiavgiftssystemet	149
12.3.1	Utvalgets vurdering av modellen i forhold til kriteriene	136	14.2.1	Utvidet merverdiavgiftsplikt	149
12.3.2	Utvalgets forslag til endringer i innretning av en kompensasjonsordning	137	14.2.2	Utvidet fradragsrett	150
12.3.3	Utvalgets konklusjon om modellen	138	14.3	Utvalgets vurderinger av løsninger utenfor merverdiavgiftssystemet ...	150
			14.3.1	Utvalgets vurderinger av forholdet mellom en begrenset og en generell kompensasjonsordning	150
			14.3.2	Konkurransevidninger for fast eiendom	152

14.3.3	Utvalgets forslag til endringer i innretningen av en kompensasjonsordning	152
14.4	Utvalgets anbefaling av løsning	153
15	Økonomiske og administrative konsekvenser	154
15.1	Innledning	154
15.2	Økonomiske virkninger av ordningen	154
15.3	Administrative kostnader av de enkelte forslag til endringer	155
15.3.1	En generell kompensasjonsordning	155
15.3.2	Innretningen av ordningen	155
15.3.2.1	Endrede regnskapsrutiner mv	155
15.3.2.2	Kortere terminer	156
15.3.2.3	Forenklede krav til dokumentasjon	156
15.4	Administrative konsekvenser for de som blir berørt	156

15.4.1	Samlede administrative konsekvenser for kommunene	156
15.4.2	Samlede administrative konsekvenser for næringsdrivende	156
15.4.3	Samlede administrative konsekvenser for skatteetaten	157
15.5	Finansiering av ordningen	157

Referanser og litteratur	159
---------------------------------------	------------

Vedlegg

1	Modell for å beskrive konkurransevidninger	161
2	Juridiske konsekvenser i forhold til kommunelovgivningen	165
3	Merverdiavgiftsløsninger for kommunesektoren – Økonomiske anslag	176

Kapittel 1

Utvalgets mandat og sammensetning

1.1 Utvalgets mandat

Ved kongelig resolusjon 11. januar 2002 ble det oppnevnt et utvalg for å vurdere forslag til løsninger som gjør at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger. I resolusjonen er mandatet fastsatt slik:

”Spørsmålet om konkurransevidringer i merverdiavgiftssystemet er tidligere blitt vurdert av bl.a. Merverdiavgiftsutvalget (NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov).

Problemstillingen er knyttet til at virksomheter som er utenfor merverdiavgiftssystemet ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. For slike virksomheter vil merverdiavgiften gi økonomisk motiv til å produsere tjenesten med egne ansatte. Merverdiavgiftsreformen fra 1. juli 2001 har aktualisert problemstillingen. Ved at avgiftsgrunnlaget er blitt bredere, vil flere virksomheter bli avgiftspliktige og oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift. Færre virksomheter vil dermed få motiv til egenproduksjon som følge av merverdiavgiften. De virksomheter som fremdeles er utenfor merverdiavgiftssystemet, slik som offentlig sektor, vil imidlertid få større økonomisk motiv til egenproduksjon av flere tjenester.

I det politiske grunnlaget for Samarbeidsregjeringen heter det bl.a. at en vil ”... sørge for at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger”. Med dette utgangspunkt skal utvalget på prinsipielt grunnlag vurdere løsninger som likestiller kommunal egenproduksjon og kjøp av tjenester i forhold til merverdiavgiften. Aktuelle løsninger kan enten finnes innenfor eller utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget bes vurdere om hele eller deler av kommunenes virksomhet bør komme innenfor merverdiavgiftssystemet, og dermed få fradragsrett for inngående merverdiavgift. Utvalget bes også vurdere om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet. Løsningene bør dessuten kunne gjennomføres uten at balansen i statsbudsjettet blir endret.

Også regelverket om offentlig virksomhet som drives i fellesskap og tjenestoomsetning mellom kommunene bør vurderes i denne sam-

menheng. Utvalget bes også vurdere hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der merverdiavgiften kan føre til at private tilbydere får en konkurranseulempe.

Utvalget bes om å redegjøre for tilsvarende tiltak i enkelte andre land som det er naturlig å sammenlikne seg med, for eksempel enkelte andre nordiske land. Det bes i tillegg om at en gjør rede for regelverket i land som har et svært bredt merverdiavgiftssystem hvor også kommunal forvaltning er inkludert.

Utvalgets innstilling skal deles i to ved at det avgis en delinnstilling hvor det skisseres enkelte løsninger som synes mest aktuelle for å likebehandle kjøp fra private og andre kommuner med kommunal egenproduksjon. Det vil være en fordel om de løsningene som utvalget skisserer i delinnstillingen også vil egne seg for statsforvaltningen. Utvalgets delinnstilling skal senest foreligge innen utgangen av mars 2002.

I utvalgets endelige innstilling skal en eller flere av løsningene utredes nærmere med sikte på forslag som kan gjennomføres i praksis. De økonomiske og administrative konsekvenser av disse løsningene skal vurderes nærmere. Utvalget skal levere sin endelige innstilling innen utgangen av 2002.”

I foredraget til resolusjonen har Finansdepartementet gitt følgende kommentar:

”Merverdiavgiftssystemet gir offentlig virksomhet økonomisk motivasjon til egenproduksjon av en del tjenester fremfor å kjøpe tjenestene fra private aktører. Dette skyldes at store deler av offentlig sektor er utenfor merverdiavgiftssystemet og dermed ikke får trekke fra inngående merverdiavgift på sine innkjøp. Offentlige virksomheter vil dermed kunne ”spare” merverdiavgiften ved å produsere tjenestene selv.

Merverdiavgiftsreformen 2001 innebar en generell avgiftsplikt ved omsetning av tjenester. Et bredere avgiftsgrunnlag innebærer også at flere virksomheter er avgiftspliktige, og dermed får fradragsrett for inngående merverdiavgift. Færre virksomheter vil dermed ha et avgiftsmotiv for å produsere tjenestene selv. For de virksomheter som fortsatt er utenfor merverdiavgiftssystemet, slik som offentlig sektor,

er imidlertid flere tjenester som anskaffes blitt omfattet av merverdiavgiften.

I forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2002 er det vedtatt at renholdstjenester inkluderes i den eksisterende kompensasjonsordningen fra 1. januar 2002. Det er imidlertid flere svakheter knyttet til den eksisterende ordningen. Det anbefales derfor at det gjøres en ny vurdering av ulike løsninger i tråd med vedlagte mandat.

Det vises også til at Regjeringen i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) Om endring av St. prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002 varslet at en vil sette ned et hurtigarbeidende utvalg som skal legge fram en innstilling i løpet av 2002.”

1.2 Utvalgets sammensetning

Utvalget har hatt følgende sammensetning:

- Professor Jørn Rattsø, Trondheim, NTNU, leder
- Forskningsleder Brita Bye, Bærum, Statistisk sentralbyrå
- Underdirektør Trond Christensen, Ski, Kommunal- og regionaldepartementet
- Spesialrådgiver Trine Beate Groven, Asker, Bærum kommune
- Rådgiver Liv Kristine Hammer, Oslo, Konkurransetilsynet
- Statsautorisert revisor Tor S. Kildal, Oslo, Handelshøyskolen BI
- Avdelingsdirektør Tor Lande, Oslo, Finansdepartementet
- Statsautorisert revisor Gerd Leira, Ålesund, KPMG
- Prosjektleder Torill Lønningdal, Re, Stokke kommune
- Ekspedisjonssjef Tom Rådahl, Oslo, Sosialdepartementet
- Spesialrådgiver Ole Jørgen Wilberg, Asker, NKK (Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnkreving)

Utvalgets sekretariat har vært lagt til Finansdepartementet. Underdirektør Erik Vassnes (sekretariatsleder), lovrådgiver Erik Mæhlen Larsen, seniorrådgiver Elisabeth Berge, rådgiver Lars Einar Legernes, rådgiver Åsne Hana Torgersen (alle Finansdepartementet) og rådgiver Jan Erik Mardal (Kommunal- og regionaldepartementet) har vært utvalgets sekretærer. Seniorrådgiver Elisabeth Berge ble erstattet av rådgiver Åsne Hana Torgersen i august 2002.

1.3 Utvalgets tolkning av mandatet

Utvalget oppfatter mandatet slik at det er bedt om en vurdering av løsninger som gjør at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger. I tilknytning til begrepet nøytralitet er det i mandatet vist til at merverdiavgiften gir opphav til konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Dette skyldes at de fleste kommunale virksomheter ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

I forhold til ønsket om at merverdiavgiften skal virke nøytralt, anser utvalget at unntak og særordninger i merverdiavgiftssystemet gir opphav til konkurransevidninger også på andre måter enn i forholdet mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget viser særlig til at det kan oppstå konkurransevidninger som følge av ulike merverdiavgiftsregler for omsetning av samme tjeneste avhengig av om den ytes fra kommunal eller privat virksomhet. I utvalgets vurderinger er det lagt vekt på at nøytralitet ikke oppnås så lenge merverdiavgiften gir opphav til konkurransevidninger. I utvalgets valg av anbefalinger har det derfor vært lagt vekt på at løsningene som foreslås ikke skal gi nye konkurransevidninger, for eksempel mellom kommunal virksomhet og private som omsetter samme tjeneste til brukerne.

I mandatet er det presisert at løsningene bør kunne gjennomføres uten at balansen i statsbudsjettet blir endret. Utvalget tolker dette slik at alle løsninger som vil innebære provenytap for staten, skal dekkes inn slik at det ikke endrer statsbudsjettets balanse. Utvalget legger derfor til grunn at eventuelle endringer i merverdiavgiftsbelastningen for kommunene må motvirkes gjennom tilsvarende budsjettiltak overfor kommunene.

Utvalget ble bedt om å dele sin utredning i to ved at det innen utgangen av mars 2002 avgis en delutredning hvor det skisseres enkelte løsninger som synes mest aktuelle for å likebehandle kommunal egenproduksjon med kjøp fra private og fra andre kommuner. Utvalget har avlevert en delrapport med foreløpige konklusjoner på hvilke aktuelle løsninger en ville vurdere nærmere. I utvalgets endelige utredning har en vurdert de tre skisserte løsningene nærmere og kommet med sin anbefaling på bakgrunn av dette. Utvalget delrapport er tilgjengelig i elektronisk form på Finansdepartementets hjemmeside (<http://odin.dep.no/fin/>), eller ved å kontakte Finansdepartementet.

Mandatet uttrykker videre at det vil være en fordel om løsningene som skisseres i delrapporten, også vil egne seg for statsforvaltningen. På denne bakgrunn har utvalget i sin delrapport drøftet i hvil-

ken grad de ulike løsningene som utvalget mener er aktuelle alternativer for kommunale virksomheter, også er egnet for statsforvaltningen. Utvalget har ikke tolket det som sitt mandat å vurdere løsninger for staten nærmere.

I henhold til mandatet skal utvalget i sin endelige utredning utrede nærmere en eller flere av de løsningene som skisseres med sikte på forslag som kan gjennomføres i praksis. De økonomiske og administrative konsekvensene av disse løsningene skal vurderes nærmere. Utvalget har i utredningen vurdert flere modeller. Administrative kostnader er satt opp som et av kriteriene som utvalget har vurdert de ulike modellene etter. Utvalget har i kapittel 15 begrenset vurderingene av økonomiske og administrative konsekvenser til å gjelde den løsning som utvalget foreslår.

1.4 Utvalgets arbeid

Fra utvalget startet sitt arbeid har det hatt 9 møter. Etter tre møter i utvalget ble det avlevert en delrapport 22. mars 2002, hvor utvalget skisserte tre mulige løsninger som en ville vurdere nærmere i den endelige utredningen.

I forbindelse med vurderingene av de tre alternative løsningene har utvalget fått utført to utredninger. Disse følger vedlagt utvalgets utredning. Den ene utredningen er gjennomført av KLUGE Advokatfirma ans v/høyesterettsadvokat Per Sandvik. Her er de løsningene som utvalget har skissert i delrapporten vurdert i forhold til kommunelovgivningen. Den andre utredningen er gjennomført av forsker Tom Eldegard ved Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF-Bergen) og gir på empirisk grunnlag en beskrivelse av omfanget av konkurransevidninger i dag. Det er også gitt en beskrivelse av hvilke konkurransevidninger en eventuelt kan få ved ulike løsninger og en vurdering av omfanget av disse. Resultatene fra utredningene er gjenspeilet blant annet i utvalgets vurderinger i kapitlene 10-13.

Utvalget har vurdert de alternative løsningene i forhold til administrative kostnader for blant annet skatteetaten. I forbindelse med dette har utvalget innhentet vurderinger og beregninger av administrative kostnader fra Skattedirektoratet. Utvalget har også vurdert om de alternative løsningene kan være i strid med EØS-avtalen. Denne vurderingen er basert på innspill fra Nærings- og handelsdepartementet.

Utvalget er informert om at Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) har engasjert ECON Senter for økonomisk analyse (ECON) og første-

manuensis dr. juris. Olav Kolstad ved Institutt for privatrett ved Universitetet i Oslo for å gjennomføre utredninger som er relevante for utvalgets arbeid. Utvalgets sekretariat har i denne sammenheng hatt møter med NHO, ECON og førsteamanuensis dr. juris. Olav Kolstad for å diskutere utredninger som eventuelt kunne være av interesse i forbindelse med utvalgets arbeid. Utredningene fra ECON og førsteamanuensis dr. juris. Olav Kolstad er gjort tilgjengelige for utvalget. NHO har også gjennomført en spørreundersøkelse blant sine medlemsbedrifter om konkurransevidninger som følge av merverdiavgift i forhold til offentlige virksomheter. Resultater fra undersøkelsen er oppsummert i kapittel 6. Utvalgslederen har, sammen med representanter fra sekretariatet, deltatt på et seminar i NHO for å redegjøre for utvalgets arbeid og diskutere problemstillingene.

Utvalget har videre hatt møte med representanter fra det svenske Finansdepartementet. I møtet ble utvalget orientert om den svenske kompensasjonsordningen og de erfaringer en har hatt med ordningen.

1.5 Leserveiledning

I *kapittel 2* gis det et sammendrag av utredningen.

Kapittel 3 inneholder en kort beskrivelse av merverdiavgiftssystemet i Norge. Her beskrives grunnprinsippene bak systemet og Merverdiavgiftsreformen 2001. Det gis en redegjørelse for enkelte av de viktigste begrepene i merverdiavgiftssystemet. Det gis deretter en beskrivelse av reglene for offentlige virksomheters merverdiavgiftsplikt.

Kapittel 4 omhandler kommunal tjenesteproduksjon. Det gis en beskrivelse av organiserings- og finansieringsformer for kommunal tjenesteproduksjon. Det gis også en oversikt over organisasjonsformer for kommunalt samarbeid. Det gis en redegjørelse for hvordan merverdiavgiften kan påvirke ulike samarbeidsformer.

I *kapittel 5* gis en oversikt over tidligere vurderinger av alternative løsninger for å motvirke konkurransevidninger i merverdiavgiftssystemet. Det gis også et kort sammendrag av utvalgets delrapport.

I *kapittel 6* gis en beskrivelse av konkurransevidninger i merverdiavgiftssystemet. Innledningsvis gjøres det rede for begrepene samfunnsøkonomisk effektivitet og konkurransevidninger, og forholdet til merverdiavgiftssystemet. Det gis også en kort begrunnelse for at det offentlige tar ansvaret for produksjon av en del typer tjenester. I denne

sammenheng gjøres det kort rede for kommunenes rolle. Deretter gjøres det rede for konkurransevidringer som følge av merverdiavgiften. Det gis en forenklet fremstilling av konsekvensene i forhold til konkurransevidringer for de ulike løsningene som utvalget har vurdert. Her gjennomgås konkurransevidringer for de ulike løsningene både på markeder for avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige tjenester. I denne sammenheng fremstilles både vidringer når tjenestene bestilles av kommunen og når tjenestene omsettes direkte til brukerne. Utvalget gir avslutningsvis en beskrivelse av omfanget av konkurransevidringer i dagens merverdiavgiftssystem. I denne forbindelse presenteres også rapporten fra SNF som er vedlagt utvalgets utredning.

I *kapittel 7* gis en beskrivelse av den eksisterende kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner. Det gjøres rede for hvilke subjekter ordningen omfatter, omfanget av tjenester det kompenseres for samt finansieringen av ordningen. Utvalget beskriver også en del svakheter ved dagens ordning. På bakgrunn av de svakhetene som her beskrives, har utvalget vurdert endringer i kompensasjonsordningen i *kapittel 12*.

I *kapittel 8* er merverdiavgiftsreglene for offentlig virksomheter og de kompensasjonsordningene som gjelder i Sverige og Danmark beskrevet nærmere. Det er også gitt en beskrivelse av merverdiavgiftssystemet i New-Zealand, hvor offentlig forvaltning er innenfor merverdiavgiftssystemet.

I *kapittel 9* har utvalget satt opp enkelte kriterier som gir uttrykk for hvilke hensyn utvalget har

ansett som viktige ved vurdering av de alternative løsningene.

I *kapittel 10* vurderer utvalget en utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunene.

I *kapittel 11* vurderer utvalget en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Det gis også her en vurdering av alternative løsninger på nye konkurransevidringer som kan oppstå ved innføring av en generell kompensasjonsordning. Det gis dessuten en vurdering av løsninger som kan motvirke konkurransevidringer som oppstår ved utleie av fast eiendom i forbindelse med innføring av en generell kompensasjonsordning.

I *kapittel 12* vurderer utvalget en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning til å gjelde flere tjenester. Utvalget presenterer her vurderinger av hvilke tjenester hvor det kan være konkurransevidringer mellom kommune og privat produksjon, og som det kan være aktuelt å inkludere i en begrenset kompensasjonsordning. Utvalget vurderer hvilke forbedringer som kan gjøres i innrettingen av en kompensasjonsordning. Utvalget fremmer forslag om enkelte endringer som kan gjennomføres i forbindelse med innføring av en kompensasjonsordning.

I *kapittel 13* vurderer utvalget en utvidet fradragrett for inngående merverdiavgift for kommunene.

I *kapittel 14* presenteres utvalgets konklusjoner.

I *kapittel 15* gjøres det rede for de økonomiske og administrative konsekvensene av utvalgets forslag.

Kapittel 2

Sammendrag og konklusjoner

2.1 Bakgrunn

Merverdiavgiftssystemet gir offentlig virksomhet økonomisk motiv til egenproduksjon av en del tjenester fremfor å kjøpe tjenestene fra private. Dette skyldes at store deler av offentlig sektor er utenfor merverdiavgiftssystemet og dermed ikke får trekke fra inngående merverdiavgift på sine innkjøp. Offentlige virksomheter kan dermed unngå merverdiavgift ved å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte i stedet for å kjøpe dem med merverdiavgift fra andre. Problemstillingen er blitt mer aktuell i forbindelse med Merverdiavgiftsreformen 2001, hvor det ble innført generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester.

I henhold til mandatet er utvalget på prinsipielt grunnlag bedt om å vurdere løsninger som likestiller kommunal egenproduksjon og kjøp av tjenester i forhold til merverdiavgiften. Aktuelle løsninger kan finnes enten innenfor eller utenfor merverdiavgiftssystemet.

Utvalget ble i mandatet bedt om å dele sin utredning i to. Utvalget avga 22. mars 2002 en delrapport hvor de mest aktuelle løsningene for å likebehandle kjøp fra private og andre kommuner med kommunal egenproduksjon ble skissert. I delrapporten vurderte utvalget flere alternative modeller. Utvalget forkastet enkelte av disse og skisserte enkelte løsninger som syntes mest aktuelle, og som utvalget har vurdert nærmere.

Utvalget har i den endelige utredningen vurdert følgende modeller nærmere:

- utvidet merverdiavgiftsplikt
- generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet
- begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet
- utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift

Utvalget har vurdert de ulike modellene opp mot flere kriterier og ut fra dette trukket konklusjoner.

Mandatet uttrykker videre at også merverdiavgiftsregelverket om offentlig virksomhet som drives i fellesskap og tjenesteomsetning mellom

kommunene bør vurderes. Utvalget har beskrevet merverdiavgiftsreglene for kommunal virksomhet generelt og spesielt i forhold til kommunalt samarbeid. Utvalget har vurdert i hvilken grad de løsningene som skisseres for kommunale virksomheter også kan motvirke konkurransevriddningene i forhold til kommunale samarbeidsformer.

Utvalget er også bedt om å vurdere hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og tilfeller der merverdiavgiften kan føre til at private tilbydere får en konkurranseulempe. Utvalget har vurdert for hvilke tjenester merverdiavgiften kan skape konkurransevriddninger i forhold til offentlig produksjon.

Utvalget er også bedt om å redegjøre for tilsvarende tiltak i enkelte andre land som det er naturlig å sammenlikne seg med, for eksempel enkelte andre nordiske land. Utvalget har derfor beskrevet merverdiavgiftsregelverket og de kompensasjonsordningene som gjelder i Sverige og Danmark, se omtalen i kapittel 8. Utvalget er i tillegg bedt om at det gjøres rede for regelverket i land som har et svært bredt merverdiavgiftssystem hvor også kommunal forvaltning er inkludert. Utvalget har derfor gjort rede for systemet i New Zealand hvor offentlig forvaltning er innenfor merverdiavgiftssystemet.

2.2 Sammendrag av utredningen

2.2.1 Beskrivende kapitler

Merverdiavgiften er en generell avgift på forbruk av varer og tjenester (*kapittel 3*). Merverdiavgiftsreformen 2001 utvidet avgiftsgrunnlaget for tjenester, men Norge har fortsatt et snevert avgiftsgrunnlag sammenliknet med andre land. Nøytralitet er et viktig prinsipp i merverdiavgiftssystemet. Kommunale virksomheter er i utgangspunktet pliktige til å betale merverdiavgift ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester på samme måte som private. Store deler av kommunal virksomhet er likevel utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette skyldes blant annet at kommunale virksomheter ofte er finansiert gjennom bevilgninger, de driver virk-

somhet som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten og det er særskilte unntak som kommer til anvendelse blant annet for kommunale virksomheter ved dekning av eget behov. Virksomheter som ikke er avgiftspliktige, har ikke fradragsrett for merverdiavgiften på anskaffelsene. Dette gir økonomisk motiv til å produsere varer og tjenester med egne ansatte. På denne måten oppstår det konkurransevidringer i disfavør av private virksomheter som er avgiftspliktige.

Særbestemmelser om gunstig merverdiavgiftsmessig behandling ved felles drift mellom kommunale virksomheter, kan påvirke hvordan kommunen organiserer virksomheten. Dette gjelder også for organisering av samarbeid med andre kommuner. Kommunale samarbeidsformer hvor det foreligger felles drift i forhold til merverdiavgiften, vil kunne omsette avgiftspliktige tjenester uten at det skal beregnes merverdiavgift til deltakerne i samarbeidet. Dette gjelder for eksempel ved samarbeid organisert etter lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 27 og etter lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper. Andre kommunale samarbeidsformer, for eksempel en vertskommuneløsning, vil ikke ha en slik gunstig merverdiavgiftsmessig behandling.

Kommunen er ansvarlig for sentrale velferdstjenester (*kapittel 4*). Politiske organer i kommunene representerer befolkningens etterspørsel etter tjenester. Utviklingen går fra tjenesteproduksjon i kommunale forvaltningsorganer til mer fristilte enheter. Fristilling innebærer et klarere skille mellom kommunens rolle som bestiller og utfører. Tjenestene kan produseres av kommunen selv, i samarbeid med andre eller kjøpes fra andre. Kommunal tjenesteproduksjon utsettes i økende grad for konkurranse. Det foregår økt grad av samarbeid mellom kommuner. Det skjer også endringer i finansieringsformer. Brukerbetaling og stykkpris er for eksempel innført i større grad ved siden av skattefinansiering. Innenfor en del områder som undervisning, helse og omsorg eksisterer det private tilbud ved siden av de kommunale. Dette kan gi økt konkurranse. For å unngå konkurransevidringer bør ikke merverdiavgiftssystemet medføre diskriminering mellom ulike løsninger. Dagens merverdiavgiftssystem medfører ulik avgiftsmessig behandling mellom kommunene og private, mellom organisasjonsformer og mellom ulike kommunale samarbeidsformer.

Utvalget har redegjort for tidligere vurderinger av løsninger for å motvirke konkurransevidringer i merverdiavgiftssystemet (*kapittel 5*).

Merverdiavgiften kan gi konkurransevidrin-

ger når kommunen skal velge mellom å produsere tjenester med egne ansatte eller å kjøpe dem fra andre (*kapittel 6*). Dette skyldes at kommunal virksomhet i hovedsak ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Merverdiavgiften kan dermed gi konkurransevidringer som gir kommunene økonomisk motiv til å velge løsninger som ikke er samfunnsøkonomisk effektive. Ved innføring av tiltak som kan motvirke disse konkurransevidringene, for eksempel gjennom kompensasjon eller fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil det kunne oppstå nye konkurransevidringer i favør av kommunen på ikke-avgiftspliktige tjenestoområder. Dette skyldes at private ikke har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Kostnader som skyldes den ikke-fradragsførte merverdiavgiften, vil inngå i prisen fra den private produsenten som en skjult avgift. Slike konkurransevidringer vil oppstå både når tjenesten omsettes til kommunen og når den omsettes til andre, for eksempel gjennom brukerbetaling. Utvalget viser til at merverdiavgiften kan gi konkurransevidringer som medfører et samfunnsøkonomisk effektivitetstap.

Utvalget viser til at en i dag har en kompensasjonsordning som er begrenset til enkelte tjenester (*kapittel 7*). Utvalget har pekt på enkelte svakheter ved dagens kompensasjonsordning. Utvalget har vurdert disse nærmere og kommet med forslag til endringer i den praktiske innretningen av ordningen i kapittel 12.

Utvalget har redegjort for løsninger på konkurransevidringer som følge av merverdiavgiften i enkelte andre land (*kapittel 8*). Sverige har innført en generell kompensasjonsordning for alle varer og tjenester (kommunekontosystemet). Kommunene kompenseres også for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved kjøp av flere ikke-avgiftspliktige tjenester fra private eller ved tilskudd til slik virksomhet. Danmark har også en generell kompensasjonsordning for alle varer og tjenester (utligningsordningen). Også i Danmark gis det kompensasjon for skjult merverdiavgift ved kjøp fra og tilskudd til private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester.

I systemet i New-Zealand med generell forbruksskatt omfattes også offentlig virksomhet av merverdiavgiftsplikten. Offentlige myndigheters aktiviteter er dermed med få unntak avgiftspliktige. Siden offentlige og private virksomheter står overfor de samme merverdiavgiftsreglene, påvirker ikke avgiften det offentlige valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Det er derfor ikke behov for en kompensasjonsordning for offentlig sektor.

2.2.2 Utvalgets kriterier for vurdering av løsninger

Utvalget har satt opp enkelte kriterier som gir uttrykk for hvilke hensyn utvalget har ansett som viktige ved vurderingene av de alternative løsningene (*kapittel 9*). Kriteriene er sentrale i utvalgets vurderinger av de alternative løsningene. Utvalget har særlig lagt vekt på i hvilken grad de ulike alternativene:

- bidrar til å redusere konkurransevidninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre
- ikke medfører nye konkurransevidninger mellom kommunale og private produsenter av samme type tjenester
- gir nøytrale regler for ulike kommunale samarbeidsformer
- sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester
- er robust over tid
- ikke medfører økte administrative kostnader
- er i samsvar med prinsippet om lokalt selvstyre og lovgivningen som ivaretar dette
- ikke strider mot forpliktelser i EØS-avtalen
- ikke strider mot EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet

2.2.3 Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

Utvalget har vurdert en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter. Et nøytralt merverdiavgiftssystem bør være generelt og omfatte alle varer og tjenester og alle produsenter, både private og offentlige virksomheter. Dette vil sikre merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk. Merverdiavgiftsreformen 2001 var et skritt i retning av et generelt system, men Norge har fortsatt et snevrere avgiftsgrunnlag enn de fleste andre land som praktiserer et merverdiavgiftssystem. Begrunnelsen for å holde sentrale velferdstjenester som helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester utenfor merverdiavgiftssystemet, har blant annet vært at disse tjenestene tradisjonelt sett har vært produsert av det offentlige og vært skattefinansiert. Det har da vært vanskelig å fastsette et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften for slike tjenester. Finansieringsformer for offentlige tjenester er imidlertid i endring. Større grad av brukerbetaling og stykkprisfinansiering gjør at forholdene etter hvert kan ligge til rette for innføring av merverdiavgiftsplikt for slike tjenester. Det skjer også endringer i mar-

kedet ved at også private produsenter tilbyr slike tjenester i konkurranse med det offentlige tilbudet.

Kommunale virksomheter er i utgangspunktet merverdiavgiftspliktige på samme måte som private virksomheter ved omsetning av varer og tjenester som omfattes av merverdiavgiftsplikten. Finansieringsformer for kommunale virksomheter medfører at det generelle kravet til omsetning ofte ikke er oppfylt, slik at kommunale virksomheter likevel ikke er merverdiavgiftspliktige. Det eksisterer i tillegg særordninger i systemet som gjør at kommunale virksomheter også av denne grunn ikke er merverdiavgiftspliktige.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter kan gjennomføres i ulike grader. For det første kan flere kommunale virksomheter innrette seg slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Flere kommunale virksomheter vil da under visse forutsetninger kunne bli avgiftspliktige etter dagens merverdiavgiftsregelverk. For det andre kan en mer omfattende utvidelse av merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter gjennomføres ved å utvide dagens avgiftsgrunnlag. Dette vil kreve endringer i merverdiavgiftsloven. En utvidelse av avgiftsgrunnlaget kan innebære at blant annet helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester omfattes av merverdiavgiftsplikten. Det samme kan gjelde for offentlig myndighetsutøvelse.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for flere kommunale virksomheter vil bidra til å redusere konkurransevidninger som merverdiavgiften gir opphav til mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget har diskutert enkelte forutsetninger som kreves for en hensiktsmessig modell.

Utvalget har blant annet påpekt at det kan oppstå problemer i forhold til merverdiavgiften hvis beregningsgrunnlaget ikke står i forhold til ytelsens reelle verdi. Slike problemer kan oppstå ved transaksjoner mellom ulike enheter som har samme eier. Innad i kommunen kan det foreligge økonomisk motiv til internprising som kan gi besparelser gjennom lavere avgiftsgrunnlag. For at økonomiske beslutninger i kommunene skal kunne treffes på et riktig grunnlag, er det viktig at prisene reflekterer reelle kostnadsforhold. Av hensyn til statens proveny, er det også viktig at beregningsgrunnlaget gir uttrykk for transaksjonens reelle verdi. Ved omsetning av subsidierte tjenester, vil avgiftsplikt kunne gi et provenytap for staten.

Behovet for å kunne fastsette et beregningsgrunnlag kan tale for en større grad av pricing av offentlige tjenester. I mangel av markedsbaserte priser kan det kalkuleres normerte priser. Det må da etableres normer for beregning av kostnader

i kommunale avgiftssubjekter. Et slikt system vil være komplisert. Brukerbetaling kan gi et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften og innebærer samtidig at det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Andre finansieringsformer, som stykkpris og anbud, kan også gi et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Ved slike finansieringsformer er det kommunene som er bestiller av tjenesten, mens ved brukerbetaling er det brukeren som betaler for ytelsen. Dersom lovens vilkår til omsetning ikke er oppfylt, forutsetter avgiftsplikten at omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven endres.

En utvidelse av merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter innebærer at de må innrette seg slik at de kan utgjøre egne avgiftssubjekter. Dette krever ikke at kommunen organiserer virksomheten i en bestemt form, men forutsetter at enheten innrettes som et eget avgiftssubjekt med regnskapsplikt. Dersom det ikke foreligger økonomisk motiv til å innrette kommunale enheter i egne avgiftssubjekter, må dette eventuelt pålegges kommunene. Ved å innrette kommunale virksomheter som egne avgiftssubjekter, ligger forholdene til rette for fakturering fra den aktuelle enheten. Slike endringer kan egne seg for flere tjenesteproduserende enheter innen kommunene, for eksempel teknisk etat, kommunens dataavdeling og juridiske enhet. Både kommunens innbyggere og kommunen selv kan være bestillere av slike tjenester. Ved at bestilleren blir fakturert for tjenesten, foreligger det et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Andre enheter synes mindre egnet til å utgjøre egne avgiftssubjekter. Dette gjelder spesielt for utviklings-, samordnings- og fellesenheter i kommunen. Slik virksomhet er mindre egnet for prising og fakturering til andre.

Siden flere tjenester er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, vil både kommunale og private virksomheter ved ikke-avgiftspliktig produksjon ha økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige varer og tjenester med egne ansatte. Dersom avgiftsgrunnlaget utvides, vil også konkurransevidningene i forhold til produsenter av tjenester som er unntatt fra merverdiavgiften reduseres.

Det er også enkelte tekniske forutsetninger som må være oppfylt for å motvirke konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Det bør blant annet foretas en gjennomgang av særordningen for offentlige virksomheter i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Siden kommunale virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov ikke er pliktige til å avgiftsberegne eget forbruk, og dermed ikke har fradragsrett for denne delen av virksomheten, vil det være

avgiftsmessig gunstig å utføre en del tjenester i egen regi. For at en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt skal kunne virke etter sin hensikt, kan det videre reises spørsmål om kommunale virksomheter bør kunne fellesregistreres etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd.

Utvalget anser at den systemmessig beste løsningen for å motvirke konkurransevidninger er et helt generelt system som omfatter alle varer og tjenester og både private og offentlige virksomheter. En slik modell forutsetter blant annet at det etableres egnet beregningsgrunnlag og kalkulererte priser, generell utvidelse av avgiftsgrunnlaget og merverdiavgiftsmessig behandling av offentlige overføringer. Utvalget mener en slik modell ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene.

Utvalget mener likevel det kan være aktuelt å utvide merverdiavgiftsplikten gradvis. Etter hvert som det skjer endringer i finansiering, regnskapsføring og organisering av kommunal virksomhet, bør derfor flere kommunale virksomheter innrettes slik at de kan utgjøre egne avgiftssubjekter. Videre bør avgiftsgrunnlaget utvides til å omfatte flere tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften ved omsetning av velferdstjenester som helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester. En endring i finansieringsformer fra skattefinansierte bevilgninger i retning av brukerbetalinger, vil legge til rette for å innføre merverdiavgiftsplikt for slike velferdstjenester.

Etter utvalgets mening kan en slik gradvis utvidelse av merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter motvirke konkurransevidningene på sikt, men vil ikke være egnet som et generelt virkemiddel for å motvirke de konkurransevidningene som eksisterer i dag.

2.2.4 Generell kompensasjonsordning

Utvalget har vurdert en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet innebærer at det beregnes og betales merverdiavgift på vanlig måte når en avgiftspliktig vare eller tjeneste omsettes til en kommunal virksomhet. Den kompensasjonsberettigede virksomheten (kommunen) får på grunnlag av innsendte kompensasjonskrav tilbakebetalt merverdiavgiften på anskaffelsen. En generell kompensasjonsordning som gjelder alle varer og tjenester, vil i utgangspunktet innebære at det kompenseres for all merverdiavgift som kommuner og fylkeskommuner

betaler. Dermed vil ikke merverdiavgiften gi motiv til å produsere tjenestene med egne ansatte.

Med en generell ordning vil det ikke være aktuelt med sjablonmessig fastsatte kompensasjonssatser som gjenspeiler tjenesteelementet i leveransen, slik som er tilfelle med dagens begrensede kompensasjonsordning.

Økonomisk sett vil en generell kompensasjonsordning tilsvare en løsning innenfor merverdiavgiftssystemet med utvidet fradragsrett, som utformes slik at kommunene får fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser selv om avgiftsbeløpet ikke kan henføres til kommunenes avgiftspliktige omsetningsvirksomhet.

En generell kompensasjonsordning er en løsning utenfor merverdiavgiftssystemet, og vil ikke medføre noen endringer i merverdiavgiftslovgivningen. Kommunale virksomheter som driver avgiftspliktig omsetningsvirksomhet vil ikke være omfattet av en generell kompensasjonsordning. Ved en slik ordning vil kommunale virksomheter til dels få nøytralisert avgiften gjennom merverdiavgiftslovens alminnelige fradragsregler og til dels refundert avgiften gjennom kompensasjonsordningen. For å sikre at fordelingen av inngående merverdiavgift skjer på en korrekt måte, bør det i regelverket gis nærmere anvisning på hvordan fordelingen skal foretas.

En generell kompensasjonsordning vil i mindre grad enn dagens begrensede ordning være rettet inn mot konkurransevidningene. En slik ordning omfatter store beløp, noe som setter krav til finansieringen av ordningen. Utvalget har vurdert finansieringen og anbefaler at ordningen finansieres ved å redusere kommunesektorens frie inntekter slik at det i minst mulig grad skapes omfordeling mellom kommuner. En slik finansiering sikrer uavhengighet mellom den enkelte kommunes bidrag til finansiering av ordningen og kommunens kompensasjon.

Utvalget er oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning kan skape nye konkurransevidninger når også private virksomheter driver tjenesteyting innenfor tjenesteområder som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Utvalget har beskrevet tre alternative løsninger som kan motvirke disse nye konkurransevidningene.

En løsning kan være å kompensere for den skjulte merverdiavgiften som inngår i vederlaget ved kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige varer og tjenester fra private og ved tilskudd til slik virksomhet. En løsning med kompensasjon for skjult merverdiavgift må basere seg på sjablonmessig fastsatte kompensasjonssatser som gjenspeiler den skjulte avgiften. En kompensasjon for skjult merverdiav-

gift vil ikke motvirke nye konkurransevidninger som vil oppstå når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes fra private virksomheter til andre enn kommunen. Ved omsetning av ikke-avgiftspliktige tjenester til andre som ikke omfattes av kompensasjonsordningen, vil det fremdeles gjenstå konkurransevidninger. Det vil for eksempel ikke kompenseres for skjult merverdiavgift som inngår i omsetningen til brukere gjennom brukerbetaling.

En alternativ løsning som utvalget har pekt på, kan være å la kompensasjonsordningen omfatte alle produsenter av oppgaver som kommunen ved lov er pålagt ansvaret for. Ved at ordningen også omfatter private virksomheter som produserer tjenester som kommunene er pålagt ansvaret for, vil konkurransevidninger i disfavør av private kunne motvirkes. Med en slik løsning vil det være typen tjeneste som utføres som er avgjørende for om en virksomhet omfattes av ordningen, ikke produksjonens eier- eller organisasjonsform. Ordningen blir dermed nøytral mellom ulike eier- og organisasjonsformer ved produksjon av lovpålagte oppgaver.

Utvalget har også vurdert som et tredje alternativ en noe snevrere avgrensning enn dette, ved at det knyttes enkelte vilkår til at private virksomheter skal omfattes. Dette alternativet er i utgangspunktet basert på dagens begrensede kompensasjonsordning i forhold til subjektkretsen, men slik at en generell kompensasjonsordning også omfatter private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte. Dette vil innebære en endring av dagens vilkår om at den private eller ideelle virksomheten skal være fullt ut finansiert med offentlige midler samt eventuelt brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. En noe videre avgrensning av subjektkretsen vil i større grad medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester omfattes av en generell kompensasjonsordning. Omfanget av nye konkurransevidninger vil derfor være begrenset.

Utvalget ser også at det kan reises spørsmål ved om kompensasjonsordningen blir for omfattende med en slik avgrensning. Utvalget ser det likevel som viktigere at ordningen motvirker konkurransevidninger når private og kommunale produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen. Utvalget anbefaler derfor at en generell kompensasjonsordning i tillegg til å omfatte kommunal virksomhet, også omfatter private og ideelle virksomheter som produserer lovpålagte oppgaver med utgangspunkt i dagens avgrensning av subjektkretsen, men slik at den også omfatter private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte. En

slik videre avgrensning synes i større grad å omfatte private produsenter av sentrale velferdstjenester og vil dermed begrense omfanget av nye konkurransevidninger. Det vises i den forbindelse til utvalgets anbefaling i kapittel 10. Utvalget mener at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. I den grad avgiftsgrunnlaget over tid utvides til å gjelde flere tjenester, vil konkurransevidningene som følge av en generell kompensasjonsordning begrenses.

Utvalget er også oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning, på samme måte som en begrenset ordning, kan gi nye konkurransevidninger når det gjelder utleie av fast eiendom. For å motvirke konkurransevidninger mellom kommunal og privat virksomhet, foreslår utvalget å utvide dagens frivillige registreringsordning etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven, slik at den også gjelder ved utleie til kommunale virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil kommunene i forhold til merverdiavgiften ikke lenger ha økonomisk motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler fremfor leide lokaler. En slik utvidelse av den frivillige registreringsordningen er imidlertid ikke tilstrekkelig for å motvirke konkurransevidninger i disfavør av private utleiende i tilfeller hvor kommunen leier ut til private ikke-avgiftspliktige virksomheter.

Utvalget skisserer derfor som en nærliggende løsning at en generell kompensasjonsordning avgrenses mot utleievirksomhet hvor leietaker er en privat ikke-avgiftspliktig virksomhet. En slik begrensnings bør også omfatte tilfeller hvor kommunen selger fast eiendom. En slik løsning bør kombineres med bestemmelser om tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når fast eiendom selges eller leies ut.

En generell kompensasjonsordning som omfatter private og ideelle virksomheter slik som beskrevet ovenfor, synes også å kunne motvirke konkurransevidninger mellom ulike former for kommunalt samarbeid. Kompensasjonsordningen vil innebære at både den enkelte kommune og interkommunale sammenslutninger etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning, vil få nøytralisert merverdiavgiften på innkjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. På tilsvarende måte vil en kommune som innenfor en vertskommuneløsning omsetter ikke-avgiftspliktige varer og tjenester til andre kommuner, få nøytralisert merverdiavgiften på sine innkjøp. Et kommunalt eiet aksjeselskap vil i likhet med private i utgangspunktet ikke være omfattet av en kompensasjonsordning. Et kommu-

nalt eiet aksjeselskap vil i likhet med private produsenter imidlertid oppnå kompensasjon ved produksjon av lovpålagte tjenester så fremt de øvrige vilkårene er oppfylt.

En generell kompensasjonsordning representerer for øvrig en tilfredsstillende løsning i forhold til utvalgets øvrige kriterier. En generell ordning som omfatter alle varer og tjenester synes å være relativt robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse fra private, siden en unngår å avgrense ordningen til enkelte tjenester hvor det kan oppstå konkurransevidninger slik som i dag. Ordningen synes også å gi relativt lave administrative kostnader sammenliknet med dagens ordning. Ordningen synes heller ikke å komme i konflikt med EUs merverdiavgiftsregelverk.

På denne bakgrunn anbefaler utvalget en generell kompensasjonsordning.

2.2.5 Begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning

Utvalget har vurdert en begrenset kompensasjonsordning. En begrenset ordning kan gjennomføres ved å utvide dagens kompensasjonsordning til enkelte tjenester hvor en anser at merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger. En slik løsning vil i praksis bety at en utvider dagens ordning med flere tjenester. Ved en slik utvidelse av dagens ordning, forutsettes det at en beholder et system hvor det gis kompensasjon for sjablonmessig fastsatte kompensasjonssatser som gjenspeiler tjenesteelementet i de ulike leveransene. Dermed kompenseres det i utgangspunktet kun for tjenesteelementet i leveransen. Det er tjenesteelementet som utgjør konkurransevidningen mellom produksjon med egne ansatte og kjøp fra private. Dette innebærer en målrettet ordning som begrenses i omfang.

Et sentralt spørsmål ved utformingen av en begrenset kompensasjonsordning, er hvilke tjenester en slik ordning skal gjelde for. Det vises til mandatet hvor utvalget bes om å vurdere hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der merverdiavgiften kan føre til at private tilbydere får en konkurranseulempe. Utvalget har vurdert hvilke tjenester hvor det er aktuelt med konkurransevidninger som følge av merverdiavgiften. Utvalget anser konsulenttjenester for å være en gruppe tjenester hvor det særlig kan være konkurransevidninger. Konsulenttjenester er imidlertid et uklart begrep som det er vanskelig å avgrense. Oversiktene over tjenester hvor det kan være konkurransevidninger omfatter også andre tjenester som ikke nødvendigvis kommer inn under betegnelsen konsulenttjenester.

Etter utvalgets oppfatning vil en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning kunne motvirke konkurransevriddinger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra private. En forutsetning for at en begrenset ordning skal være egnet til å motvirke konkurransevriddinger, er at den omfatter alle tjenester hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevriddinger mellom kommunal og privat produksjon. En begrenset ordning behøver ikke å omfatte tjenester hvor det er uaktuelt med kommunal produksjon, og hvor det ikke kan oppstå konkurransevriddinger mellom kommunal og privat produksjon. Utvalget anser det som svært vanskelig å komme fram til en liste over avgrensede tjenester som skal omfattes av en begrenset ordning. Det kan derfor være betydelig avgrensingsproblemer knyttet til en slik modell, som i praksis gjør den lite egnet som et generelt virkemiddel for å motvirke konkurransevriddinger.

En begrenset kompensasjonsordning kan til en viss grad være egnet til å motvirke konkurransevriddinger mellom ulike former for kommunalt samarbeid. I den utstrekning det dreier seg om kjøp av en avgiftspliktig tjeneste som er omfattet av en begrenset kompensasjonsordning, vil vriddingene motvirkes. Dersom det kjøpes avgiftspliktige tjenester som ikke er omfattet av ordningen, vil det derimot fremdeles kunne eksistere konkurransevriddinger.

En begrenset kompensasjonsordning vil i liten grad skape nye konkurransevriddinger i disfavør av private på tjenesteområder som ikke er avgiftspliktige. Dette skyldes blant annet at omfanget av ordningen er begrenset både ved at den gjelder et begrenset antall tjenester, og at det kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransene. Dagens begrensede kompensasjonsordning har en subjektiv avgrensning som går ut over kommunal og fylkeskommunal virksomhet, ved at den også omfatter private og ideelle virksomheter som er omtalt i offentlige planer som en integrert del av det kommunale og fylkeskommunale tjenestetilbudet. Dette bidrar også til å begrense omfanget av de nye konkurransevriddingene som kan oppstå ved utvidelse av ordningen til å gjelde flere tjenester. En begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning vil dermed i liten grad skape nye konkurransevriddinger i forhold til private.

En kompensasjonsordning som er begrenset til enkelte tjenester hvor det kan være konkurransevriddinger mellom kommunale og private produsenter, vil være lite robust overfor en utvikling hvor det på stadig flere tjenesteområdet kommer private konkurrenter inn på markedet hvor offentlige tradisjonelt har vært enerådende. Dagens avgrens-

ning av ordningen i forhold til subjekter som omfattes, har blant annet et krav om at private og ideelle virksomheter skal være offentlig finansiert. En ordning med en slik avgrensning i forhold til subjektene kan dermed være lite robust i forhold til en utvikling mot endrede finansieringsformer i retning av mindre offentlig finansiering og større grad av resultatbasert finansiering ved for eksempel brukerbetaling.

Det vil kunne oppstå press i retning av at flere tjenester og subjekter skal omfattes av ordningen. Siden ordningen gjelder et begrenset antall tjenester, kan det oppstå press i retning av at det skal kompenseres for flere tjenester.

En begrenset utvidelse av dagens ordning til å omfatte flere tjenester, og hvor det kun skal kompenseres for tjenesteelementet i leveransen, vil innebære at det må opereres med sjablonmessig fastsatte kompensasjonssatser. Det gir et system som fremstår som komplisert å administrere.

På tilsvarende måte som en generell kompensasjonsordning, bør det også ved gjennomføring av en begrenset ordning vurderes tiltak for å motvirke konkurransevriddinger på området for fast eiendom.

Utvalget har i kapittel 7 påpekt en del svakheter ved dagens kompensasjonsordning. Utvalget har blant annet stilt spørsmål ved om ordningen virker etter hensikten. Utvalget anser at hensikten med ordningen bør være at beslutningstakerne i kommunen ser bort ifra merverdiavgiften i vurderingen av om en skal produsere tjenester selv eller kjøpe de av andre. Utvalget har vurdert endringer i den praktiske innretningen av ordningen. Disse er nærmere omtalt i kapittel 12.

Utvalget mener at innrapporterings- og utbetalingsrutinene bør endres slik at de gjennomføres oftere enn i dag. Utvalget foreslår derfor at innrapporteringer bør gjøres annen hver måned slik hovedregelen er ved innberetting av merverdiavgiften. Utbetalingene bør skje så raskt som praktisk mulig etter at fristen for innsending av kravene forfaller.

Utvalget har vurdert det slik at ordningen kan virke mer effektivt ved å endre regnskapsrutinene slik at kompensasjonen regnskapsmessig håndteres som en fradragsordning. Dette innebærer at fakturaer regnskapsføres eksklusive merverdiavgift. Dette innebærer nettoføring av merverdiavgiften. Merverdiavgiften fremstår dermed ikke som en kostnad i regnskapene.

Dagens kompensasjonsordning kan oppfattes som komplisert og detaljert. Det vises til at det er oppstilt krav til spesifisering av hver faktura som skal legges til grunn for refusjonskravene

som kommunen skal sende til fylkesskattekontoret. Utvalget anbefaler at det vurderes forenklinger i dokumentasjonskravene ved at disse erstattes av en attestasjon av revisor.

Utvalget mener at endringer i den praktiske innretningen av ordningen slik som beskrevet, kan bidra til en mer effektiv ordning enn i dag og foreslår at det ved utvidelse til en generell kompensasjonsordning gjennomføres endringer i tråd med dette.

2.2.6 Utvidet fradragsrett for kommunene

Utvalget har også sett nærmere på en modell med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette er en løsning innenfor merverdiavgiftssystemet og kan utformes slik at kommunene i prinsippet gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser av varer og tjenester, selv om avgiftsbeløpet ikke kan henføres til kommunenes avgiftspliktige omsetningsvirksomhet. Denne modellen vil ikke innebære utvidet plikt til å beregne utgående merverdiavgift på omsetning fra kommunal virksomhet. En eventuell plikt til å beregne utgående merverdiavgift vil fremdeles avhenge av om kommunene driver avgiftspliktig omsetningsvirksomhet.

Kommunale virksomheter som driver avgiftspliktig omsetningsvirksomhet, vil ikke omfattes av en ordning med utvidet fradragsrett. For disse virksomhetene foreligger det fradragsrett etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Ved en utvidet fradragsrett vil kommunale virksomheter delvis få nøytralisert merverdiavgiften gjennom merverdiavgiftslovens ordinære fradragsregler og delvis gjennom den utvidede fradragsretten. For i størst mulig grad å sikre en korrekt fordeling mellom inngående merverdiavgift som skal fradragsføres etter de vanlige bestemmelsene og etter den utvidede fradragsretten, understreker utvalget at det i regelverket bør gis nærmere anvisning på hvordan denne fordelingen skal foretas.

Utvalget har vurdert modellen med utvidet fradragsrett nærmere. En utvidet fradragsrett som er generell i sin utforming, vil økonomisk sett ha samme virkninger som en generell kompensasjonsordning. En utvidet fradragsrett motvirker derfor konkurransevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Modellen synes også å være egnet til å motvirke konkurransevidninger mellom ulike former for kommunalt samarbeid. En utvidet fradragsrett vil, i likhet med en generell kompensasjonsordning, i mindre grad enn dagens begrensede kompensasjonsordning være målret-

tet mot konkurransevidningene. En utvidet fradragsrett vil dermed bli betydelig større i beløpmessig omfang. På samme måte som en generell kompensasjonsordning, reiser dette etter utvalgets mening et mulig problem i forhold til fordeling av reduksjonen i kommunenes frie inntekter mellom de enkelte kommunene.

Utvalget fremhever videre at en utvidet fradragsrett, i likhet med en generell kompensasjonsordning, vil gi nye konkurransevidninger i disfavør av private virksomheter som ikke er avgiftspliktige. Utvalget ser det som viktig at det innføres tiltak for å motvirke nye konkurransevidninger. Ved en utvidet fradragsrett anbefaler utvalget at ordningen, i tillegg til å omfatte kommunal virksomhet, også omfatter private og ideelle virksomheter basert på avgrensningen etter dagens kompensasjonsordning, men slik at den også omfatter private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte. Dette tilsvarer samme løsning som foreslås i forhold til en generell kompensasjonsordning. På tilsvarende måte kan de løsninger som er beskrevet for en generell kompensasjonsordning i forhold til fast eiendom, også være aktuell ved en utvidet fradragsrett.

I motsetning til en generell kompensasjonsordning, kan det etter utvalgets mening imidlertid reises flere prinsipielle innvendinger mot en utvidet fradragsrett. Etter utvalgets vurdering vil en utvidet fradragsrett være et uheldig brudd med merverdiavgiftssystemet. Retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift står sentralt i merverdiavgiftssystemet ved at fradragsretten nøytraliserer merverdiavgiften for avgiftspliktige næringsdrivende. En utvidet fradragsrett, som betyr at kommunene oppnår fradragsrett på anskaffelser til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, representerer derfor et brudd på de prinsipper som merverdiavgiften bygger på.

Utvalget fremhever videre at en utvidet fradragsrett skaper press fra andre grupper om å få særordninger innenfor merverdiavgiftssystemet. Når det også åpnes for at private virksomheter til en viss grad omfattes av ordningen, kan det over tid skape et stort press mot at flere virksomheter skal omfattes av særordningen. Det er etter utvalgets oppfatning uheldig å innføre særordninger innenfor merverdiavgiftssystemet som kan svekke merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk.

En utvidet fradragsrett vil, etter utvalgets vurdering, også fremstå som svært gunstig for den enkelte besluttende enhet innen kommunen. I motsetning til kommunale enheter som driver avgiftspliktig omsetning, vil enhetene som kommer inn under ordningen, slippe å beregne utgående merverdiavgift av sin tjenesteproduksjon. Selv om ord-

ningen er selvfinansierende for kommunesektoren samlet sett, må det påregnes et press fra enkelte kommunale enheter om å omfattes av ordningen. Utvidet fradragsrett kan derfor åpne for uheldige tilpasninger for å komme innenfor ordningen.

Utvalget viser videre til at en utvidet fradragsrett vil være i strid med EUs merverdiavgiftsregelverk. Selv om Norge ikke er bundet av dette regelverket, har utvalget ansett at dette må være et moment som bør tillegges vekt. Utvalget kjenner heller ikke til at noe annet land nå opererer med en slik utvidet fradragsrett innenfor merverdiavgiftssystemet. En slik løsning vil således fremstå som en særnorsk løsning.

Utvalget kan ikke anbefale en modell med utvidet fradragsrett.

2.2.7 Utvalgets konklusjoner

Utvalget har vurdert de ulike modellene opp mot hverandre og deretter trukket konklusjoner. Utvalget anser at den systemmessig beste løsningen vil være et generelt merverdiavgiftssystem som omfatter alle varer og tjenester og både offentlig og privat virksomhet. Systemet forutsetter blant annet at det etableres et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften, generell utvidelse av avgiftsgrunnlaget og merverdiavgiftsmessig behandling av offentlige overføringer. Utvalget mener imidlertid at en slik modell ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene. Etter hvert som det skjer endringer slik at det etableres beregningsgrunnlag for merverdiavgiften innenfor dagens merverdiavgiftssystem, bør kommunal virksomhet, etter utvalgets mening, innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Dette forutsetter endringer i finansiering, regnskapsføring og organisering av kommunal virksomhet.

Markedet for velferdstjenester er i endring ved at stadig større deler av helse-, omsorgs- og undervisningstilbudet dekkes av private produsenter på markedsbetingelser. En utvikling i retning av finansieringsformer som innebærer at det oppstår beregningsgrunnlag for merverdiavgift og omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, kan legge til rette for avgiftsplikt for slike velferdstjenester. Utvalget mener at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgift.

Utvalget anser en modell med utvidet fradragsrett som et uheldig brudd med merverdiavgiftssystemet. En slik løsning er også i strid med EU-reglene på merverdiavgiftsområdet. Utvalget vil ikke anbefale en slik modell.

Siden utvidet merverdiavgiftsplikt, som beskrevet ovenfor, ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene, anser utvalget en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet for å være den beste løsningen. Utvalget har i kapittel 12 kommet med forslag til forbedringer av dagens begrensede ordning. Den begrensede ordningen har imidlertid betydelige avgrensingsproblemer i forhold til hvilke tjenester og subjekter som skal tas med, og den vil i praksis bare delvis rette opp konkurransevidningen i favør av kommunal egenproduksjon. Det må foretas en fortløpende vurdering av hvilke tjenester som skal omfattes. Ordningen vil være lite robust overfor endringer i konkurranseforholdet mellom kommunal og privat tjenesteproduksjon. Det må også tas med i vurderingen at ordningen er særnorsk.

Utvalget har merket seg at de fleste land som har forsøkt å løse problemet, har valgt en generell kompensasjonsordning for alle varer og tjenester i kommunene. En generell ordning sikrer konkurranseøytralitet overfor kommunal egenproduksjon, er mer robust i forhold til utviklingen av privat tjenesteproduksjon, og er enklere å administrere.

Utvalget er imidlertid oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning vil gi nye konkurransevidninger for ikke-avgiftspliktige tjenester i disfavør av produsenter som ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Det vises i den forbindelse til utvalgets anbefaling i kapittel 10. Utvalget mener at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. I den grad avgiftsgrunnlaget over tid utvides til å gjelde flere tjenester, vil konkurransevidningene som følge av en kompensasjonsordning begrenses.

Utvalget ser det likevel som viktig at det innføres tiltak for å motvirke nye konkurransevidninger. Utvalget mener at det bør være størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, bør ordningen i større omfang enn med dagens subjektavgrensning omfatte private og ideelle virksomheter. Etter utvalgets mening bør ordningen også omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte. Utvalget legger til grunn at for eksempel private barnehager som ikke mottar kommunale tilskudd, bør omfattes.

Utvalget forutsetter som et utgangspunkt at

reformen ikke skal gi endringer i de økonomiske rammer for staten, kommunesektoren og de private virksomheter som vil være omfattet. Utvalget erkjenner imidlertid at finansieringen i forhold til private virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, skaper problemer i forhold til dette utgangspunktet.

Ut fra en samlet vurdering vil utvalget anbefale innføring av en generell kompensasjonsordning som beskrevet i kapittel 11.

2.2.8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Utvalget har vurdert de økonomiske og administrative konsekvensene av sine forslag. Samlet anser utvalget at den foreslåtte reformen vil gi en ordning som blir enklere og vil fungere bedre i forhold til målsetningen. Forslagene antas å medføre endringer i rammebetingelsene som legger til rette for at private i større grad kan konkurrere på like vilkår som kommunen. Endringene må dermed forventes å bidra til at kommunale beslutninger i større grad baseres på relative priser som avspeiler samfunns-

økonomiske kostnader. Dette kan gi mer effektiv ressursbruk i kommunesektoren.

Det antas at en utvidelse av dagens begrensede ordning til en generell kompensasjonsordning isolert sett medfører mindre administrative kostnader enn dagens kompensasjonsordning. Utvalget foreslår i tillegg enkelte endringer i den praktiske innretningen av ordningen for at den skal fungere bedre. Disse forslagene kan gi en viss økning i administrative kostnader. Samlet sett antas forslagene å kunne gi om lag uendrede administrative kostnader for både de kompensasjonsberettigede og for skatteetaten. Innføring av en generell kompensasjonsordning vil ikke gi administrative kostnader for næringsdrivende som yter tjenester til de kompensasjonsberettigede.

Utvalget anbefaler at en generell kompensasjonsordning finansieres gjennom reduksjon i kommunens frie inntekter slik at det i minst mulig grad skapes omfordeling mellom kommuner. På denne måte kan inntektsfordelingen i sektoren i minst mulig grad endres. Dette sikrer uavhengighet mellom den enkelte kommunes bidrag til finansiering av ordningen og kommunens kompensasjon.

Kapittel 3

Generelt om merverdiavgiftssystemet

3.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands omsetning av varer og tjenester. I tillegg til omsetning utløser også innførsel og uttak plikt til å betale merverdiavgift. Merverdiavgiften ble innført ved lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) med virkning fra 1. januar 1970. Merverdiavgiften er en av statens viktigste inntektskilder. Den generelle avgiftssatsen er på 24 prosent.

Merverdiavgiften erstattet omsetningsavgiften (sisteledsavgiften), som var en avgift som var lagt til siste ledd i omsetningskjeden. Innføringen av merverdiavgift i Norge ble begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlige utgifter. En av grunnene for å legge om fra et system med sisteledsavgift til merverdiavgift, var å forhindre en skattebelastning før varen eller tjenesten kom til endelig forbruk. Med et merverdiavgiftssystem får de avgiftspliktige næringsdrivende fradragsrett, slik at avgiften ikke belastes næringsdrivende i omsetningskjeden. På denne måten skal merverdiavgiften virke som en skatt på forbruk. Overgangen til merverdiavgiftssystemet var i tråd med tilsvarende omlegging i flere andre europeiske land.

Omsetningsavgiften gjaldt i begrenset grad omsetning av tjenester. Ved innføringen av merverdiavgiftssystemet, ble avgiftsområdet for tjenester utvidet i forhold til sisteledsavgiften. Det norske merverdiavgiftsregelverket var fram til 2001 i liten grad endret siden merverdiavgiftsloven ble vedtatt i 1969. Det forelå en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer. Avgiftsplikten på omsetning av tjenester var derimot betinget av at den enkelte tjeneste var særskilt nevnt i merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsreformen 2001 innebærer at det nå er innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester på linje med det som gjelder for varer.

3.2 Grunnprinsipper bak merverdiavgiftssystemet

Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet, er

det lagt vekt på at systemet skal være mest mulig nøytralt og gi minst mulig uheldige tilpasninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for skatteetaten og de næringsdrivende.

Nøytralitet er et viktig prinsipp i merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften er en forbruksavgift som ved sin utforming tar sikte på å belaste det endelige forbruket av avgiftspliktige ytelser. Merverdiavgiften skal oppkreves i alle omsetningsledd. Retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke blir belastet de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. Da vil en oppnå nøytralitet i systemet uavhengig av antall omsetningsledd. Merverdiavgiften blir endelig innbetalt til staten først når ytelsen skjer til et ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig, og dermed ikke har mulighet for å fradragsføre inngående merverdiavgift. Dette vil gjelde alle som anses som sluttforbrukere i systemet, herunder næringsvirksomheter som ikke omfattes av merverdiavgiftssystemet. Ved siden av en stor andel av offentlig virksomhet, vil alle tjenesteytende næringer som ikke omfattes av avgiftsplikten, eksempelvis banker eller forsikringsvirksomhet, bli endelig belastet merverdiavgift på linje med alminnelige forbrukere. For merverdiavgiftspliktige næringsdrivende er prinsippet om nøytralitet godt ivaretatt gjennom fradragsretten som gjelder ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester til bruk i virksomheten. For ikke-avgiftspliktig virksomhet kan det imidlertid oppstå konkurransevridninger som følge av merverdiavgiften. Slike virksomheter har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. Der som en slik virksomhet velger å utføre tjenesten med egne ansatte, skal det ikke beregnes merverdiavgift. Slike konkurransevridninger er nærmere beskrevet i kapittel 6.

3.3 Kort omtale av Merverdiavgiftsreformen 2001

Før 1. juli 2001 var det generell merverdiavgifts-

plikt kun for varer, mens bare tjenester som var spesifikt nevnt i loven var avgiftspliktige. Den begrensede merverdiavgiftsplikten for tjenester førte til vilkårlige og uheldige avgrensninger. Forskjellen i avgiftsbeleggingen mellom varer og tjenester oppmuntret til nærings- og forbruksvalg som ikke var omfattet av avgiftsplikten. Dette førte til avgiftsmessig forskjellsbehandling mellom ulike næringsvirksomheter og mellom konkurrerende varer og tjenester. Regelverket i Norge var heller ikke i samsvar med regelverket i andre land som har et merverdiavgiftssystem. I desember 2000 vedtok Stortinget en modernisering av merverdiavgiftssystemet, se Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) og Innst. O. nr. 24 (2000-2001).

Merverdiavgiftsreformen innebar at det fra 1. juli 2001 ble innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, med mindre de er uttrykkelig unntatt i loven. Det er vedtatt unntak for blant annet helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester, omsetning og utleie av fast eiendom, samt en rekke unntak innen kultursektoren, idrett og reiselivsrelaterte næringer. Den generelle merverdiavgiftssatsen ble økt fra 23 prosent til 24 prosent fra 1. januar 2001, og det ble innført en redusert merverdiavgiftssats på matvarer på 12 prosent fra 1. juli 2001.

Merverdiavgiftsreformen innebærer at Norge har fått et merverdiavgiftssystem som i sin oppbygning er likt det som praktiseres i alle andre OECD-land som har et merverdiavgiftssystem. Som følge av reformen, ble det også innført merverdiavgiftsplikt ved innførsel av tjenester. Norge har imidlertid fortsatt et snevrere avgiftsgrunnlag enn de fleste andre land.

3.4 Nærmere om merverdiavgiftsplikten og en kort omtale av enkelte begreper

3.4.1 Generelt

Det foreligger merverdiavgiftsplikt ved omsetning av alle varer og tjenester med mindre de er særskilt unntatt. Den generelle avgiftsplikten fremgår av merverdiavgiftsloven § 13 som fastslår at det skal betales avgift av varer og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I. Unntakene er gitt i merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b. Det er for eksempel gitt unntak for omsetning av fast eiendom, helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, en rekke tjenester på kul-

turområdet, finansielle tjenester, persontransport, overnattingstjenester og offentlig myndighetsutøvelse. For at omsetningen av varer og tjenester skal være merverdiavgiftspliktig, må omsetningen skje i næring. Omsetningen må dessuten være over 30 000 kroner i løpet av en 12-måneders periode.

To grunnbegreper angir merverdiavgiftens sentrale funksjon. Utgående avgift er den avgift en registrert næringsdrivende skal betale ved sin omsetning. Denne utgående avgiften blir inngående avgift for kjøperen. Dersom kjøperen er en registrert næringsdrivende, kan den inngående avgiften trekkes fra i vedkommende kjøpers avgiftsoppgjør. En registrert næringsdrivende sender derfor bare inn et nettooppgjør til skatteetaten, det vil si utgående avgift fratrukket inngående avgift.

Det norske merverdiavgiftssystemet er basert på en generell merverdiavgiftssats på 24 prosent, og en redusert sats på 12 prosent for matvarer. Fra 1. januar 2003 er det også innført en avgiftssats på 12 prosent på NRKs kringkastingsavgift. Satsene vedtas hvert år av Stortinget. I tillegg er enkelte varer og tjenester nullsatset ved innenlands omsetning, slik at det av utgående merverdiavgift skal beregnes avgift med en presentsats på null, mens virksomheten likevel har full fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Nullsats gjelder blant annet for omsetning av aviser, bøker, el-biler, fering av kjøretøy og el-kraft til husholdningsformål i Nord-Norge.

3.4.2 Omsetning

Det er et generelt vilkår for merverdiavgiftsplikt at det foreligger omsetning. Innførsel og uttak er likestilt med omsetning. Merverdiavgiftsloven § 3 definerer omsetning som levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag. Byttehandel defineres også som omsetning. Kravet til omsetning forutsetter at det foreligger en gjensidig forpliktende transaksjon.

I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre om det foreligger omsetning. Dette gjelder særlig ved offentlige tilskudd. Offentlige servicetjenester fra offentlige institusjoner ytes for eksempel i stor grad uten direkte vederlag, fordi institusjonen mottar offentlig støtte. Det vil i slike tilfeller ikke foreligge omsetning mellom den som yter tjenesten gratis og den som faktisk mottar ytelsen. Det foreligger heller ikke omsetning når staten bevilger midler til drift av offentlige institusjoner. Offentlige støtte kan imidlertid i visse tilfeller være så konkret knyttet til en gjenytelse at det blir å anse som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Som utgangspunkt anses det å foreligge

omsetning når det er en direkte kobling mellom tilskuddet og motytelsen. Momenter som taler for at det foreligger en slik direkte kobling, er at oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som oppnås, at den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten og at den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning dersom tjenesten er mangelfullt utført.

3.4.3 Næring

Et annet vilkår for merverdiavgiftsplikt, er at omsetningen skjer i næring. I utgangspunktet vil vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, ligne den som foretas i relasjon til skatteretten. Dette innebærer blant annet at virksomheten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eiers egen regning og risiko. Skattelovgivningen og merverdiavgiftsloven opererer imidlertid gjennom næringsbegrepet med forskjellige unntak fra henholdsvis skatte- og avgiftsplikt, noe som kan medføre at en virksomhet som er fritatt fra skatteplikt, likevel anses avgiftspliktig. Bakgrunnen for dette er blant annet at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral. I praksis kan derfor husflidslag og lignende hvor inntektene fra omsetningen kun er egnet til å dekke påløpte utgifter, anses for å være avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven.

3.4.4 Uttak

For at det skal bli lik avgiftsbelastning på alt avgiftspliktig forbruk, må en næringsdrivende også beregne merverdiavgift på uttak av varer og tjenester som omsettes i virksomheten til privat forbruk og til virksomhet utenfor avgiftsområdet. For eksempel skal butikkeieren beregne merverdiavgift når hun tar med matvarer hjem fra butikken. Bestemmelsene om uttak fører også til at virksomheter som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, må beregne merverdiavgift når varer eller tjenester som er anskaffet til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten benyttes utenfor avgiftsområdet. Eksempelvis må en drosjeeier som også driver et bilverksted, beregne merverdiavgift når drosjen repareres uten vederlag på bilverkstedet.

3.4.5 Import og eksport

Det norske merverdiavgiftssystemet bygger på destinasjonsprinsippet. Det vil si at varen eller tje-

nesten skal skattlegges i forbrukslandet og ikke i opprinnelseslandet (produksjonslandet). Det foreligger derfor også merverdiavgiftsplikt ved innførsel av varer. På denne måten får varer som innføres den samme avgiftsmessige behandlingen som ved innenlands omsetning.

Fra 1. juli 2001 er det innført merverdiavgift på kjøp av fjernleverte tjenester fra utlandet. Dette gjelder blant annet kjøp av konsulenttjenester, advokattjenester, IKT-tjenester og kjøp av digitaliserte produkter. Fjernleverte tjenester skal avgiftsberegnes der hvor mottaker er hjemmehørende, og det er mottakeren som plikter å beregne og betale avgiften. Avgiftsplikten gjelder når tjenesten leveres til tjenestemottaker som er næringsdrivende hjemmehørende i Norge eller offentlig institusjon i Norge. Privates kjøp av fjernleverte tjenester fra utlandet er ikke merverdiavgiftspliktig.

Merverdiavgiftslovens bestemmelser om avgiftsplikt ved innførsel av varer og tjenester har sin parallell i eksportbestemmelsene, som fastsetter fritak i form av nullsats ved omsetning av varer og tjenester til utlandet. Bakgrunnen for dette er at merverdiavgiften som nevnt skal gjelde innenlands forbruk.

3.4.6 Fradragsretten

Registrerte næringsdrivende har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet. Det er en forutsetning at selgeren har beregnet merverdiavgift av den varen eller tjenesten som anskaffes. Fradragsretten gjelder også for næringsdrivende som omsetter varer og tjenester som er innenfor avgiftsområdet, men som er fritatt for beregning av utgående avgift, eksempelvis ved salg av bøker og aviser og ved eksportsalg. Fritaket ved eksport sikrer at varer og tjenester som eksporteres fra Norge ikke er belagt med norsk merverdiavgift.

For næringsdrivende som driver virksomhet som både er innenfor og utenfor avgiftsområdet, foreligger det bare fradragsrett for de anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Når anskaffelsene ikke er foretatt til noen særskilt del av virksomheten, men skal benyttes dels i avgiftpliktig og dels i ikke-avgiftpliktig del av virksomheten, skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående avgift.

3.4.7 Unntak og fritak

I merverdiavgiftssystemet er det flere unntak og

fritak fra den generelle avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester. Disse kan deles inn i to hovedgrupper som prinsipielt sett er helt ulike.

Den første gruppen er unntak for omsetning som er utenfor merverdiavgiftsområdet. Virksomheter som har slik omsetning, skal ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet, og har heller ikke rett til fradrag for inngående avgift. Motstykket til dette er at de heller ikke skal beregne utgående avgift av sin omsetning.

Den andre gruppen er tilfeller hvor merverdiavgiftsloven inneholder særskilte fritak for merverdiavgiftspliktige virksomheters omsetning. Virksomheter som omfattes av disse bestemmelsene, regnes i utgangspunktet som avgiftspliktige subjekter som skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet. Virksomhetene vil ha fradragsrett for inngående avgift. Fritaket innebærer imidlertid at de ikke skal beregne utgående avgift av virksomhetens omsetning, det vil si at satsen er null. Gjennom fradragsretten unngår samtidig slike virksomheter merverdiavgiftsbelastningen på sine anskaffelser. Slike virksomheter befinner seg derfor i en gunstigere stilling enn virksomheter som driver omsetning som er unntatt fra avgiftsområdet. Et viktig område hvor det er gitt fritak er som nevnt ved eksport eller eksportlignende tilfeller. Det er imidlertid også gitt fritak for enkelte varer og tjenester som omsettes i Norge, eksempelvis omsetning av aviser, bøker og tidsskrifter i abonnement, samt tjenester som gjelder offentlig vei og bananlegg utelukkende for skinnegående kollektiv persontransport, se omtalen i kapittel 3.5.

3.5 Nærmere om offentlige virksomheters merverdiavgiftsplikt

3.5.1 Generelt

Offentlige virksomheters avgiftsrettslige stilling er regulert i merverdiavgiftsloven § 11. Merverdiavgiftsreglene setter skille mellom offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet, og offentlige institusjoner som primært er etablert for å løse andre oppgaver, men som i mindre utstrekning omsetter varer eller tjenester til andre. For å vurdere hvilke institusjoner som produserer tjenester til eget bruk og hvilke som omsetter til andre, er det viktig å ta stilling til hva som er en enhet. En kommune eller fylkeskommune anses i utgangspunktet som en enhet i forhold til merverdiavgiftsloven § 11. Staten er derimot ikke en enhet. Innen staten er utgangspunktet at den enkelte

institusjon, etat, direktorat eller departement må vurderes for seg. Se nærmere om dette kapittel 3.5.3

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 første ledd, som omhandler offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet, fastslår at offentlige institusjoner er avgiftspliktige på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester. Reglene for institusjoner som i hovedsak produserer til eget forbruk er tatt inn i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Slike institusjoner er avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre, men har på den annen side kun fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre. Denne bestemmelsen innebærer i utgangspunktet enkelte forskjeller mellom private næringsdrivende og offentlige enheter blant annet når det gjelder avgiftsberegning ved uttak.

Merverdiavgiftsloven § 11 er den eneste bestemmelsen i merverdiavgiftsloven som utelukkende regulerer offentlig virksomhet. Bestemmelsen må blant annet ses i sammenheng med lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon til kommuner og fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven) Når det foreligger avgiftsplikt for offentlig virksomhet, er utgangspunktet at alle øvrige bestemmelser i merverdiavgiftsloven kommer til anvendelse.

Fra 1. juli 2001 er det innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette har medført at avgiftsgrunnlaget nå er bredere enn tidligere. En stor andel av offentlig virksomhet vil imidlertid fortsatt være utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette kan skyldes flere forhold. For det første vil offentlige institusjoner i stor utstrekning drive med offentlig myndighetsutøvelse. Omsetning av tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette betyr at offentlige organer som yter tjenester som innebærer myndighetsutøvelse mot oppkreving av et vederlag, eksempelvis et gebyr, er unntatt fra plikten til å beregne merverdiavgift. For det annet vil offentlige institusjoner i mange tilfeller ikke ha omsetningsvirksomhet, det vil si at tjenester ikke ytes mot vederlag. Det vil da ikke foreligge omsetning, og følgelig ikke merverdiavgiftsplikt. Siden merverdiavgiftsplikten avhenger av at det foreligger en transaksjon, vil offentlige overføringer som regel ikke være avgiftspliktige. Tjenester fra offentlige institusjoner ytes eksempelvis i stor grad uten direkte vederlag, eller et vederlag som ikke dekker kostnadene ved tjenesteproduksjonen, fordi institusjonen mottar offentlig støtte som dekker virksomhetens driftsutgifter. For det tredje vil offent-

lige institusjoner som eventuelt har omsetning, ofte omsette tjenester som er særskilt unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder eksempelvis for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester.

Nedenfor gis det en nærmere omtale av merverdiavgiftsbestemmelsene for offentlige virksomheter. Om den nærmere beskrivelse av kommunesektorens merverdiavgiftsmessige stilling vises det til kapittel 4.

3.5.2 Merverdiavgiftsloven § 11 første og annet ledd

Merverdiavgiftsloven § 11 første ledd fastslår at både statlige, fylkeskommunale og kommunale institusjoner er pliktige til å beregne merverdiavgift på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester som er innenfor avgiftsområdet. Det samme gjelder institusjoner som eies eller drives av stat eller kommune. Bestemmelsen setter ikke krav til næringsvirksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt. Offentlige institusjoner som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester vil omfattes av de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Disse skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet, beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning til andre og beregne avgift ved uttak utenfor avgiftsområdet. Sistnevnte vil for eksempel gjelde ved gratis leveranse av elektrisk kraft til kommunens barnehage. Videre gjelder de alminnelige reglene om rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Typiske virksomheter som kommer inn under denne bestemmelsen er kommunale kloakkvesen, elektrisitetsverk og vannverk. Det er imidlertid ikke bare produksjonsbedrifter som kan bli avgiftspliktige. Virksomheter som drives av det offentlige med helt andre hovedoppgaver, vil også kunne komme inn under bestemmelsen for deler av sin virksomhet. Dette vil for eksempel gjelde et sykehusvaskeri eller et brannvesens verksted når disse virksomhetene også omsetter til andre.

Mange offentlige institusjoner har ikke omsetning. Disse fremstiller varer eller yter tjenester kun til egne aktiviteter. For disse institusjonene foreligger det ikke merverdiavgiftsplikt. Disse skal ikke registreres i merverdiavgiftsmanntallet og de kan ikke gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på innkjøp til bruk i virksomheten. Dette gjelder for eksempel et sykehjem med eget vaskeri til internt bruk. Offentlige institusjoner som i utgangspunktet tar sikte på å fremstille varer eller utføre tjenester for å dekke egne behov, kan av og til ha begrenset omsetning av varer og tjenester til andre.

Dette forholdet er regulert i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Bestemmelsen slår fast at det bare er omsetningen til andre som skal avgiftsberegnes dersom institusjonen hovedsakelig tilgodeser egne behov. Et sentralt poeng etter bestemmelsen er at plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift ved egen bruk av varer og tjenester, er begrenset for offentlig virksomhet. Motstykket er at det kun gis fradragsrett for inngående avgift på varer og tjenester som skal omsettes videre. Begrensningen i fradragsretten medfører også at virksomheter som omfattes av merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, i motsetning til private næringsdrivende som driver delt virksomhet, ikke har krav på forholdsmessig fradrag ved anskaffelse av driftsmidler som brukes i virksomheten.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd gjelder også når offentlige institusjoner i fellesskap driver virksomhet som har til formål å tilgodese egne behov. I et slikt fellesskap kan inngå både kommunale, fylkeskommunale og statlige institusjoner som finner det formålstjenlig å gå sammen om oppretting og drift av en felles enhet. Flere kommuner kan eksempelvis gå sammen om vedlikehold og oppgradering av kommunenes datasystemer. Videre kan for eksempel et sykehus eiet av staten, et kommunalt aldershjem i en kommune og skolevesenet i en annen kommune, gå sammen om å opprette et vaskeri for vask av disse institusjonenes tøy. Såfremt fellesskapet hovedsakelig tilgodeser eget behov, skal det bare beregnes merverdiavgift ved omsetning til andre enn deltakerne. Fellesvirksomheten skal ikke beregne merverdiavgift av de ytelser som blir utført overfor deltakerne. Dette innebærer at et slikt vaskeri kan drive en omfattende virksomhet med vask av klær for sykehus og aldershjem uten at det skal beregnes merverdiavgift av dette.

Det er et vilkår for at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd skal komme til anvendelse, at det foreligger en reell felles drift mellom de samarbeidende deltakerne. Når det skal bedømmes om det foreligger reell felles drift, vil det blant annet legges vekt på om deltakerne kan være med på fastsettelsen av planer og budsjetter for samarbeidets virksomhet. Videre har det betydning om deltakerne kan være med på å fastsette, og eventuelt endre, retningslinjer for virksomheten, om deltakerne er med i styre eller er med på å oppnevne et styre for virksomheten, og om deltakerne kan være med på råd eller møter som har reell innflytelse på driften av virksomheten. Et annet viktig punkt i vurderingen av om det foreligger reell felles drift, er om deltakerne har økonomisk eller annet ansvar for virksomheten. Det

er videre et vilkår for at fellesdriften skal komme inn under merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, at alle deltakerne må være offentlige institusjoner som er avgiftspliktige etter denne bestemmelsen. Dersom en eller flere av deltakerne er enten private næringsdrivende eller offentlige institusjoner som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd, vil bestemmelsen i annet ledd ikke gjelde.

Virksomhet som er organisert som kommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 eller interkommunalt selskap etter lov om interkommunale selskaper, er også ansett for å omfattes av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd om felles drift. Se nærmere om dette i kapittel 4.4.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd gjelder ikke for institusjoner eller virksomhet som er organisert som aksjeselskap, allmennaksjeselskap, andelsforetak eller statsforetak. Dette fremgår direkte av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd.

Det som er avgjørende for om en offentlig virksomhet omfattes av merverdiavgiftsloven § 11 første eller annet ledd, er kravet til hovedsakelighet og hva som ligger i begrepet "omsetning til andre". Etter lang og fast forvaltningspraksis anses en offentlig institusjon hovedsakelig å tilgodese egne behov når minst 80 prosent av produserte varer eller tjenester benyttes til egne formål, det vil si utnyttes av de virksomhetene som utgjør samme avgiftssubjekt. Dette betyr at dersom mer enn 20 prosent av produserte varer og tjenester omsettes til andre avgiftssubjekter, oppstår det, foruten ved omsetning til andre, også plikt til å betale merverdiavgift ved intern utnyttelse av de produserte varene og tjenestene. Se kapittel 3.5.3 nedenfor om hva som anses som omsetning til andre.

I tilknytning til Merverdiavgiftsreformen 2001 har Finansdepartementet 15. juni 2001 inntil videre med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt et generelt unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Unntaket gjelder når den eksterne omsetning ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning for den aktuelle typen tjeneste. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd har på denne måten inntil videre fått en parallell ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Dette betyr eksempelvis at en bank med eget advokatkontor som også betjener andre, ikke skal beregne merverdiavgift av advokat tjenester til eget bruk, så fremt den eksterne omsetningen av advokat tjenester ikke er større enn 20 prosent.

3.5.3 Nærmere om omfanget av offentlige institusjoners merverdiavgiftsplikt - avgiftssubjekter

Merverdiavgiftsloven § 12 definerer hva som anses som et avgiftssubjekt. Det er som nevnt ovenfor, avgjørende for omfanget av avgiftsplikten å definere hva som omfattes av samme avgiftssubjekt. Leveranser innen samme avgiftssubjekt medfører ikke plikt til å beregne merverdiavgift. Det er kun omsetning av varer og tjenester mellom forskjellige avgiftssubjekter som er merverdiavgiftspliktige.

Etter merverdiavgiftsloven § 12 første ledd skal flere virksomheter som drives av samme eier anses som en avgiftspliktig virksomhet. Slike virksomheter registreres under samme organisasjonsnummer. For kommunale virksomheter medfører dette at alle § 11 første ledd-virksomhetene i en kommune kan registreres som en avgiftspliktig virksomhet under felles organisasjonsnummer. Hvis disse virksomhetene registreres samlet etter merverdiavgiftsloven § 12 første ledd, vil de være et avgiftssubjekt, og omsetning mellom slike forskjellige § 11 første ledd-virksomheter innen en kommune, er ikke merverdiavgiftspliktig. Dette avgiftssubjektet skal beregne merverdiavgift ved omsetningen til andre på samme måte som merverdiavgiftspliktige næringsdrivende. Dette innebærer at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning til for eksempel andre kommunale avgiftssubjekter, private, næringsdrivende og statlige virksomheter. § 11 annet ledd-virksomheter vil være samme avgiftssubjekt sammen med resten av den ikke-avgiftspliktige virksomheten til en kommune. Virksomheter som er avgiftspliktige etter henholdsvis merverdiavgiftsloven § 11 første ledd og merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, kan ikke registreres sammen. Når det gjelder statlige institusjoner, anses disse som selvstendige avgiftssubjekter. Omsetning mellom statlige institusjoner skal derfor avgiftsberegnes. De bestemmelsene som gjelder for kommunenes § 11 første og annet ledd-virksomheter, gjelder tilsvarende for statlige institusjoner.

Det er videre adgang til å registrere en § 11 første ledd-virksomhet særskilt etter merverdiavgiftsloven § 12 annet ledd, slik at den aktuelle virksomheten blir et eget avgiftssubjekt. Det samme gjelder for en § 11 annet ledd-virksomhet. En særskilt registrert virksomhet skal beregne merverdiavgift ved omsetning til andre, herunder andre kommunale avgiftssubjekter. Når det gjelder omsetning mellom to § 11 annet ledd-virksomheter er det i Skattedirektoratets bok "Praktisk merverdiavgift og investeringsavgift i offentlig virk-

somhet” (1999), side 65 uttalt at § 11 annet ledd-virksomheter i en kommune ikke behøver å være registrert på samme organisasjonsnummer for å unngå avgiftsplikt ved leveranser mellom virksomhetene. Dette synspunktet er lagt til grunn i flere saker. Dette gjelder blant annet i sak om Statens vegvesens veikontorer og fengselsvesenet. I begge disse sakene er det uttalt at siden disse som sådan sorteres under ett budsjettkapittel i statsbudsjettet, vil henholdsvis Statens vegvesen og fengselsvesenet anses som en enhet i forhold til merverdiavgiftsloven § 11, selv om enkelte enheter av praktiske grunner er registrert etter merverdiavgiftsloven § 12 annet ledd. I en annen sak om Rikstrygdeverket har Skattedirektoratet lagt til grunn at trygdeetaten anses som en institusjon, og dermed et avgiftssubjekt, dersom etaten er registrert på et registreringsnummer i avgiftsmanntallet. Det er videre uttalt at omsetning mellom enheter som er særskilt registrert, vil være avgiftspliktig.

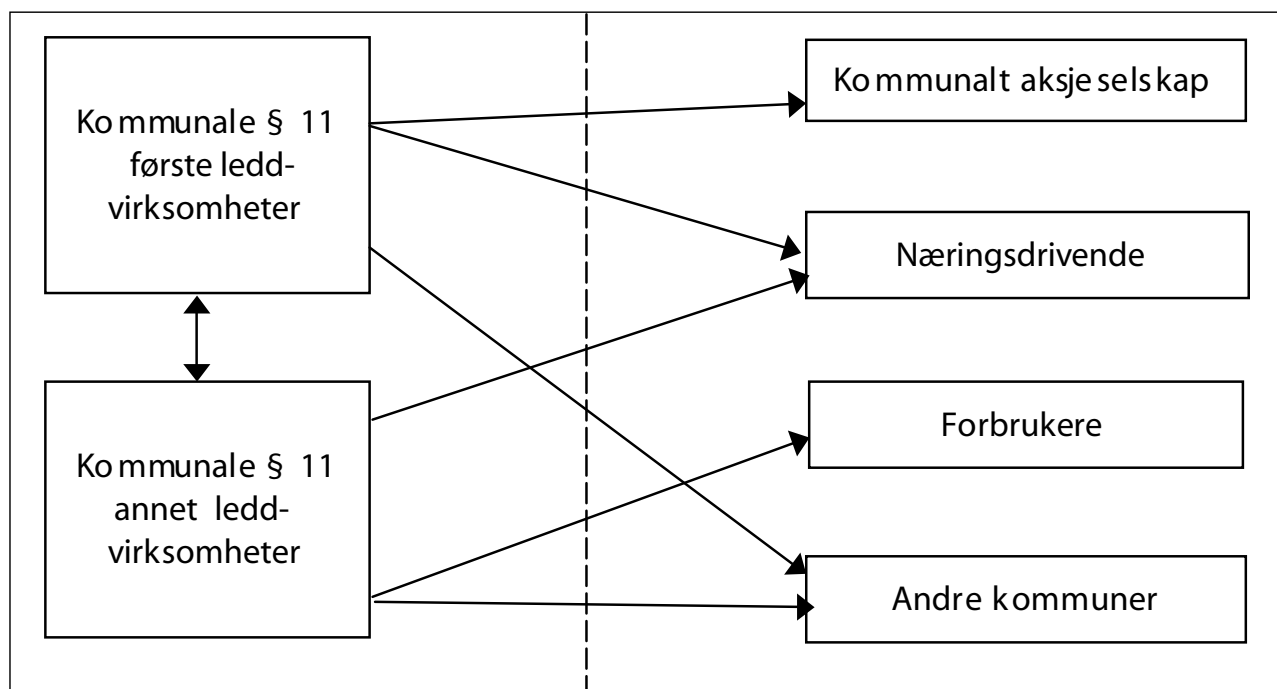
Bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 11 medfører for eksempel at et kommunalt vannverk som er avgiftspliktig etter første ledd, skal beregne merverdiavgift ved leveranser av vann til andre kommunale virksomheter, for eksempel til kommunenes skoler. På tilsvarende måte vil leveranser til vannverket fra andre kommunale enheter, regnes som omsetning som utløser avgiftsplikt. Vannverkets eget forbruk av vann skal også avgiftsberegnes og da etter reglene om uttak.

På visse vilkår kan forskjellige offentlige avgiftssubjekter ved å opprette en felles drift, oppnå den

samme avgiftsmessige behandlingen som mellom virksomheter innen samme avgiftssubjekt. Dette medfører at ved en slik felles drift, skal det ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning til de deltagende virksomhetene. Se mer om dette i kapittel 4.4.

Offentlige institusjoner eller virksomheter som er organisert som aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, andelslag og statsforetak vil være egne avgiftssubjekter. Dette medfører for eksempel at et kommunalt eiet aksjeselskap vil være registrert på et eget registreringsnummer, og skal beregne merverdiavgift ved omsetning til andre kommunale virksomheter, private, næringsdrivende mv.

I figur 3.1 er merverdiavgiftsplikten ved omsetning fra forskjellige kommunale avgiftssubjekter illustrert. Hver boks angir hva som anses som et avgiftssubjekt, mens pilene angir eksempler på avgiftspliktig omsetning fra forskjellige kommunale avgiftssubjekter. For eksempel anses som nevnt ovenfor kommunale enheter uten omsetning og kommunens § 11 annet ledd-virksomheter som et avgiftssubjekt. Når § 11 annet ledd-virksomheten omsetter avgiftspliktige varer og tjenester til for eksempel andre kommunale avgiftssubjekter, næringsdrivende, andre kommuner eller forbrukere, skal virksomheten beregne merverdiavgift av denne omsetningen. Det samme gjelder for en § 11 første ledd-virksomhet. Figuren skal således illustrere at alle avgiftssubjekter skal beregne merverdiavgift ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester til andre avgiftssubjekter. Merverdiav-



Figur 3.1 Merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

giftsplikten mellom forskjellige kommunale enheter er derfor avhengig av hva som anses som samme avgiftssubjekt.

3.5.4 Det rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning – Merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd

I merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd er det åpnet for at Kongen etter å ha innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg, kan bestemme at stat, kommune og institusjoner som eies av disse, skal beregne og betale merverdiavgift av varer som fremstilles eller tjenester som ytes til eget bruk. Bestemmelsen gir således adgang til å gi pålegg om å beregne merverdiavgift av egne ytelser.

Bakgrunnen for denne bestemmelsen er at virksomheter som ikke driver utadrettet omsetningsvirksomhet eller som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, kan fremstille varer eller yte tjenester til eget bruk uten at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift. Dersom den tilsvarende vare eller tjeneste anskaffes fra private næringsdrivende, blir institusjonen belastet med merverdiavgift. Dette kan føre til konkurransevidninger. I forarbeidene til bestemmelsen ble det understreket at pålegget bare bør anvendes hvor det ikke er mulig å påvirke konkurransevidningene på en annen måte, eksempelvis gjennom administrative tiltak. Finansdepartementet har også forutsatt i St.meld. nr. 54 (1984-85) Om merverdiavgiftssystemet, at konkurransevidningen må være av en viss betydning før det kan være aktuelt å gi noe avgiftspålegg.

Ved kgl.res. av 6. august 1971 ble det etter denne bestemmelsen oppnevnt et rådgivende utvalg for saker om konkurransevidninger. Utvalget har opp gjennom årene behandlet saker som vedrører flere ulike bransjer, blant annet trykkeri, renhold og vaskeri. Det er imidlertid aldri blitt truffet noen avgjørelse om avgiftspålegg. I NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov, er det gitt en nærmere redegjørelse for behandlingen i utvalget. Det vises til denne. Siste møte i utvalget ble avholdt i 1998.

Medlemmenes funksjonstid gikk ut i 1999 og nye medlemmer er ikke blitt utnevnt. Per dags dato er det derfor ingen aktivitet i dette utvalget.

3.5.5 Avgiftsfritaket for offentlig vei – Merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13

Etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13 skal det ikke betales merverdiavgift ved omsetning av tjenester i siste omsetningsledd som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon, og vedlikehold av offentlig vei og baneanlegg utelukkende for skinnegående kollektivtransport, samt fremstilling på verksted av bruer og deler av bruer til slik vei eller bane. Avgiftsfrikaket har som formål å motvirke konkurransevidninger og skape avgiftsmessig nøytralitet mellom offentlig og privat drift i veisektoren. Bestemmelsen har i stor grad samme formål som dagens begrensede kompensasjonsordning, se kapittel 7.

For planlegging og prosjektering omfatter fritaket kun konkrete veiprosjekter. Det er alltid et vilkår for at en tjeneste kan omfattes av fritaket, at den gjelder et område eller en innretning som anses som offentlig vei. Det er bare tjenester i siste omsetningsledd som omfattes av avgiftsfrikaket. Siste ledd vil være:

- staten, ved arbeid på statlig vei
- fylkeskommunen, ved arbeid på fylkeskommunal vei
- kommunen, ved arbeid på kommunal vei

Bare den som har inngått avtale med siste leddvirksomheten kan fakturere avgiftsfritt. Underentreprenører må fakturere med merverdiavgift. Det kan imidlertid faktureres avgiftsfritt til andre enn de som er nevnt ovenfor, for eksempel til private veiutbyggere, dersom det er fattet bindende vedtak hos offentlig myndighet, eksempelvis kommunestyret, om at veien skal tas med som offentlig vei. Frikaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13 gjelder bare tjenester. All varelevering er derfor avgiftspliktig.

Kapittel 4

Kommunal tjenesteproduksjon

4.1 Innledning

Kommunen er ansvarlig for sentrale velferdstjenester for befolkningen. Tradisjonelt har det meste av kommunal og fylkeskommunal tjenesteyting vært organisert som forvaltningsorganer som en del av kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet. Samtidig har kommunene og fylkeskommunene også kjøpt enkelte tjenester, som for eksempel renovasjon og kollektivtrafikk, fra private leverandører eller offentlig eide selskaper som er organisert i frittstående selskaper.

I de siste 10-15 årene har det i kommunesektoren foregått et utstrakt omstillings- og fornyelsesarbeid, med sikte på økt fristilling av tjenesteproduksjonen, for eksempel innen pleie- og omsorgssektoren. Fristilling innebærer at det opprettes et klart skille mellom bestiller- og utførerfunksjonene, og at det åpnes for å anvende ulike former for motivasjons- og reguleringsmekanismer. Kommunen som ansvarlig for velferdstilbudet, har på denne måten i større grad fått en bestillerrolle når den skal sikre tjenester til befolkningen.

Ved siden av endringene som skjer i kommunal sektor, er markedet for velferdstjenester i endring ved at deler av helse-, omsorgs- og undervisningstilbudet dekkes av private produsenter til markedsbetingelser. Private tilbud som brukeren betaler for eksisterer derfor side om side med skattefinansierte tilbud. Dette bidrar til å utvide konkurranseflaten mellom kommunen og privat sektor.

Dagens merverdiavgiftsregelverk kan påvirke kommunens beslutninger som bestiller av ulike tjenester som kommunen anskaffer. Dette gjelder både i forhold til hvilke tjenesteytere kommunen henvender seg til og i forhold til organisering av ulike typer samarbeid om tjenesteproduksjonen. Kommunen kan utføre tjenesteproduksjonen med egne ansatte, kjøpe dem fra private virksomheter eller andre kommuner, eller kommunen kan inngå ulike former for samarbeid om tjenesteproduksjon. Valg av løsninger for tjenesteproduksjonen bør avspeile de samfunnsøkonomiske kostnadene ved de ulike alternativene.

Mange av de kommunale tjenestene er unntatt fra den generelle merverdiavgiftplikten. Flere tje-

nesteområder er også inkludert i dagens begrensede kompensasjonsordning. Denne ordningen er nærmere beskrevet i kapittel 7. For kommunens innkjøp av unntatte tjenester eller tjenester som er omfattet av kompensasjonsordningen, vil merverdiavgiften ikke medføre konkurransevridninger mellom kommunal og privat produksjon eller påvirke organiseringen av kommunalt samarbeid.

I dette kapittelet gis det en kort beskrivelse av hvilke typer oppgaver som kommuner utfører og ulike organisasjonsformer for slik drift, for eksempel ved at kommunen produserer selv eller i samarbeid med andre. Det gjøres kort rede for utviklingen i retning av økt konkurranseeksponering og endrede finansieringsformer for kommunal tjenesteproduksjon. Det gis også en beskrivelse av merverdiavgiften og forholdet til kommunene og kommunalt samarbeid. I den forbindelse kan det også vises til beskrivelsen av merverdiavgiftsreglene for offentlig virksomhet i kapittel 3.5.

4.2 Ivaretagelse av kommunale oppgaver

4.2.1 Gruppering av kommunale oppgaver

Kommunens oppgaver kan grupperes i offentlig myndighetsutøvelse, ansvar for velferdstilbud og utøvelse av næringsvirksomhet. Med myndighetsutøvelse siktes det til den myndighet som kommunen har til å regulere borgerens rettigheter og plikter, for eksempel ved å gi tillatelser, nedsette forbud eller gi dispensasjoner. Utøvelse av offentlig myndighet kan for eksempel forekomme når kommunen gir tillatelse til oppføring av bygg eller treffer beslutning om deling av en eiendom.

Kommunen har ansvar for velferdstilbudet ved å sørge for tilgang på en del tjenester for befolkningen. Ansvar for velferdstilbudet kan ivaretas enten ved at kommunen produserer i egen regi eller kjøper fra private, eller fra andre kommuner. Innenfor ulike deler av det kommunale velferdstilbudet vil det ikke alltid være klare grenser mot næringsvirksomhet. Dette gjelder

eksempelvis ved ytelse av persontransporttjenester.

Kommunenes oppgaver kan også grupperes etter lovpålagte og frivillige oppgaver. Lovpålagte oppgaver kan ha karakter av myndighetsutøvelse eller ha som formål å sikre innbyggerne et bestemt nivå av velferdstjenester. Det siste gjelder for eksempel innen undervisning, helsetjenester, sosiale tjenester samt pleie og omsorg. I tillegg påtar kommunene og fylkeskommune seg enkelte oppgaver frivillig, som for eksempel kommunal kino-drift, offentlige bad og busstransport.

En del brukerretnede oppgaver vil, enten den utføres i egenproduksjon eller av andre, være avhengig av støttetjenester. Dersom slike tjenester utføres av egne ansatte i kommunen, omtales de ofte som interntjenester. Eksempler på slike interntjenester kan være regnskaps- og innfordringstjenester, revisjonstjenester, personaltjenester, eiendomsforvaltning, IKT-tjenester, trykkeritjenester og økonomiske eller juridiske konsulenttjenester.

4.2.2 Nye styringsformer i kommunesektoren

Kommunenes håndtering av velferdstilbudet til befolkningen varierer mellom kommuner og mellom typer tjenester. Mange tjenester kjøpes fra private produsenter, som for eksempel renovasjon og kollektivtransport. Ivaretagelsen av sentrale velferdstjenester som skole, omsorg og helse er ofte organisert som del av den kommunale forvaltning, og skillet mellom etterspørsel og produksjon er uklart.

I de siste 10-15 årene har det i kommunesektoren imidlertid foregått et utstrakt omstillings- og fornyelsesarbeid, med sikte på økt fristilling fra politiske myndigheter. Det er en generell tendens til at kommunene fristiller tjenesteproduserende virksomheter, for eksempel innen pleie- og omsorgssektoren og undervisning. De fristilte enheter får et tydeligere selvstendig ansvar for ressursbruk og tjenestetilbud. Finansieringen av fristilte enheter varierer, men utviklingen går i retning av rammebevilgninger og kontrakter. På den ene siden økes enhetenes disposisjonsrett, for eksempel i ansettelsesspørsmål, mens det på den annen side stilles klare krav fra kommunen til de tjenestene som leveres. Forholdet mellom tjenesteproduserende enheter i kommunen og kommunens politiske organer har da karakter av transaksjoner hvor kommunen betaler for virksomhetenes tjenesteproduksjon.

Innenfor slike styringsformer kan en betrakte kommunens politikere som bestillere av velferdstjenester innenfor de gitte økonomiske og retts-

lige rammebetingelsene. Det kan derfor trekkes et prinsipielt skille mellom kommunens rolle som politisk myndighet med ansvar for den politiske prioritering og etterspørsel (bestillerrollen) på den ene siden og selve produksjonen av tjenesten (utførelsen) på den andre siden. Dette skillet gir klare ansvarsforhold for bestemmelse av standard, kvalitet og omfang på tjenestetilbudet.

4.2.3 Om konkurranseeksponering og nye finansieringsformer

4.2.3.1 Konkurranseeksponering og privatisering

Det har de seneste årene vært mye fokus på konkurranse som et virkemiddel for å oppnå effektiviseringsgevinst i offentlig sektor generelt, og i kommunesektoren spesielt. Regjeringen Bondevik II har løftet fram prinsippet om konkurranse i kommunesektoren som et satsingsområde. I St. prp. nr. 64 (2001-2002) Om lokaldemokrati, velferd og økonomi i kommunesektoren 2003 (kommuneproposisjonen) uttales det i kapittel 13.1:

”Regjeringen vil (...) fremme konkurranse som et prinsipp i kommunesektoren for å bidra til god ressursbruk og økt kvalitet.”

Samtidig har flere kommuner og fylkeskommuner gjennomført organisasjonsmessige endringer i retning av økt bruk av konkurranse i ulike former.

Åpen anbudskonkurranse er en av de mest brukte formene for konkurranseeksponering av tjenesteproduksjon. Slik anbudskonkurranse innebærer at kommunene gir private aktører og kommunale enheter muligheten til å komme med tilbud på driften av en offentlig tjeneste. Kommunene kan også velge en intern anbudskonkurranse, der egne enheter og eventuelt andre kommuner eller offentlige enheter kan by på retten til driften av et tjenestetilbud. Denne typen konkurranseeksponering av driften av offentlige tjenester innebærer at kommunene fremdeles har ansvaret for finansieringen av tjenesten, samt utforming, oppfølging og kontroll av tjenesten i form av for eksempel kvalitets-, kompetanse- og bemanningskrav. Ved denne typen konkurranseeksponering skilles det mellom bestiller av tjenester, som er kommunen, og den som utfører tjenesten, som kan være en privat aktør eller en kommunal eller offentlig enhet.

Konkurranseeksponering av driften av offentlige tjenester skilles ofte fra privatisering av offentlig virksomhet. Privatisering av kommunal virksomhet innebærer en overgang fra kommunal til

privat eierskap, som ofte også innebærer at finansieringsformen endres ved at inntektene genereres gjennom salg av tjenestene i stedet for skattefinansiering. Privatisering kan være et resultat av en anbudskonkurranse der en privat tilbyder vinner anbudskonkurransen og får oppdraget med å drive virksomheten. Privatisering kan imidlertid også gjennomføres uten at tjenesten er satt ut på anbud.

Prinsippet om fritt brukervalg innebærer også en form for konkurranseeksponering. Fritt brukervalg innebærer at kommunen legger til rette for et marked med flere aktører som tilbyr en tjeneste og lar innbyggeren velge hvilken tilbyder de skal bruke. Tilbyderen kan bestå kun av kommunale enheter hvis det etableres intern konkurranse om brukerne. Det kan imidlertid også etableres et marked som består av både private og kommunale tilbydere. Fritt brukervalg følges ofte av ordninger hvor pengene følger brukeren. Det innebærer at de ulike tilbyderne får offentlig støtte avhengig av antall brukere som velger deres tilbud. En slik ordning medfører at den enkelte til-

byderen får økonomisk motiv til å tiltrekke seg flere brukerne for å få tilført midler fra offentlige myndigheter. Denne typen markedsordninger har som formål å gi mer utstrakt makt til brukerne, som gjennom sine valg styrer budsjettmidlene.

4.2.3.2 Nye finansieringsformer

Innføring av ulike typer av konkurranseeksponering henger ofte sammen med endringer i finansieringsformer for offentlig tjenesteproduksjon. Fremdeles er det slik at store deler av offentlig tjenesteproduksjon er skattefinansiert. Skattefinansiering innebærer at det ikke er noen direkte kopling mellom de resultater som oppnås og de ressurser som stilles til disposisjon. For å fremme kostnadseffektivitet hos den enkelte tjenesteleverandør, er det innført resultatbaserte finansieringsordninger som kan gi større valgfrihet og konkurranse. På flere tjenesteområder er det innført anbudskonkurranse og stykkprisfinansiering der pengene følger brukeren. Når kommunen er kjøper av slike tje-

Boks 4.1 Eksempler på innsatsstyrt finansiering

Flere kommuner har etter hvert tatt interesse for alternative modeller for finansiering av egen tjenesteproduksjon basert på prinsippet om innsatsstyrt finansiering (ISF) i kommunen. Nedenfor er det referert til to eksempler.

Eksempel fra Kristiansand

Kristiansand kommune har i samarbeid med Ernst & Young utviklet en kalkylemodell for innsatsstyrt finansiering av hjemmebaserte omsorgstjenester i kommunen. Omsorgstjenestene i Kristiansand kommune er organisert i en bestiller – utfører modell. Kalkylemodellen bygger på metoden aktivitetsbasert kalkulasjon (Activity Based Costing). Aktivitetsbasert kalkulasjon sporer utgifter til tjenestene gjennom aktiviteter. For å produsere en tjeneste, må ulike aktiviteter utføres. Hver aktivitet forbruker en rekke ressurser eller innsatsfaktorer. Ved å kalkulere ressursforbruk per aktivitet, kan en beregne utgiftene til tjenesten ut fra tjenestens forbruk av aktiviteter. Basert på empiriske undersøkelser er det beregnet priser per enhet og den finansieringen tjenesteyteren må ha for å kunne levere én enhet av bestillingen.

Ved innsatsstyrt finansiering klargjøres ansvarsforholdene. Utgifter knyttet til aktivitetsnivået er bestillers og politikernes ansvar. Utfø-

rens ansvar er å produsere den bestilte tjenesteproduksjonen til en utgift lik eller lavere enn finansieringen som følger bestillingen.

Kilde: Ernst & Young

Eksempel fra Trondheim

I Trondheim kommune er det også utarbeidet et kriteriesystem for fordeling av ressursene basert på gruppestykkpris. Utgangspunktet er også her at helse- og omsorgssektoren i kommunen har gått over til en bestiller - utførerorganisering. Bestillerrollen ivaretas ved fire servicekontor. Utførerrollen ivaretas ved sykehjemmene, helseenhetene og om lag 40 soner med ansvar for hjemmetjenester og boliger med tjenester.

Det bærende prinsipp er at pengene følger den enkelte bruker som følge av kjennetegn ved brukerens tilstand og situasjon (kriterier). Disse kjennetegn avgjør hvilken pleietyngdegruppe brukeren kommer i. Hver pleietyngdegruppe får beregnet hva hver enkelt bruker i gruppen koster i kroner per time (kostnadsnøkler). Pengene fordeles på driftsenheter etter hvordan brukermassen er sammensatt antall per andel brukere i ulike pleietyngdegrupper). I systemet beregnes det timepriser og stykkpriser for de ulike gruppene av pleietyngdegrupper.

Kilde: Rune Devold AS

nester, etableres det en pris på tjenestene. Innenfor for eksempel det nasjonale helsevesen er det innført betydelige innslag av stykkprisfinansiering. Det synes også aktuelt å vurdere slike finansieringssystemer på andre områder, blant annet for grunnskolen. Det vises til to eksempler i boks 4.1.

Ved siden av skattefinansiering og overføringer skaffer kommunene seg inntekter ved brukerbetaling. Finansiering gjennom brukerbetaling er økende også som andel av kommunenes inntekter. Innenfor tekniske tjenester og offentlig transport dekkes store deler av kostnadene gjennom brukerbetaling. Brukerbetaling er også relativt høy på skolefritidsordninger og i barnehager. I motsetning til stykkprisfinansiering og anbud er det da ikke kommunene som betaler, men brukerne som betaler direkte for tjenesten. En utvikling over tid hvor flere kommunale tjenester endrer finansieringsform fra skattefinansierte bevilgninger og over i retning av brukerbetaling mv., vil innebære omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

4.3 Nærmere om organisering av kommunal tjenesteproduksjon

4.3.1 Innledning

Kommunene står som hovedregel fritt i forhold til hvordan den skal organisere sin virksomhet. Spørsmål om organisering er en del av den politiske beslutningsprosess, herunder spørsmål om eventuell konkurranseutsetting og privatisering av tjenestene. Både kommuneloven og særlovgivningen vil likevel kunne begrense organisasjonsvalg og organisasjonsmåte. Kommunal tjenesteproduksjon omfatter ofte tre parter; den bevilgende myndighet, den utøvende part og brukeren av tjenesten. I rollen som bevilgende myndighet blir kommunen bestiller av tjenester fra andre, som for eksempel private eller andre kommuner.

Det er gitt en bred fremstilling av organiseringen av den kommunale virksomhet i NOU 1995:17 Om organiseringen av kommunal og fylkeskommunal virksomhet. Organisasjonsformene kommunale foretak etter kommuneloven kapittel 11 og interkommunale selskaper etter lov om interkommunale selskaper, er omtalt i Ot. prp. nr. 53 (1997-98) Om lov om interkommunale selskaper og lov om endringer i kommuneloven m.m. (kommunalt og fylkeskommunalt foretak).

4.3.2 Noen rettslige rammer for kommunenes virksomhet

Kommuneloven og aktuelle særlover kan sette begrensninger i forhold til hvilke organer som har avgjørelsesmyndighet i bestemte saker, samt på hvilken måte avgjørelsen skal treffes og krav til innholdet av slike avgjørelser, for eksempel innholdet i tjenesten. Obligatoriske organer etter kommuneloven er kommunestyre, formannskap, ordfører og kontrollutvalg. Kommuneloven pålegger også hver kommune å ansette en administrasjonssjef og en regnskapsansvarlig. I tillegg skal kommunen etablere en revisjonsordning. Dette kan gjøres enten ved egen kommunal revisjon eller ved at flere kommuner oppretter en felles revisjon i form av revisjonsdistrikt. Hvorvidt kommunen kan overlate en lovpålagt eller frivillig oppgave til et annet rettssubjekt, vil måtte avklares i forhold til lovgrunnlaget for den aktuelle oppgave. Kommunene står likevel fritt til å konkurransenutsette en del typiske støttefunksjoner, som for eksempel vaskeritjenester og vaktmestertjenester.

I forhold til konkurranseeksponering kan det reises juridiske spørsmål ved selve konkurranseutsettingen. Særlig kan EØS-regelverket sette begrensninger for tildeling av kontrakter, tilføring av kapital og opptreden på markedet.

Selv om lovgivningen setter en del rammer for hvordan kommunene skal utøve sin virksomhet, er det likevel et viktig prinsipp at kommunene selv skal ha størst mulig frihet til å organisere sin virksomhet slik de finner det hensiktsmessig. Mens enkelte oppgaver for eksempel egner seg til å organiseres som et kommunalt foretak, vil aksjeselskapsformen kunne være en bedre løsning for andre driftsoppgaver. Ved avveiningen av driftsform vil blant annet mulighetene for politisk styring og kontroll stå sentralt.

4.3.3 Organisasjonsformer når kommunen produserer tjenesten selv

En del tjenester vil kommunene finne det hensiktsmessig å produsere selv. Følgende organisasjonsformer kan da være aktuelle:

a) Kommunal etat

Når driften organiseres som egen kommunal etat underlagt administrasjonssjefen, utgjør den en del av kommunen slik at det er kommunelovens bestemmelser som gjelder. Et eksempel på dette er en teknisk etat som har ansvar for å drive vedlikehold av kommunens vann- og avløpsan-

legg, sørge for gatelys, feiing, brøyting og brannvern.

b) Kommunal institusjon/resultatenhet

Kommune kan etter kommuneloven § 11 opprette styre for institusjoner som ikke har et forretningsmessig preg, men som likevel har ansvar for driftspregede oppgaver. Dette kan for eksempel være drift av sykehjem, skole og barnehager. Disse organiseres ofte som egne resultatenheter.

c) Kommunalt foretak

Dersom virksomheten har forretningsmessig preg, kan det være aktuelt å opprette et foretak i medhold av kommuneloven kapittel 11. Ved at kommunestyret selv velger styret i foretaket og i vedtektene har mulighet til å sette begrensninger i styrets normalfullmakter (de som ellers følger av loven), vil den politiske styring og kontroll være sterkere enn ved aksjeselskap. Et kommunalt foretak vil også være en del av kommunens rettssubjekt og kan ikke opptre utad som part. Kommunen vil også fullt ut være ansvarlig for foretakets forpliktelser. Det er ingen skranker i kommuneloven for når foretaksmodellen kan brukes.

d) Aksjeselskap

Aksjeselskap er eget rettssubjekt som reguleres av aksjeloven og allmennaksjeloven av 1997. Det gjelder ingen særregler for kommunalt eide aksjeselskap. Aksjeselskapsformen kan egne seg for konkurranseutsatt virksomhet hvor kommunen ønsker en begrenset ansvarsform.

e) Andre organisasjonsformer

I tillegg til ovennevnte driftsformer kan det også være aktuelt for kommunen å ha sameie i andel, delta i samvirke, forening og stiftelser. Disse er egne rettssubjekter.

4.3.4 Kommunalt samarbeid om tjenesteproduksjon

Utviklingen den senere tid viser at kommunene i økende grad inngår samarbeid innenfor et bredere spekter av oppgaver. Økende grad av samarbeid mellom kommunene om tjenesteproduksjon kan også reflektere at kommunestrukturen ikke er tilpasset det økende behovet for ulike kommunale tjenester. De tjenestene som kommunene har ansvar for blir stadig mer omfattende, kompliserte og kost-

nadskrevende og er i økende grad i ubalanse med en kommunestruktur som er dominert av mange og små kommuner. Forpliktende kommunalt samarbeid har utviklet seg i retning av at egne juridiske enheter blir mer utbredt, blant annet som følge av loven om interkommunale selskaper. Utviklingen viser også at kommunene i økende grad inngår avtalebasert samarbeid seg i mellom, for eksempel en vertskommuneløsning. En slik utvikling kan henge sammen med at egne juridiske enheter passer best for forsyningsoppgaver, herunder vann, avløp og renovasjon, og oppgaver som finansieres med brukerbetaling. Ved avtalebasert samarbeid kan også den politiske styringen oppleves tettere til kommunestyret enn i et eget juridisk selskap.

Et hovedskille går mellom kommunalt samarbeid som har en organisatorisk overbygning og samarbeid som skjer uten slik overbygning, som for eksempel avtalebasert samarbeid. Kommunalt samarbeid uten organisatorisk overbygning kommer blant annet til uttrykk der kommuner kjøper og selger tjenester av hverandre eller gjennom felles forvaltningsordninger. Forholdet mellom partene reguleres fullt ut av den avtale som er inngått. Dersom kommunene vil overlate til et særskilt samarbeidsorgan å treffe beslutninger som binder deltakerne, må det være et rettslig grunnlag for å etablere organet og for å overlate virksomhet til det.

Kommunalt samarbeid med organisatorisk overbygning er regulert både i kommuneloven (§ 27), lov om interkommunale selskaper, den offentligrettslige særlovgivningen og i den privatrettslige lovgivningen. Kommuner og fylkeskommuner kan således velge å organisere sin virksomhet på mange måter. Organisasjonsmodellen vil normalt avhenge av hva slags virksomhet det er tale om, målene som er trukket opp for virksomheten og rammebetingelsene for virksomheten for øvrig.

Et samarbeid basert på frivillighet innebærer at alle kommunene som deltar må være enige om å inngå samarbeid og på hvilke vilkår samarbeidet skal foregå. Dette forhindrer selvsagt ikke at kommunale samarbeidsordninger kan ha vedtekter som åpner for flertallsbeslutninger som binder mindretallet. Når alle kommunene må være enige i hvordan vedtektene utformes, kan muligheten for flertallsavgjørelser legges inn som en frivillig, selvpålagt binding. En konsekvens av prinsippet om all makt i den enkelte kommunestyresal, er at kommunenes representanter i de kommunale samarbeidsorganene velges av kommunestyret og dermed er indirekte valgt.

Med unntak av avgifter, gebyrer og eventuelle andre inntekter for en del tiltak innen interkommunal forretningsvirksomhet, må interkommunale

tiltak finansieres gjennom bidrag fra kommunene. Virksomheten er dermed avhengig av bevilgningsvedtak i den enkelte samarbeidskommune.

4.3.5 Nærmere om organisasjonsformer når kommunen produserer tjenester sammen med andre

Følgende organisasjonsformer kan være aktuelle når kommunen produserer tjenester sammen med andre kommuner, fylkeskommuner, statlige enheter eller private produsenter:

a) Interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27

Etter kommuneloven § 27 kan kommuner og fylkeskommuner opprette et eget styre som ved fullmakter kan treffe avgjørelser om virksomhetens drift og organisering, men ikke overføre offentligrettslig beslutningsmyndighet. Det settes krav til bestemte vedtekter for et interkommunalt styre, som blant annet skal innholde bestemmelser om styrets sammensetning, styrets virksomhet og fullmakter (opptak av lån mv.), og regler om eventuell innskuddsplikt fra kommunene. Samarbeid som fremstår som egne rettssubjekt omfattes ikke av bestemmelsens virkeområde, slik at virkeområdet for kommuneloven § 27 er blitt innskrenket etter at lov om interkommunale selskaper ble vedtatt.

b) Interkommunalt selskap (IKS)

I et interkommunalt selskap kan bare kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper delta. Selskapsformen reguleres av lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper. Et interkommunalt selskap er et selvstendig rettssubjekt med ubegrenset deltakeransvar og omfattes dermed ikke av kommuneloven. Loven regulerer blant annet ansvarsfordeling mellom ulike organer, organisering, økonomistyring og adgang til låneopptak. I tillegg til virksomhet med forretningspreget karakter, vil også virksomhet som er etablert for å forvalte for eksempel sosialtjenester og helsetjenester komme innenfor loven.

c) Selskaper og aksjeselskaper mv.

Det kan ikke gis noe generelt svar på i hvilken grad kommuner kan delta i selskaper. Dette avhenger av kommunalrettslige regler og stiller seg forskjellig for de ulike selskapsformer. Ulike typer selskapsformer kan være ansvarlig selskap med ubegrenset deltakeransvar, ansvarlig selskap med delt del-

takeransvar, kommandittselskaper, indre selskaper og aksjeselskaper.

Kommuner og fylkeskommuner kan være aksjeeiere både sammen med andre kommuner og fylkeskommuner, sammen med andre offentlige instanser og sammen med private. Rammene for slike selskapers virksomhet vil blant annet være avhengig av den alminnelige næringslovgivningen. I tillegg setter alminnelige kommunalrettslige prinsipper om bruk av kommunenes midler visse grenser for hvilke aksjeselskaper en kommune kan delta i. Adgangen til å ta slik risiko reguleres blant annet av kommuneloven § 51 nr. 1 annet ledd som forbyr kommuner å stille garanti for økonomiske forpliktelser som er knyttet til utøvelse av næringsvirksomhet. Det er for øvrig de aksjerettslige regler som regulerer forholdet mellom kommunen som aksjeeier og selskapet, slik at det er dette regelverket som er bestemmende for hvordan kommunen skal utøve sin eierinnflytelse og for disposisjonen av selskapets midler.

d) Avtaler om kjøp av tjenester fra andre kommuner (vertskommuner)

Såkalte vertskommuneløsninger er basert på en modell som innebærer et samarbeid hvor en kommune utfører oppgaver på vegne av en annen kommune uten organisatorisk overbygning, og hvor pris og kvalitet på tjenesten som regel er avtalt på forhånd. Vertskommunemodellen gjør det mulig for kommuner å samarbeide om tjenesteproduksjon uten at det opprettes interkommunale selskapsformer. Eksempler på tjenesteområder for vertskommuneløsninger er tekniske løsninger, økonomiske funksjoner (skatt, regnskap, lønn), tilbud innen helse, sosial og omsorg, landbrukskontor og spesialbarnehager.

e) Samarbeid på tvers av forvaltningsnivåer

Utvalget er også kjent med at det finnes eksempler på samarbeide på tvers av og mellom forvaltningsnivåene. Et eksempel på dette er når kommuner i et fylke, fylkeskommunen og fylkets høgskole i fellesskap finansierer en stilling som skal ivareta felles utlysninger eller rammeavtaler når det gjelder innkjøp. Et annet aktuelt samarbeid kan gå på etablering av felles offentlig eiet bredbåndnett som for eksempel eies i fellesskap av kommuner, høyskoler, interkommunale selskaper med flere, organisert for eksempel som et aksjeselskap eller en stiftelse.

4.4 Kommunene og merverdiavgiftsregelverket

4.4.1 Innledning

Etter dagens merverdiavgiftsregelverk er kommunale virksomheter på samme måte som private avgiftspliktige for sin omsetning av varer og tjenester som omfattes av merverdiavgiftsplikten. Til tross for dette utgangspunktet, er det flere grunner til at kommunale virksomheter likevel ikke er merverdiavgiftspliktige og dermed ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette gjør at merverdiavgiften gir opphav til konkurransevidringer mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre. Det er tre hovedgrunner til at kommunale virksomheter som regel ikke er avgiftspliktige:

- Kravet til omsetning er ofte ikke oppfylt.
- Det er særskilt unntak fra uttaksbestemmelsene for offentlige virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov.
- Kommunen yter tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten.

Samlet innebærer dette at kommunen hovedsakelig ikke er avgiftspliktig og dermed ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Disse forholdene er med på å gi kommunen økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte, se nærmere nedenfor. Regelverket kan på denne bakgrunn øke omfanget av konkurransevidringer i disfavør av private virksomheter, samt skape konkurransevidringer ved kommunenes valg mellom produksjon av tjenester i ulike former for kommunalt samarbeid eller kjøp fra private.

Regelverket kan også medføre konkurransevidringer ved kommunens omsetning til andre enn kommunen selv. Bakgrunnen for dette er at kommunale virksomheter med begrenset omsetning til andre, som følge av merverdiavgiftsreglene kan ha et lavere kostnadsnivå enn tilsvarende private virksomheter. Private produsenter vil dermed måtte ta en høyere pris i markedet enn kommunale produsenter av tilsvarende tjeneste.

Videre vil dagens merverdiavgiftsregelverk medføre konkurransevidringer mellom ulike kommunale samarbeidsformer. Kommunale samarbeidsformer som anses som en felles enhet i forhold til merverdiavgiften, vil kunne omsette avgiftspliktige tjenester uten merverdiavgift til deltakerne i samarbeidet. Dette gjelder for eksempel for samarbeid organisert etter kommuneloven § 27 og etter lov om interkommunale selskaper. Andre

kommunale samarbeidsformer, for eksempel en vertskommuneløsning, vil ikke ha en slik gunstig merverdiavgiftsmessig behandling.

4.4.2 Konkurransavidringer når kommunen har rollen som bestiller

Merverdiavgiftsregelverket likestiller i utgangspunktet kommunale omsetningsvirksomheter med tilsvarende private virksomheter, jf. merverdiavgiftsloven § 11 første ledd. Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd fastsetter imidlertid en særordning som gir unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved eget forbruk for kommunale virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov. Hovedsaklighetskravet er i praksis blitt satt til minst 80 prosent av samlet omsetning. For de virksomhetene som omfattes av denne særordningen og som hovedsakelig tilgodeser egne behov, vil det foreligge økonomisk motiv for kommunen til å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte.

Finansdepartementet har med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 inntil videre gitt et generelt administrativt unntak fra plikten til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Forutsetningen for dette unntaket er at den eksterne omsetningen av den aktuelle typen tjeneste ikke overstiger 20 prosent. Videre er det kun fradragsrett for den delen av anskaffelsene som skjer til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved fellesanskaffelser må fradragsretten fordeles forholdsmessig.

Private virksomheter med slik begrenset avgiftspliktig omsetning, for eksempel en bank, vil derfor også ha økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte. Det må antas at dette unntaket også gjelder kommunale virksomheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd. I forhold til tjenesteomsetningen vil derfor kommunale og private virksomheter stå overfor tilnærmet samme regelverk, og begge typer virksomhet vil ha økonomisk motiv til egenproduksjon av avgiftspliktige tjenester.

Konkurransevidringene mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre økes i omfang ved at kommunale virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov, kan innrette seg slik at det foreligger felles drift i merverdiavgiftslovens forstand. På denne måten kan kommunale virksomheter oppnå en merverdiavgiftsmessig gunstig behandling. Dersom vilkårene i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd er oppfylt, skal det ikke betales merverdiavgift ved omsetning fra den felles driftsenheten til deltakerne i fellesskapet. Fellesskapet

behandles da på samme måte som enheter innen samme avgiftssubjekt.

Følgende momenter antas blant annet å ha betydning for bedømmelsen av om det foreligger en reell felles drift i merverdiavgiftslovens forstand:

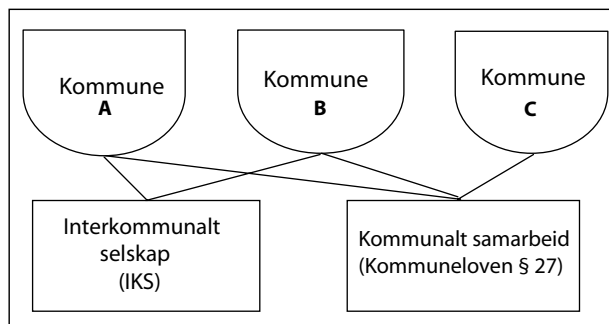
- om deltakerne kan være med på fastsettelsen av planer og budsjetter for samarbeidets virksomhet
- om deltakerne kan være med på å fastsette, og eventuelt endre, retningslinjer for virksomheten
- om deltakerne er med i eventuelt styre, eller er med på å oppnevne et styre, for virksomheten
- om deltakerne kan være med på råd eller møter som har reell innflytelse på driften av virksomheten

Slikt fellesskap kan opprettes blant annet mellom forskjellige avgiftspliktige virksomheter innen en kommune, men også mellom avgiftspliktige virksomheter i forskjellige kommuner. Regelverket er blitt praktisert slik at det blant annet anses for å foreligge reell felles drift mellom virksomheter som er organisert som kommunalt samarbeid i henhold til kommuneloven § 27 og interkommunale selskaper i henhold til lov om interkommunale selskaper. Dette betyr at omsetning fra slike felles produksjonsenheter til de deltakende virksomhetene ikke er merverdiavgiftspliktig.

Flere kommuner kan for eksempel gå sammen om å oppdatere og vedlikeholde kommunenes datasystemer. Dersom driften av datatjenestene skjer i fellesskap slik at det foreligger felles drift i merverdiavgiftslovens forstand, skal det ikke betales merverdiavgift når den felles driftsenheten utfører datatjenester til de enkelte deltakende kommunene. Dersom driftsenheten også utfører slike tjenester for andre kommuner som ikke deltar i den felles driftsenheten eller til private, skal det beregnes merverdiavgift av vederlaget for tjenesten.

Ved at en enhet som har felles drift kan bestå av avgiftspliktige virksomheter fra forskjellige kommuner, vil det dermed også foreligge konkurransevridninger ved en kommunes valg mellom å produsere en avgiftspliktig tjeneste i kommunalt samarbeid og kjøp av tilsvarende tjeneste fra private virksomheter. Kommunen kan spare merverdiavgift ved å anskaffe tjenesten gjennom et kommunalt samarbeid.

Ved kommunalt samarbeid som ikke anses som felles drift, for eksempel en vertskommuneløsning, vil de kommunale virksomhetene stå overfor samme regelverket som gjelder ved omsetning fra private næringsdrivende. Private næringsdrivende vil dessuten ikke kunne inngå i en enhet med felles



Figur 4.1 Eksempler på samarbeidsformer som anses som felles drift

drift. Dette betyr for eksempel at kjøp av avgiftspliktige tjenester fra en vertskommune likestilles med tilsvarende kjøp fra private. En kommune som for eksempel yter datatjenester til en annen kommune den ikke har opprettet en felles drift med, må derfor beregne merverdiavgift av denne omsetningen.

Figur 4.1 viser eksempler på samarbeidsformer som anses som felles drift. Ved et kommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 mellom kommunene A, B og C, vil det ikke foreligge plikt til å betale merverdiavgift ved omsetning fra den felles produksjonsenheten til deltakerne. Det samme gjelder ved samarbeid gjennom et IKS (kommunene A og B). Dette gjelder så fremt eventuell omsetning til andre enn deltakerne ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning. Ved omsetning til andre kommuner som ikke deltar i samarbeidet, vil det foreligge merverdiavgiftsplikt.

4.4.3 Konkurransvridninger når kommunen har rollen som tilbyder

Gjeldende uttaksbestemmelser i merverdiavgiftsloven for offentlige virksomheter er i utgangspunktet gunstigere enn for private virksomheter. Dette kan medføre at offentlige virksomheter får et lavere kostnadsnivå enn private virksomheter som følge av merverdiavgiften.

Bakgrunnen for dette er at merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd begrenser plikten for offentlige virksomheter til å beregne merverdiavgift ved uttak. Offentlige virksomheter som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov er bare avgiftspliktige for sin omsetning til andre, og skal derfor ikke betale merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester til eget bruk. Motstykket til dette er at det da utelukkende kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre. Private virksomheter som har avgiftspliktig omsetning skal derimot etter regelverket i utgangspunktet betale merverdiavgift ved eget bruk av avgiftspliktige omsetningsvarer og

tjenester. Samtidig har private virksomheter full fradragsrett for inngående merverdiavgift på disse anskaffelsene.

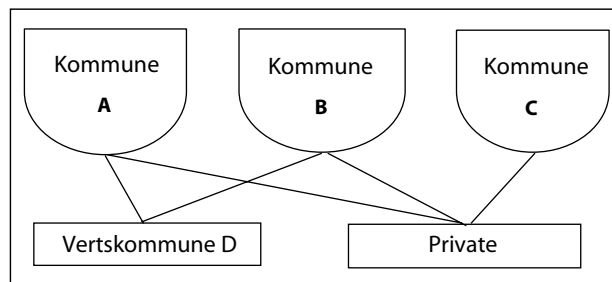
Uttaksmerverdiavgiften er basert på omsetningsverdi og ikke innkjøpsverdi, og uttaksbeskatningen vil derfor utgjøre en høyere økonomisk belastning enn ved en begrensning i fradragsretten. På denne bakgrunn kan kommunale virksomheter som følge av merverdiavgiften få lavere kostnader enn private virksomheter. Denne forskjellen kan reduseres noe ved at kommunale virksomheter med begrenset omsetning til andre, ikke har forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser slik private virksomheter har.

Særbestemmelsen for offentlige virksomheter i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd har fått en parallell gjennom Finansdepartementets vedtak av 15. juni 2001, hvor det inntil videre er gitt et generelt administrativt unntak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Dette betyr at også private virksomheter med begrenset omsetning unngår uttaksbeskatning og i stedet får en begrensning i fradragsretten. Unntaket gjelder likevel bare ved uttak av tjenester, slik at det fortsatt skal betales merverdiavgift ved uttak av varer til ikke-avgiftspliktig del av en privat virksomhet. Kostnadsnivået vil derfor fortsatt kunne være lavere i kommunale virksomheter enn i private.

Utvalget har fått opplyst at Finansdepartementet for tiden foretar en gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Dette kan medføre endringer i forhold til det som er gjengitt ovenfor.

4.4.4 Konkurransesvridninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer

Merverdiavgiftsregelverket medfører at enkelte former for kommunalt samarbeid oppnår en gunstig merverdiavgiftsmessig behandling som beskrevet ovenfor. Dersom kommunene ønsker å innrette det kommunale samarbeidet på en slik måte at det i merverdiavgiftslovens forstand ikke foreligger felles drift, vil omsetning til de deltakende virksomhetene være merverdiavgiftspliktig etter hovedregelen. Dette vil for eksempel være tilfelle for omsetning mellom kommuner som organiserer samarbeidet etter for eksempel vertskommune-modellen eller andre samarbeidsavtaler som ikke oppfyller kravene til felles drift. Slike enheter vil være pliktige til å beregne merverdiavgift ved sin omsetning til andre. Kommuner som ønsker en slik organisering av et samarbeid, vil derfor ikke



Figur 4.2 Tilfeller hvor det ikke foreligger felles drift

oppnå en slik gunstig merverdiavgiftsbehandling som er tilfelle for felles driftenheter. Institusjoner eller virksomheter som er organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, vil for eksempel heller ikke anses som en slik felles produksjonsheter. Dette følger direkte av merverdiavgiftsloven.

Figur 4.2 viser tilfeller hvor det ikke foreligger felles drift. Kommune A og B har begge samarbeid med vertskommune D. Slikt samarbeid vil ikke anses som felles drift, og A og B må betale merverdiavgift ved kjøp av avgiftspliktige tjenester fra D. Tilsvarende vil det være plikt til å betale merverdiavgift for A, B og C ved kjøp fra private produsenter. Særregelen om felles drift er uansett ikke aktuell i forhold til private virksomheter, ettersom den bare gjelder for felles drift mellom offentlige virksomheter.

4.5 Oppsummering

Kommunens oppgaver kan grupperes i offentlig myndighetsutøvelse, ansvar for velferdstilbud og utøvelse av næringsvirksomhet. Politiske organer i kommunene representerer befolkningens etterspørsel etter tjenester. Tjenestene kan produseres av kommunen selv, i samarbeid med andre eller kjøpes av andre. Det skjer en utvikling fra tjenesteproduksjon i kommunale forvaltningsorganer til mer fristilte enheter. Kommunens politikere betraktes da som bestillere av velferdstjenestene innenfor de gitte økonomiske og rettslige rammebetingelser. Fristillingen innebærer et klart skille mellom kommunens rolle som bestiller og utfører.

Kommunal tjenesteproduksjon eksponeres i økende grad for konkurranse. Åpen anbudskonkurranse og fritt brukervalg er former for konkurranseeksponering av tjenesteproduksjon. Konkurranseeksponering av driften av offentlige tjenester skiller ofte fra privatisering av offentlig virksomhet. Privatisering av kommunal virksomhet innebærer en overgang fra kommunal til privat eierskap. Finansieringsformene for kommunal tjenesteproduksjon er også i endring. Brukerbetaling

og stykkpris er for eksempel innført i større grad ved siden av skattefinansiering.

Innenfor tjenester som undervisning, helse og omsorg eksisterer det private tilbud ved siden av de kommunale. Utviklingen medfører utvidede konkurranseflater mellom kommunal og privat tjensteproduksjon som gjør det viktig å unngå at merverdiavgiften gir konkurransevridninger.

Utviklingen viser at kommunene i økende grad inngår samarbeid innenfor et bredere spekter av oppgaver. Tjenester som kommunene har ansvar for blir stadig mer omfattende, kompliserte og kostnadskrevende, og er i økende grad i uba-

lanse med en kommunestruktur som er dominert av mange og små kommuner. Kommunene kan organisere sitt samarbeid på ulike måter. For merverdiavgiftspliktige tjenester som ikke omfattes av dagens begrensede kompensasjonsordning, kan merverdiavgiften påvirke hvordan kommunalt samarbeid organiseres. Når merverdiavgiftssystemet slår ulikt ut for ulike former for organisering av tjensteproduksjonen, kan det medføre at merverdiavgiften gir kommunene økonomisk motiv til å velge løsninger som ikke er samfunnsøkonomisk effektive, og dermed bidra til at befolkningens velferdstilbud svekkes.

Kapittel 5

Tidligere vurderinger av konkurransevriddningsproblemet

5.1 Innledning

Spørsmålet om konkurransevriddninger i merverdiavgiftssystemet i forholdet mellom offentlig og privat virksomhet har vært drøftet i flere sammenhenger siden merverdiavgiften ble innført i 1970. I dette kapitlet gjennomgås ulike utredninger og stortingsdokumenter hvor dette spørsmålet er blitt nærmere vurdert. Når det gjelder utvalgets oversikt over gjeldende rett på dette området vises det til omtalen i kapittel 3.5.

5.2 Utvalgsinnstillingen fra 1970 og oppfølgingen av denne

I mai 1970 ble det nedsatt et utvalg som fikk i oppdrag å utrede spørsmålet om konkurransevriddninger mellom offentlig og privat virksomhet samt visse andre vriddningsspørsmål som var oppstått i forbindelse med gjennomføringen av merverdiavgiftsloven. Dette utvalget ble oppnevnt blant annet fordi ulike bransjer innen næringslivet hadde reist kritikk mot merverdiavgiftsreglene for offentlige institusjoner. Utvalget la fram sin innstilling i september 1970.

Utvalget vurderte flere alternativer som kunne bidra til å motvirke konkurransevriddningene mellom offentlig og privat virksomhet. Blant alternativene som ble drøftet var:

- lovbestemmelser om avgiftsfritak for en del ytelser til det offentlige
- reduseringsregler til bruk ved fastsettelse av avgiftsgrunnlaget for ytelser til offentlige institusjoner
- kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet
- pålegg om avgiftsplikt for de deler av offentlige institusjoners virksomhet som tilgodeser egne behov

Utvalget ble stående ved at tiltak mot konkurransevriddningene burde gjennomføres ved at Finansdepartementet bemyndiges til å gi pålegg om merverdiavgiftsplikt for de deler av offentlig virksomhet som tilgodeser egne behov. Utvalget foreslo

videre at departementet skulle treffe sine beslutninger etter innstilling fra et eget utvalg.

Utvalgsinnstillingen fra 1970 ble behandlet i Ot. prp. nr. 26 (1970-71) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v. Finansdepartementet sluttet seg til at konkurransevriddninger mellom offentlig og privat virksomhet ikke burde løses gjennom avgiftsfritak for visse ytelser eller ved at det innføres regler om redusert beregningsgrunnlag. Videre var departementet enig i at det knyttet seg betenkeligheter til en ordning hvor kommunene ble gitt kompensasjon krone for krone. I likhet med utvalget ble departementet stående ved forslaget om avgiftspålegg, slik at konkurransevriddningene ble motvirket gjennom en adgang til å pålegge statlige og kommunale institusjoner å beregne merverdiavgift av egen varefremstilling eller tjenester som ytes til eget bruk. Det ble imidlertid understreket at avgiftspålegg bare burde benyttes i tilfeller hvor det ikke var mulig å motvirke konkurransevriddningene på andre måter, eksempelvis ved administrative tiltak som bruk av instruks. Det ble videre fremhevet at spørsmålet om å gi pålegg ikke måtte avgjøres utelukkende ut fra næringslivets interesser, og at en mulighet for vriddning bare var ett av de momenter som måtte vektlegges ved vurderingen. Departementet var enig med utvalget i at det for behandling av denne type saker burde opprettes et rådgivende utvalg. Departementet mente for øvrig at dette spørsmålet var av en slik interesse og betydning at avgjørelsen burde treffes av Kongen og ikke av departementet slik utvalget foreslo.

Finanskomiteen sluttet seg til forslaget om å ta inn et nytt tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 11, hvor Kongen får fullmakt til, etter innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg, å bestemme at stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune, skal beregne og betale merverdiavgift av varer og tjenester til eget bruk, jf. Innst. O. nr. 40 (1970-71) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v. Komiteen forutsatte at fullmakten ble brukt på en slik måte at den ikke rammer kommuner hvor det ikke foreligger konkurransevriddninger. Ved kgl. res. 6. august

1971 ble det i medhold av denne bestemmelsen oppnevnt et rådgivende utvalg for saker om konkurransevriddinger etter merverdiavgiftsloven.

I utvalgsinnstillingen fra 1970 ble det også gitt en særskilt behandling av spørsmålet om konkurransevriddinger i veisektoren. Fra utvalgets side ble det anbefalt at konkurransevriddingene i denne sektoren ble motvirket på en annen måte enn for den øvrige delen av offentlig virksomhet. I stedet for et avgiftspålegg for det offentlige på egne arbeid, ble det antatt at vriddingsproblemene best kunne motvirkes ved et avgiftsfritak for veiarbeider. I Ot.prp. nr. 26 (1970-71) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v. tok Finansdepartementet ikke endelig stilling til hvordan konkurransevriddingene mellom offentlig og privat drift skulle motvirkes i veisektoren. Etter departementets mening burde dette spørsmålet utredes nærmere. I Innst. O. nr. 40 (1970-71) ga finanskomiteen imidlertid uttrykk for at spørsmålet om konkurransevriddinger i veisektoren kunne løses relativt raskt, og ba derfor om at Finansdepartementet fremmet en egen proposisjon om dette. I Ot.prp. nr. 13 (1971-72) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift foreslo departementet at det ble tatt inn en egen bestemmelse i merverdiavgiftsloven om avgiftsfritak for veiarbeider. Finanskomiteen sluttet seg til dette forslaget, se Innst. O. VII (1971-72) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 om merverdiavgift. På denne bakgrunn ble det i Stortinget fattet vedtak om å ta inn en slik fritaksbestemmelse i merverdiavgiftsloven § 16. Fritaksordningen ble innført med virkning fra 1. januar 1973. Ordningen var opprinnelig midlertidig, men ble senere gitt forlenget gyldighet uten tidsbegrensning.

5.3 St.meld. nr. 54 (1984-85) Om merverdiavgiftssystemet og NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov

I St.meld. nr. 54 (1984-85) Om merverdiavgiftssystemet ble det blant annet gitt en nærmere redegjørelse av konkurransevriddingene som merverdiavgiften skaper i forholdet mellom offentlig og privat drift. Konklusjon om dette i meldingen var følgende:

”I enkelte bransjer utgjør nok konkurranseforvridding mellom offentlig og privat drift på grunn av merverdiavgiften et problem for næringsdrivende. Som tidligere nevnt mener en

at departementet fortsatt bør stille klare krav til iverksetting av avgiftspålegg. En er likevel innstilt på å i konkrete tilfelle å bruke avgiftspålegg overfor offentlige institusjoner og dessuten overfor ikke avgiftspliktige næringsdrivende dersom avgiftspålegg på en rimelig måte kan løse konkurranseforvriddingsproblemet. Hensynet til best mulig utnyttelse av offentlige budsjetter og av de samfunnsøkonomiske ressurser tilsier at spørsmålet om konkurranseforvridding holdes under oppsikt. Departementet vil derfor fortsatt generelt vurdere dette spørsmålet, bl.a. på bakgrunn av den nye danske ordningen med refusjon. Arbeidet videre fremover vil skje i samråd med Forbruker – og administrasjonsdepartementet. Samtidig vil instruksjonen til statsinstitusjonene bli innskjerpet. Departementet vil dessuten be det utvalg som skal gjennomgå merverdiavgiftsloven vurdere nærmere problemene vedrørende konkurranseforvridding.”

Under behandlingen av meldingen i Stortinget sa finanskomiteens flertall (alle unntatt Fremskrittspartiet) seg enig i at konkurransevriddingsproblemene ble nærmere behandlet av det utvalg som skulle gjennomgå merverdiavgiftsloven, jf. Innst. S. nr. 186 (1984-1985) Innstilling fra finanskomiteen om merverdiavgiftssystemet.

Ved kgl. res. 6. desember 1985 ble det utnevnt et utvalg til å vurdere forbedringer i merverdiavgiftsloven (Merverdiavgiftsutvalget av 1985). Som leder for utvalget ble oppnevnt daværende visesentralbanksjef Kjell Storvik. Utvalget avga to delutredninger. NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester og NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov. Ved avgivelsen av den andre delutredningen hvor blant annet spørsmålet om konkurransevriddinger i merverdiavgiftssystemet ble behandlet, var utvalget ledet av professor dr. juris Frederik Zimmer, Universitetet i Oslo. Nedenfor omtales denne delutredningen under betegnelsen Zimmerutvalget.

I ovennevnte resolusjon ble utvalgets mandat i forhold til konkurransevriddingsproblemene beskrevet slik:

”Utvalget skal vurdere konkurranseforvriddingsproblemet i forhold til merverdiavgiften og forutsettes herunder særlig å ha for øye forholdet mellom offentlig og privat drift. Utvalget bør også se på muligheten av konkurranseforvridding mellom næringsdrivende innbyrdes. Utvalget skal i tilfelle vurdere nærmere om de tiltak mot slik forvridding som merverdiavgiften nå gir anvisning på er tilstrekkelige og hensiktsmessige. Utvalget skal skissere eventuelt nye tiltak som kan være aktuelle og i

tilfelle fremlegge utkast til nye lovbestemmelser. Utvalget bør herunder undersøke hvordan andre som har innført merverdiavgift, søker å løse tilsvarende problemer.”

I tråd med mandatet vurderte Zimmerutvalget merverdiavgiftens betydning for valget mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Vurderingen ble i hovedsak konsentrert om forholdet til kommunal egenproduksjon, men utvalget behandlet også konkurransevidninger i forhold til statlig virksomhet og mellom private næringsdrivende. Nedenfor gis det kun en gjennomgang av utvalgets vurderinger i forhold til kommunal sektor.

Zimmerutvalget la til grunn for sin vurdering at merverdiavgiftsbestemmelsene er egnet til å skape konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Etter Zimmerutvalgets vurderinger var det imidlertid vanskelig å peke på helt andre løsninger som kan motvirke konkurransevidninger, enn hva som ble fremlagt i 1970. Zimmerutvalget mente derfor at disse løsningene igjen var aktuelle. Zimmerutvalget mente at konkurransevidningene kunne motvirkes etter følgende hovedprinsipper (virkemidler):

1. Offentlige institusjoner pålegges å beregne avgift av varer og tjenester som produseres for å tilgodese egne behov og som etter sin art er avgiftspliktige.
2. Det gis fritak for beregning av avgift ved omsetning av varer og tjenester til offentlige institusjoner.
3. Det gis regler om redusert grunnlag for beregning av avgift ved omsetning til offentlige institusjoner.
4. Offentlige institusjoner instrueres om å se bort fra avgiften ved valg mellom utførelse i egen regi og anskaffelse.
5. Offentlige institusjoner gis kompensasjon for den avgift som belastes ved anskaffelse av avgiftspliktige varer og tjenester.

I spørsmålet om konkurransevidninger i forhold til kommunal egenproduksjon avga Zimmerutvalget delt innstilling. Flertallet gikk inn for en løsning innenfor merverdiavgiftssystemet for kommunale og fylkeskommunale virksomheter ved at disse blir gitt en utvidet fradragrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester. Det ene mindretallet gikk inn for en kompensasjonsordning som begrenses til bransjer med et vesentlig innslag av tjenesteinnsats. Ordningen ble foreslått lagt utenfor merverdiavgiftssystemet ved at kompensasjonen avkortet mot de statlige overføringene til kommunen. Det andre mindretallet

gikk inn for at avgiftsfritaket begrenset til nærmere angitte bransjer hvor det er påvist å foreligge konkurransevidninger.

Om den nærmere vurderingen av de ulike virkemidlene som ble gjort av utvalget, vises det til delutredningens kapittel 2 hvor det er gitt følgende sammendrag:

”Flere av de virkemidlene som er nevnt ovenfor vil føre til endringer i avgiftsprovenyet. Utvalget har imidlertid lagt til grunn at statens avgiftsinntekter ikke skal reduseres, og det er derfor foreslått at dette tapet kompenseres, eksempelvis ved at rammetilskuddet til kommunene blir redusert tilsvarende.

Det knytter seg også avgiftstekniske problemstillinger til bruk av de ulike virkemidlene. Således er det påpekt at virkemidlene kan gis generell eller begrenset virkning og det kan være nødvendig å foreta en avgrensning av de offentlige institusjonene som skal omfattes.

Kapittelet inneholder videre en nærmere beskrivelse av de enkelte virkemidlene, og i denne forbindelse er det særlig redegjort for gjeldende regler om avgiftspålegg og behandlingen i Det rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning. Utvalget konstaterer at det ikke i noe tilfelle er anbefalt eller benyttet avgiftspålegg i de sakene som har vært til behandling. Etter at det er foretatt en vurdering av alle de virkemidlene som er ansett å stå til rådighet, har utvalget kommet til at det særlig er to virkemidler som kan være aktuelle for å motvirke konkurransevidning mellom kommunal egenregivirksomhet og anskaffelse fra andre.

De to virkemidlene som er ansett aktuelle, er avgiftsfritak og avgiftskompensasjon. Disse virkemidlene er vurdert nærmere i kapittel 14. Med avgiftsfritak menes at registrerte næringsdrivende på nærmere bestemte vilkår kan unnlate å beregne avgift ved omsetning til kommunale institusjoner. En kompensasjonsordning innebærer at det skal beregnes avgift på vanlig måte, med at de kommunale institusjonene skal få avgiften kompensert enten gjennom en særskilt utligningsordning eller gjennom rett til fradrag for inngående avgift. Effektene av de to virkemidlene vil bli den samme, og det er forutsatt at det til bruken av vedkommende virkemiddel etableres en tilbakebetalingsordning fra kommunene.

Utvalget har i dette spørsmålet delt seg i et flertall og i de mindretall. Flertallet, bestående av utvalgets formann Zimmer og medlemmene Dypsjord, von der Fehr, Fyhn, Norstein, Refsland, Skjøsberg og Østrem går inn for bruk av avgiftskompensasjon for å motvirke konkurransevidning.

Et mindretall, bestående av medlemmet Østby går også inn for avgiftskompensasjon som hovedmodell, men mener at dette virke-middelet bør innrettes på en annen måte enn det som er foreslått av flertallet.

Et annet mindretall, bestående av medlemmene Kristensen, Mengshoel og Nordstrøm har gått inn for at konkurransevidningen motvirkes ved bruk av avgiftsfritak.

Etter flertallets syn taler hensynet til de næringsdrivende for en kompensasjonsordning. En slik ordning vil, i motsetning til en fritaksordning, ikke føre til endringer i avgiftsberegningen eller skape nye avgrensingsproblemer med hensyn til hvilke ytelser som skal avgiftsberegnes. Begge modellene kan føre til ulike avgrensingsproblemer for de kommunale institusjonene, men også i forhold til institusjonene antar flertallet at en kompensasjonsordning er å foretrekke. Flertallet har også lagt vekt på at en ordning med avgiftskompensasjon ikke synes å føre til det samme kontrollbehovet som en fritaksordning. Videre vil bruk av en slik ordning heller ikke reise spørsmål av prinsipiell karakter i forhold til merverdiavgiftssystemet som et generelt system. Flertallet har derfor kommet til at en kompensasjonsordning fremstår som en bedre ordning enn et avgiftsfritak.

En ordning med avgiftskompensasjon kan gis en helt generell virkning, eller den begrenses på ulike måter. Etter flertallets vurdering vil en begrenset kompensasjonsordning skape en rekke avgrensingsproblemer, samtidig som ordningen da kan vise seg å være utilstrekkelig. Flertallet er derfor av den mening at en generell ordning er den beste, selv om den også vil omfatte områder hvor det i praksis ikke har vist seg å foreligge noe vridningsproblem. Det er imidlertid flertallets oppfatning at konkurransevidning mellom kommunal egenregivirksomhet og anskaffelse fra private næringsdrivende er et generelt problem innen avgiftssystemet, og at dette best kan løses gjennom en generell ordning.

Administrativt kan avgiftskompensasjonen gjennomføres på to ulike måter. Ordningen kan enten legges utenfor avgiftsforvaltningen ved at det etableres en egen administrasjon som gir direkte tilskudd på grunnlag av faktiske kostnader, eller kommunene kan gis en særskilt rett til fradrag for inngående avgift av sine anskaffelser. Etter flertallets syn er en kompensasjon innenfor avgiftssystemet den beste løsningen. Utbetalingen til kommunene kan da baseres på et system som allerede er i bruk og ordningen kan videre underlegges av et forvaltningsorgan som har kompetanse på området.

For det tilfellet at en kompensasjonsordning blir gjennomført, er det ene mindretallet, bestående av medlemmene Kristensen, Mengshoel

og Nordstrøm av den samme oppfatning som flertallet på dette punkt.

Det ene mindretallet, medlemmet Østby, mener at kompensasjonsordningen bør begrenses til de virksomhetsområdene hvor tjenesteinnsatsen er vesentlig. Disse områdene bør etter dette medlemmets oppfatning oppregnes konkret. Dette medlemmet mener videre at en ordning med avgiftskompensasjon bør legges utenfor avgiftsforvaltningen, bl.a. fordi skatte-etaten i dag ikke råder over tilstrekkelige ressurser til å ta hånd om en slik ordning på for-svarlig måte.

Det andre mindretallet, bestående av medlemmene Kristensen, Mengshoel og Nordstrøm er av den oppfatning at konkurransevidningen bør motvirkes ved et kvalifisert avgiftsfritak. Disse medlemmene legger bl.a. vekt på at et avgiftsfritak vil gi kommunene en umiddelbar avlastning, og at det ikke er nødvendig å fremsette et senere refusjonskrav. Videre vil antall avgiftstransaksjoner og statens risiko for tap i avgiftssystemet bli redusert. Det legges også til grunn at en fritaksmodell ikke fremstår som spesielt kontrollteknisk komplisert. Disse medlemmene mener videre at fritaksordningen bør gis en begrenset virkning, og at fritakene avgrenses etter en konkret vurdering av hvilke områder som må anses som særskilt utsatt for konkurransevidning. Det forutsettes også at det settes særskilte vilkår og legitimasjonskrav til et slikt fritak.”

5.4 St.meld. nr. 21 (1993-94) Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransevidning mellom offentlig og privat virksomhet og Innst. S. nr. 94 (1993-94)

I forbindelse med behandlingen av innstillingen fra finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Harald Ellefsen og Erna Solberg om endring av merverdiavgiftsreglene for å motvirke konkurransevidninger mellom offentlig egenproduksjon og anskaffelse fra private næringsdrivende (Innst. S. nr. 238 (1992-93), jf. Dokument nr. 8:31 (1992-93)) traff Stortinget 17. juni 1993 følgende anmodningsvedtak:

”Stortinget ber Regjeringen i løpet av høsten 1993 med bakgrunn i bl.a. Zimmer-utvalget (NOU 1991:30) om å legge fram en bredere vurdering av merverdiavgift for offentlig sektor og eventuelt fremme forslag til endringer av merverdiavgiftssystemet.”

På denne bakgrunn foretok Regjeringen Brundt-

land en vurdering av spørsmålet om merverdiavgift og offentlig sektor, jf. St.meld. nr. 21 (1993-94) Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet. I meldingen ble spesielt omhandlet konkurransesvridninger mellom kommunal og privat virksomhet. Det ble vurdert og drøftet ulike alternative modeller for å motvirke konkurransesvridningene som merverdiavgiften gir opphav til ved kommunenes valg mellom egenproduksjon eller kjøp fra andre.

Enkelte av modellene som var gjenstand for vurdering i meldingen, ble ansett for å være uaktuelle for å motvirke konkurransesvridningene. Dette gjaldt blant annet i forhold til en ordning hvor kommunene får kompensasjon for betalt merverdiavgift innenfor merverdiavgiftssystemet gjennom en utvidet adgang til å fradragføre inngående merverdiavgift. Mens flertallet i Zimmerutvalget gikk inn for en slik utvidet fradragrett for inngående merverdiavgift for kommunene, ble det i meldingen pekt på at en slik løsning ville føre til nye konkurransesvridninger. I den forbindelse ble det vist til en svensk utredning (SOU 1993:75 Vissa mervärdesskattefrågor II - Offentlig verksamhet m.m.) hvor det ble konstatert at ordningen som var innført i Sverige i 1991 med utvidet fradragrett for kommunene, hadde medført nye konkurransesvridninger. Disse problemene oppstår når virksomheter som ikke har fradragrett for inngående merverdiavgift (eksempelvis innen helsetjenester og undervisning), forekommer både innenfor offentlig og privat virksomhet. Ved en slik ordning vil de kommunale virksomhetene oppnå fradragrett, mens tilsvarende private virksomheter ikke har slik fradragrett. I SOU 1993:75 gikk man inn for å fjerne ordningen med utvidet fradragrett for kommunene. I St.meld. nr. 21 (1993-1994) ble det videre vist til at en slik ordning også ville representere et betenkelig brudd med merverdiavgiftssystemet ved at virksomheter som ikke har avgiftspliktig omsetning, får fradragrett for inngående merverdiavgift innenfor systemet. Dessuten ble det fremhevet at en slik ordning ville være i strid med EFs sekundærlovgivning på merverdiavgiftsområdet. På denne bakgrunn ble denne modellen forkastet i meldingen.

Daværende regjering mente at de to mest aktuelle modellene for å løse konkurransesvridningsproblemene var:

- En begrenset kompensasjonsordning utenfor avgiftssystemet hvor kommunene gis kompensasjon for avgift som betales ved anskaffelser fra visse bransjer.
- En begrenset avgiftsplikt eller avgiftspålegg i deler av kommunal tjenesteproduksjon.

I meldingen ble det fremhevet at en løsning med begrenset merverdiavgiftsplikt trolig vil gi det sterkeste motiv til å velge de samfunnsøkonomisk mest lønnsomme løsningene. Dette alternativet innebærer at man skiller ut deler av den kommunale produksjonen i egne avgiftssubjekter og at all omsetning fra disse enhetene blir gjort avgiftspliktig. Dersom slike enheter får status som egne avgiftssubjekter, vil de få ordinær avgiftspliktig omsetning også til andre offentlige institusjoner. Uten en slik status vil avgiftsplikt for enhetene kunne oppnås ved avgiftspålegg som begrenses til de aktuelle kommunale virksomhetene. I meldingen ble det påpekt at en ordning med avgiftsplikt eller avgiftspålegg synes å kreve en nærmere utredning og må settes i en bredere sammenheng. Det ble i meldingen pekt på at en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, syntes å kreve minst utredning og at denne fremsto som mest aktuell. Det ble imidlertid understreket at det for begge alternativene var nødvendig med ytterligere forberedelser før et forslag til vedtak kunne legges fram i form av en proposisjon. Det ble lagt til grunn for begge alternativene at en eventuell endring skulle skje innenfor en provenynøytral ramme for staten.

I Innst. S. nr. 94 (1993-94) Innstilling fra finanskomiteen om merverdiavgift og offentlig sektor fant finanskomiteens flertall (bestående av Arbeiderpartiet og Senterpartiet) det sannsynliggjort at eksisterende konkurransesvridninger var et problem og at disse var av et så stort omfang at det tilsa en omlegging av merverdiavgiftsreglene. Det samme flertallet mente også det kunne være en del ulemper og kostnader forbundet med en endring av regelverket. Hvorvidt det burde gjennomføres tiltak for å redusere problemene, ble derfor blant annet knyttet opp mot omfanget av konkurransesvridningene. Dersom det skulle besluttes å innføre tiltak for å motvirke konkurransesvridningene, gikk det samme flertallet inn for en begrenset kompensasjonsordning for kommunal sektor. Komiteens medlemmer fra Høyre, Fremskrittspartiet, Kristelig Folkeparti og Venstre ønsket tiltak mot problemene uavhengig av en videre vurdering av et mulig omfang av konkurransesvridningene. Disse medlemmene gikk prinsipielt inn for en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Disse medlemmene anbefalte subsidiært, som et første skritt, en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Disse forutsatte at ordningen i så fall måtte omfatte de tjenestoområder hvor konkurransesvridningen har skapt særlig store problemer, nemlig trykkeri,

vaktjenester, renhold, rens og vask, renovasjon og avfallsbehandling, kjøkken og kantinedrift, bygg og anlegg samt vedlikehold.

5.5 Innføring av en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet

På bakgrunn av finanskomiteens merknader i Innst. S. nr. 94 (1993-94) nedsatte Finansdepartementet en arbeidsgruppe som blant annet fikk i oppgave å kartlegge omfanget av egenproduksjon i kommunal sektor. Med utgangspunkt i bearbejdsverdien ble omfanget anslått til om lag 4,5 mrd. kroner innenfor sektorene renhold, vaskeri og renseri, samt bygg og anlegg. I St.prp. nr. 1 (1994-95) Skatter og avgifter til statskassen gikk Regjeringen Brundtland inn for en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Blant annet på bakgrunn av innspill fra berørte bransjer mente daværende regjering det var tilstrekkelig at ordningen ble begrenset til leveranser fra sektorene renhold, vaskeri og renseri, samt bygg og anlegg. Det ble videre varslet at man ville komme tilbake til den konkrete utformingen av ordningen med sikte på eventuell iverksettelse fra 1. januar 1995. I Budsjett-innst. S. nr. I (1994-95) støttet finanskomiteens flertall dette standpunktet. Flertallet ville ta endelig stilling til hvilke bransjer som burde omfattes av ordningen når endelig forslag ble fremmet.

I forbindelse med salderingen av statsbudsjettet for 1995 la Regjeringen Brundtland fram forslag om en begrenset kompensasjonsordning for merverdiavgift for kommunal sektor. Det ble foreslått at kompensasjonsordningen skulle være utenfor merverdiavgiftssystemet og at den skulle være forankret i en egen lov. Ordningen ble videre foreslått begrenset til betalt merverdiavgift for kommunal sektors anskaffelse av avgiftspliktige tjenester innen sektorene renhold, vask og rens av tekstiler og arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom, herunder oppføring, ombygging, reparasjon, vedlikehold og teknisk bistand i forbindelse med slikt arbeid. Av hensyn til avgrensingsproblemer som måtte oppstå ved kombinerte vare- og tjenesteanskaffelser, ble det foreslått å fastsette sjablonsatser for å gjenspeile tjenestedelene i de enkelte sektorene. Den nærmere avgrensning av tjenestene og nivået på sjablonsatsene ble varslet at ville bli nærmere regulert i en egen forskrift. Det ble lagt til grunn at ordningen i sin helhet skulle være finansiert av kommunesektoren. Forslaget ble fremmet i Ot.prp. nr. 18 (1994-95) Om lov om kompensasjon

for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende, jf. også omtalen i St.prp. nr. 1. Tillegg nr. 9 (1994-95) Saldering av statsbudsjettet medregnet folketrygden 1995.

I Innst. O. nr. 25 (1994-95) Innstilling fra finanskomiteen om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende sluttet finanskomiteens flertall (bestående av Arbeiderpartiet og Senterpartiet) seg til forslaget om å innføre en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet for kommunal sektor. Flertallet sluttet seg videre til at ordningen skulle begrenses til å omfatte visse tjenester. På tross av at daværende regjering gikk inn for at kompensasjonsordningen skulle omfatte sektorene renhold, vaskeri og renseri, samt bygg og anlegg, mente flertallet at renhold ikke skulle omfattes av ordningen. Flertallet viste til at renhold var en integrert del av den kommunale virksomhet. Komiteens mindretall (bestående av Høyre, Kristelig Folkeparti, Venstre og representanten Stephen Bråthen) mente at ordningen burde gjøres generell.

På denne bakgrunn vedtok Stortinget innføring av en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet ved lov 17. februar 1995 nr. 9. Ordningen trådte i kraft med virkning fra 1. mai 1995. Det er gitt en nærmere omtale av dagens begrensede kompensasjonsordning i kapittel 7.

5.6 Senere vurderinger og endringer av gjeldende kompensasjonsordning

Etter innføringen av den begrensede kompensasjonsordningen i 1995 har Stortinget flere ganger vurdert ordningen nærmere. Nedenfor omtales enkelte av de vurderinger som er gjort av Stortinget i denne sammenheng.

Et forslag om endring av kompensasjonsordningen ble fremmet i Dokument 8:99 (1995-96) av stortingsrepresentantene Meltveit Kleppa, Solberg, Sponheim og Steensnæs. På bakgrunn av forslaget traff Stortinget 18. oktober 1996 følgende anmodningsvedtak:

”Stortinget ber Regjeringen om å endre forskrifter til lov av 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til også å omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale/fylkeskommunale tjenestetilbudet. Ordningen skal omfatte virksomheter der driften finansieres fullt ut med offentlige

midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter.”

I merknadene fra finanskomiteens medlemmer fra Senterpartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti, Venstre og representanten Stephen Bråthen, se Innst. S. nr. 3 (1996-97), ble blant annet følgende uttalt:

”Det er urimelig at institusjoner som drives av private og ideelle organisasjoner og som fullt ut får sine driftsutgifter dekket over offentlige budsjetter skal unntas fra ordningen med merverdiavgiftskompensasjon. Disse medlemmer mener at kommunene og fylkeskommunene må kunne stå fritt til å velge slike samarbeidsløsninger uten at dette skal innebære en økonomisk mindre gunstig løsning for kommunen i forhold til egen drift.

Disse medlemmer mener at det bør trekkes et skille mellom private og ideelle organisasjoner som får 100 % dekning av driftsutgiftene fra kommune eller fylkeskommune gjennom egen samarbeidsavtale og de øvrige institusjonene som eventuelt drives med et større eller mindre offentlig tilskudd. De førstnevnte institusjonene representerer en integrert del av den offentlige planleggingen av ulike tjenestetilbud, og kommunene og fylkeskommunene bør på fritt grunnlag kunne avgjøre hva som er den mest hensiktsmessige løsningen når det gjelder driftsform uten at dette skulle innebære forskjeller mht. økonomiske konsekvenser. Slike institusjoner bør derfor inkluderes i kompensasjonsordningen.”

På denne bakgrunn ble den begrensede kompensasjonsordningen med virkning fra 1. januar 2000 utvidet. Utvidelsene medførte at ordningen også skulle omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet og som finansieres fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. Det vises til Innst. O. nr. 1 (1999-2000) og Ot.prp. nr. 86 (1998-99) Endringer i skatte- og avgiftslovgjevinga.

I Dokument 8:74 (1997-98) fremsatte stortingsrepresentantene Lars Arne Ryssdal, Kjellhaug Nakim og Børge Brende forslag om at kompensasjonen skal skje direkte til den institusjon eller budsjettenhet som har anskaffet tjenesten. Representantene mente at ordningen ikke fungerte etter sin hensikt som følge av at kompensasjonen ikke blir utbetalt direkte til den enkelte enhet innen kommunen, men til kommunen sentralt. Dette forslaget oppnådde imidlertid ikke flertall i finanskomiteen, jf. Innst. S. nr. 177 (1997-98). Flertallet (alle unntatt Fremskrittspartiet, Høyre og Tverr-

politisk Folkevalgte) viste til daværende finansministers vurdering om at kompensasjonsordningen gir kommunene en reell mulighet til å velge mellom egenproduksjon og kjøp fra private.

Regjeringen Stoltenberg foreslo ingen utvidelse av den begrensede kompensasjonsordningen i forbindelse med Merverdiavgiftsreformen 2001, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001). Begrunnelsen for dette var man ikke kunne se at det forelå noen sterkere økonomisk motivasjon for kommunene til egenproduksjon av de tjenestene som ble avgiftspliktige som følge av reformen, enn for tjenester som var avgiftspliktige før reformen og som ikke var omfattet av eksisterende kompensasjonsordning. Finanskomiteen flertall (alle unntatt Fremskrittspartiet, Høyre og representanten Steinar Bastesen) tok dette til orientering. Finanskomiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre ba regjeringen om å komme tilbake i Revidert nasjonalbudsjett 2001 med en nærmere vurdering av merverdiavgiftsreformens virkning på forholdet mellom tjenester utført med egne ansatte og kjøp av tjenester. Det vises til Budsjett-innst. S. nr. I (2000-2001).

I St. meld. nr. 2 (2000-2001) Revidert nasjonalbudsjett 2001 uttalte Regjeringen Stoltenberg blant annet om dette:

”Generell merverdiavgift på flere tjenester bidrar til økt likebehandling av varer og tjenester. Et bredere avgiftsgrunnlag fører til at flere virksomheter får fradrag for merverdiavgift. For disse virksomhetene vil egenproduksjon av tjenester framstå som mindre lønnsomt enn tidligere. For sektorer som fortsatt står utenfor merverdiavgiften, kan merverdiavgiftsreformen gjøre egenproduksjon av enkelte tjenester mer lønnsomt enn tidligere. Overgang til egenproduksjon som utelukkende skyldes merverdiavgift, vil normalt lede til dårligere bruk av samfunnets ressurser.

Av de tjenester som blir omfattet av merverdiavgiftsplikten fra 1. juli 2001, utgjør økonomiske og juridisk rådgivning og posttjenester de klart største anskaffelsene til sektorer som står utenfor merverdiavgiften. Enkelte former for økonomisk og juridisk rådgivning kan være egnet for egenproduksjon innen større virksomheter, mens det er liten grunn til å tro at posttjenester vil bli utført utenom det etablerte postsystemet.

Departementet har ikke funnet grunnlag for å endre konklusjonene i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001). Det legges derfor ikke opp til å innføre særskilte ordninger for å motvirke eventuelle

vidringer til egenproduksjon for sektorer som fortsatt står utenfor merverdiavgiftssystemet.”

I Budsjett-innst. S. II (2000-2001) viste finanskomiteens flertall (alle unntatt Arbeiderpartiet, Senterpartiet og Sosialistisk Venstreparti) til at det i dag er konkurransevidringer mellom private næringsdrivende og kommunesektorens egen virksomhet. Flertallet mente at Merverdiavgiftsreformen 2001 ville forsterke dette. For å sikre like konkurransevilkår, foreslo flertallet at kompensasjonsordningen ble utvidet til å omfatte alle tjenester. Forslaget falt imidlertid under avstemningen i Stortinget som følge av at dette flertallet i finanskomiteen ikke avspeilet flertallet i Stortinget.

Under behandlingen av statsbudsjettet for 2002, ble det flertall i Stortinget for å utvide kompensasjonsordningen til også å omfatte renhold, jf. Innst. O. nr. 3 (2001-2002). Kompensasjonsloven ble på denne bakgrunn endret ved lov 21. desember 2001 nr. 107. Utvidelsen skjedde med virkning fra 1. januar 2002.

5.7 Utvalgets egen delrapport

Det vises til kapitlene 1.1 og 2.1 om den nærmere bakgrunnen for oppnevningen av dette utvalget og de vurderinger som ble foretatt i den forbindelse.

Utvalget avleverte 22. mars 2002 en delrapport, hvor utvalget skisserte tre løsninger som syntes mest aktuelle, og som utvalget varslet ville bli vurdert og konkretisert nærmere i sin endelige utredning. Nedenfor gis det en kort omtale av de vurderinger som utvalget gjorde i denne forbindelse. Utvalgets delrapport er tilgjengelig i elektronisk form på Finansdepartementets hjemmeside (<http://odin.dep.no/fin>), eller ved å kontakte Finansdepartementet.

Den ene løsningen som utvalget varslet en ville se nærmere på innebærer at *kommunene gis utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift*. Dette er en løsning innenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget viser til at løsningen kan gi nye konkurransevidringer og vil bryte med prinsippene i merverdiavgiftssystemet. På den annen side vil en slik løsning basere seg på et etablert system og må samlet antas å medføre mindre administrative kostnader enn en fritaksordning, særlig for leverandører til kommunene og avgiftsmyndighetene. Utvalget har på denne bakgrunn valgt å se nærmere på denne løsningen i det videre arbeidet.

Det ble også varslet at utvalget ville vurdere nærmere om det kan utformes *egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet*.

Utvalget peker på at både Sverige, Finland og Danmark har generelle kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet. Det vil også bli vurdert om eksisterende ordning kan utvides og forbedres, eller om dagens ordning skal erstatte av en annen ordning av mer generell karakter. Utvalget viser til at det synes å være betydelig rom for forbedringer av gjeldende kompensasjonsordning for kommunene. Også en forbedret eller generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan gi nye konkurransevidringer.

Som en tredje løsning ble det varslet at utvalget vil vurdere om *hele eller deler av kommunenes virksomhet bør komme innenfor merverdiavgiftssystemet* og dermed få fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette kan etter utvalgets oppfatning gjennomføres gjennom fristilling av enkelte kommunale virksomheter ved å skille dem ut som egne avgiftssubjekter som omsetter med merverdiavgift. Utvalget mener at en løsning med utvidet merverdiavgiftsplikt kan være aktuell og varslet at en vil se nærmere på denne i den endelige utredningen. En løsning hvor man vurderer avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter krever nærmere utredning på flere områder.

I mandatet er utvalget også bedt om å vurdere *regelverket for offentlig virksomhet som drives i fellesskap og tjenesteomsetning mellom kommunene*. Utvalget anser at dagens merverdiavgiftsregelverk kan påvirke organiseringen av kommunalt samarbeid. Utvalget har i delrapporten vurdert de aktuelle løsningene i forhold til dette, og viser til at særskilte lempinger i regelverket for virksomheter som driver kommunalt samarbeid, kan medføre nye konkurransevidringer i disfavør av private tilbydere. Det ble varslet at utvalget vil foreta en bredere gjennomgang av denne problemstillingen i sin endelige utredning. Utgangspunktet vil være at merverdiavgiften ikke bør ha noen betydning for om tjenester utføres med kommunenes egne ansatte, i et interkommunalt selskap, eller av private næringsdrivende.

Utvalget er i mandatet også bedt om å vurdere hvordan de løsningene som foreslås for kommunene, kan være *egnet til å fjerne konkurransevidringer innenfor statsforvaltningen*. Utvalget uttalte i delrapporten at det anser at den systemmessig beste løsningen er at større deler av statsforvaltningen blir avgiftspliktige. En løsning der statsforvaltningen budsjetterer og avregner sine utgifter eksklusive merverdiavgift (nettobudsjettering av merverdiavgiften), er også vurdert som en mulig løsning. Utvalget har ikke vurdert løsninger for staten nærmere.

Kapittel 6

Konkurransesvridninger i merverdiavgiftssystemet

6.1 Innledning

Samfunnsøkonomisk effektivitet og konkurransevidninger er sentrale begreper i denne utredningen. I dette kapitlet vil utvalget derfor redegjøre nærmere for disse begrepene. Innledningsvis gjøres det rede for begrepene samfunnsøkonomisk effektivitet og konkurransevidninger og disse knyttes til merverdiavgiftssystemet. Det gis også en kort begrunnelse for at det offentlige tar ansvaret for produksjon av enkelte tjenester. Det gjøres i denne sammenheng kort rede for kommunenes rolle. Deretter beskrives konkurransevidninger som følge av merverdiavgiften. Det gis en forenklet fremstilling av konsekvensene i forhold til konkurransevidninger for de ulike løsningene som utvalget har vurdert. Utvalget gir avslutningsvis en beskrivelse av omfanget av konkurransevidninger i dagens merverdiavgiftssystem i forhold til kommunesektoren. I denne beskrivelsen har utvalget tatt utgangspunkt i en rapport utarbeidet av SNF på oppdrag fra utvalget. I tillegg har utvalget referert til en spørreundersøkelse som NHO har gjennomført blant sine medlemsbedrifter.

6.2 Samfunnsøkonomisk effektivitet og konkurransevidninger

6.2.1 Skatter og samfunnsøkonomisk effektivitet

Samfunnsøkonomisk effektivitet kan oppnås ved at produsenter og konsumenter står overfor priser som reflekterer samfunnsøkonomiske kostnader. Teoretisk sett vil en markedsøkonomi under visse forutsetninger styre ressursbruken på en måte som skaper effektivitet. Dette skyldes at konkurranse i markedet fører til at markedsprisene justerer seg slik at både produsenter og konsumenter står overfor like priser som reflekterer de reelle samfunnsøkonomiske kostnadene.

Skatter og avgifter innføres først og fremst for å finansiere offentlig konsum, offentlige investeringer og offentlige overføringer. Skatter kan gi

vidninger i relative prisforhold slik at prisene ikke reflekterer de reelle samfunnsøkonomiske kostnadene. Således kan skatter gi effektivitetstap hvis de medfører at beslutninger ikke baseres på samfunnsøkonomiske kostnader. De fleste former for skatter som benyttes i dag er skatter som har negative effektivitetsvirkninger. Slike skatter omtales ofte som vridende skatter. Innføring av slike skatter medfører dermed kostnader for samfunnet. Enkelte avgifter, for eksempel miljøavgifter, kan imidlertid være effektivitetsfremmende. Dette er avgifter som skal korrigere for eksterne kostnader ved markedssvikt, og kan dermed bidra til mer effektiv ressursbruk i samfunnet.

En generell merverdiavgift virker nøytralt på sammensetningen av forbruket. Det er i dag en rekke unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten som innebærer at den likevel påvirker forbrukssammensetningen. Selv om merverdiavgiftsgrunnlaget ble utvidet fra 1. juli 2001, er fremdeles mange tjenester unntatt fra den generelle avgiftsplikten. Merverdiavgiftsmessig forskjellsbehandling bidrar til å endre forbrukssammensetningen i favør av ikke-avgiftspliktige varer og tjenester. Merverdiavgiftsmessig forskjellsbehandling vil også påvirke sammensetningen av produksjonen av varer og tjenester. Dette gjelder også sammensetningen av offentlig forbruk og produksjon. Merverdiavgiften kan dermed medføre konkurransevidninger som bidrar til samfunnsøkonomisk effektivitetstap. Merverdiavgiftssystemet gir opphav til konkurransevidninger i den grad det fører til kostnadsforskjeller for aktører innenfor samme relevante marked. Et relevant marked er definert ut fra hvilke produkter og tjenester som etterspørerne anser for å være substituerbare. Konkurransesvridningen kan føre til at produksjonen ikke skjer hos den mest effektive produsenten.

Generelt bør skatter utformes slik at de medfører minst mulig vridninger i økonomien. Merverdiavgiften bør derfor være mest mulig generell slik at den i minst mulig grad bidrar til å påvirke forholdet mellom faktorpriser og sammensetningen av produksjonen.

6.2.2 Effektivitet når det offentlige tar ansvaret for tjenesteproduksjonen

Det kan være flere grunner til at det offentlige tar ansvar for produksjon av tjenester. I mange tilfeller kan det være fordelingshensyn som begrunner at det offentlige har ansvaret for å tilby tjenester til befolkningen uten vederlag eller til subsidierte priser. Eksempler på dette kan være undervisning, helsetjenester og sosiale tjenester.

Det offentlige kan også av andre grunner ta ansvar for at enkelte tjenester produseres. I enkelte tilfeller fungerer ikke markedet slik at en oppnår et samfunnsøkonomisk lønnsomt nivå på produksjonen av varer og tjenester. Det kan da være aktuelt for det offentlige å sørge for at tjenestene produseres i et ønsket omfang. Dette gjelder for eksempel i markeder for kollektive goder. Kollektive goder kan benyttes av mange på samme tid, og en persons bruk forringer ikke andres nytte av godet. Siden brukeren i de fleste tilfeller ikke betaler for tilgang til slike goder, kan ikke produksjonen av dem bestemmes på vanlig måte av tilbud og etterspørsel i et marked. Dette taler for at det offentlige tar ansvar for at slike tjenester produseres. Dette er imidlertid ikke til hinder for at private virksomheter produserer tjenesten. Effektivitetsgrunner taler for at det offentlige velger den private eller offentlige produsenten som produserer tjenesten til lavest kostnad. Eksempler på kollektive goder kan være veier, brannvesen og forsvar.

En annen type markedssvikt kan være naturlig monopol. Naturlig monopol er kjennetegnet ved høye faste kostnader og fallende enhetskostnader fram til et produksjonsnivå som dekker etterspørselen i markedet. I enkelte tilfeller vil situasjonen være slik at det ikke er bedriftsøkonomisk lønnsomt å produsere godet, selv om det vil være samfunnsøkonomisk lønnsomt. Eksempler på naturlige monopoler kan være vannforsyning og kraftverk.

I de fleste tilfellene nevnt ovenfor er det i utgangspunktet ikke konkurranse fra private tjenesteprodusenter. Det er ikke opplagt hva som er samfunnsøkonomisk riktig nivå på produksjonen av goder ved slik markedssvikt. Det kan imidlertid antas at befolkningens preferanser for ulike goder gjennom valg er reflektert i de folkevalgte offentlige organer, slik at beslutningene til offentlige organer reflekterer befolkningens preferanser. På denne bakgrunn velger det offentlige en tjenestesammensetning og en faktorinnsats som gir høyest mulig velferd. Merverdiavgiften vil, som andre skatter, gi effektivitetstap hvis de medfører konkurransevriddinger som gjør at offentlige beslutninger baseres på kostnader som

avviker fra reelle samfunnsøkonomiske kostnader.

6.2.3 Konkurransesvridninger og kommunenes rolle

Kommunen skal ivareta sentrale velferdstilbud for befolkningen. Kommunen kan fremskaffe tjenester ved produksjon i egen regi, tjenestene kan dekkes i samarbeid med andre kommuner eller kjøpes fra private produsenter. Kommunens politiske ledelse fungerer som bestiller av tjenester som kan utføres av kommunale eller private virksomheter. I de fleste land tilstrebes et klart skille mellom den politiske prioriteringen og dermed etterspørselen (bestilleren) på den ene siden og produksjonen av tjenesten (utførelsen) på den andre siden. Dette fordi det klargjør politiske og økonomiske ansvarsforhold.

Det er i mandatet særlig fokusert på at merverdiavgiften skaper konkurransevriddinger mellom kommunal produksjon og kommunenes kjøp fra andre, som for eksempel avgiftspliktige private virksomheter. Dette skyldes at kommunale virksomheter ofte ikke er merverdiavgiftspliktige og dermed ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Merverdiavgiften kan således gjøre det lønnsomt med kommunal produksjon av tjenester fremfor å kjøpe dem fra private som må beregne merverdiavgift av sin omsetning.

Når merverdiavgift på innsatsfaktorer gir ulike faktorpriser for kommunal og privat produksjon, kan dette påvirke kommunens valg mellom tjenesteproduksjon i kommunal eller privat regi. Dette kan påvirke ressursallokeringen og hindre en effektiv fordeling mellom privat og kommunal tjenesteproduksjon. Konkurransesvridningen kan dermed innebære at merverdiavgiften gir kommunen økonomisk motiv til å velge løsninger som ikke er samfunnsøkonomisk effektive.

De økonomiske betingelsene for kommunene bør utformes slik at kommunenes beslutninger best mulig ivaretar befolkningens preferanser. Prioritering mellom tjenester bør avspeile de samfunnsøkonomiske kostnadene ved å produsere tjenestene, og tjenestene bør produseres til lavest mulig kostnad. Spesielt bør merverdiavgiftssystemet utformes slik at det ikke skaper konkurransevriddinger mellom alternative løsninger. Det gjelder både i sammensetningen av tjenestetilbudet, i valget mellom alternative produsenter av tjenestene og i valg av innsatsfaktorer for produksjon av den enkelte tjeneste. Utgangspunktet bør derfor være at merverdiavgiftssystemet skal virke nøytralt uavhengig av om produksjon av tjenester skjer i kommunal eller privat regi.

Tradisjonelt har det i liten grad eksistert private produsenter av mange tjenester som kommunene har ansvaret for. Styrings- og virksomhetsformene i kommunene synes imidlertid å ha vært i endring i de senere år. I mange tilfeller synes det å ha vært en utvikling mot markedsliknende forhold innenfor tjenesteområder hvor det tidligere ikke har forekommet markeder. Målsetningen med en slik utvikling kan være å legge til rette for kostnadsbevissthet og effektivitet. I denne sammenheng vil et merverdiavgiftssystem som favoriserer kommunal produksjon kunne være et etableringshinder for potensielle private aktører.

Når det etableres konkurransemarkeder for denne typen virksomheter, for eksempel ved at det på markeder hvor det i tillegg til offentlige produsenter kommer inn private, vil det eksistere både offentlige og private tilbydere som i ulik grad kan hevdes å være substituerbare for etterspørerne. På slike markeder vil konkurransevidningene som følge av ulike merverdiavgiftsregimer synliggjøres.

6.2.4 Konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre

Et kjennetegn ved merverdiavgiften er retten til fradrag for inngående merverdiavgift. Fradragsretten innebærer at registrerte næringsdrivende ikke blir belastet merverdiavgift ved anskaffelse av varer og tjenester til virksomheten. Endelig avgiftsbelastning vil først fremkomme ved salg til den som anses som forbruker i systemet. I tillegg til private forbrukere omfatter dette alle som ikke er avgiftspliktige, og som derfor ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. For virksomheter som ikke er avgiftspliktige, vil produksjon med egne ansatte

gi lavere avgiftsbelastning enn kjøp av de samme varer eller tjenester fra andre. Dette vil gjelde for virksomheter som tilbyr finansielle tjenester, helsetjenester, sosiale tjenester og undervisning mv. Det vil også gjelde store deler av offentlig forvaltning.

Et eksempel på konkurransevidning som oppstår når kommunen skal velge mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, er presentert i boks 6.1.

For offentlige virksomheter som driver utadrettet virksomhet, det vil si salg til andre, vil det på den annen side ikke eksistere noen konkurransevidning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Disse vil være avgiftspliktige tilsvarende private virksomheter. Ved innkjøp vil disse virksomhetene få fjernet avgiftskostnaden gjennom fradragsretten. Eksempler på slike utadrettede virksomheter som er merverdiavgiftspliktige er renovasjon, vannverk og elektrisitetsverk.

6.2.5 Konkurransevidninger mellom kommunal og privat produsent ved salg i et marked

Merverdiavgiften gir ikke bare konkurransevidninger knyttet til kommunal tjenesteproduksjon når kommunen skal velge mellom kjøp fra andre og produksjon i egen regi. Ulike merverdiavgiftsregler som gjør at kommunale og private produsenter av samme varer og tjenester i samme marked står overfor ulike kostnader, kan også medføre konkurransevidninger når tjenestene omsettes til andre enn kommunen.

Utvalget viser senere i dette kapitlet at innføring av tiltak som skal motvirke konkurransevidningen mellom kommunens egenproduksjon og kjøp fra andre, kan medføre nye konkurranse-

Boks 6.1 Eksempel på konkurransevidning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre

Anta at en kommune skal avgjøre om den skal kjøpe regnskapstjenester fra et privat regnskapsfirma eller ansette en person til å gjøre dette. Anta også som en forenkling, at den eneste innsatsfaktoren er arbeidskraft og at det ikke ilegges andre skatter enn merverdiavgift. Kostnaden for kommunen ved å produsere selv tilsvare da lønnen. Anta at lønnen er på 124 kr/time. Gitt dagens merverdiavgiftssats på 24 prosent, må den private aktøren da kunne utføre arbeidet for en timelønn på 100 kr/time (før mva.) for å være konkurransedyktig. I intervallet der den private aktøren kan produsere for mellom 100 og 124 kr/time (før mva.) vil det lønne seg for

kommunen å produsere tjenesten ved hjelp av egne ansatte selv om den private virksomheten kan produsere den samme tjenesten billigere. Her bidrar altså merverdiavgiften til en konkurransevidning som gjør at tjenesten ikke produseres mest mulig effektivt. Merverdiavgiften vil ikke påvirke tilpasningen hvis den private aktøren kan utføre arbeidet for under 100 kr/time (før mva.). Da vil den private aktøren uansett få oppdraget. Merverdiavgiften vil heller ikke påvirke tilpasningen hvis den private aktøren må ha over 124 kr/time (før mva.). Da er kommunen uansett mest kostnadseffektiv.

vidringer. I denne sammenheng vil dette være tilfelle der private og kommunale produsenter konkurrerer om å levere samme ikke-avgiftspliktige tjeneste i samme marked. Innføring av særordninger for kommunale virksomheter, som for eksempel kompensasjonsordninger eller fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil kunne skape nye konkurransevidringer i disfavør av for eksempel private virksomheter i den grad de ikke omfattes av særordningen. I motsetning til en kommunal produsent, vil en privat produsent dermed bli belastet med merverdiavgift på sine innkjøp av avgiftspliktige varer og tjenester i den grad vedkommende ikke er merverdiavgiftspliktig. Dette kan for eksempel være aktuelt for private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester som helse- og sosiale tjenester og undervisning.

Ved omsetning til kommunene, vil kostnadene som skyldes den ikke-fradragsberettigede merverdiavgiften inngå i prisen som den private produsenten krever av kommunen. Når en innfører kompensasjon eller fradragsrett for kommunen, vil dette isolert sett medføre høyere kostnader ved privat produksjon enn ved kommunal produksjon av ikke-avgiftspliktige tjenester. Når en kommune skal vurdere om en tjeneste skal kjøpes fra private eller produseres i egen regi, kan dermed innføring av særordninger for kommunen, som en kompensasjonsordning eller fradragsrett, gi motiv til at kommunen velger å produsere ikke-avgiftspliktige tjenesten selv fremfor å kjøpe dem fra andre.

Særordninger for kommunal virksomhet kan også gi konkurransevidringer når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen, ved at for eksempel kompensasjon eller fradragsrett for kommunal virksomhet isolert sett gir lavere kostnader for kommunal produksjon enn for privat produksjon. For eksempel ved finansiering gjennom brukerbetaling, vil en kompensasjonsordning eller fradragsrett for kommunen medføre at prisen som brukerne betaler vil kunne bli lavere ved kommunal produksjon enn ved privat. Disse virkningene er presentert i kapittel 6.3.

Det kan vises til en svensk utredning (SOU 1993:75) hvor det ble påpekt at den daværende ordningen i Sverige med utvidet fradragsrett for kommunale virksomheter, som skulle motvirke konkurransevidringer mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre, medførte nye konkurransevidringer. Innholdet i utredningen er referert i St.meld. nr. 21 (1993-94) hvor det står følgende:

”Utredningen har konstatert at den utvidede fradragsretten for inngående merverdiavgift som

ble innført for primærkommuner og landsting (kommuner og fylkeskommuner) den 1. januar 1991 har medført nye konkurransevidringer effekter. Problemene oppstår først og fremst når ikke-avgiftspliktige virksomheter forekommer innen privat og offentlig sektor, for eksempel innen helse-, sosial- og utdanningssektorene. For den offentlige sektor utgjør den inngående avgift som belastes anskaffelsene ingen kostnad på grunn av den utvidede fradragsretten. For de private ikke-avgiftspliktige virksomheter utgjør imidlertid den inngående avgiften en reell kostnad fordi det ikke foreligger fradragsrett. Den offentlige sektor vil følgelig ha et konkurransefortrinn overfor private tilbud av samme tjeneste.”

I St.meld. nr. 21 (1993-94) gikk Finansdepartementet, under henvisning til den svenske utredningen, imot Zimmerutvalgets flertallsforslag om innføring av en generell fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunale virksomheter. Begrunnelsen var at de nye konkurransevidringsproblemer som ble påpekt i utredningen, også var aktuelle ved innføring av en lignende fradragsrett for kommunene her i landet.

6.3 Konkurransevidringer og de alternative løsningene

I vurderingen av de ulike løsningene har utvalget blant annet satt som kriterium at løsningene kan bidra til å motvirke konkurransevidringene mellom kommunenes produksjon med egne ansatte og kjøp fra andre. Utvalget har også lagt vekt på at løsningene ikke skal medføre nye konkurransevidringer mellom kommunale og private tjenesteprodusenter, se nærmere omtale i kapittel 9. De ulike modellene som vurderes er:

- utvidet merverdiavgiftsplikt
- generell kompensasjonsordning
- begrenset kompensasjonsordning
- utvidet fradragsrett

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter kan gjennomføres i ulike grader. For det første kan flere kommunale virksomheter innrette seg slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Flere kommunale virksomheter vil da bli avgiftspliktige etter dagens merverdiavgiftsregelverk. For det andre kan en mer omfattende utvidelse av merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter gjennomføres ved å utvide dagens avgiftsgrunnlag til også å omfatte for eksempel helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester og offentlig myn-

dighetsutøvelse. En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt er nærmere omtalt i kapittel 10. Fremstillingene av konkurransevidningene nedenfor bygger på en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt hvor flere kommunale virksomheter innretter seg slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Det er ikke tatt med en utvidelse av avgiftsgrunnlaget til å gjelde tjenester som i dag er generelt unntatt fra merverdiavgiftsplikten.

En generell kompensasjonsordning for inngående merverdiavgift, der kommunal virksomhet får refundert merverdiavgift på anskaffelse av både varer og tjenester, vil i prinsippet ha samme virkning på kommunens kostnader som en modell med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift. Disse alternativene blir derfor fremstillingsmessig behandlet likt. En generell kompensasjonsordning og utvidet fradragsrett er nærmere omtalt i henholdsvis kapittel 11 og 13.

En begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan baseres på en ordning som dagens, men utvidet til å gjelde flere tjenester. En begrenset kompensasjonsordning innebærer at det kan kompenseres for enkelte tjenester hvor det er konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. Ordningen er også begrenset ved at det kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransene av de enkelte tjenestene. En slik begrenset ordning er nærmere beskrevet i kapittel 12.

Løsningen som foreslås skal være provenynøytral for staten. Tre av modellene som vurderes innebærer fradragsrett eller kompensasjon for merverdiavgiften for kommunale virksomheter. Dermed må merverdiavgiften som fradragsføres eller kompenseres, trekkes inn igjen fra kommunesektoren på andre måter. Dette medfører at kommunesektoren selv må finansiere de ulike løsningene.

For at en løsning skal motvirke konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, må finansieringen av systemet utformes slik at det ikke er noen direkte sammenheng mellom hva den enkelte kommunale virksomhet får i refusjon og den enkelte virksomhetens bidrag til finansieringen. Hvis det er en slik sammenheng, vil den kommunale virksomheten ved valg mellom å produsere selv eller å kjøpe fra andre, ta hensyn til at virksomheten selv må finansiere refusjonen. Merverdiavgiften blir da betraktet som en kostnad, og ordningen vil dermed ikke fungere etter hensikten.

En måte å sikre at det ikke er noen direkte sammenheng, kan være at ordningen finansieres ved en generell reduksjon i kommunenes frie inntekter.

Fordelingen av finansieringen mellom de enkelte kommuner må være uavhengig av hvor mye merverdiavgift den enkelte kommune får kompensert eller fradragsført. I talleksempelene nedenfor er det ikke tatt hensyn til at fradragsrett eller kompensasjon finansieres av kommunesektoren selv. Dette kan forsvares ved at de kommunale virksomheter står overfor gitte budsjetttrammer og dermed har økonomisk motiv til å oppnå lavest mulig kostnader på sine innkjøp. Dette vil gjelde uavhengig av nivået på budsjetttrammene. Den enkelte kommunale virksomhets beslutning vil derfor være uavhengig av om ordningene finansieres ved å redusere kommunesektorens frie inntekter eller ikke.

Nedenfor er det gitt en forenklet fremstilling av konkurransevidningene som følger av dagens merverdiavgiftssystem. Det er også fremstilt hvordan de alternative løsningene kan skape nye konkurransevidninger. Virkningene av de enkelte alternativene er illustrert ved hjelp av talleksempel. Fremstillingen er gjennomført i markeder for både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige tjenester. For å gjøre fremstillingen enklere, ser vi på tjenester som ikke omfattes av dagens begrensede kompensasjonsordning. I fremstillingen av dagens merverdiavgiftssystem har en sett bort fra dagens begrensede kompensasjonsordning. Virkningene av en begrenset kompensasjonsordning er illustrert separat.

Det kan gjøres tilpasninger i alle de alternative løsningene som gjør at nye konkurransevidninger som oppstår i stor grad kan motvirkes. Utvalget har i kapittel 11 skissert flere alternative måter å gjøre dette på, blant annet at kommunene kompenseres for skjult merverdiavgift ved kjøp fra private produsenter av enkelte tjenester, eller at løsningene i større eller mindre grad omfatter private produsenter av oppgaver som kommunen er pålagt ansvaret for. Hensikten med talleksempelene nedenfor er på en enkel måte å vise de viktigste vidningene som kan oppstå ved de ulike alternative løsningene. I talleksempelene nedenfor har en derfor basert seg på de alternative hovedløsningene uten tilpasninger for å motvirke eventuelle nye vidninger.

For å forenkle fremstillingen, er det antatt at den kommunale og private produsenten har samme teknologi. Eksempelene viser dermed bare hvordan merverdiavgiftssystemet kan påvirke valget om tjenester skal produseres i privat eller kommunal regi, og viser ikke eventuelt samfunnsøkonomisk tap som følge av konkurransevidninger. Et eventuelt samfunnsøkonomisk tap vil oppstå i de tilfeller der den kommunale produsenten er mindre

effektiv enn den private produsenten, men likevel så effektiv at sluttprisen for kommunen blir billigst ved kommunal produksjon, slik at denne løsningen velges. Det vises til at dette er illustrert i boks 6.1. Det vil også være et generelt samfunnsøkonomisk tap forbundet med offentlig finansiering av tjenester, i den grad offentlige utgifter må finansieres gjennom vridende skatter. I de tilfellene hvor kommunen uansett finansierer hele tjenesten, er dette i denne fremstillingen imidlertid ikke et selvstendig argument for å velge privat fremfor kommunal produksjon.

Det antas at kostnadene ved både kommunal og privat produksjon kun består av innsatsfaktorene vareinnsats og arbeidsinnsats. Vareinnsatsen antas fullt ut avgiftspliktig. Begrepet vareinnsats antas også å inkludere kjøp av avgiftspliktige tjenester som er nødvendig i produksjonsprosessen, men som ikke kan utføres ved hjelp av egne ansatte. Arbeidsinnsatsen er verdien av de egne ansattes produksjon og vil ikke være merverdiavgiftspliktig som innsatsfaktor. Det antas at det ikke er avanse i de produserende virksomhetene. Det forutsettes videre at kvaliteten på tjenesten er uavhengig av hvor den blir produsert, og at sluttprisen dermed er det avgjørende for om tjenesten produseres i privat eller kommunal virksomhet. Det er gitt en mer formell beskrivelse av modellen i Vedlegg 1.

I kapittel 6.3.1 fremstilles kommunens valg mellom kommunal produksjon og kjøp fra private. Således kan dette betraktes som markeder for tjenester hvor kommunen betaler for produksjonen av tjenestene fullt ut og stiller dem til rådighet for brukerne uten vederlag. Her fokuseres det på konkurransevidninger i forhold til kommunen som bestiller. For en del kommunale tjenester er det imidlertid ikke bare kommunen som betaler for tjenestene direkte. For flere tjenester betales det for tjenester fra andre enn kommunen, for eksempel ved at det er innslag av egenbetalinger fra brukerne. Med egenbetaling vil eventuelle kostnadsforskjeller mellom offentlig og privat produksjon som følge av merverdiavgiften, også kunne medføre konkurransevidninger i forhold til brukerne i form av ulike egenandeler. Et typisk eksempel på dette kan være barnehager. Dette presenteres i kapittel 6.3.2, siden enkelte av de foreslåtte løsningene vil gi konkurransevidninger for slike tjenester.

6.3.1 Konkurransavidninger i markeder uten brukerfinansiering

Det tas utgangspunkt i at kommunens politiske

ledelse står overfor valget mellom å kjøpe en tjeneste fra en privat virksomhet, eller å produsere tjenesten i kommunal regi. Kommunens ledelse får dermed en rolle som bestiller av tjenesten fra enten en privat eller kommunal produsent. Det vises til nærmere omtale av bestiller- og utførerrollen i kapittel 4. I eksemplene nedenfor illustreres gjennom talleksempler både kostnaden ved kjøp av innsatsfaktorer til produksjonen av den aktuelle tjenesten i de to alternativene og prisen som kommunen må betale ved de to alternativene. Siden kommunen i enkelte av eksemplene nedenfor kan fradragføre, eller får kompensert, merverdiavgiften, vil ikke alltid prisen som faktureres kommunen tilsvare det som faktisk blir reell kostnad etter fradrag eller kompensasjon. Den reelle kostnaden, altså det kommunen betaler etter fradrag eller kompensasjon, betegnes som sluttpris for kommunen. I de tilfellene hvor kommunen som bestiller har fradragrett eller kompensasjon, slik at sluttprisen ikke er det samme som det som faktureres til kommunen, er begge prisene illustrert.

6.3.1.1 Markedet for en merverdiavgiftspliktig tjeneste (for eksempel advokattjeneste)

Dagens merverdiavgiftssystem

I dagens merverdiavgiftssystem er det avgiftsplikt på omsetning av advokattjenester. Det er imidlertid ikke omsetning i merverdiavgiftslovens forstand når en ansatt advokat i kommunen yter en advokattjeneste innad i kommunen. Det antas at produksjon av en advokattjeneste krever 50 i vareinnsats i både kommunal og privat produksjon. Det kreves i tillegg 100 i arbeidsinnsats. Hvis kommunen skal produsere i kommunal regi, må den kommunale produsenten betale merverdiavgift på 24 prosent på vareinnsatsen, mens arbeidsinnsatsen ikke er avgiftspliktig. Ved egenproduksjon vil prisen som kommunen i rollen som bestiller må betale tilsvare kostnaden ved kommunal produksjon.

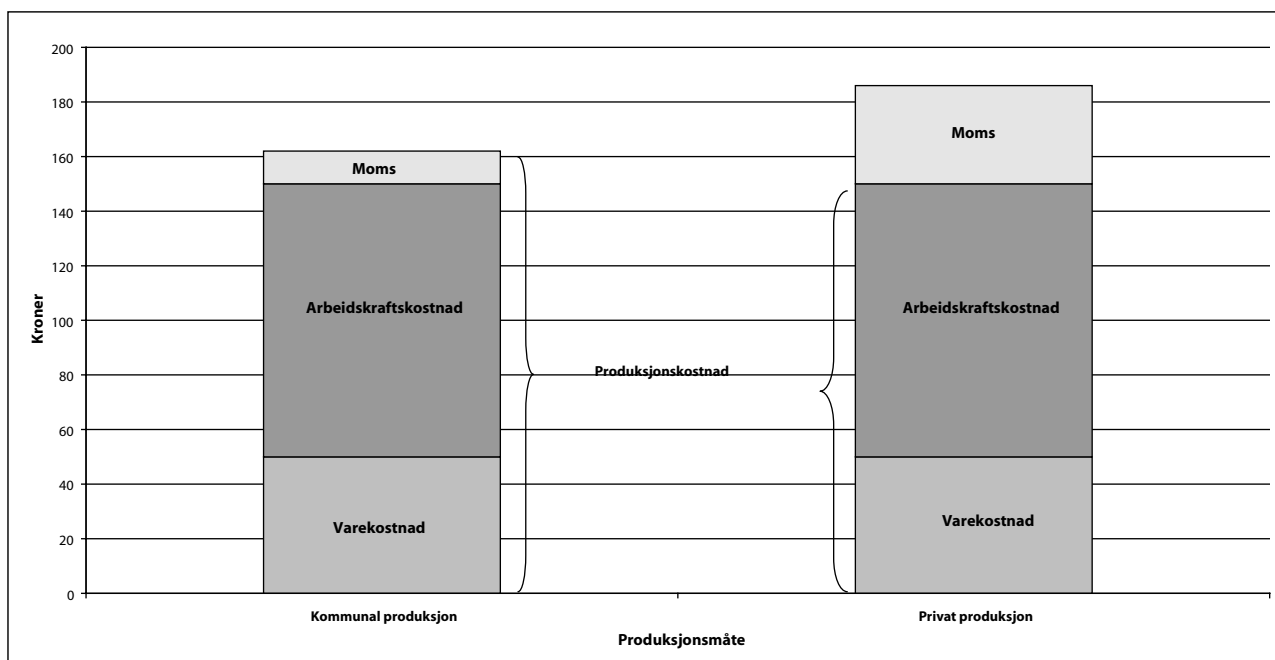
En privat produsent som omsetter en avgiftspliktig tjeneste vil ha fradragrett for inngående merverdiavgift på vareinnsatsen. Ved omsetning til kommunen påløper det merverdiavgift på hele produksjonskostnaden.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100=162$

Sluttpris for kommunen: 162

Privat produksjon



Figur 6.1 Pris for kommunen ved kjøp av merverdiavgiftspliktig tjeneste i dag

Kostnader for produsent: $50+100=150$
 Sluttpris for kommunen: $150(1+0,24)=186$

Dette er også illustrert grafisk i figur 6.1.

Kommunen står overfor høyere produksjonskostnader ved kommunal enn ved privat produksjon, fordi den kommunale produsenten ikke kan trekke fra merverdiavgift på vareinnsatsen. Når kommunen som bestiller skal velge mellom kommunal og privat produksjon, vil imidlertid prisen som kommunen står overfor være høyere ved kjøp fra private enn ved kommunal produksjon, siden alt kjøp fra den private er merverdiavgiftspliktig. For kommunen i rollen som bestiller vil det på grunn av ulik merverdiavgiftsbelastning lønne seg å velge kommunal produksjon selv om produksjonskostnadene i dette tilfellet er høyere enn ved privat produksjon.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

Kommunen er i dag merverdiavgiftspliktig for sin omsetning av varer og tjenester til andre. Når kommunen hovedsakelig produserer til eget bruk, er ikke eget forbruk avgiftspliktig. En løsning med utvidet merverdiavgiftsplikt kan innebære at kommunal tjenesteproduksjon til eget bruk blir avgiftspliktig på samme måte som produksjon i private virksomheter. Denne fremstillingen forutsetter innføring av en slik modell.

En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for

kommunal virksomhet vil innebære at de tjenesteproduserende enhetene i kommunene innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekt. I et marked for en avgiftspliktig tjeneste vil den kommunale produsenten dermed bli merverdiavgiftspliktig på tilsvarende måte som en privat produsent. Når kommunal produksjon etter denne modellen er merverdiavgiftspliktig, kan merverdiavgiften på anskaffelsene fradragsføres. Ved omsetning til kommunen som bestiller må det beregnes merverdiavgift.

En privat produsent som omsetter en avgiftspliktig tjeneste vil ha fradragsrett for merverdiavgiften på anskaffelsene, slik at kostnaden blir den samme som for den kommunale produsenten. Ved omsetning til kommunen som bestiller, påløper det merverdiavgift på hele beløpet.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$
 Sluttpris for kommunen: $(1+0,24)150=186$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$
 Sluttpris for kommunen: $(1+0,24)150=186$

I dette tilfellet blir kostnadene like i de to alternative produksjonsmåtene. Kommunen som bestiller må betale merverdiavgift ved kjøp fra begge virksomhetene.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunal virksomhet motvirker altså konkurransevridning.

gene mellom kommunal og privat produksjon for de virksomhetene som blir avgiftspliktige. Så lenge kommuneadministrasjonen som bestiller ikke er avgiftspliktig, og dermed ikke har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelsene, vil imidlertid fortsatt merverdiavgiften gi økonomiske motiv til at administrasjonen produserer tjenester med egne ansatte, se omtalen i kapittel 10.

Kompensasjon/fradrag for inngående merverdiavgift for kommunale virksomheter

En løsning med kompensasjon eller fradragsrett for kommunal virksomhet som gjelder generelt for både varer og tjenester, vil innebære at kommunal virksomhet ikke betaler merverdiavgift på noen anskaffelser. Fradragsretten ved kommunal produksjon vil gjelde på samme måte som ved privat produksjon av tilsvarende tjeneste.

En ordning med generell fradragsrett for kommunens anskaffelser vil gjelde anskaffelser av alle varer og tjenester til kommunale virksomheter. Dette gjelder både for kommunen i rollen som utfører og som bestiller av tjenester. En generell kompensasjonsordning for kommunale virksomheter kan i prinsippet fungere på samme måte som at kommunen får generell fradragsrett for inngående merverdiavgift. For enkelthets skyld kan disse betraktes som like.

Når kommunen som produsent enten ved fradragsrett eller kompensasjon får refundert merverdiavgiften på vareinnsatsen, vil kostnadene utgjøre 150. En privat produsent som omsetter en avgiftspliktig tjeneste vil ha fradragsrett for merverdiavgiften på anskaffelsene, slik at produksjonskostnadene blir de samme som ved kommunal produksjon. Ved omsetning til kommunen, påløper det merverdiavgift av hele beløpet. Siden kommunen får kompensert eller fradragsført merverdiavgiften, vil sluttprisen for kommunen tilsvare produksjonskostnadene.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$

Faktureres kommunen: 150

Sluttpris for kommunen: 150

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$

Faktureres kommunen: $(1+0,24)150=186$

Sluttpris for kommunen: $186-36=150$

I markedet for en avgiftspliktig tjeneste vil kompensasjon eller fradragsrett for kommunen gi like kostnader for kommunal og privat produksjon. Konkur-

ransevriddingen i favør av kommunal produksjon blir dermed motvirket.

Begrenset kompensasjonsordning

En begrenset kompensasjonsordning gjelder kun enkelte tjenester. Med en begrenset kompensasjonsordning som baseres på dagens ordning, kompenseres det i tillegg kun for tjenesteelementet i enkelte leveranser gjennom en sjablonmessig fastsatt andel. I denne modellfremstillingen er det antatt at begrepet vareinnsats omfatter anskaffelser av avgiftspliktige varer og tjenester som er nødvendige i produksjonen. I talleksempelene må det derfor skilles mellom avgiftspliktige vare- og tjenesteanskaffelser. Det antas at halvparten av begrepet vareinnsats består av kjøp av avgiftspliktige tjenester som er omfattet av den begrensede kompensasjonsordningen. Den kommunale produsenten vil da bli kompensert med en andel som utgjør tjenesteelementet av disse avgiftspliktige leveransene som den kjøper fra andre. I eksemplene i denne modellen antas det at dette tjenesteelementet utgjør 2/3 av verdien av leveransene. Den private produsenten får fradrag for all inngående merverdiavgift, men må fakturere kommunen med merverdiavgift. Dette blir nøytralisert ved at kommunen som bestiller får kompensert for den sjablonmessige fastsatte andelen av merverdiavgiften av leveranser av tjenester som omfattes av en begrenset kompensasjonsordning.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100$

$-(0,5*2/3*0,24*50)=158$

Faktureres kommunen: 158

Sluttpris for kommunen: 158

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$

Faktureres kommunen: $(1+0,24)150=186$

Sluttpris for kommunen: $186-0,5*2/3*0,24*50$

$-100*0,24=158$

En begrenset kompensasjonsordning vil i dette eksemplet ikke gi like kostnader ved kommunal og privat produksjon, siden den kommunale produsenten, som ikke er avgiftspliktig, kun får kompensert for tjenesteandelen i leveransene til virksomheten av de tjenester som omfattes av en begrenset kompensasjonsordning. Det kompenseres ikke for vareelementet, siden det uansett ikke er aktuelt for kommunen å produsere varer selv. Den private produsenten får full fradragsrett,

men må beregne merverdiavgift ved omsetning til kommunen. Kommunen som bestiller får kompensert for en andel av tjenesteleveransen fra den private. Eksemplet er konstruert slik at sluttpriser for kommuner er den samme i begge tilfellene.

Det er teoretisk mulig å konstruere korrekte sjablonmessig fastsatte tjenesteandeler som fjerner konkurransevridning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. I praksis kan dette være problematisk. For å beregne riktig tjenesteandel, forutsettes det kunnskap om den private produsentens produktfunksjon, både hos myndighetene som skal beregne tjenesteandelen, og hos kommunene som skal sende inn kompensasjonskrav. I praksis må det opereres med gjennomsnittlige anslag på tjenesteandeler for hver tjeneste. Tjenesteandelene kan variere fra produsent til produsent og en gjennomsnittsberegning vil dermed ikke være presis for alle leveranser.

6.3.1.2 *Markedet for en ikke-avgiftspliktig tjeneste (for eksempel omsorgstjenester på sykehjem)*

Dagens merverdiavgiftssystem

For en produsent av en type tjeneste som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, som for eksempel omsorgstjenester på sykehjem, vil det ikke være fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til virksomhetene. Dette gjelder uavhengig av om produksjonen skjer i privat eller kommunal regi. Det antas at produksjon av denne tjenesten krever 50 i vareinnsats og 100 i arbeidsinnsats. Dette antas å gjelde både ved kommunal og privat produksjon.

Både den private og kommunale produsenten må betale merverdiavgift på 24 prosent på vareinnsatsen, mens arbeidsinnsatsen ikke er avgiftspliktig. Produsenten får ikke trukket fra inngående merverdiavgift.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100=162$
Sluttpris for kommunen: 162

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100=162$
Sluttpris for kommunen: 162

I markeder for produksjon og omsetning av ikke-avgiftspliktige tjenester er det i dag ikke konkurransevridninger som følge av merverdiavgiften.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

En løsning med utvidet merverdiavgiftsplikt innebærer at kommunale virksomheter innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. For en tjeneste som ifølge merverdiavgiftsloven er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, vil en utvidet avgiftsplikt for kommunal produksjon ikke få noen betydning. Situasjonen blir dermed som i dagens merverdiavgiftssystem, se omtale ovenfor.

Kompensasjon/fradrag for inngående merverdiavgift for kommunale virksomheter

En løsning med kompensasjon eller fradragsrett for kommunal virksomhet som gjelder generelt for både varer og tjenester, vil innebære at kommunal virksomhet ikke betaler merverdiavgift på noen anskaffelser. Ved kommunal produksjon får kommunen fradragsført merverdiavgiften på vareinnsatsen. Siden tjenesten ikke er avgiftspliktig, vil ikke prisen til kommunen som bestiller ilegges merverdiavgift.

Når den private produsenten er utenfor merverdiavgiftsområdet og ikke omfattes av den generelle kompensasjonen eller fradragsretten som gjelder for kommunal virksomhet, vil den ikke få kompensasjon eller fradragsrett for merverdiavgiften på anskaffelsene, slik at kostnadene blir høyere enn ved kommunal produksjon.

Kommunal produksjon

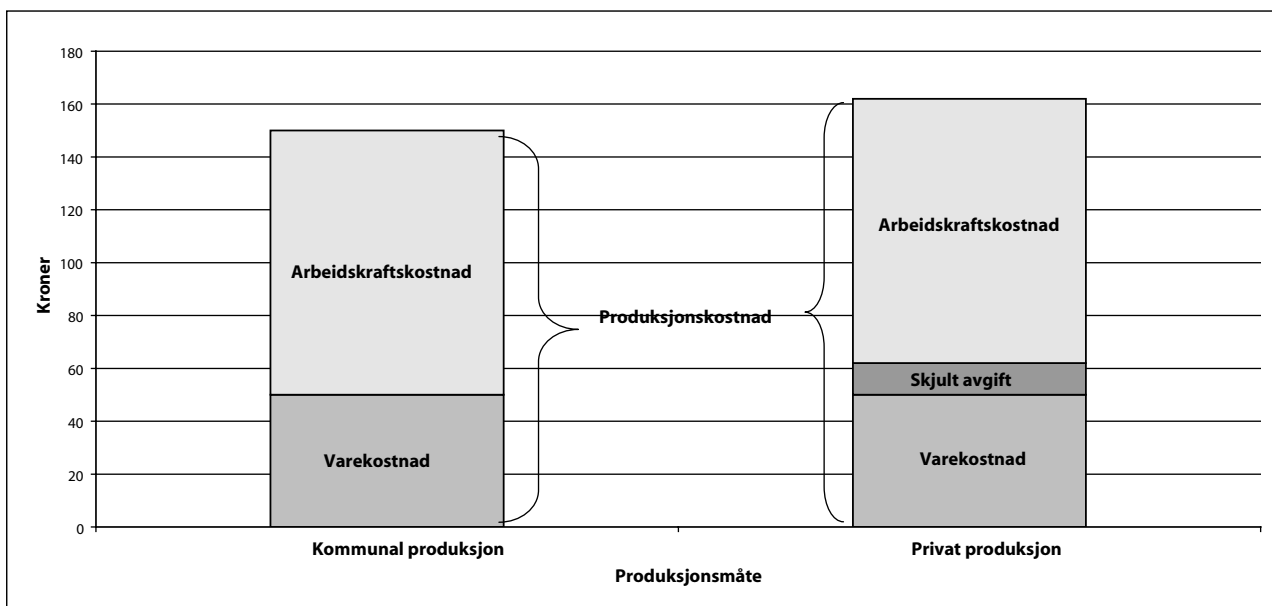
Kostnader for produsent: $50+100=150$
Sluttpris for kommunen: 150

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100=162$
Sluttpris for kommunen: 162

Kostnadene som skyldes den ikke-fradragsberettigede merverdiavgiften vil inngå i den private produsentens pris til kommunen som en skjult avgift. For kommunen i rollen som bestiller, vil merverdiavgiften innebære at det blir lønnsomt å velge kommunal produksjon fremfor å kjøpe ikke-avgiftspliktige tjenester fra private.

En generell kompensasjon eller fradragsrett vil gi en konkurransevridning til fordel for kommunal produksjon i markedet for ikke-avgiftspliktige tjenester. Det finnes i dag flere tjenester som er unntatt fra merverdiavgiften, hvor kommunal produksjon kan forekomme i konkurranse med private. Dette kan for eksempel være på markeder for helse- og sosiale tjenester og undervisning. I



Figur 6.2 Pris for kommunen ved kjøp av ikke-avgiftspliktig tjeneste ved kompensasjon/fradragsrett for kommunal produksjon

tillegg kan problemstillingen som skjult merverdiavgift reiser være aktuelt for utleie av fast eiendom. Dette er nærmere omtalt i kapittel 11, hvor det også er skissert en løsning som kan nøytralisere problemet med skjult avgift ved utleie av fast eiendom. Konkurransesvridningen er illustrert grafisk i figur 6.2.

Begrenset kompensasjonsordning

En begrenset kompensasjonsordning som er basert på dagens ordning, vil medføre at kommunen blir kompensert for tjenesteelementet i de leveranser av tjenester som omfattes av ordningen. Det antas at den kommunale produsenten får kompensasjon for tjenestedelen av vareinnsatsen. Begrepet vareinnsats i denne modellen omfatter avgiftspliktige vare- og tjenesteanskaffelser som er nødvendige i produksjonen. Som tidligere antas det at tjenesteanskaffelser som omfattes av en begrenset kompensasjonsordning utgjør halvparten av dette. Det antas at tjenesteelementet i tjenesteanskaffelsen utgjør 2/3. Siden den private produsenten ikke får fradrag for inngående merverdiavgift på tjenesteanskaffelsene, vil denne få høyere kostnader enn den kommunale produsenten. Dette gir seg utslag i høyere sluttpris til kommunen.

På samme måte som en generell kompensasjon eller fradragsrett, gir en begrenset kompensasjonsordning en ny konkurransevridning mellom kommunal produksjon og kjøp fra private som ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Dette skyldes at kommunen som produsent får kompensasjon

for merverdiavgift på tjenesteelementet i anskaffelser av tjenester som omfattes av en begrenset kompensasjonsordning også til ikke-avgiftspliktige virksomheter.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100$
 $-(0,5 \cdot 2/3 \cdot 0,24 \cdot 50)=158$

Sluttpris for kommunen: 158

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100=162$

Sluttpris for kommunen: 162

6.3.2 Konkurransesvridninger i markeder med delvis brukerfinansiering

I fremstillingen ovenfor er det vist at kompensasjonsordninger eller fradragsrett for kommunesektoren kan gi nye konkurransevridninger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter driver tjenesteyting innen tjenestemråder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette kan eksempelvis gjelde tjenesteproduksjon innenfor helse og undervisning.

En slik konkurransevridning kan oppstå når kommunen skal velge om velferdstjenester som er unntatt fra merverdiavgift, skal produseres av kommunale eller private produsenter. En kommune som eksempelvis driver et sykehjem i egen regi vil få kompensert eller fradragsført merverdiavgiften på innkjøp til denne virksomheten, noe det private sykehjemmet ikke får. Kostnadene som skyldes

den ikke-fradragsberettigede merverdiavgiften vil inngå i prisen den private virksomheten fakturerer kommunen (skjult avgift). For kommunen i rollen som bestiller av tjenesten, kan merverdiavgiften derfor gi et økonomisk motiv til å drive sykehjemmet selv, i stedet for å overlate driften til private.

Kompensasjonsordninger eller fradragsrett kan imidlertid også gi konkurransevidringer når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen. Kommunal produksjon vil bli kompensert for inngående merverdiavgift gjennom kompensasjonsordningen eller fradragsretten. En privat produsent av tilsvarende ikke-avgiftspliktige tjenester må derimot betale inngående merverdiavgift, noe som isolert sett gir høyere kostnader enn ved kommunal produksjon. Dermed kan kompensasjonsordningen også medføre at private produsenter må ta en høyere pris i markedet enn en kommunal produsent av tilsvarende tjeneste. Ved innslag av brukerbetaling, noe som for eksempel er aktuelt i barnehager og skolefritidsordninger, vil prisen som brukerne betaler på denne bakgrunn kunne bli høyere ved privat enn ved kommunal produksjon.

Nedenfor er det gitt et eksempel hvor brukerne betaler direkte for tjenesten gjennom egenandeler. Med brukerbetaling introduseres et beregningsgrunnlag for merverdiavgift. Brukerbetaling medfører i tillegg at det ytes en tjeneste mot vederlag, noe som innebærer omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. I dette tilfellet gis det tilskudd fra det offentlige som dekker en del av kostnadene. Slike tilskudd anses ofte ikke som omsetning til andre i merverdiavgiftslovens forstand. Tilskuddet fra kommunen er antatt å være det samme for privat og kommunal produksjon.

Fremstillingen baseres for øvrig på samme modell og forutsetninger som beskrevet i kapittel 6.3.1, bortsett fra at det her er pris til bruker, og ikke sluttpris til kommunen, som er sammenligningsgrunnlaget. I vedlegg 1 er det gitt en mer formell fremstilling.

6.3.2.1 Markedet for en merverdiavgiftspliktig tjeneste

Dagens merverdiavgiftssystem

I dagens merverdiavgiftssystem vil det, som vist ovenfor, eksistere konkurransevidringer mellom kommunal og privat produksjon i markeder for avgiftspliktige tjenester. I eksemplet nedenfor vil vi se at dette kan endre seg når en går over fra full offentlig finansiering til delvis brukerbetaling. Årsaken er at brukerbetalingen vil inne-

bære omsetning av en tjeneste i merverdiavgiftslovens forstand, noe som i dette tilfellet endrer den kommunale produsentens avgiftsmessige status.

La oss anta at det gis et offentlig tilskudd på 50 til både den kommunale og den private produsenten. Brukeren betaler resten av prisen som egenandel. Prisen for brukeren utgjør dermed prisen med fradrag av tilskuddet. I markedet for en avgiftspliktig tjeneste vil innføring av brukerbetaling medføre at tjenesten fra den kommunale produsenten til brukeren ytes mot vederlag. Det vil da foreligge omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. I et slikt tilfelle vil det være merverdiavgiftsplikt ved kommunens omsetning til andre. Det vil også bli avgiftsplikt ved kommunens dekning av egne behov hvis produksjonen ikke hovedsakelig er til eget bruk, det vil si at omsetning av tjenesten til andre overstiger 20 prosent. Da oppnår den kommunale produsenten full fradragsrett for inngående merverdiavgift på samme måte som en privat produsent, og det vil ikke eksistere konkurransevidringer som følge av merverdiavgiften.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$

Pris til bruker: $(1+0,24)(150-50)=124$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$

Pris til bruker: $(1+0,24)(150-50)=124$

For avgiftspliktige tjenester vil heller ikke de aktuelle løsningene, som utvidet merverdiavgiftsplikt, kompensasjon eller fradragsrett for kommunen eller begrenset kompensasjonsordning gi konkurransevidringer. Disse er derfor ikke presentert nærmere.

6.3.2.2 Markedet for en ikke-avgiftspliktig tjeneste (for eksempel barnehage)

Dagens merverdiavgiftssystem

Med dagens merverdiavgiftssystem og brukerbetaling vil det ikke være konkurransevidringer som følge av merverdiavgiften mellom kommunal og privat produksjon av ikke-avgiftspliktige tjenester. Dette skiller seg ikke fra situasjonen uten brukerbetaling, se ovenfor. I dette tilfellet vil innføring av egenbetaling medføre at tjenesten fra den kommunale produsenten til brukeren vil anses som ytelse mot vederlag, noe som innebærer omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Siden tjenesten som ytes er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, vil imidler-

tid verken den kommunale eller den private produsenten bli avgiftspliktige.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $(1+0,24)50+100=162$

Pris til bruker: $162-50=112$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $(1+0,24)50+100=162$

Pris til bruker: $162-50=112$

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

Alternativet med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunal virksomhet vil ikke endre den kommunale produsentens avgiftsmessige stilling siden den omsetter en tjeneste som er unntatt fra merverdiavgift. Det vil dermed ikke eksistere konkurransevridninger i dette alternativet. Dette er derfor ikke presentert nærmere.

Kompensasjon/fradrag for inngående merverdiavgift for kommunale virksomheter

Med innføring av en kompensasjon eller fradrag rett for kommunal virksomhet som gjelder generelt for både varer og tjenester, vil kommunal virksomhet få kompensert eller fradragført merverdiavgiften på alle anskaffelsene. Det offentlige tilskuddet utgjør 50 både for den private og den kom-

munale produsenten. Det offentlige tilskuddet vil ikke anses som ytelse mot vederlag og vil da ikke være omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Siden den kommunale produsenten i dette tilfellet får kompensert eller fradragført merverdiavgiften på alle anskaffelsene, vil merverdiavgiften på anskaffelsene ikke utgjøre noen kostnad. Egenandelen blir dermed lik kostnadene til vare- og tjenesteinnsatsen fratrukket tilskuddet.

Når den private produsenten ikke omfattes av den generelle kompensasjonen eller fradragretten som gjelder for kommunal virksomhet, vil det påløpe merverdiavgift på vareinnsatsen. Merverdiavgiften blir dermed en kostnad som overveltes i prisen. Siden tilskuddet er fast, må brukeren betale en høyere egenandel enn i alternativet med kommunal produksjon.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50+100=150$

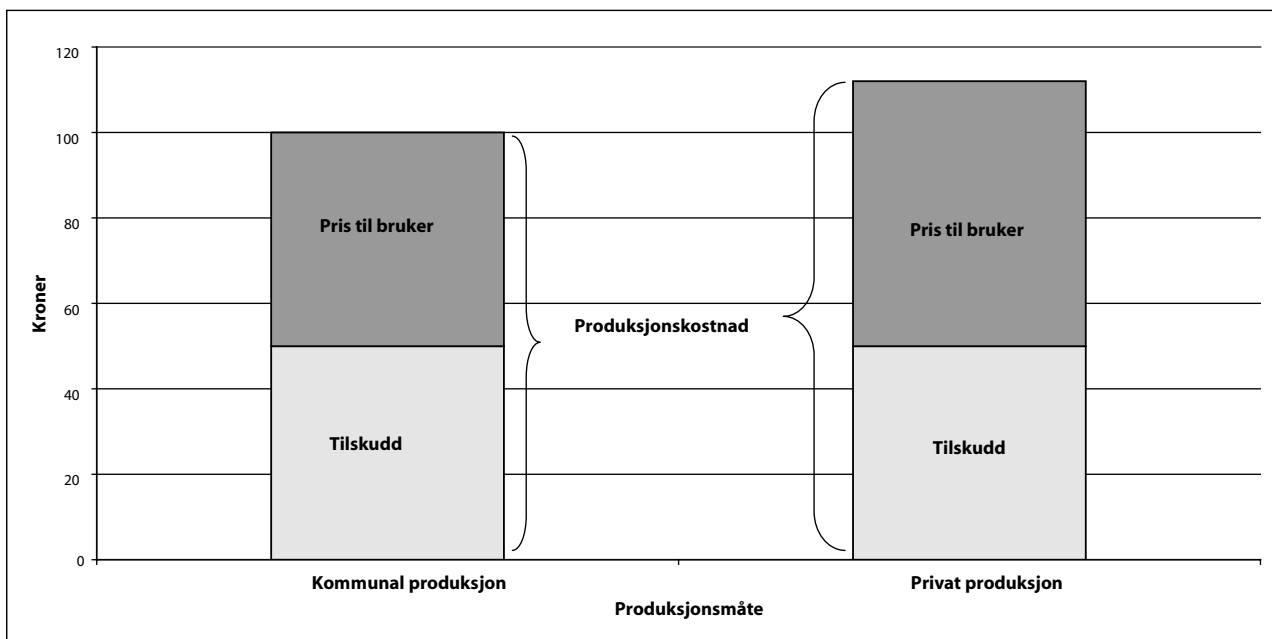
Pris til bruker: $150-50=100$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $(1+0,24)50+100=162$

Pris til bruker: $162-50=112$

Innføring av generell kompensasjon eller fradrag rett for kommunal virksomhet, vil medføre at brukerne må betale mer ved kjøp fra en privat enn fra en kommunal produsent. Dette skyldes at den private produsenten ikke får refundert merverdi-



Figur 6.3 Pris til bruker ved kjøp av ikke-avgiftspliktig tjeneste ved offentlig tilskudd og generell kompensasjon/fradagsrett

avgiften og må overføre avgiftskostnaden som en skjult avgift i brukerbetalingen. Denne konkurransevidningen er illustrert i figur 6.3.

Konkurransevidningene som følge av merverdiavgiften vil i dette eksemplet overveltes i prisen til brukeren. I dette eksemplet gis det et fast kronemessig offentlig tilskudd. En ville fått kvalitativt samme resultat hvis det offentlige hadde dekket en andel av kostnadene. En bruker som er indifferent mellom kommunal og privat barnehage vil i dette tilfellet velge den kommunale barnehagen, som opererer med lavest egenandel under ellers like vilkår.

Begrenset kompensasjonsordning

En begrenset kompensasjonsordning basert på dagens ordning, vil medføre at en kommunal produsent blir kompensert for merverdiavgiften på tjenesteelementet i leveranser av tjenester som omfattes av en begrenset ordning. En privat produsent som ikke omfattes av kompensasjonsordningen vil ikke få tilsvarende kompensasjon.

En begrenset kompensasjonsordning vil dermed gi nye konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon av ikke-avgiftspliktige tjenester. En slik vridning vil ikke bare gjelde i forhold til kommunens valg mellom kommunal og privat produksjon, som vist tidligere, men også i prisen til bruker når tjenester omsettes til andre enn kommunen. Det er lagt tilsvarende forutsetninger om tallstørrelse til grunn her som i tilsvarende eksempler for en begrenset ordning tidligere.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100$
 $-(0,5 \cdot 2/3 \cdot 0,24 \cdot 50)=158$
 Pris til bruker: $158-50=108$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $50(1+0,24)+100=162$
 Sluttpris for kommunen: $162-50=112$

I denne gjennomgangen er det, som nevnt innledningsvis, kun vist eksempler på hvordan merverdiavgiften teoretisk kan påvirke valget mellom kommunal og privat produksjon. Siden teknologien er antatt å være den samme både ved kommunal og privat produksjon, viser ikke modellen samfunnsøkonomisk tap ved at produksjonen ikke skjer der det er lavest kostnader. Et slikt tap vil oppstå hvis merverdiavgiftssystemet gjør at kommunal produksjon velges, selv om den private aktøren er mer effektiv. En har ikke tatt stilling til kostnadsforhold

og teknologi i kommunal produksjon i forhold til privat produksjon.

Nedenfor vil utvalget se nærmere på omfanget av konkurransevidninger, og effektivitetstapet som følge av disse vridningene.

6.4 Omfanget av konkurransevidninger

6.4.1 Innledning

Det vises til at utvalget i mandatet er bedt om å gi en nærmere redegjørelse for hvilke tjenester som kan være aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der konkurransevidninger i forhold til private tilbydere kan være et problem. Det foreligger lite informasjon om omfanget av konkurransevidninger som følge av dagens merverdiavgiftssystem og for hvilke tjenesteområder det kan forekomme konkurransevidninger. Utvalget har derfor innhentet bakgrunnsmateriale som kan belyse dette.

Utvalget har fått tilgang til en spørreundersøkelse som NHO har gjennomført høsten 2002 blant sine medlemsbedrifter. Hensikten var blant annet å kartlegge hvordan de private bedriftene opplever å konkurrere med offentlige leverandører om leveranser til offentlig sektor. Resultatene fra denne undersøkelsen er presentert i kapittel 6.4.2.

Utvalget har gitt SNF i oppdrag å utarbeide en rapport som skal anslå det økonomiske omfanget av kommunal virksomhet hvor avveiningen mellom kommunal egenproduksjon og eksterntkjøp er mest aktuell. Det er med utgangspunkt i dette gjort vurderinger av potensialet for konkurransevidninger ved de ulike løsninger som er skissert. I kapittel 6.4.3 presenteres hovedpunktene fra denne rapporten. Rapporten¹⁾ er vedlagt denne utredningen som Vedlegg 3.

6.4.2 Spørreundersøkelse fra NHO

Utvalget har fått tilgang til en spørreundersøkelse som NHO har gjennomført høsten 2002 blant sine medlemsbedrifter. Hensikten var blant annet å kartlegge hvordan de private bedriftene opplever å konkurrere med offentlige leverandører om leveranser til offentlig sektor. Svarene fra undersøkelsen omfatter over 800 bedrifter som yter tjenester innenfor ulike sektorer.

I overkant av 30 prosent av de tjenesteytende bedriftene som var med i undersøkelsen oppgir at

¹⁾ SNF-RAPPORT NR. 44/2002 Merverdiavgiftsløsninger for kommunesektoren - Økonomiske anslag.

de har deltatt i konkurranse om oppdrag for en statlig, fylkeskommunal eller kommunal etat eller institusjon, der oppdraget har gått til en offentlig leverandør. Av disse oppgir nesten 70 prosent at de tapte i konkurranse med en kommunal eller fylkeskommunal leverandør. Knappt 60 prosent av dem som har tapt, har inntrykk av at de tapte konkurransen med offentlige leverandører fordi den offentlige leverandøren ikke beregner merverdiavgift. Videre fremgår det av spørreundersøkelsen at over 55 prosent av de tjenesteytende bedriftene ser det offentlige som et mulig marked, men registrerer at det offentlige heller ansetter egne folk eller kjøper tjenester fra en annen offentlig etat for å spare merverdiavgift. Av disse oppgir knapt 80 prosent at det mest aktuelle markedet består av ytelser overfor kommunale eller fylkeskommunale etater eller institusjoner. Fordelt på enkelte tjenestegrupper fremstår andelene som registrerer at det offentlige på grunn av merverdiavgiften heller ansetter egne folk enn å kjøpe tjenester fra private, som relativt høye blant annet for vaskeri og renseri (100 prosent) og bemanning og rekruttering (knappt 90 prosent).

Spørreundersøkelsen, og NHOs løpende kontakt med medlemsbedriftene, viser at bedrifter innenfor følgende bransjer, som i dag ikke omfattes av dagens kompensasjonsordning, rapporterer om problemer i forhold til offentlig sektor grunnet merverdiavgiften:

- utleie av arbeidskraft (vikar/bemannings-tjenester)
- vakt, sikkerhet- og alarmtjenester
- kantinetjenester (herunder kjøkken/catering innen helse- og omsorg)
- vaktmestertjenester
- bro og tunneltjenester (billettsalg og tilhørende tjenester)
- verksteder for vedlikehold/reparasjon av driftsmidler/motorkjøretøyer
- forskningstjenester
- datatjenester
- ingeniørtjenester
- konsulenttjenester (herunder også byggeteknisk konsulentvirksomhet, annen teknisk konsulentvirksomhet, bedriftsrådgivning, regnskap, revisjon og advokattjenester mv.)
- laboratorietjenester
- undervisning
- gjenvinningstjenester
- puk- og grusleverandører/utvinning fra sand og grustak
- godstransport på vei
- asfalttjenester (idretts- og gårdsplasser)
- elektrisk installasjonsarbeid

- engroshandel

Det understrekes fra NHO at en grundigere undersøkelse kan føre til at flere tjenester viser seg som aktuelle. Listen fra NHO er basert på, eller kan i hovedsak tilbakeføres til, standard for næringsgrupperinger.

NHO har også spurt bedrifter som produserer tjenester som i dag omfattes av den begrensede kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner. Alle de spurte bransjene rapporterer om problemer knyttet til merverdiavgiften. Disse er:

- bygg- og anleggstjenester
- anleggsgartnere
- bygg- og tømrmestere/oppføring av bygg
- entreprenører
- malermestere
- murmestere
- renhold/rengjøringsvirksomhet
- vaskeri- og renserivirksomhet

Undersøkelsen kan også være interessant i forhold til spørsmålet om dagens begrensede kompensasjonsordning virker etter sin hensikt. Til tross for at vask og renseri omfattes av dagens kompensasjonsordning, oppgir alle bedrifter i undersøkelsen innen vaskeri- og renseribransjen at de registrerer at offentlige etater på grunn av merverdiavgiften heller ansetter egne folk enn å kjøpe tjenester fra private. Av disse anser over halvparten at kommuner og fylkeskommuner er potensielle kunder. Nesten 40 prosent av alle bedriftene som inngår i undersøkelsen tror at kommuner og fylkeskommuner tar hensyn til dagens kompensasjonsordning når de vurderer om de skal kjøpe tjenester eller utføre dem selv. Knappt 25 prosent tror ikke at de tar hensyn til ordningen og 35 prosent vet ikke. Fordelt på enkeltbransjer synes det særlig å være innen vaskeri og renseri at bedriftene ikke tror kommuner og fylkeskommuner tar hensyn til kompensasjonsordningen (over 50 prosent)

Svarene fra NHOs spørreundersøkelse indikerer at dagens begrensede kompensasjonsordning ikke virker tilfredsstillende. Dette underbygges av underlagstallene, som viser at også bedrifter som leverer tjenester som omfattes av dagens kompensasjonsordning tror at kommuner og fylkeskommuner ikke tar hensyn til kompensasjonsordningen.

Det må påpekes at undersøkelsen er basert på et utvalg av bedrifter fra hele landet i perioden 13. - 22. november 2002. Om lag 2 700 bedrifter mottok spørreskjema per elektronisk post. Av disse sendte om lag 1 080 bedrifter svar. Dette gir en

svarprosent på under 40. NHO har ved gjennomgang av svarene trukket ut de vareproduserende bedriftene og har etter dette analysert resultatene fra drøyt 800 tjenesteytende bedrifter. Bedriftene er ikke spurt om hvor mange ganger og i hvilke tidsrom de har opplevd det som er lagt til grunn i svarene. Det skilles altså ikke mellom bedrifter som opplever at de jevnlige taper i konkurranse med offentlige leverandører, og bedrifter som en gang har opplevd å tape i en slik konkurranse.

6.4.3 SNF-rapporten

6.4.3.1 Datagrunnlag

Datamaterialet i rapporten fra SNF er i all hovedsak hentet fra *KOSTRA (Kommune-Stat rapporteringen)*. Dette er en database med økonomiske nøkkeltall innhentet direkte fra de enkelte kommunenes regnskaper til Statistisk sentralbyrå. Dette er tilnærmet en fulltelling. Kommunene som ikke er dekket representerer om lag 2,3 prosent av det samlede folketallet i Norge. År 2001 er det første året med relativt komplett datasett. Tallene for 2001 danner grunnlaget for rapporten fra SNF. Det presiseres at det kun er brukt tall for primærkommunene, selv om KOSTRA også omfatter fylkeskommuner.

KOSTRA er organisert som et regnskap. Det fokuseres på de ulike funksjonene som kommunen skal dekke. Eksempler på slike funksjoner er "kulturminnevern", "grunnskole", "kino" og "produksjon av vann". I tillegg til at utgifter skal føres på riktig funksjon, skal kommunen også føre opp hvilken type kostnad det gjelder. Eksempler på slike kostnadsarter er "fastlønn", "leie av lokaler og grunn", "matvarer" og "post, banktjenester og telefon".

Til tross for at KOSTRA gir et omfattende og detaljert datasett, kan det ikke uten videre brukes direkte til å belyse den aktuelle problemstillingen. Dette skyldes blant annet at ikke alle kostnadsarter er så detaljerte at merverdiavgiftsbelastningen kan anslås direkte. Et eksempel er "forsikringer og utgifter til vakthold og sikring", der forsikringstjenestene er ikke-avgiftspliktige, mens de øvrige tjenestene er avgiftspliktige. Enkelte av kostnadsartene inneholder også både tjenester som omfattes av dagens kompensasjonsordning og tjenester som ikke omfattes. For å kunne benytte dette datamaterialet i beregninger av merverdiavgiften, er det i SNF-rapporten brukt skjønn. For å lette fremstillingen er også de ulike funksjonene og artene aggregert. SNF har da lagt vekt på å samle naturlig beslektede funksjoner og arter, samtidig som

det i størst mulig grad er forsøkt å unngå å samle funksjoner og arter som i ulik grad belastes merverdiavgift. De enkelte skjønsmessige vurderingene er nærmere gjort rede for i rapporten.

Merverdiavgiftsreformen trådte i kraft 1. juli 2001. Tallene fra SNF for 2001 refererer seg derfor til to ulike merverdiavgiftsregimer. Siden datamaterialet ikke gir mulighet til å skille tall fra første og andre halvår, har SNF sett bort fra de dataproblemene som reformen medfører for 2001. I beregningene er alle tall behandlet som om de refererer seg til avgiftsregimet etter reformen.

6.4.3.2 Hovedtall fra KOSTRA

Tabell 6.1 gir et inntrykk av kommunenes aktivitetsnivå. Tabellen fremstiller utgifter til både drift og investering som er påløpt innenfor de ulike funksjonene. Tabellen viser samtidig hva kommunen selv har utført og hva som er innkjøpt fra andre. De samlede utgiftene er på om lag 159 mrd. kroner, hvorav egenproduksjonen utgjør nesten 149 mrd. kroner, eller over 93 prosent av kostnadene. Kommunenes innkjøp fra andre foretas særlig fra private, hvor innkjøpene utgjør nærmere 6,5 mrd. kroner. Andelen innkjøp fra private er størst innen helse- og sosialtjenester, boligforvaltning og samferdsel. For øvrig viser tallene at helse- og sosialtjenester og undervisning utgjør mer enn 72 prosent av de samlede kostnadene, eller om lag 115 mrd. kroner.

KOSTRA har tall som viser hvordan egenproduksjonen fordeler seg på de ulike kostnadsartene. Dette er fremstilt i tabell 6.2. Ifølge tabellen utgjør betaling for arbeidskraft den største kostnaden ved kommunal egenproduksjon. Lønn utgjør om lag 98 mrd. kroner, som tilsvarer 66 prosent av kostnadene. Kostnader som i all hovedsak gjelder innkjøp av avgiftspliktige varer og tjenester er i tabellen fordelt på fem ulike kategorier. Her er det vedlikehold og byggetjenester som dominerer, med nesten 18 mrd. kroner, mens samlede kostnader for de øvrige fire kategoriene utgjør om lag 15 mrd. kroner.

6.4.3.3 Beregninger av økonomiske konsekvenser av ulike løsninger

Inngående merverdiavgift og kompensasjonsordninger

Basert på tallene i tabell 6.2 har SNF gjort beregninger av hvor mye av kommunenes kostnader ved egenproduksjon som består av merverdiavgift. Merverdiavgift vil være inkludert i kostnadstal-

Tabell 6.1 Egenproduksjon og kjøp fra andre 2001. Alle tall i mill. kroner

Produsert i	Egen- produksjon	Sær- bedrift	Annen Fylke kommune	Fylke	Stat	Privat	Totalt	Andel av total
Funksjon								
Styring og administrasjon	18 745	38	276	9	14	161	19 243	12,1 %
Skole og annen undervisning	51 182	119	567	56	9	762	52 694	33,1 %
Helsetjenester og sosialhjelp	56 871	177	600	705	15	4 592	62 960	39,6 %
Utenfor ordinært kommunalt ansvarsområde								
Boligforvaltning	392	0	2	3	3	7	406	0,3 %
Næringsrettet virksomhet	2 356	2	2	0	0	216	2 576	1,6 %
Samferdsel	2 133	7	65	1	4	78	2 289	1,4 %
Veisektor og rekreasjon i tett- sted	243	1	7	0	1	24	276	0,2 %
Beredskap mot branner og andre ulykker	4 298	5	10	11	22	102	4 447	2,8 %
Vann, avløp, renovasjon og feier- vesen	1 573	30	228	1	0	32	1 864	1,2 %
Kultur, kirke og idrett med mer	6 382	81	923	0	0	330	7 716	4,8 %
SUM	4 493	30	31	6	7	129	4 696	3,0 %
Andel av total	148 668	488	2 710	792	75	6 433	159 166	
	93,4 %	0,3 %	1,7 %	0,5 %	0,0 %	4,0 %		100 %

Kilde: SNF

lene i de tilfellene den aktuelle funksjonen er utenfor merverdiavgiftsområdet. Merverdiavgiften vil derimot ikke være inkludert i kostnadstallene for de funksjonene som er innenfor merverdiavgiftsområdet hvor det gjøres fradrag for inngående avgift. Merverdiavgiften slår også ulikt ut for ulike kostnadsarter ved egenproduksjon hvor det ikke beregnes avgift av lønn, mens for eksempel varekjøp er avgiftspliktig. Det er også noen kostnadsarter der merverdiavgiftsbelastningen ikke er entydig. Her har SNF gjort skjønnsmessige vurderinger av fordelingen, og disse vurderingene er nærmere presentert i rapporten. Tabell 6.3 gir en oversikt over hvordan den beregnede merverdiavgiften fordeles seg på ulike funksjoner og kostnadsarter. Lønn, som er den største kostnadsarten, er ikke tatt med her siden det ikke påløper merverdiavgift på lønn til egne ansatte.

Styring og administrasjon, undervisning, og helsetjenester og sosialhjelp har de største merverdiavgiftskostnadene, med til sammen over 80 prosent av totalen. Siden disse funksjonene er utenfor merverdiavgiftsområdet, kan det ikke gjøres fradrag for inngående merverdiavgift. Merverdiavgiften utgjør likevel en relativt liten andel av de totale kostnadene for disse funksjonene, noe som har sammenheng med den høye andelen lønnskostnader. Størst andel av totalkostnaden utgjør merverdiavgiften i samferdselssektoren.

I tabell 6.4 er det gjort en beregning av omfanget av dagens begrensede kompensasjonsordning. Det er ikke en entydig sammenheng mellom tjenester som kommer inn under denne ordningen og kostnadsartene i KOSTRA. SNF har også her anvendt skjønn, og vurderingene er nærmere gjort rede for i rapporten. Beregningen er gjort kun for kommunens egenproduksjon. I tillegg vil enkelte private og ideelle virksomheter under visse vilkår omfattes av ordningen, se omtalen i kapittel 7. Kommunen kan også være kompensasjonsberettiget for sine kjøp fra særbedrifter, andre kommuner, stat eller fylkeskommuner. Det er imidlertid ikke tilgjengelig tallmateriale som kan gi informasjon om omfanget av dette, verken for dagens kompensasjonsordning, en begrenset utvidelse av dagens ordning eller en generell ordning som gjelder alle varer og tjenester.

Det beregnede omfanget av dagens begrensede kompensasjonsordning utgjør i overkant av 1,5 mrd. kroner i 2001. Hoveddelen av det som blir kompensert er kjøp av tjenester innen bygg og anlegg. Over halvparten av den totale kompensasjonen gjelder kjøp av slike tjenester til bruk i undervisning, helsetjenester og sosialhjelp.

Private produsenter konkurrerer i dag med kommunal egenproduksjon på flere områder for avgiftspliktige tjenester som ikke omfattes av dagens kompensasjonsordning. Antallet avgiftspliktige tjenester har økt i forbindelse med Merver-

Tabell 6.2 Fordelingen av egenproduksjon på ulike kostnadsarter 2001. Alle tall i mill. kroner

Kostnadsart	Lønn og lønnsrelaterte utgifter	Øvrige innkjøp som hovedsakelig er ikke-avgiftspliktige	Mva.-pliktig med normalavgift	Vedlikehold og byggetjenester	Serviceavtaler og reparasjoner	Renhold, vaskeri og vaktmestertjenester	Kon-sulenttjenester	Redusert avgift for matvarer	Blanding av avgiftsfritt og avgiftspliktig
Styring og administrasjon	11 486	1 428	2 047	704	556	96	713	116	1 600
Skole og annen undervisning	38 963	1 827	2 275	4 334	106	424	456	217	2 582
Helse tjenester og sosialhjelp	41 693	2 801	2 996	4 931	148	325	704	1 145	2 129
Utenfor ordinært kommunalt ansvarsområde	216	40	44	50	3	2	7	2	29
Boligforvaltning	449	787	190	689	8	18	73	7	137
Næringsrettet virksomhet	672	433	244	497	3	6	126	6	145
Samferdsel	44	8	33	135	1	1	11	0	12
Veisektor og rekreasjon i tettsted	731	182	733	2 326	55	11	63	1	196
Beredskap mot branner og andre ulykker	1 190	61	158	42	15	6	5	2	95
Vann, avløp, renovasjon og feiervesen	1 278	139	1 163	2 972	55	10	304	3	458
Kultur, kirke og idrett med mer	1 746	482	685	983	34	63	140	25	334
Sum	98 467	8 188	10 567	17 662	984	961	2 600	1 523	7 717
Andel av total	66,2 %	5,5 %	7,1 %	11,9 %	0,7 %	0,6 %	1,7 %	1,0 %	5,2 %

Kilde: SNF

Tabell 6.3 Beregnet merverdiavgift fordelt på funksjoner og kostnadsarter 2001. Alle tall i mill. kroner

Kostnadsart	Øvrige innkjøp som hovedsakelig er avgiftsfrie	Mva-pliktig med normalavgift	Vedlikehold og byggetjenester	Serviceavtaler og reparasjoner	Renhold, vaskeri og vaktmestertjenester	Konsulentjenester	Redusert avgift for matvarer	Blanding av avgiftsfritt og avgiftspliktig	Sum	Andel av moms-kostnader	Andel av totale kostnader ¹⁾
Styring og administrasjon	11	387	136	108	17	138	12	155	963	16,3 %	5,1 %
Skole og annen undervisning	6	432	839	20	74	88	23	250	1 732	29,3 %	3,4 %
Helse tjenester og sosialhjelp	6	571	954	29	57	136	123	206	2 082	35,2 %	3,7 %
Utenfor ordinært kommunalt ansvarsområde	0	8	10	1	0	1	0	3	23	0,4 %	5,9 %
Boligforvaltning	1	37	133	2	3	14	1	13	203	3,4 %	8,6 %
Næringsrettet virksomhet	0	46	96	1	1	24	1	14	184	3,1 %	8,6 %
Samferdsel	0	6	26	0	0	2	0	1	36	0,6 %	14,8 %
Veisektor og rekreasjon i tettsted	0	141	58	9	2	3	0	19	232	3,9 %	5,4 %
Beredskap mot branner og andre ulykker	0	30	8	3	1	1	0	9	53	0,9 %	3,3 %
Vann, avløp, renovasjon og feiervesen	0	1	1	0	0	0	0	0	2	0,0 %	0,0 %
Kultur, kirke og idrett med mer	1	130	190	7	11	27	3	32	401	6,8 %	8,9 %
Sum	26	1 790	2 452	178	166	435	163	703	5 912		
Andel av totale moms-kostnader	0,4 %	30,3 %	41,5 %	3,0 %	2,8 %	7,4 %	2,8 %	11,9 %		100 %	
Andel av totale kostnader ²⁾	0,3 %	16,9 %	13,9 %	18,1 %	17,2 %	16,7 %	10,7 %	9,1 %			4,0 %

¹⁾ Andelen merverdiavgift i forhold til totale kostnader (Egenproduksjon i tabell 6.1) på denne funksjonen.

²⁾ Andelen merverdiavgift i forhold til totale kostnader (tabell 6.2) på denne kostnadsarten.

Kilde: SNF

Tabell 6.4 Beregnet omfang av dagens kompensasjonsordning 2001. Alle tall i mill. kroner

Kostnad	Vedlikehold og byggetjenester	Service-avtaler og reparasjoner	Renhold, vaskeri og vaktmestertjenester	Konsulent-tjenester	Total
Funksjon					
Styring og administrasjon	63	21	10	87	181
Skole og annen undervisning	382	4	44	62	492
Helsetjenester og sosialhjelp	432	6	34	92	563
Utenfor ordinært komm. ansvarsområde	5	0	0	1	6
Boligforvaltning	61	0	2	10	73
Næringsrettet virksomhet	44	0	1	16	60
Samferdsel	12	0	0	1	13
Veisektor og rekreasjon i tettsted	28	2	1	2	33
Beredskap mot branner og andre ulykker	4	1	1	1	6
Vann, avløp, renovasjon og feiervesen	0	0	0	0	1
Kultur, kirke og idrett med mer	87	1	7	18	114
Sum	1 118	36	99	290	1 542

Kilde: SNF

diavgiftsreformen i 2001. Blant de tjenestene som i dag er utenfor kompensasjonsordningen nevnes følgende i SNF-rapporten:²⁾

- konsulenttjenester utenfor byggsektoren (blant annet juridisk og økonomisk rådgivning)
- vekter- og sikringstjenester
- vikartjenester
- vaktmestertjenester
- service- og reparasjonsavtaler
- kantinedrift
- flyttetjenester
- post- og telefonitjenester
- drift av egne transportmidler
- annonsering, reklame og informasjon

En av løsningene som utvalget skal vurdere er en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning. I rapporten er det gjort beregninger av hvor omfattende kompensasjonsordningen vil bli dersom disse tjenestene ble inkludert, jf. tabell 6.5. I tillegg til tjenestene som ble avgiftspliktige i forbindelse med merverdiavgiftsreformen, er det beregnet og brukt andeler som gjenspeiler tjenesteelementet i leveransen, slik som i dagens ordning. Andre skjønsmessige vurderinger er også gjort. Disse er nærmere presentert i rapporten.

En utvidelse av kompensasjonsordningen slik som SNF forutsetter, vil øke omfanget av kompen-

sasjon med om lag 240 mill. kroner. Det understrekes at disse tallene er basert på en forutsetning om at en utvidet kompensasjonsordning ikke endrer kommunens atferd når det gjelder valget mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

En kompensasjonsordning kan også gjøres generell ved at det gis kompensasjon for både varer og tjenester. Dette innebærer at det kompenseres for all inngående merverdiavgift. Dette er også en modell som utvalget vurderer. Tabell 6.3 viser beregnet inngående merverdiavgift i kommunesektoren, som dermed også gir et anslag på omfanget av en generell kompensasjonsordning. En generell kompensasjonsordning vil dermed ha et omfang på nesten 6 mrd. kroner før eventuelle tilpasninger. Her er imidlertid ikke fylkeskommunene inkludert i tallene.

Fradrag for inngående merverdiavgift

Utvalget skal også utrede en modell med fradrag for inngående merverdiavgift ved innkjøp til kommunal sektor. En slik løsning vil økonomisk sett tilsvare en generell kompensasjonsordning, hvor kommunenes merverdiavgift på innkjøp kan utgjøre om lag 6 mrd. kroner før tilpasninger.

Utvidet merverdiavgiftsplikt

En utvidet merverdiavgiftsplikt vil innebære at kommunale virksomheter innrettes som egne

²⁾ Tjenestene på listen følger i stor grad grupperingen i KOSTRA.

Tabell 6.5 Beregnet omfang av en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning

Kostnadsart	Øvrige innkjøp som hovedsakelig er avgiftsfrie	Mva.-pliktig med normalavgift	Vedlikehold og byggetjenester	Serviceavtaler og reparasjoner	Renhold, vaskeri og vaktmestertjenester	Konsulent-tjenester	Blanding av avgiftsfritt og avgiftspliktig	Total
Styring og administrasjon	8	4	63	65	14	110	10	275
Skole og annen undervisning	5	1	382	12	63	71	13	546
Helsetjenester og sosialhjelp	5	1	432	17	48	109	12	625
Utenfor ordinært kommunalt ansvarsområde	0	0	5	0	0	1	0	7
Boligforvaltning	1	0	61	1	3	11	0	77
Næringsrettet virksomhet	0	0	44	0	1	20	0	66
Samferdsel	0	0	12	0	0	2	0	14
Veisektor og rekreasjon i tettsted	0	0	28	5	2	2	1	39
Beredskap mot branner og andre ulykker	0	0	4	2	1	1	1	8
Vann, avløp, renovasjon og feiervesen	0	0	0	0	0	0	0	1
Kultur, kirke og idrett med mer	1	1	87	4	9	22	1	125
Sum	21	7	1 118	107	141	348	40	1 781

Kilde: SNF

avgiftssubjekter og oppnår dermed fradrag for inngående merverdiavgift, samtidig som de skal beregne utgående merverdiavgift. Utfordringen med denne løsningen vil være å finne et grunnlag for beregning av utgående merverdiavgift. Dette vil for mange kommunale tjenester være svært vanskelig og administrativt kostbart. SNF har ikke gjort beregninger av konsekvensene av en slik utvidelse.

6.4.3.4 Merverdiavgift og effektiviseringsgevinst

I kapittel 6.3 ble det vist hvordan merverdiavgiften i noen tilfeller kan påvirke kommunenes valg mellom å produsere tjenester i kommunal eller privat regi. Siden det var antatt lik teknologi og effektivitet i kommunal og privat produksjon i den enkle modellfremstillingen, fikk en ikke fram et eventuelt samfunnsøkonomisk tap ved at avgiften medførte at tjenesten ikke ble produsert til laveste kostnad.

Siden kommunen ikke må betale merverdiavgift ved produksjon med egne ansatte, kan kommunal produksjon være mindre effektiv enn privat og likevel være billigst for kommunen. Denne skjermings-effekten er begrenset til merverdiavgiften på tjenestedelen. Hvis forskjellen på kostnader mellom privat og kommunal produksjon er større, vil det for kommunen uansett lønne seg å velge privat produksjon. Merverdiavgiften på tjenestedelen utgjør dermed skjermingstaket eller det maksimale samfunnsøkonomiske tapet ved produksjon av tjenesten. Dette er imidlertid ikke en god indikator på det faktiske effektivitetstapet, som også kan være null hvis kommunal og privat produksjon er like effektive. For å beregne effektivitetstapet, må man vite hvilke tjenester som innebærer konkurransevridninger som kan gi samfunnsøkonomisk tap. I tillegg må en vite noe om hvor i intervallet fra null til skjermingstaket man befinner seg. I rapporten fra SNF er det siste forsøkt belyst ved en gjen-

nomgang av ulike studier av effektivitetsgevinster ved konkurranseutsetting. Konklusjonen på denne gjennomgangen er:

”En erfaring som imidlertid går igjen i mange av studiene, er at det er konkurranseeksponeringen langt mer enn om anbudsvinneren er privat eller offentlig som avgjør størrelsen på besparelsene. Derfor kan det være grunn til å tro, at med den betydelige oppmerksomhet som har vært omkring effektivisering i offentlig sektor de senere årene, og den tiltagende åpenheten for bruk av anbudskonkurranser, så er sparmulighetene ved konkurranseutsetting lavere i dag enn for 10 år siden. Spesielt om vi og skal ha et samfunnsøkonomisk perspektiv for øye, er det naturlig å gjette på at gjennomsnittlig effektiviseringspotensiale ved konkurranseutsetting av kommunale tjenester i Norge i dag, sannsynligvis ikke overskrider 10 %.”

SNF vurderer også spørsmålet om hvilke tjenester som er gjenstand for slike vridninger. De sier blant annet:

”Det er liten tvil om at denne loven i hovedsak har virket etter hensikten for de tjenestene som er inkludert, selv om det fortsatt gjenstår noen svake punkt.”

De svake punktene som er nevnt tilsvare stort sett de som utvalget har pekt på i kapittel 7. Til tross for dette konkluderes det i SNF-rapporten med at dagens kompensasjonsordning har fjernet mesteparten av konkurransevridningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

Ifølge SNF kan det i dagens merverdiavgiftssystem være konkurransevridninger i markedet for de tjenestene som ble merverdiavgiftspliktige etter Merverdiavgiftsreformen i 2001. I kapittel 6.4.3.3 er den samlede veksten i kompensasjon ved en utvidelse av kompensasjonsordningen til også å omfatte disse tjenestene, samt en del tjenester som også tidligere var avgiftspliktige, beregnet til om lag 240 mill. kroner. Basert på dette er det i rapporten gjort et anslag på effektivitetstapet i dagens merverdiavgiftssystem.

SNF har beregnet kompensasjonen til 241 mill. kroner gitt nivået i 2001 på kjøp av disse tjenestene fra private. Selv om disse tjenestene ble merverdiavgiftspliktige fra 1. juli 2001, forutsetter SNF at kommunene ikke har tilpasset seg til dette. Så lenge kommunene ikke kompenseres for kjøp av disse tjenestene, er det en mulighet for at egenproduksjonen av disse tjenestene vil øke som følge av denne skjermingen. Gitt en tjenesteandel på 75 prosent, vil en kompensasjon på 241 mill. kroner

tilsvare kjøp av tjenester fra private på knapt 1 340 mill. kroner. Tjenesteandelen av dette utgjør om lag 1 mrd. kroner. Videre antar SNF at konkurransevridningen til fordel for kommunal egenproduksjon over tid vil føre til at kommunen, i stedet for å kjøpe alle tjenestene fra private, produserer halvparten av disse tjenestene selv. Tjenestedelen av denne egenproduksjonen utgjør da om lag 500 mill. kroner. Det SNF kaller skjermingstaket, eller det maksimale samfunnsøkonomiske tapet ved egenproduksjon, blir da merverdiavgiften av dette, som utgjør om lag 120 mill. kroner. SNF antar at kommunene produserer tjenestene 10 prosent mindre effektivt enn private aktører, og det samfunnsøkonomiske tapet utgjør da om lag 50 mill. kroner.³⁾

SNF har ikke beregnet hvor store vridninger en generell kompensasjonsordning vil gi i forhold til private som leverer ikke-avgiftspliktige tjenester i konkurranse med kommunal virksomhet. Her antas det at dagens ordning i all hovedsak løser dette problemet siden den til en viss grad omfatter private virksomheter. Ordningen innebærer at private og ideelle virksomheter som yter tjenester som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og som finansieres av offentlige midler og egenbetalinger på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter, omfattes av kompensasjonsordningen. Heller ikke skjermingseffekten av dagens kompensasjonsordning er beregnet. SNF antar imidlertid at skjermingseffekten av denne typen konkurransevridning er relativt begrenset.

6.4.3.5 Utvalgets konklusjoner om merverdiavgiften og konkurransevridninger

SNF-rapporten gir etter utvalgets mening en god oversikt over omfanget av kommunal sektors egenproduksjon av ulike tjenester. Når det gjelder omfanget av konkurransevridninger antas det i rapporten at dagens kompensasjonsordning fungerer tilfredsstillende, til tross for at kompensasjonen beregnes ut fra en skjønnsbestemt tjenesteandel og derfor ikke gir korrekte refusjoner i det enkelte tilfellet. SNF har ikke sett noen mulighet for å beregne hvilke utilsiktede virkninger dette elementet av skjønn eventuelt måtte ha for konkurranseforholdet mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra private, men vurderer den praktiske betydningen til å være relativt begrenset. Utvalget har

³⁾ 120 mill. kroner er effektivitetstapet hvis kommunene er 24 prosent mindre effektive enn private. Hvis det antas at de er 10 prosent mindre effektive, blir effektivitetstapet $10/24 \cdot 120$ mill. kroner, som tilsvarer 50 mill. kroner.

Tabell 6.6 Merverdiavgift og kompensasjon sammenholdt med totalverdi for utvalgte funksjoner

	Beløp i mill. kroner			Andeler	
	Total	Inng. mva.	Kompensasjon	Inng. mva.	Kompensasjon
Førskole	8 454	179,9	47,4	2,1 %	0,6 %
Grunnskole	36 676	1 486,6	435,5	4,0 %	1,3 %
Pleieinstitusjon	23 718	1 168,1	332,6	4,9 %	1,5 %
Hjemmehjelp	16 903	154,5	13,3	0,9 %	0,1 %

Kilde: SNF

i kapittel 7 pekt på svakheter ved dagens ordning og har stilt spørsmål ved om dagens kompensasjonsordning fungerer etter hensikten. Utvalget har derfor foreslått en del forbedringer av dagens ordning, se forslag til endringer i kapittel 12.

I tallmaterialet fra SNF er ikke tall for fylkeskommunenes kjøp inkludert. På denne bakgrunn mener utvalget at det estimerte tallet for samfunnsøkonomisk effektivitetstap som skyldes at en del tjenester er utenfor kompensasjonsordningen, kan være noe lavt. I følge data som utvalget har innhentet fra det fylkeskommunale KOSTRA, utgjorde fylkeskommunenes samlede kostnader om lag 92,8 mrd. kroner i 2001. Om lag 56 prosent av dette var knyttet til de somatiske og psykiatriske spesialisthelsetjenestene, som ikke lenger er fylkeskommunalt ansvarsområde. Av de gjenværende 40,7 mrd. står videregående opplæring for om lag halvparten. Utvalget har anslått at inngående merverdiavgift utgjør om lag 2,4 mrd. kroner av dette.⁴⁾ Anslaget for omfanget av en generell kompensasjonsordning eller fradragsrett for kommunene kan derfor økes fra 6,0 mrd. kroner til 8,4 mrd. kroner når fylkeskommunene tas med. På tilsvarende måte kan anslaget for en begrenset kompensasjonsordning økes fra om lag 1,5 mrd. kroner til om lag 2,3 mrd. kroner. Anslaget for økningen av omfanget ved en utvidelse av dagens ordning kan økes fra om lag 240 mill. kroner til om lag 310 mill. kroner. Som tidligere omtalt, omfatter ikke disse tallene kompensasjon til private og ideelle virksomheter, siden det ikke er tilgjengelig tallmateriale som kan si noe om omfanget av slike virksomheter som omfattes av ordningen. Tallene omfatter heller ikke kompensasjon for kommuners kjøp fra staten, særbedrifter, andre kommuner eller fylkeskommuner. Anslagene er derfor noe lave.

Datamaterialet har ikke gitt noe godt grunnlag

⁴⁾ I disse anslagene for fylkeskommunene er det brukt tilsvarende fordelinger av avgift i forhold til kostnader som det er brukt for kommunene i SNF-rapporten. Der det ikke finnes tilsvarende funksjoner, er det benyttet et gjennomsnitt av kommunenes samlede andel av kostnadene som er avgiftsbelagt.

for å beregne omfanget av konkurransevidninger som skyldes at merverdiavgiftsbelastningen blir ulik for kommunale og private tjenesteleverandører som leverer samme type tjeneste. Denne type konkurransevidning eksisterer allerede i dag for ikke-avgiftspliktige tjenester som er innenfor kompensasjonsordningen. Som tidligere nevnt, er dette forsøkt løst ved at også private og ideelle virksomheter kan komme inn under kompensasjonsordningen. Som en tilnærming har SNF beregnet hvor stor andel henholdsvis merverdiavgift og anslått kompensasjon utgjør av totalleveransene til kommunale virksomheter som opererer utenfor merverdiavgiftsloven. Dette er gjengitt i tabell 6.6.

På bakgrunn av merverdiavgiftens og kompensasjonens lave andel i forhold til samlet verdi, konkluderer SNF med at det er vanskelig å se at denne type vridning kan ha noen særlig betydning for kommunenes valg mellom egenproduksjon og eksterne kjøp av støttetjenester.

6.5 Oppsummering

Kommunen skal ivareta sentrale velferdstilbud for befolkningen. Kommunens politiske ledelse kan fungere som bestiller av tjenester som kan utføres av enten kommunale eller private produsenter. De økonomiske rammebetingelser bør utformes slik at kommunens beslutninger best mulig ivaretar befolkningens preferanser. Prioriteringer mellom tjenester bør avspeile de samfunnsøkonomiske kostnadene for tjenestene, og tjenestene bør produseres til lavest mulige kostnader. Merverdiavgiftssystemet bør derfor utformes slik at det ikke skaper konkurransevidninger mellom alternative løsninger. Konkurransevidninger innebærer at merverdiavgiften kan gi kommunens ledelse motiv til å velge løsninger som ikke er samfunnsøkonomisk effektive.

Ved hjelp av en enkel modell er det vist hvilke konkurransevidninger dagens merverdiavgiftssystem gir, og hvilke konkurransevidninger de alternative løsningene vil kunne medføre. Det er i

fremstillingen sett på konkurransevidninger både på markeder for avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige tjenester. Fremstillingen viser at dagens merverdiavgiftssystem medfører en konkurransevidning til fordel for egenproduksjon av avgiftspliktige tjenester i kommunal virksomhet som ikke omfattes av merverdiavgiften. Det er også vist at alle de vurderte alternativene er egnet til å motvirke konkurransevidningen mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre, men enkelte av løsningene kan medføre nye konkurransevidninger.

Løsningene som innebærer at kommunale virksomheter får utvidet fradragsrett eller generell eller begrenset kompensasjon for inngående merverdiavgift, kan gi nye konkurransevidninger i favør av kommunal virksomhet på markeder for tjenester som er unntatt fra merverdiavgift. Dette skyldes merverdiavgiften på vareinnsatsen som inngår i produksjonen og som den ikke-avgiftspliktige virksomheten ikke har fradragsrett for. Kommunal virksomhet vil få kompensasjon eller fradrag for denne merverdiavgiften, som den private virksomheten ikke får. I prisen vil den private aktøren derfor måtte ta hensyn til denne merverdiavgiften som ikke kan fradragføres, noe som gir en høyere pris.

Innføring av utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter, slik at kommunal tjenesteproduksjon innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekter og dermed i større grad anses som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, vil fjerne konkurransevidningen mellom egenproduksjon og kjøp fra andre uten å skape nye konkurransevidninger.

I fremstillingen av modellene er det forutsatt at kommunal og privat produsent har samme teknologi, og det er vist eksempler på hvordan merverdiavgiften teoretisk kan påvirke valget mellom kommunal og privat produksjon. Siden teknologien er antatt å være den samme i begge tilfellene, viser ikke modellen samfunnsøkonomisk tap. Et slikt

tap vil oppstå hvis merverdiavgiftssystemet gjør at kommunal produksjon velges, selv om privat produksjon er mer kostnadseffektiv.

Utvalget har videre forsøkt å gi en fremstilling av omfanget av konkurransevidninger og for hvilke tjenester merverdiavgiften kan gi en ulempe for private. Her er det blant annet vist til en rapport fra SNF. I denne rapporten er det gitt anslag på omfanget av kommunal sektors kjøp av tjenester, egenproduksjon av tjenester, og merverdiavgiftsinnbetalinger. SNF har også vurdert for hvilke tjenester merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger. Omfanget av ulike alternative løsninger er også beregnet. Det er også gjort forsøk på å beregne omfanget av konkurransevidningene og samfunnsøkonomisk effektivitetstap, men disse beregningene er svært usikre og mangelfulle.

Utvalget har i tillegg til SNF-rapporten beskrevet resultater fra en spørreundersøkelse fra NHO. Utvalget anser at denne kan være et nyttig supplement i vurderingene av omfanget av konkurransevidninger av merverdiavgiften, ved at en får inntrykk av hvordan de private bedriftene som konkurrerer med kommunal egenproduksjon oppfatter virkningen av merverdiavgiften. Undersøkelsen gir inntrykk av at merverdiavgiften i praksis gir konkurransevidninger mellom offentlige etaters og institusjoners valg mellom å produsere avgiftspliktige tjenester med offentlig ansatte framfor å kjøpe dem fra andre. Undersøkelsen gir også informasjon om hvilke tjenester som er aktuelle for offentlig egenproduksjon, herunder i kommunale virksomheter, og der merverdiavgiften kan føre til at private tilbydere kan få en konkurranseulempe. Sammen med listen over tjenester fra SNF, har utvalget benyttet listen over tjenester fra NHO i vurderingen av hvilke tjenester hvor det kan være konkurransevidninger og som dermed bør inkluderes i en eventuell begrenset kompensasjonsordning. Dette er nærmere diskutert i kapittel 12.1.

Kapittel 7

Dagens begrensede kompensasjonsordning

7.1 Generelt

Konkurranssevridningene mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre skyldes at kommunal virksomhet i hovedsak ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette innebærer at kommunene og fylkeskommunene ofte heller ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Siden kommunal virksomhet dermed må betale merverdiavgift på anskaffelse av avgiftspliktige tjenester fra andre, kan merverdiavgiften gi økonomisk motiv til egenproduksjon av avgiftspliktige tjenester. Egenproduksjon av tjenester som ikke omsettes til andre er ikke merverdiavgiftspliktig.

Fra 1. mai 1995 ble det innført en begrenset kompensasjonsordning for kommunesektoren, jf. lov 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. Om forarbeidene til loven vises det til Ot. prp. nr. 18 (1994-95) Om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende og Innst. O. nr. 25 (1994-95). Hensikten med den begrensede kompensasjonsordningen er å nøytralisere virkningene av merverdiavgiften ved valget mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Ordningen ligger utenfor merverdiavgiftssystemet og medfører dermed ingen endringer i merverdiavgiftsloven. Både private næringsdrivende og offentlige virksomheter skal oppkreve merverdiavgift av sin avgiftspliktige omsetning til kommunene.

Etter kompensasjonsloven skal det ytes kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende. Loven omfatter enheter som omhandlet i kommuneloven. Det vil si at det gis kompensasjon til kommuner og fylkeskommuner. Videre omfattes interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning av ordningen. Kommunal virksomhet som er skilt ut i egne selskaper etter aksjelovene eller selskapsloven er ikke omfattet av kompensasjonsordningen.

Fra 1. januar 2000 er kompensasjonsordningen utvidet til også å omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet. Det er i tillegg krav om at slike virksomheter skal finansieres fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. Om bakgrunnen for denne utvidelsen vises det til Innst. O. nr. 1 (1999-2000) og Ot. prp. nr. 86 (1998-99) Endringer i skatte- og avgiftslovgjevinga.

Kompensasjonsordningen er for øvrig begrenset til å omfatte kommunale virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser etter merverdiavgiftslovens bestemmelser. I tilfeller hvor slike enheter har fradragsrett for inngående merverdiavgift, foreligger det ingen konkurransevridning som følge av merverdiavgiften.

Ved utformingen av kompensasjonsordningen, er det lagt til grunn at det kun er tjenesteelementet i leveransen som gir opphav til konkurransevridninger, siden kommunene uansett må betale merverdiavgift på vareinnsatsen som brukes i egenproduksjon av tjenesten. Kompensasjonsordningen gjelder derfor bare merverdiavgift ved anskaffelse av tjenester og ikke ved anskaffelse av varer. Siden det bare skal ytes kompensasjon for tjenesteelementet i leveransen, er det utarbeidet egne refusjonssatser som gjenspeiler tjenesteandelen av leveransen av de enkelte tjenester.

Kompensasjonsordningen var opprinnelig begrenset til å gjelde kommunenes anskaffelser av tjenester som gjelder vask og rens av tekstiler og arbeid på bygg og anlegg og annen fast eiendom. Fra 1. januar 2002 ble ordningen utvidet til også å omfatte renhold. Om bakgrunnen for denne utvidelsen vises det til Innst. O. nr. 3 (2001-2002). Kommunale og fylkeskommunale enheter som er kompensasjonsberettigede, vil kunne få refundert merverdiavgiften som knytter seg til anskaffelse av slike tjenester. For de private og ideelle virksomhetene gjelder kompensasjonsordningen kun for de av virksomhetene som utfører tilsvarende oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen etter lovgivningen er pålagt å utføre.

Det er en forutsetning at den begrensede kompensasjonsordningen ikke skal påvirke statens inntekter. Kompensasjonsordningen er derfor finansiert av kommunene selv gjennom et engangstrekk i det kommunale rammetilskuddet. For at finansieringsordningen skal virke etter hensikten, skal finansieringen skje uavhengig av hva den enkelte kommune mottar i refusjon.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av kompensasjonsordningen.

7.2 Nærmere om kompensasjonsordningen

7.2.1 Subjektkretsen

Med hjemmel i kompensasjonsloven har Finansdepartementet fastsatt en egen forskrift med nærmere utfylling og avgrensning av kompensasjonsordningen, jf. forskrift 19. april 1995 nr. 370 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv (forskrift nr. 105). Forskriften fastslår i § 1 hvem som kan kreve kompensasjon. Etter forskriften § 1 nr. 1 omfatter ordningen kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning er øverste myndighet. Videre gjelder ordningen for interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger som er organisert etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning, jf. forskriften § 1 nr. 2. Dette innebærer at kompensasjonsordningen ikke gjelder for kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som er organisert som stiftelse, aksjeselskap eller lignende. Eksempelvis vil et kommunalt eiet aksjeselskap derfor ikke bli ansett for å være kommunal virksomhet i relasjon til kompensasjonsordningen. Havnevesenets virksomhet vil derimot eksempelvis komme inn under kompensasjonsordningen. Havnevesenet har normalt et eget styre, men kommunestyret er her likevel det øverste organ. Kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som har avgiftspliktig omsetning og som derfor har fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil ikke være kompensasjonsberettiget. Dette følger av at kompensasjon kun ytes i den utstrekning det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. kompensasjonsloven § 3. Bakgrunnen for dette er at slike kommunale virksomheter gjennom fradragsretten får nøytralisert merverdiavgiften ved valget mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Det foreligger med andre ord ingen merverdiavgift å kompensere for.

Kompensasjonsordningen er med virkning fra 1. januar 2000 utvidet til også å omfatte private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver og tjenester som kommunene eller fylkeskommunen, jf. kompensasjonsloven § 1 annet ledd og forskriften § 1 nr. 3. Det er satt som vilkår at den aktuelle virksomheten er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuelt brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter.

Kompensasjonsordningen omfatter private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen etter lovgivningen er pålagt å utføre. Dette er presisert i Finansdepartementets høringsnotat av 9. juli 1999 med forslag om endringer i forskrift nr. 105. Dette høringsnotatet ble utarbeidet som ledd i arbeidet med å utvide kompensasjonsordningen til også å omfatte private og ideelle virksomheter. De viktigste lovpålagte oppgaver kommunene utfører er blant annet tjenester knyttet til primærhelsetilbudet, eldreomsorg, grunnskoler og barnehager. Fylkeskommunene er pålagt ansvaret for blant annet videregående opplæring og samferdsel. Videre regnes oppgaver som kommunene ved lov er pålagt det økonomiske ansvaret for, for eksempelvis å dekke utgifter til bygg, drift og vedlikehold av kirker og kirkegårder, som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet som omfattes av kompensasjonsordningen. Dette innebærer at blant annet kirkelig fellestråd kan få kompensert merverdiavgift etter ordningen dersom lovens øvrige vilkår er oppfylt.

I ovennevnte høringsnotat fra Finansdepartementet er det også presisert at private og ideelle virksomheter som driver innenfor kultur- og idrettssektoren ikke vil komme innenfor kompensasjonsordningen. Bakgrunnen for dette er hovedsakelig for å unngå en ytterligere konkurransevridning overfor private og ideelle virksomheter innenfor denne sektoren som ikke mottar noen form for støtte.

Utvalget har rettet en forespørsel til Skattedirektoratet om en oversikt over hvordan vilkårene som er oppstilt i kompensasjonsloven § 1 annet ledd og forskriften § 1 nr. 3 er blitt tolket i praksis av direktoratet og fylkesskattekontorene. I sitt svar uttaler Skattedirektoratet at skatteetaten synes å ha hatt en ganske ensartet praksis, og at avgrensningen av hva som anses å omfattes av begrepet private og ideelle virksomheter ikke synes å ha vært noe vurderingstema i forholdet til omfanget av ordningen, men at det gjerne er praktiseringen

av de øvrige vilkårene som i den enkelte sak er avgjørende.

Når det gjelder vilkåret "tatt med i offentlige planer" fremgår det av Skattedirektoratets redegjørelse at det blant annet siktes til kommunale eller fylkeskommunale årsbudsjett og økonomiplaner og stortingsproposisjoner fra fagdepartementer der ulike tilskuddsordninger omtales. I forhold til vilkåret "Integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet" har Skattedirektoratet blant annet uttalt:

"Samtlige fylkesskattekontor og direktoratet har innfortolket et vilkår om at private og ideelle virksomheter må utøve tilsvarende oppgaver som kommunen/fylkeskommunen etter lovgivningen er pålagt å utføre, eller som de etter lovgivningen er pålagt det økonomiske ansvaret for. Dette vilkåret er innfortolket på bakgrunn av Finansdepartementets høringsnotat og Skattedirektoratets meldinger Av nr 3/2000.

Dette kravet har vært sentralt inne i alle saker vedrørende sykehjem/omsorgshjem oppført av borettslag/boligstiftelser, idrettsanlegg og andre kulturbygg, leirsteder, den katolske kirke og folkehøyskoler.

De fleste fylkesskattekontorene, samt direktoratet, er av den oppfatning at vilkåret videre innebærer at ordningen ikke kan anvendes hvor en privat utbygger (eiendomsselskap, andelsslag, boligstiftelser etc) oppfører en bygning som etter ferdigstillelsen leies ut til kommunen. Dette gjelder uansett om bygget brukes av kommunen til å utføre lovpålagte oppgaver. Dette anses etter fast praksis uansett som utleie av fast eiendom, og ikke som en lovpålagt oppgave. Det avgjørende for spørsmålet om kompensasjon er hvilket rettssubjekt som utfører den lovpålagte oppgaven.

Skattedirektoratet har tidligere antatt at etablering av omsorgsboliger må anses som oppgaver som kommunen etter lovgivningen er pålagt å utføre, jf lov om helsetjenesten i kommunene. Når private borettslag bygger omsorgsboliger og disse omsorgsboligene er tatt med i kommunens handlingsplan for eldreomsorg, er det på denne bakgrunn lagt til grunn at kompensasjon kan ytes (se brev av 18. januar 2001 til Buskerud fylkeskattekontor). Skattedirektoratet har imidlertid nå, i forbindelse med behandlingen av en konkret sak, kommet til at borettslag likevel ikke vil være omfattet av ordningen (se brev av 16. september 2002 til Hordaland fylkesskattekontor). Fra brevet hitsettes:

"Etter Skattedirektoratets oppfatning vil borettslag ikke være omfattet av ordningen. Dette da de ikke kan anses å gå inn under de "lovpålagte" oppgavene nevnt i sosialtjenesteloven §

4-2 bokstav d eller etter kommunehelsetjenesteloven § 1-3 annet ledd nr. 5. Skattedirektoratet antar at heller ikke sosialtjenesteloven § 3-4 kan anses som hjemmel for "lovpålagte oppgaver" for en kommune i denne sammenheng. Dette da det der heter "sosialtjenesten skal medvirke til å skaffe boliger ... osv." Skattedirektoratet antar at borettslaget yter tjenester som består i utleie av fast eiendom som ikke kan anses som "tilsvarende oppgaver som kommunene eller fylkeskommunen etter lovgivningen er lovpålagt å utføre". Etter Skattedirektoratets syn vil slik virksomhet falle utenfor kompensasjonsordningens virkeområde."

Noen fylkesskattekontor viser til at vilkåret om "lovpålagt oppgave" kan være vanskelig å praktisere, idet begrepet ikke er nærmere definert verken i praksis eller teori. Det foreslås derfor å presisere nærmere hva vilkåret innebærer, gjerne i loven/forskriften. Det er vist til en del unødvendige henvendelser vedrørende bl a oppføring og drift av idrettshaller. Skattedirektoratet er enig i at vilkåret kan være vanskelig å praktisere. Vi viser i denne forbindelse til at direktoratet i brev av 15. april 2002 til Servicebedriftenes Landsforening uttalte at private ambulanses virksomheter omfattes av ordningen, mens et fylkesskattekontor som nevnt, har kommet til at ambulanses virksomheter ikke er omfattet. Videre har et fylkesskattekontor antatt at drift av idrettsanlegg er en lovpålagt oppgave, mens direktoratet og øvrige fylkesskattekontor har kommet til motsatt resultat, se også Finansdepartementets høringsnotat."

Når det gjelder kravet til offentlig finansiering, fremgår det av Skattedirektoratets tilbakemelding at skatteetaten har lagt til grunn at dette vilkåret kun knytter seg til virksomhetenes driftsutgifter. Det spiller dermed ingen rolle om oppføring av et bygg delvis er privat finansiert ved eksempelvis låneopptak i bank. Videre synes det å være en alminnelig oppfatning at ordlyden "offentlige midler" omfatter både statlige, fylkeskommunale og kommunale tilskudd, samt eventuelle gaver.

7.2.2 Omfang

Etter kompensasjonsloven § 1 første ledd ytes kompensasjon ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende. Det gis således bare kompensasjon ved kjøp av tjenester fra næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, og som har rett til å angi merverdiavgift på salgsdokumentet. Dette omfatter kjøp fra private næringsdrivende, men må også eksempelvis omfatte kjøp av kompensasjonsberettigede tjenester fra offentlig eide aksjeselskaper som er registrert i merverdiav-

giftsmanntallet eller kjøp av kompensasjonsberettigede tjenester fra andre kommunale virksomheter som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. En begrensning ut fra en streng fortolkning av ordlyden "registrerte næringsdrivende" ville være i strid med formålet med kompensasjonsordningen, som i størst mulig grad er å nøytralisere merverdiavgiften ved valget mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

Når det gjelder hvilke tjenester som er kompensasjonsberettigede vises det til kompensasjonsloven § 2 og forskriften § 2. Det fremgår av disse bestemmelsene at det ytes kompensasjon ved anskaffelse til eget bruk av følgende tjenester:

- vask og rens av tekstiler
- arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom, herunder nedrivning, oppføring, ombygging, reparasjon og vedlikehold
- teknisk bistand i forbindelse med arbeid som nevnt i forrige punktet
- renhold

Om den nærmere avgrensningen av de kompensasjonsberettigede tjenestene, vises det til Merverdiavgiftshåndboken, utgitt av Skattedirektoratet i 2002, side 162 flg.

Det ytes ikke kompensasjon for merverdiavgift på leverte varer og på verdien av innsatsvarer, herunder driftsmidler, som benyttes til utførelsen av tjenesten. Kompensasjon gis i utgangspunktet bare for tjenestedelen av de aktuelle ytelsene, og ikke for varedelen. Det vises til kompensasjonsloven § 3 annet og tredje ledd og forskriften § 3 annet ledd. Bakgrunnen for denne avgrensningen er at det ikke anses å foreligge konkurransevridninger som følge av merverdiavgiftssystemet ved kommunens og fylkeskommunenes kjøp av varer. Kommunene blir belastet med merverdiavgift på vareanskaffelser også ved egenproduksjon.

For å unngå avgrensningsproblemer ved kombinerte anskaffelser av varer og tjenester, er tjenestedelen fastsatt rent sjablonmessig for de enkelte tjenesteområdene, se forskriften § 4. De fem kompensasjonskategoriene er:

1. Vaskeri- og renserivirksomhet - 75 prosent.
2. Bygg- og anleggsarbeider hvor det også leveres varer – 35 prosent.
3. Bygg- og anleggsarbeider hvor det bare leveres tjenester – 60 prosent.
4. Rene konsulenttjenester for bygg og anlegg – 80 prosent.
5. Renholdstjenester – 85 prosent.

Ved beregningen av sjablonene er det lagt til grunn

en gjennomsnittsbetraktning av størrelsen på tjenesteandelen for de enkelte kategorier tjenester.

Kompensasjon ytes i den utstrekning det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, jf. kompensasjonsloven § 3 første ledd. I tilfeller hvor det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift, er det heller ingen merverdiavgift å kompensere.

Kommunene og fylkeskommunene kan videre kun kreve kompensasjon for merverdiavgift for tjenester som de faktisk har betalt. Det kan ikke kreves kompensasjon for leveranser hvor kommunene og fylkeskommunene har kjøpt avgiftsfrie tjenester. Dette gjelder for eksempel ved kjøp av tjenester som gjelder arbeid på offentlig vei. Slike tjenester er i siste omsetningsledd fritatt fra plikten til å betale merverdiavgift, se merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13. Kommunen betaler derfor bare merverdiavgift av vareleveransen, og det er dermed ikke grunnlag for å kreve kompensert noen merverdiavgift. Se nærmere kapittel 3.5.5 hvor veifritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13 er nærmere omtalt.

7.2.3 Kompensasjonskravet og kontroll

Prosedyrebestemmelsene mv. for kompensasjonskravet følger av forskrift nr. 105. Kompensasjonen ytes samlet for ett kalenderår. Kommunen og fylkeskommunen skal sende inn oppgave over beløpet som kreves kompensert til det stedlige fylkeskattkontor innen 1. juni i kalenderåret etter at anskaffelsen er foretatt. Fylkesskattkontoret anviser kompensasjonskravet og skattefogden foretar utbetalingen året etter at kommunen eller fylkeskommunen har sendt inn oppgaven. Interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger som fører eget regnskap, skal sende oppgaver på tilsvarende måte. Det må angis hvilke kommuner eller fylkeskommuner som er med i sammenslutningen og med hvilken andel.

Private og ideelle virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen skal ikke sende kompensasjonskravet direkte til fylkesskattkontoret, men til den kommune eller fylkeskommune de er hjemmehørende i. Disse må i tillegg gi opplysninger om hvordan virksomheten er finansiert. Kommunene og fylkeskommunene kan kreve kompensasjon for de krav som fremsettes av disse virksomhetene.

Ved søknad om kompensasjon skal det benyttes et eget skjema. På oppgaven skal det samlede beløp angis som kreves kompensert spesifisert etter tjenesteområde. Det skal også angis det årlig samlede

vederlag uten merverdiavgift, selve avgiftsbeløpet og de beløp som kreves for de enkelte tjenesteområder. I tillegg skal det utarbeides en oppstilling over alle fakturaer med tilsvarende spesifikasjon, fakturadato samt navn og organisasjonsnummer til de virksomheter som har levert tjenesten.

Utgiftene som søkes kompensert må kunne henføres til posterings i kommunens eller fylkeskommunens ordinære bevilgningsregnskap. Dette gjelder også interkommunale eller fylkesinterkommunale sammenslutninger. For private og ideelle virksomheter må utgiftene som er tatt med kunne henføres til posterings i virksomhetens regnskap.

Ovennevnte bestemmelser fremgår av forskrift nr. 105 § 5.

Kommune- eller fylkeskommunerevisjonen skal kontrollere grunnlaget og attestere for berettigelsen av kompensasjonskravet. For private og ideelle virksomheter skal registrert eller statsautorisert revisor eller kommunerevisor stå for tilsvarende kontroll og attestering. Kommunen eller fylkeskommunen skal videre attestere at virksomheten er en del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet. Disse bestemmelsene fremgår av forskrift nr. 105 § 6.

Det fremgår videre av forskrift nr. 105 § 7 at fylkesskattekontoret kan iverksette de tiltak som er nødvendige for å føre kontroll med at kompensasjonen ytes i samsvar med regleverket. Er det krevet for mye i kompensasjon, kan fylkesskattekontoret rette beløpet.

Den underliggende salgsdokumentasjonen for kravet må oppfylle visse vilkår. Plikten til å utstede tilfredsstillende salgsdokumentasjon påhviler tjenesteleverandøren. Det følger av lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap (regnskapsloven 1998) § 10-2 at regnskapspliktige (her tjenesteleverandøren) inn-til videre kan benytte bestemmelsene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføring) i lov 13. mai 1977 nr. 35 (regnskapsloven 1977) med forskrifter i stedet for bestemmelsene i kapittel 2 i regnskapsloven 1998. Valget innebærer at disse plikter å følge de bokføringsbestemmelsene som per 31. desember 1998 eller senere er gitt i eller i medhold av særlovgivningen, herunder merverdiavgiftsloven og kompensasjonsloven.

For tjenesteleverandører som har valgt å benytte bokføringsbestemmelsene i regnskapsloven 1977 mv., følger det av forskrift 14. oktober 1969 nr. 1 om innhold av salgsdokumenter m.v. hva salgsdokumentet skal inneholde (forskrift nr. 2 til merverdiavgiftsloven).

For tjenesteleverandører som har valgt å benytte bokføringsbestemmelsene i regnskapslo-

ven 1998 følger kravene til salgsdokumentasjonen av § 5-2 i forskrift 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapsystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (regnskapsforskriften).

Begge regelsettene, forskrift nr. 2 og regnskapsforskriften, pålegger tjenesteleverandøren altså visse plikter hva gjelder utstedelse av salgsdokument. Tjenesteleverandøren må blant annet påse at salgsdokumentet er datert, nummerert og angir partene med navn og adresse (kan fravikes ved kontantsalg til forbruker), selgers organisasjonsnummer i Enhetsregisteret etterfulgt av bokstavene MVA, ytelsens art og mengde, tidspunkt og sted for levering av ytelsen og vederlaget. Dokumentet skal også angi vederlaget uten merverdiavgift og selve avgiftsbeløpet.

Ifølge opplysninger fra Skattedirektoratets oversikt over kommunenes kompensasjonskrav for 2001, hadde alle landets kommuner levert inn kompensasjonskrav dette året. De fire kompensasjonskategoriene for 2001 er:

- Vaskeri- og renserivirksomhet.
- Bygg- og anleggsarbeider hvor det også leveres varer.
- Bygg- og anleggsarbeider hvor det bare leveres tjenester.
- Rene konsulenttjenester for bygg og anlegg.

Som det går fram av tabell 7.1, utgjør de samlede kravene om lag 1,5 mrd. kroner. Oversiktene de senere år tyder på at alle kommuner og fylkeskommuner sender inn refusjonskrav. Tilnærmet $\frac{3}{4}$ av det samlede refusjonsbeløp knytter seg til bygg og anleggsarbeider hvor det også leveres varer.

7.3 Finansieringen av ordningen

Ved behandlingen av lovforslaget som ble fremmet i Ot.prp. nr. 18 (1994-1995) Om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende ble det av finanskomiteens flertall lagt følgende retningslinjer til grunn for finansieringen av ordningen, jf. Innst. O. nr. 25 (1994-95):

”Flertallet mener at staten verken skal vinne eller tape proveny som følge av den foreslåtte ordningen. Flertallet mener derfor at statens eventuelle merinntekter som følge av ordningen skal tilbakeføres til kommunene. Flertallet er enig med Regjeringen i at finansieringen

Tabell 7.1 Oversikt over krav om kompensasjon fra kommuner og fylkeskommuner for søknadsåret 2001. Alle tall i mill. kroner

Fylke	Tjenesteområde				Totalt
	1	2	3	4	
Østfold	3,25	61,19	3,29	11,85	79,58
Akershus	0,64	113,54	4,25	24,02	142,46
Oslo	2,57	133,88	8,12	52,46	197,03
Hedmark	3,17	32,20	1,25	6,39	43,23
Oppland	3,00	39,64	2,44	9,18	54,26
Buskerud	4,49	58,78	5,91	14,24	83,41
Vestfold	2,02	37,75	2,06	13,91	56,38
Telemark	1,96	31,00	2,32	8,41	43,68
Aust-Agder	1,77	31,61	0,99	5,93	40,31
Vest-Agder	3,21	60,23	2,45	13,64	79,52
Rogaland	5,39	114,64	4,32	20,90	145,25
Hordaland	2,99	91,03	6,46	22,56	123,04
Sogn og Fjordane	2,03	28,20	2,35	8,63	41,21
Møre og Romsdal	7,42	62,40	4,44	16,20	90,45
Sør-Trøndelag	0,71	52,13	3,33	28,21	84,37
Nord-Trøndelag	2,20	37,21	1,09	7,56	48,06
Nordland	3,65	60,06	4,87	11,95	80,53
Troms	1,44	30,87	3,30	7,45	43,06
Finnmark	1,55	20,80	33,37	4,34	30,06
Totalt	53,46	1097,37	66,60	287,83	1505,89

Kilde: Skatteetaten og Finansdepartementet

av ordningen skal skje uavhengig av hva den enkelte kommune mottar i refusjon. Flertallet er også enig i at ordningen i så liten grad som mulig bør påvirke inntektsfordelingen mellom kommunene.”

Finansieringsordningen er nærmere beskrevet i St. meld. nr. 2 (1994-95) Revidert nasjonalbudsjett 1995.

”Ordningen vil bli finansiert som en engangsoperasjon i tilknytning til de økonomiske oppleggene for kommunesektoren for årene 1997 og 1998. For påfølgende år forutsettes refusjonsordningen holdt helt utenfor kommuneoppleggene, jf. nåværende opplegg for bevilgninger til arbeidsmarkedstiltak, flyktninger og asylsøkere. En eventuell økning i inntekter for kommunene som følge av økte refusjoner vil ha sitt motstykke i økte merverdiavgiftsinntekter til staten fra private næringsdrivende. På denne måten ivaretas kravet om at endringer i refusjonsbeløp over tid, som følge av endret kjøp fra næringsdrivende, ikke skal påvirke statens nettopproveny, og at eventuelle merinntekter for staten blir tilbakeført til kommunene.”

Det ble forutsatt at trekkene i rammetilskudd skulle

være uavhengig av hva den enkelte kommune får i refusjon. Dette er viktig for at hver kommune skal ha motiv for erstatte egenproduksjon med kjøp av merverdiavgiftspliktige tjenester fra private.

Finansieringen ble gjennomført som et engangstrekk i rammetilskuddet til kommunesektoren. Trekket skulle i prinsippet gjenspeile den refusjon kommuner og fylkeskommuner samlet vil få i et normalår for de berørte aktivitetene, og med et nivå på egenregiandelen slik det var i de siste årene før ordningen ble innført. I senere budsjetter er det ikke foretatt ytterligere trekk i rammeoverføringene.

Om fordelingen av trekket på de enkelte kommuner og fylkeskommuner ble det i St. meld. nr. 2 (1994-95) Revidert nasjonalbudsjett 1995 skrevet følgende:

”Ved valg av kriterier for fordelingen av belastningen mellom de enkelte kommuner og fylkeskommuner bør det så langt som mulig, ut fra tilgjengelig statistikk beregnes fordelingsnøkler med utgangspunkt i de aktiviteter som berøres av ordningen.

Det er aktivitetsomfanget i perioden før ord-

ningen trådte i kraft som vil inngå i beregningen.”

7.4 Svakheter i dagens begrensede kompensasjonsordning

Siden innføringen av den begrensede kompensasjonsordningen i 1995, har det flere ganger vært reist spørsmål om ordningen i tilstrekkelig grad er egnet til å motvirke konkurransevidringer mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Dette gjelder både i forhold til omfanget av dagens kompensasjonsordning og selve utformingen av ordningen. Det har blant annet vært politisk uenig om kompensasjonsordningen som konkurranse-reducerende virkemiddel. Flere ulike endringsforslag er blitt fremsatt overfor Stortinget. I kapittel 5 er det gitt en nærmere omtale av ulike forslag som har vært behandlet i Stortinget. Konkurranserevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre har også aktualisert seg i tilknytning til iverksettelsen av Merverdiavgiftsreformen 2001. Dette ble også fremhevet av Finansdepartementet i foredraget til kongelig resolusjon hvor utvalget ble nedsatt. Det ble uttalt at:

”Merverdiavgiftsreformen 2001 innebar en generell avgiftsplikt ved omsetning av tjenester. Et bredere avgiftsgrunnlag innebærer også at flere virksomheter er avgiftspliktige, og dermed får fradragsrett for inngående avgift. Færre virksomheter vil dermed ha et avgiftsmotiv for å produsere tjenestene selv. For de virksomheter som fortsatt er utenfor merverdiavgiftssystemet, slik som offentlig sektor, er imidlertid flere tjenester som anskaffes blitt omfattet av merverdiavgiften.

I forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2002 er det vedtatt at renholdstjenester inkluderes i den eksisterende kompensasjonsordningen fra 1. januar 2002. Det er imidlertid flere svakheter knyttet til den eksisterende ordningen. Det anbefales derfor at det gjøres en ny vurdering av ulike løsninger i tråd med vedlagte mandat.”

Spørsmålet om kompensasjonsordningen bør utvides til å omfatte flere tjenester, er særlig blitt aktuelt etter Merverdiavgiftsreformen 2001. Et bredere merverdiavgiftsgrunnlag betyr også at flere virksomheter blir avgiftspliktige, og dermed oppnår fradrag for inngående merverdiavgift. Det økonomiske motiv for egenproduksjon av tjenester vil derfor fjernes for mange virksomheter. For virksomheter som fortsatt vil være unntatt fra merverdiavgiftsplikten, slik som kommunal

sektor, vil imidlertid flere tjenester som anskaffes være avgiftspliktige som følge av reformen. For slike virksomheter kan merverdiavgiftsreformen ha bidratt til ytterligere konkurransevidringer mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Det er derfor nærliggende å vurdere utvidelse av kompensasjonsordningen til å omfatte flere tjenester. Konkurranserevidninger i favør av kommunal egenproduksjon vil derimot ikke oppstå for tjenester som er særskilt unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder eksempelvis for helsetjenester og sosiale tjenester, undervisningstjenester og persontransporttjenester.

I kapittel 6 gis det en omtale av omfanget av konkurransevidringene blant annet basert på en rapport fra SNF. I denne rapporten er det redegjort nærmere for omfanget av kommunal egenproduksjon for ulike tjenester og der konkurransevidring i forhold til private tilbydere kan være et problem. Utvalget gir i kapittel 12 en vurdering av en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning til å gjelde flere tjenester.

Utvalget har i delrapporten stilt spørsmål ved i hvilken grad dagens kompensasjonsordning faktisk fungerer etter hensikten. For at ordningen skal virke etter hensikten, er det viktig at de som tar beslutningene om innkjøp i kommunen faktisk ser bort fra merverdiavgiften og ikke anser den som en kostnad. Dagens ordning innebærer at kommunen sentralt sender inn kompensasjonskrav til det lokale fylkesskattekontoret. Det er også kommunen sentralt som får utbetalt kompensasjonsbeløpet. Kommunen avgjør selv hvordan kompensasjonsbeløpet fordeles på kommunens virksomheter. Det pålegger ingen plikt for kommuner å tilbakeføre kompensasjonen til den eller de virksomheter som har generert kompensasjonskravet. I den grad de enkelte virksomheter som er berettiget kompensasjon ikke får tilbakeført korrekt beløp fra kommunen sentralt, vil dette kunne svekke virkningene av ordningen. Hvis de enkelte kommunale beslutningstakere ikke opplever at merverdiavgiften blir kompensert, vil avgiften oppleves som en kostnad og ordningen virker dermed ikke etter hensikten.

Utvalget stilte i delrapporten også spørsmål ved om måten som regnskapsføringen av kompensasjonen i kommunene foregår på, kan bidra til å svekke virkningen av ordningen. Utgifter som gir grunnlag for refusjon skal føres brutto i regnskapet, det vil si uten fradrag for kompensasjonsbeløp. Dette gjelder både kompensasjon for merverdiavgift og andre refusjoner. Når kompensasjonen først kan kreves kompensert året etter at anskaffelsen

ble foretatt, kommer dermed utgiften og kompensasjonen på ulike regnskapsår. Utvalget gir i kapittel 12 en vurdering av endringer i regnskapsføringsen.

Kommunen og fylkeskommunen skal sende inn oppgave over det beløp som kreves kompensert til fylkesskattekontoret innen 1. juni i kalenderåret etter at anskaffelsen er foretatt. Fylkeskommunen anviser kompensasjonskravet og skattefogden foretar utbetalingen året etter at de kompensasjonsberettigede virksomhetene har sendt inn oppgaven. I delrapporten uttrykte utvalget av det var av den oppfatning at det svekker virkningen av ordningen at utbetalingen av kompensasjonen skjer to kalenderår etter at anskaffelsen er foretatt. Ved at kompensasjonsbeløpet ikke utbetales nær opp til anskaffelsestidspunktet, kan det svekke virkningen av ordningen ved at den kompensasjonsberettigede virksomheten får en likviditetsulempe. Samtidig vil kompensasjonsutbetalingen skje i et annet budsjettår. Ved årlig budsjettering kan dette ha en betydning. Ved eksempelvis innsending og utbetaling av kompensasjonsbeløpet hver måned eller hver annen måned, kan bevisstheten om at beløpet kompenseres bli klarere for den kompensasjonsberettigede virksomheten. Månedlig innrapportering tilsvarer rutineene i kompensasjonsordningene i våre naboland.

Det er knyttet betydelige administrasjon til praktiseringen av dagens kompensasjonsordning både hos kommunen og skatteetaten. For kommunene kan dette delvis tilskrives relativt kompliserte krav til dokumentasjon ved innsendelse av kompensasjonsoppgavene til skatteetaten. I denne sammenheng vises det til at det ved søknad om kompensasjon skal det benyttes et eget skjema. På oppgaven skal det angis det samlede beløp som kreves kompensert spesifisert etter tjenesteområdet, det årlig samlede vederlag uten merverdiavgift, selve avgiftsbeløpet og de beløp som kreves for de enkelte tjenesteområder. I tillegg skal det utarbeides en oppstilling over alle fakturaer med tilsvarende spesifisering, fakturadato samt navn og organisasjonsnummer til de som har levert tjenesten. Videre må kommunen og fylkeskommunen attestere at virksomheten er en del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet. Kompleksiteten i ordningen og administrative byrder knyttet til dokumentasjonskrav kan føre til at kommunene ikke benytter ordningen fullt ut. Det er grunnlag for å se nærmere på disse bestemmelsene for å oppnå forenklinger. Ordningen berører imidlertid store pengestrømmer og må underlegges betryggende rutiner.

Svakhetene i dagens begrensede kompensa-

sjonsordning er også kommentert i SNF-rapporten som følger vedlagt til utvalgets utredning. Fra rapporten siteres følgende:

”... Det er liten tvil om at denne loven i hovedsak har virket etter hensikten for de tjenestene som er inkludert, selv om det fortsatt gjenstår noen svake punkt. Det ene består i at det kan gå relativt lang tid fra et kjøp finner sted, til avgiftsrefusjonen mottas. Et annet punkt gjelder muligheten for avvik mellom stedet hvor et refusjonskrav oppstår og stedet hvor refusjonen inntektsføres. I situasjoner hvor kommunen totalt sett kommer best ut med eksternekjøp, kan derfor avdelinger med beslutningsmyndighet likevel tjene på å velge dyrere løsninger i egenregi hvis avdelingen ikke får tilbakeført avgiftskompensasjonen. Sentraladministrasjonen i kommunene er nok oppmerksom på denne muligheten for suboptimalisering og gjør ganske sikkert sitt beste for å fjerne muligheter og insentiv til slik atferd. En tredje innvending som også kan reises mot ordningen, er at den benytter standardiserte tjenesteandeler ved beregning av kompensasjonen. Disse standardsatsene vil i mange tilfeller kunne avvike en del fra den reelle avgiftsskjemingen av tjenestedelen i egenregiutførelse. Virkningene kan her slå i begge retninger, både til gunst og ugunst for eksterne konkurrenter.”

Dersom en skal opprettholde en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet som en løsning som motvirker konkurransevridninger som følge av merverdiavgiften, er det behov for endringer. På bakgrunn av beskrivelsen ovenfor synes det å være behov for forbedringer av ordningen både når det gjelder omfanget av tjenester som kommer inn under ordningen og selve innretningen av ordningen. Ordningen bør utvides til å gjelde flere tjenester i tillegg til at det må innføre kortere innberetningsrutiner, for eksempel hver annen måned. I tillegg bør det vurderes om regnskapsreglene er utformet slik at de enkelte enheter som tar beslutninger om innkjøp faktisk ikke opplever merverdiavgiften som en kostnad. Det bør også vurderes administrative forenklinger blant annet om det kan knyttes mindre detaljerte dokumentasjonskrav til ordningen. Utvalgets nærmere vurderinger av disse forholdene fremgår av kapittel 12 hvor utvalget vurderer en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet.

NHOs spørreundersøkelse, som er omtalt i kapittel 6, indikerer at dagens kompensasjonsordning ikke virker tilfredsstillende. Undersøkelsen viser at mange bedrifter som leverer tjenester som

omfattes av dagens kompensasjonsordning ikke tror at kommunene tar hensyn til kompensasjonsordningen når de skal velge mellom å produsere tjenesten selv eller kjøpe dem fra private. For ek-

sempel synes det særlig å være innen vaskeri og renseri at bedriftene ikke tror kommuner og fylkeskommuner tar hensyn til kompensasjonsordningen (over 50 prosent).

Kapittel 8

Løsninger på konkurransevriddinger i andre land

8.1 Innledning

EFs sjette avgiftsdirektiv (Rdir. 77/388/EØF) setter rammer for utformingen av de enkelte medlemslands lovgivning på merverdiavgiftsområdet. Siden Norge ikke er medlem av EU, og siden EØS-avtalen ikke omfatter skatter og avgifter, er Norge ikke bundet av EFs sjette avgiftsdirektiv. Norge er likevel forpliktet til å respektere Roma-traktatens bestemmelser om markedsfriheter slik disse er inkorporert i EØS-avtalen og fortolket av EU-domstolen. På denne måten setter EØS-avtalen også visse rammer for utformingen av det norske skatte- og avgiftsregelverket.

Det norske merverdiavgiftsregelverk er bygget opp på samme måte som EFs sjette avgiftsdirektiv. Mange av de samme problemstillingene gjør seg derfor gjeldende både i Norge og i EU-landene i forhold til merverdiavgiften. Dette gjelder blant annet konkurransevriddinger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. På bakgrunn av de systemmessige likhetene mellom Norges og EUs merverdiavgiftsregelverk, mener utvalget det er interessant å se nærmere på hvordan konkurransevriddinger er forsøkt motvirket innen EU. Utvalget har derfor nedenfor valgt å se nærmere på løsninger for å motvirke konkurransevriddingene som er gjennomført i våre naboland Sverige og Danmark. Før dette gis det en kort oversikt over merverdiavgiftsplikten i forhold til offentlig sektor etter EFs sjette avgiftsdirektiv med vekt på Sverige og Danmark.

Utvalget har også valgt å se på regelverket i New Zealand, se kapittel 8.4. Bakgrunnen for dette er at New Zealand har et bredere merverdiavgiftsgrunnlag enn Norge og EU blant annet ved at offentlig sektor i større grad er omfattet av merverdiavgiftsplikten. På denne måten unngår New Zealand de fleste konkurransevriddingene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

8.2 Merverdiavgiftsplikten

8.2.1 Generelt – EU

Som nevnt setter EFs sjette avgiftsdirektiv rammer for utformingen av de enkelte medlemslands lovgivning på merverdiavgiftsområdet. Direktivet forplikter blant annet medlemslandene til å etablere generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester, se artikkel 2, og samtidig gjøres det uttrykkelige unntak fra avgiftsplikten i artikkel 13 flg.

Artikkel 4 avgrenser hvilke subjekter som er omfattet av plikten til å beregne og betale merverdiavgift, "taxable persons". Dette begrepet omfatter enhver (fysisk eller juridisk) person som selvstendig utøver økonomisk virksomhet, uansett formål eller resultat. Merverdiavgiftsplikten gjelder uavhengig av type virksomhet, herunder om den skjer i offentlig eller privat regi. Dette innebærer at offentlig virksomhet er avgiftspliktig ved omsetning av varer og tjenester som omfattes av direktivet. Plikten til å beregne utgående merverdiavgift medfører rett til å trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten i avgiftsoppgjøret med staten.

Det gjelder likevel et unntak fra utgangspunktet om merverdiavgiftsplikt. Offentlige organer er ikke avgiftspliktige når omsetningen skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Dette gjelder likevel ikke hvis den manglende avgiftsplikten fører til betydelig konkurransevriddinger. I slike tilfeller vil den offentlige virksomheten derfor være merverdiavgiftspliktig. En rekke av de aktivitetene som skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse, er også særskilt unntatt i direktivets artikkel 13 og 28. Dette gjelder blant annet for helsetjenester, sosiale tjenester, barnevernstjenester og undervisningstjenester. Store deler av den aktivitet som drives av offentlige institusjoner er derfor unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Ikke-avgiftspliktige virksomheter har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift, og merverdiavgiften vil derfor innebære en endelig belastning for dette leddet i omsetningskjeden. Dette vil også være tilfelle for den offentlige sektor. På denne måten vil

også merverdiavgiften i EU-landene gi offentlig sektor et økonomisk motiv til egenproduksjon av tjenester fremfor å kjøpe tjenestene fra andre.

8.2.2 Sverige

Etter svensk rett på merverdiavgiftsområdet er staten og kommunene merverdiavgiftspliktige ved omsetning av varer og tjenester på linje med næringsdrivende, uavhengig av om den offentlige omsetningen skjer med tanke på økonomisk overskudd eller ikke. Dette fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven, mervärdesskattelagen (1994: 200), 4 kap. 6 og 7 §§. Dette innebærer at det generelle kravet til næringsvirksomhet ikke er avgjørende for offentlige myndigheters avgiftsplikt. Avgiftsplikten gjelder ikke ved omsetning mellom enheter innen samme kommune, det vil si at kommunen anses som ett subjekt i avgiftsmessig sammenheng. Dette gjelder likevel ikke for kommunale virksomheter som drives i selskapsform. Kommunale selskap anses som selvstendige skattesubjekter.

Merverdiavgiftsplikten for offentlig myndighet gjelder likevel ikke dersom omsetningen skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Myndighetsutøvelse innebærer blant annet at staten eller kommunen fatter beslutninger eller vedtar tiltak som påvirker borgere, virksomheter mv. Avgiftsplikten gjelder heller ikke ved omsetning av blant annet helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester. Disse unntakene gjelder generelt, det vil si også i den utstrekning private yter disse tjenestene.

Videre er ikke et "kommunalförbund" likestilt med kommunen i forhold til kravet til næringsvirksomhet. Kommunalförbund kan opprettes mellom og av kommuner og fylkeskommuner for å ivareta kommunale anliggender. Slike samarbeidsformer reguleres av en egen lov, kommunalförbunds lag (1985:894). Kommunalförbundet blir fullt ansvarlig for de oppgaver det har overtatt og har egne budsjetter og regnskaper. Förbundet har ingen beskatningsrett, men har rett til å sende regningen for sine utgifter til medlemmene. Det skal ikke beregnes merverdiavgift når et kommunalförbund utfører de oppgavene som er lagt til förbundet, så fremt förbundet ikke kan anses for å drive med næringsvirksomhet ("vinstsyfte").

8.2.3 Danmark

Av den danske merverdiavgiftsloven, LBK nr. 804 af 16/08/2000, § 3 fremgår det at avgiftspliktige personer er juridiske eller fysiske personer som driver selvstendig økonomisk virksomhet. Videre

slås det fast at offentlige forsyningsvirksomheter anses som avgiftspliktige personer. Offentlige forsyningsvirksomheter omfatter for eksempel virksomheter som omsetter gass, elektrisitet, vann og varme. Avgiftsplikten gjelder videre også for offentlige forsyningsvirksomheter som utførere servicefunksjoner som renovasjon og offentlig transport. Det samme gjelder statlige og kommunale institusjoner i den grad de leverer varer og tjenester i konkurranse med ervervsvirksomheter. Utgangspunktet her er at en offentlig institusjon skal betale merverdiavgift hvis tilsvarende vare eller tjeneste rent faktisk leveres av andre enn den offentlige virksomheten. Avgiftsplikten for kommunal produksjon gjelder ikke, med unntak av kommunal forsyningsvirksomhet, når kommunen leverer til seg selv. Det er unntak fra merverdiavgiftsplikten for tjenester som en offentlig myndighet leverer i kraft av sin egenskap som offentlig myndighet, for eksempel utstedelse av pass og førerkort.

Etter den danske merverdiavgiftsloven § 13 er flere tjenester unntatt fra den generelle avgiftsplikten, herunder tjenester som typisk omsettes av offentlig institusjoner. Dette gjelder blant annet helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester.

8.3 Løsninger på konkurransevridninger – kompensasjonsordninger

8.3.1 Generelt – EU

Medlemslandene kan ikke innføre ordninger som avviker fra bestemmelsene i EFs sjette avgiftsdirektiv, såfremt de ikke har forhandlet seg fram til overgangsordninger. Slike overgangsordninger fremgår av direktivets artikler 28-28p.

Det foreligger ikke et harmonisert regelsett om de ulike kompensasjonssystemene for merverdiavgift for offentlig sektor i EUs regelverk. Dersom et medlemsland ønsker å påvirke de konsekvenser merverdiavgiftsregelverket gir, for eksempel å kompensere kommunene for den økonomiske belastningen merverdiavgiften utgjør, må dette derfor skje utenfor merverdiavgiftssystemet. Siden en ordning som skal tilgodese offentlig sektor må ligge utenfor merverdiavgiftssystemet, innebærer dette at det innenfor systemet ikke kan gis generell fradragsrett for inngående merverdiavgift for offentlig virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Tiltak utenfor merverdiavgiftssystemet synes i utgangspunktet ikke å være i strid med EFs sjette avgiftsdirektiv, men må eventuelt

vurderes opp mot andre deler av EU-regelverket, for eksempel statsstøttereglene. I denne sammenheng vises det til at verken EU-kommisjonen eller EU-domstolen har prøvet i hvilken utstrekning de ulike kompensasjonsordningene som anvendes i medlemslandene er i samsvar med EU-retten på merverdiavgiftsområdet. Det pågår for øvrig nå et arbeid i EU-kommisjonen for å se på merverdiavgiftsregelverket for offentlige organer. Fremstillingen nedenfor berører kun merverdiavgiften, ikke andre områder som for eksempel statsstøttereglene.

For å motvirke problemene knyttet til kommunal egenproduksjon, har flere EU-land utformet forskjellige kompensasjonsordninger som gir offentlig sektor refusjon for merverdiavgift på anskaffelser. Blant annet har Sverige, Danmark, Finland, Storbritannia, Frankrike og Portugal kompensasjonsordninger for offentlig sektor. Belgia har for eksempel ikke innført noen kompensasjonsordning. Nedenfor gis en beskrivelse av kompensasjonsordningene som er innført i Sverige og Danmark.

8.3.2 Sverige

8.3.2.1 Generelt

Spørsmålet om konkurransevidninger i merverdiavgiftssystemet mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre har vært drøftet en rekke ganger siden Sverige innførte merverdiavgift 1. januar 1969. Det har vært etablert ulike ordninger for å motvirke konkurransevidningene.

Fram til 1991 eksisterte det ingen generell løsning i forhold til spørsmålet om konkurransevidninger. Fra 1. januar 1991 ble det innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester på linje med det som gjaldt for varer (skattereformen 1991). For å motvirke en økning av kommunal egenproduksjon, ble det samtidig innført en utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunene på anskaffelser av varer og tjenester. Kommunene oppnådde således en generell fradragsrett for all påløpt merverdiavgift uansett om denne kunne henføres til innkjøp i avgiftspliktig virksomhet eller i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Da Sverige ble medlem av EU ble den utvidede fradragsretten for kommunal sektor ikke ansett for å være i samsvar med EFs sjette avgiftsdirektiv. I tillegg fant en at ordningen med utvidet fradragsrett ga nye konkurransevidninger. Ordningen med utvidet fradragsrett for kommunal sektor ble derfor avviklet med virkning fra 1. januar 1995.

Nåværende ordning, som ble innført fra 1.

januar 1996, er et særskilt system med etterbetaling av merverdiavgift for kommunesektoren, se lag (1995:1518) om merværdesskattekontoen for kommuner och landsting. Ordningen som ligger utenfor merverdiavgiftsloven, er en kompensasjonsordning (Kommunkontosystemet) for den merverdiavgift som ikke kommunesektoren kan fradragsføre i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Ordningen er generell for alle varer og tjenester, og formålet er å hindre at merverdiavgiften gir konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

Nedenfor gis det en beskrivelse av dagens kompensasjonsordning i Sverige, samt de tidligere kompensasjonsordningene som har eksistert.

8.3.2.2 Tidligere ordninger

Reglene før 1991

Prinsippet som gjaldt før skattereformen i 1991 var at kommuner selv skulle bære kostnadene ved påløpt merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester til bruk i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, eksempelvis kommunal helsetjeneste og utdanning. Før skattereformen var det således ikke etablert noen ordning for å kompensere kommunesektoren for påløpt merverdiavgift.

Fram til 1991 var det imidlertid gitt bestemmelser om redusert beregningsgrunnlag for visse ytelser. Etter disse bestemmelsene var det adgang til å redusere grunnlaget for beregning av avgift til 60 eller 20 prosent før merverdiavgiften ble beregnet. Beregningsgrunnlaget skulle utgjøre 60 prosent av det samlede vederlaget medregnet avgift ved omsetning av blant annet visse byggearbeider, visse tjenester innen jord- og skogbruk, serverings-tjenester, romutleie i hotell og visse vaskeritjenester. Videre skulle beregningsgrunnlaget utgjøre 20 prosent av det samlede vederlaget medregnet avgift for blant annet tjenester vedrørende ytre ledning for vann, avløp, fjernvarme, elektrisitet mv., vei, gate, bro eller parkeringsplass, flyplass, havn, skinnegang mv., grunn for idrettsplass, skolegård mv. og visse tilfeller av prosjektering, tegning og konstruksjon.

Bakgrunnen for disse bestemmelsene var dels at en på nærmere bestemte områder, eksempelvis boligbygging, ikke ønsket å skjerpe beskatningen ved overgang til merverdiavgift. Dels var reglene begrunnet ut fra hensynet til konkurransenøytralitet mellom offentlig virksomhet og private entreprenører. Dette gjaldt særlig i forhold til de områder som var omfattet av sjablonsatsen på 20 prosent. Bakgrunnen for at det var satt ulike sjablonsatser

for redusering av beregningsgrunnlaget, var forskjell i materialinnsatsen på de enkelte områder.

For å motvirke konkurransevriddinger mellom statlig egenproduksjon og kjøp fra andre, ble også statlige institusjoner instruert om hvordan de skulle forholde seg i valget mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Denne instruksjonen gjaldt imidlertid ikke i forhold til kommunal sektor.

Utvidet fradragsrett (1991-1994)

Den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester ble innført fra 1. januar 1991. Før 1991 var avgiftsplikten generell for omsetning av varer, mens avgiftsplikten på tjenester var betinget av at den enkelte tjeneste var særskilt nevnt i loven. Samtidig med at det ble innført generell merverdiavgiftsplikt også på omsetning av tjenester, ble ordningen med redusert beregningsgrunnlag avviklet.

Overgangen til en generell merverdiavgift på tjenester kombinert med høyere merverdiavgiftssats, medførte på enkelte områder økte konkurransevriddinger i valget mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Særlig for offentlige virksomheter ville det kunne bli mer lønnsomt å produsere tjenestene med egne ansatte fremfor å kjøpe dem fra private næringsdrivende. Bakgrunnen for dette var at store deler av offentlig virksomhet etter skattereformen fortsatt ikke var omfattet av merverdiavgiftsplikten.

For å redusere konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, ble det fra 1. januar 1991 innført fradragsrett for kommunesektoren for inngående merverdiavgift uavhengig av om avgiften knyttet seg til innkjøp til avgiftspliktig virksomhet eller til den ikke-avgiftspliktige virksomheten. Fradrag for inngående avgift ble på denne måten også gitt på innkjøp på områder som eksempelvis innen helse-, sosial- og utdanningssektoren. Den utvidede fradragsretten gjaldt både varer og tjenester, og skapte avgiftsmessig nøytralitet mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre.

Den utvidede fradragsretten kunne imidlertid medføre nye konkurransevriddinger mellom kommunale og private virksomheter som ikke hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette kunne eksempelvis forekomme når private virksomheter drev tjenesteyting innen tjenesteområder som var unntatt fra avgiftsplikten, eksempelvis innen helse- og undervisningssektoren. I motsetning til kommunene fikk ikke private virksomheter fradragsrett for anskaffelser til denne type virksomhetsområder. På denne måten ble merverdiavgiften en kostnad for de private virksomhetene, mens kommunene fikk nøytralisert avgiften gjennom den

utvidede fradragsretten. Ved kjøp av avgiftsfrie tjenester fra private næringsdrivende ville kommunene bli belastet med en skjult merverdiavgift som ikke kunne føres til fradrag, noe som igjen kunne påvirke kommunenes valg av hensiktsmessige løsninger.

For å unngå slike uheldige konkurransevriddinger, ble det innført et særskilt statsbidrag i tilfeller der kommunene anskaffet tjenester som gjaldt helse, tannhelse, sosial omsorg eller utdanning. Størrelsen som skulle kompensere for den skjulte merverdiavgiften ble beregnet sjablonmessig til 6 prosent. På denne måten skulle kommunenes kostnader i forhold til merverdiavgiften ved kjøp av slike tjenester fra private næringsdrivende være like stor som ved egenproduksjon.

Det ble forutsatt at ordningen med utvidet fradragsrett ikke skulle redusere statens merverdiavgiftsinntekter. Av denne grunn ble det lagt opp til en tilbakebetalingsordning fra kommunene til staten. Det beløp som kommunene skulle tilbakebetale, skulle samlet sett tilsvare all fradragsført inngående avgift som skrev seg fra kommunenes ikke-avgiftspliktige virksomhet. Kommunenes tilbakebetaling skulle imidlertid ikke knyttes direkte til hvilke beløp kommunene faktisk hadde fått kompensert. I motsatt fall ville ordningen ikke virket etter sin hensikt. Statsbidraget var også omfattet av tilbakebetalingsordningen fra kommunene til staten.

Den midlertidige kompensasjonsordningen av 1995

I forbindelse med forberedelsene til svensk EU-medlemskap ble det foretatt en gjennomgang av merverdiavgiftssystemet. Ny merverdiavgiftslov (mervärdesskattelagen 1994:200) trådte i kraft 1. juli 1994. Loven innebar en vesentlig tilnærming til EFs sjette avgiftsdirektiv.

Den utvidede fradragsretten for kommunesektoren ble ikke ansett for å være i samsvar med EFs sjette avgiftsdirektiv. Bakgrunnen for dette er at direktivet ikke gir adgang til noen generell fradragsrett for inngående merverdiavgift for virksomheter som ikke har avgiftspliktig omsetning. Samtidig pågikk det også en utredning av ordningen med utvidet fradragsrett for blant annet å kartlegge mulige konkurransevriddinger mellom offentlige og private virksomheter. I SOU 1993:75 Vissa mervärdesskattefrågor II - Offentlig verksamhet m.m., ble det påpekt at den utvidede fradragsretten for kommunene ga opphav til nye konkurransevriddinger. Dette gjaldt blant annet i forholdet mellom kommunale og private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester. Ved Sveriges inn-

treden i EU 1. januar 1995, ble den utvidede fradrag retten for kommunene avvirket.

På grunn av de mange lovendringene som ble nødvendige i forbindelse med EU-medlemskapet, ble det ikke tid til å utarbeide en ny kompensasjonsmodell for kommunesektoren i 1995. For 1995 ble det derfor innført en midlertidig ordning med tilbakebetaling av merverdiavgift for kommunene. Regelverket for denne ordningen ble gitt i lag (1994: 1799) om kommuners og landstings hantering av mervärdesskatt för år 1995. Den midlertidige ordningen innebar at kommunene kunne fremsatte krav overfor skattemyndighetene om tilbakebetaling av merverdiavgift som ikke var fradragberettiget gjennom det ordinære merverdiavgiftssystemet. Ordningen omfattet også det sjablonbaserte bidraget på 6 prosent der kommunene anskaffet tjenester innen helse, tannhelse, sosial omsorg og utdanning. Den eneste forskjellen mellom den midlertidige ordningen i 1995 og den tidligere ordningen med utvidet fradrag rett, var at tilbakebetalingen av påløpt merverdiavgift nå skjedde utenfor merverdiavgiftssystemet. Ordningen hadde med andre ord samme omfang som tidligere.

8.3.2.3 Gjeldende kompensasjonsordning – Kommunkontosystemet

Den nåværende kompensasjonsordningen (Kommunkontosystemet) ble innført med virkning fra 1. januar 1996, og erstattet den midlertidige ordningen fra 1995. Kommunkontosystemet som ligger utenfor merverdiavgiftssystemet er i prinsippet generell for alle varer og tjenester, og innebærer at kommunesektoren får tilbakebetalt den merverdiavgift som ikke kan fradragføres i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Etter ordningen får også kommunesektoren kompensert for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved anskaffelse av og bidragsytelser innen tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt. Dette gjelder tjenesteyting innenfor områdene helse, tannhelse, sosial omsorg og utdanning. Ordningen er finansiert av kommunene selv, og formålet er å hindre at merverdiavgiften gir konkurransevridninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Regelverket om kommunkontosystemet er gitt i lag (1995: 1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting, samt förordning (1995:1647) om ersättning för mervärdesskatt enligt lagen (1995: 1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Nedenfor gir utvalget en nærmere beskrivelse av kommunkontosystemets utforming og hvordan den er finansiert.

Kommunkontosystemet består av to rentebær-

ende kontoer (mervärdesskattekonton) hos Riksgäldskontoret, ett for kommunene og ett for landstingene. Riksrevisionsverket har ansvaret for revisjonen av kontoene. Fra disse kontoene utbetales månedlig refusjon for inngående merverdiavgift til kommuner, landsting, kommunalförbund, regionalförbund og beställarförbund. I Sverige er kommunene på regionalt nivå organisert i selvstendige regionale forbund. Den juridiske formen er kommunalförbund, som er en service- og interesseorganisasjon for et visst antall kommuner. Kommunkontosystemet omfatter således også visse former for kommunalt samarbeid.

Merverdiavgift som tilbakebetales fra kommunkontosystemet tilsvare i prinsippet den inngående merverdiavgift som kommune- og landstingssektoren ikke kan fradragføre i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgift som tilbakebetales gjennom kommunkontosystemet består av:

- Merverdiavgift som kan henføres til en kommunes egne virksomheter (eksempelvis renhold, snørydding eller stell av parker for eget behov).
- Merverdiavgift som kan henføres til offentlig myndighetsutøvelse (eksempelvis treffe avgjørelser etter plan- og bygningslov).
- Merverdiavgift som kan henføres til ikke-avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester (eksempelvis innen helse- og sosialsektoren).

Kommuner og landsting har videre etter kommunkontosystemet rett til kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester innen områdene helse, tannhelse, sosial omsorg og utdanning, samt ved utleie av bolig til enkelte grupper av beboere. Bakgrunnen for dette er at en privat næringsdrivende som selger en ikke-avgiftspliktig tjeneste til en kommune, ikke kan trekke fra inngående merverdiavgift på sine innkjøp. Merverdiavgiften vil dermed utgjøre en kostnad for den private næringsdrivende, som kan bli veltet over på kommunen ved prising av tjenesten. Om kommunen alternativt produserer tjenesten ved egne ansatte oppnås det kompensasjon for all inngående merverdiavgift gjennom kommunkontosystemet. Kommunene kan således produsere tjenestene til en lavere pris og vil derfor få en konkurransefordel i forhold til private næringsdrivende.

Retten til tilbakebetaling gjelder også når kommuner og landsting gir bidrag til private næringsdrivende innen disse områdene. På denne måten skal det kompenseres for den merverdiavgiften som bidragsmottakeren har betalt på sine anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige virksomhet. Eksempel på slike bidrag er skolepenger.

Retten til etterbetaling gjelder ikke ved kjøp av kultur- og fritidstjenester eller ved bidragsyting til slik virksomhet.

Kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften beregnes sjablonmessig som:

- 6 prosent av kjøps- eller bidragssummen, eller,
- om en lokalkostnad inngår i denne summen, 18 prosent av lokalkostnaden samt 5 prosent for den resterende del,
- 18 prosent ved utleie av bolig til eldre beboere samt boliger for funksjonshemmede.

I den svenske merverdiavgiftsloven er fradragsretten for inngående merverdiavgift avskåret for næringsdrivende i visse tilfeller. Dette gjelder også i forhold til kommunekontosystemet. Dette betyr at en kommune blant annet ikke får kompensert merverdiavgift som knytter seg til utgifter til bolig, personbiler samt representasjon.

Kommunkontosystemet bygger på kommunal selvfinansiering. Den kommunale selvfinansieringen innebærer at utbetalingene fra kontoene skal finansieres med avgifter (tilskudd) fra kommunene og landstingene selv. Innbetalingene skal så langt som mulig tilsvare utbetalingene fra kontoene. Innbetalingene er ikke koblet direkte til den enkelte kommune og landsting sin faktiske kostnad til merverdiavgift. Den andel som kreves tilbakebetalt fra de enkelte kommuner og landsting blir bestemt av en fordelingsnøkkel som beregnes ut fra antall innbyggere. Avgiften fastsettes av Riksskatteverket. For 2002 er avgiften satt til 2 470 svenske kroner per innbygger for kommunene og 1 050 svenske kroner per innbygger for landstingen. Gjennom kommune- og landstingssektorens kollektive finansiering av systemet bidrar alle med like mye per innbygger. Dette betyr at enkelte kommuner kan få mer ut av systemet enn hva man faktisk betaler i tilskudd, mens andre kommuner kan få mindre tilbake enn hva som betales i tilskudd. Dette medfører at kjøp av eksterne tjenester i seg selv ikke direkte blir økonomisk belastende for den enkelte kommune, idet systemet er kollektivt finansiert.

Ved innføringen av kommunekontosystemet, ble det lagt opp til at ordningen skulle være proveny- nøytral for staten ved at kommunesektoren skulle få et statstilskudd som om lag tilsvarte verdien av tilbakebetalingen til kommunene gjennom den eksisterende ordningen. Dette statsbidraget som utgjorde knapt 23 mrd. kroner skulle holdes nominelt uendret, mens eventuelt økte kjøp fra kommuner og landstingene skulle finansieres av kommunene selv gjennom justering av den årlige avgiften som kommunene betaler. Avgiften fastsettes av Riksskatteverket for påfølgende år innen 10. sep-

tember hvert år. Erfaringer de senere årene har vært at utbetalingene har økt i takt med at kommunene har økt kjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester. Avgiftene som kommunene skulle betale har gjennomgående vært satt for lavt slik at systemet har opparbeidet et akkumulert underskudd. Denne virkningen er blant annet omtalt i SOU 1999:133 Kommunkontosystemet och rättvisan - momsen, kommunerna och konkurrensen.

Den svenske regjeringen la i mars 2002 fram forslag om visse endringer i kommunekontosystemet med virkning fra 1. januar 2003. Forslaget er vedtatt av Riksdagen, og innebærer at det fra 1. januar 2003 innføres en statlig finansiering. Dette betyr at finansieringen skal skje over statsbudsjettets utgiftsside. Siden omleggingen av finansieringsformen skal være proveny- nøytral, kommer det generelle statsbidraget til kommunene og landstingene å bli redusert tilsvarende. Om den nærmere bakgrunnen for endringen av finansieringsordningen vises det til Regeringens proposition 2001/02: 112 Forändringar i kommunekontosystemet side 20, hvor det blant annet er uttalt:

”När kommunekontosystemet infördes bedömdes att icke önskvärda omfördelningseffekter kunde uppstå enskilda år men att det långsiktigt skulle finnas en jämvikt i systemet. Som framgår av avsnitt 5.1 har Riksrevisionsverket redovisat att systemet orsakar en systematisk och långsiktig omfördelning av medel mellan enskilda kommuner respektive landsting, vilket särskilt missgynnar landsbygdskommuner i framför alt Götaland.

Ett annat problem är att de avgifter som kommuner och landsting betalar fastställs i ett sent skede i förhållande till den kommunala budgetprocessen, vilket har givit dåliga planeringsförutsättningar för kommunsektorn särskilt när avgifterna höjts kraftig.

Regeringen anser mot denne bakgrunn at det bör införas en ny finansieringsmodell där utgångspunkten fortfarande är at kommuner och landsting skall bära kostnaden för mervärdes- skatt i icke skattepliktig verksamhet. Av de fyra modeller arbeidsgruppen presenterat föreslår regeringen den som löser flest problem. Den föreslagna modellen innebär at kommunekontosystemet läggs in på statsbudgeten inkomstsida. Motivet för detta är at mervärdes- skatt i det ordinarie mervärdes- skattesystemet nettoredovisas mot inkomstittel på statsbudgeten och kommunekontosystemet bör hanteras på motsvarande sätt. Den avgift som kommuner och landsting i dag betalar avskaffas. Finansieringen av systemet sker stället genom at en nivå- sänkning av det generella statsbidraget. De två konton som finns hos Riksgäldskonto-

ret kommer att finnas kvar. Det nye systemet föreslås införas fr.o.m. den 1 januari 2003.

Genom att de avgifter kommuner och lands-ting betalar in till systemet tas bort förbättras planeringsförutsättningarna för sektorn avsevärt, vilket underlättar för kommuner och lands-ting att uppnå en ekonomi i balans. Även proble- men med att fastställa avgiften så att den täcker uttagen försvinner.

Genom att avgifterna tas bort försvinner också problemen med att nya omfördelnings- effekter uppstår.”

Det er også vedtatt endringer i kommunkontosys- temet som blant annet gjør det mulig med bedre kontroll i systemet.

8.3.3 Danmark

8.3.3.1 Generelt

Danmark har hatt ulike ordninger som skal mot- virke at merverdiavgiften gir konkurransevidnin- ger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Tidligere hadde Danmark en ordning med avgiftspålegg ved egenproduksjon. Denne ordnin- gen medførte likevel ikke at private virksomhe- ter fikk muligheten til å konkurrere på lik linje med offentlige virksomheter, og ordningens for- mål med nøytralitet i markedet ble ikke tilstrekke- lig ivaretatt. Etter dagens ordning får kommunene refundert merverdiavgiften på anskaffelser som kommunen foretar. Det er kommunene selv som finansierer ordningen ved at hver kommune innbe- taler bidrag som er bestemt av kommunens andel av det samlede beskatningsgrunnlag. Til sammen dekker kommunenes bidrag den statlige utbetalte refusjon. Det gis nedenfor en nærmere beskrivelse av de ulike løsningene, med hovedvekt på dagens ordning.

8.3.3.2 Tidligere ordning - avgiftspålegg

Fra innføringen av merverdiavgiften i 1967 fram til omleggingen i 1985, ga den danske merver- diavgiftsloven hjemmel for å gi avgiftspålegg ved kommunal egenproduksjon av varer og tjenester. Bestemmelsen ble innført for å ha mulighet til å hindre at merverdiavgiften påvirket blant annet en kommunes valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Næringslivet krevde kort tid etter innfø- ringen av merverdiavgiften at kommunen ble gitt avgiftspålegg. Dette gjaldt særlig i forhold til det offentlige veivesen og den grafiske bransjen. Fra 1. april 1971 ble offentlige institusjoner pålagt å betale merverdiavgift av bygge- og anleggsarbei-

der til eget bruk. For enkelte tjenester ble det innført beløpsgrenser for når avgiftspålegget ble gjort gjeldende. Avgiftsplikten omfattet ikke repa- rasjons- og vedlikeholdsarbeid. Fra 1. april 1975 ble offentlige institusjoner pålagt å betale merverdiav- gift ved rengjøring, vask og fremstilling av trykksa- ker til eget bruk. Også her ble det vedtatt beløps- grenser.

Ordningen med avgiftspålegg ble kritisert for ikke i tilstrekkelig grad å ivareta hensynet til kon- kurransenøytralitet. Dette gjaldt både i forhold til det avgiftspliktige området og den avgiftspliktige verdi. Avgiftsmyndighetene var enig i behovet for endringer, og med virkning fra 1985 ble det innført en ny ordning.

8.3.3.3 Dagens ordning – utligningsordningen

Utligningsordningen består i en generell refusjon av kommunenes utgifter til merverdiavgift. På bakgrunn av månedlige innberetninger får kom- munene refundert all merverdiavgift på innkjøpte varer og tjenester. På denne måten likestilles mer- verdiavgiftsbelagte ytelser fra private med tilsva- rende kommunal egenproduksjon. Det gis kun refusjon for utgifter som ikke kan føres til fradrag i et avgiftsregnskap. Forsyningsvirksomheter som er avgiftspliktige og som dermed har fradrags- rett for inngående merverdiavgift, kan derfor ikke kreve refusjon via utligningsordningen.

Ordningen gjelder ikke bare kommunenes direkte merverdiavgiftsutgifter. Merverdiavgift som indirekte betales gjennom kommunale til- skudd og betalinger refunderes også. Bakgrunnen for dette er at det ikke skal være gunstigere for en kommune å utføre en rekke ikke-avgiftspliktige oppgaver selv sammenlignet med å kjøpe fra andre. Uten slik refusjon ville det for eksempel vært rime- ligere for en kommune å drive en sportshall selv fremfor å gi et tilskudd til privat drift av samme hall. Forskjellen skyldes at kommunen får refun- dert sine utgifter via utligningsordningen, noe en privat virksomhet ikke gjør. Hvis refusjonen ikke gjaldt tilskudd ville merverdiavgiften medføre at kommunens tilskudd til en privat virksomhet måtte være større enn utgiftene ved tilsvarende kommu- nal egenproduksjon.

Hvilke indirekte utgifter som refunderes frem- går av en positivliste, hvor refusjon skjer etter vari- erende sjablonsatser. Om et tilskudd eller en beta- lingsordning skal tas med på listen, avgjøres etter en konkret vurdering som blant er basert på om det er en reell risiko for en forskjellsbehandling mellom kommunale og andre aktiviteter innenfor et bestemt område. Hvis risikoen for forskjellsbe-

handling er liten, kan administrative hensyn tilsi at en aktivitet holdes utenfor utligningsordningen.

Ordningen finansieres ved at kommunene i fellesskap betaler bidrag på bakgrunn av den enkelte kommunes andel av landets samlede beskatningsgrunnlag. Kommunenes bidragsbetaling skjer månedlig, og er basert på et skjønn over refusjonens samlede størrelse det aktuelle året og det samlede beskatningsgrunnlag og kommunens beskatningsgrunnlag. Det skjer videre et etteroppgjør som korrigerer innbetalte bidrag i forhold til endelig beregnet bidrag.

8.4 Systemet i New Zealand

New Zealand innførte 1. oktober 1986 ved Goods and Services Tax Act 1985 en avgift på endelig forbruk (GST) som tilsvarer den norske merverdiavgiften. GST-systemet er bygd opp på samme måte som merverdiavgiftssystemet i Norge. Avgiftspliktige skal beregne utgående GST av sin omsetning, samtidig som de har fradragsrett for inngående GST på anskaffelser til den avgiftspliktige virksomheten. GST beregnes i alle omsetningsledd og kommer endelig til belastning hos et ledd i omsetningskjeden som ikke har fradragsrett. Avgiftssatsen var opprinnelig på 10 prosent og er nå økt til 12,5 prosent.

Loven om GST fastsetter en generell avgiftsplikt på all omsetning av varer og tjenester som ledd i avgiftspliktig virksomhet i New Zealand, jf. artikkel 8. Det er få unntak fra den generelle avgiftsplikten. Dette medfører at New Zealand har et meget bredt avgiftsgrunnlag.

Artikkel 6 definerer hva som omfattes av begrepet "avgiftspliktig virksomhet". Av bokstav a) fremgår det at med avgiftspliktig virksomhet menes enhver aktivitet som utføres kontinuerlig eller regelmessig av enhver person, og som helt eller delvis involverer, eller har til hensikt å involvere, levering av varer og tjenester mot vederlag. Det kreves ikke at den aktuelle aktiviteten har til hensikt å oppnå økonomisk fortjeneste. Det fremgår videre av bokstav b) at aktiviteter utført av enhver sentral eller lokal myndighet anses som avgiftspliktig virksomhet. Dette betyr at offentlig virksomhet uten videre anses for å drive avgiftspliktig virksomhet. Bestemmelsen tilsvarer den norske merverdiavgiftsloven § 11 første ledd.

Artikkel 5 slår fast hva som skal til for at det anses å foreligge omsetning, og dermed avgiftsplikt, ved levering av varer og tjenester. I artikkel 5(6) fremgår det at enhver offentlig myndighet anses for å omsette varer og tjenester når sta-

ten betaler for leveringen av ytelsene. På denne måten fastslår loven at det per definisjon foreligger omsetning i slike tilfeller. Det er derfor ikke behov for å måtte foreta en konkret vurdering av om det foreligger omsetning i det aktuelle tilfellet. Den norske merverdiavgiftsloven har ingen tilsvarende bestemmelse. Dersom det offentlige yter bidrag eller tilskudd til en produksjon, beror avgiftsplikten etter det norske systemet på en vurdering av om det offentlige har krav på en konkret gjenytelse. Etter loven om GST trenger en ikke å ta stilling til slike vurderinger.

Det er ingen unntak fra utgangspunktet om avgiftsplikt for offentlig myndigheters aktiviteter, bortsett fra de generelle unntakene fra avgiftsplikten som også gjelder for offentlig myndighet. De viktigste unntakene fra den generelle avgiftsplikten gjelder omsetning av finansielle tjenester og tilbud av husly i privat bolig, se artikkel 14. For disse tjenestene skal det ikke beregnes utgående GST og tjenesteyteren har heller ikke fradragsrett for inngående GST på anskaffelsene til bruk i slike virksomheter.

Regelverket i New Zealand medfører blant annet at offentlig myndighet, foruten når de opererer som tilbydere av varer og tjenester på linje med private, også skal beregne GST ved transaksjoner som innebærer offentlig myndighetsutøvelse. Videre er de pliktig til å beregne GST ved produksjon av varer og tjenester som skal dekke det offentliges eget behov. Offentlige virksomheter har samtidig fradragsrett for all inngående GST på anskaffelser til virksomheten. Ved kjøp av tjenester fra private næringsdrivende, vil derfor ikke avgiften medføre en økonomisk belastning for den offentlige virksomheten. Verdien på omsetning til privat sektor måles ved inntektene fra gebyrer og egenandeler eller andre betalingsformer. Verdien av omsetning til offentlig sektor er representert ved enhver form for bidrag fra staten til driftskostnader sammen med enhver form for bidrag fra andre deler av offentlig sektor.

GST-systemet i New Zealand innebærer på grunn av de få unntakene fra avgiftsplikten, et bredere avgiftsgrunnlag enn både Norge og EU-landene har. Både innenfor EU-systemet og i Norge gjelder det flere unntak fra den generelle avgiftsplikten, noe som medfører et snevrere avgiftsgrunnlag. På grunn av det brede avgiftsgrunnlaget, har ikke New Zealand de samme problemer med konkurransevidringer og avgiftsmessige tilpasninger av produksjon og forbruk som blant annet det norske systemet medfører. Offentlige og private virksomheter står overfor de samme avgiftsreglene, og avgiften påvirker derfor ikke det

offentliges valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Avgiftsbelastningen blir uansett den samme og den gir dermed ikke noe økonomisk motiv for slike tilpasninger. Siden det ikke foreligger konkurransevridninger mellom offentlig egen-

produksjon og kjøp fra andre, er det etter det GST-systemet heller ikke behov for noen kompensasjonsordning for offentlig sektor. Dette viser en fordelene med å ha et bredest mulig avgiftsgrunnlag.

Kapittel 9

Utvalgets kriterier for vurdering av løsninger

9.1 Innledning

I delrapporten av 22. mars 2002 vurderte utvalget flere alternative løsninger som kan være aktuelle for å motvirke konkurransevridninger mellom kommunal og privat tjenesteproduksjon. Utvalget skisserte tre alternative løsninger som syntes mest aktuelle, og det ble varslet at utvalget ville vurdere disse tre løsningene nærmere i den endelige utredningen. Om den nærmere begrunnelse for valg av løsninger vises det til delrapporten. De tre løsningene som utvalget har arbeidet videre med er:

- kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet
- utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift
- utvidet merverdiavgiftsplikt

I kapitlene 10–13 har utvalget beskrevet og vurdert de enkelte alternativene. Utvalgets vurderinger av de tre alternative løsningene er gjort på bakgrunn av enkelte sentrale kriterier som utvalget har satt opp. Kriteriene gir uttrykk for hvilke hensyn utvalget har ansett som viktige ved vurderingen av de ulike alternativene. Når det beskrives hvordan de alternative løsningene tilfredsstiller kriteriene, blir det også enklere å sammenlikne de ulike løsningene. På bakgrunn av hvordan de enkelte løsningene tilfredsstiller kriteriene, har utvalget i sine vurderingskapitler foretatt en nærmere avveining av hvordan løsningene tilfredsstiller de enkelte kriteriene. I en slik avveining har utvalgets prioriteringer av de enkelte kriteriene vært et sentralt grunnlag for de konklusjonene som utvalget har trukket.

Sentralt i valg av løsninger står krav til samfunnsøkonomisk effektivitet. Dette kan oppnås ved at produsenter og konsumenter står overfor priser som reflekterer samfunnsøkonomiske kostnader. Skatter kan gi vridninger i relative prisforhold slik at prisene ikke lenger reflekter de reelle samfunnsøkonomiske kostnadene. Således kan skatter gi effektivitetstap hvis det representerer konkurransevridninger som gjør at offentlig beslutninger ikke baseres på samfunnsøkonomiske kostnader. Det er derfor viktig for utvalget at de ulike løsningene som vurderes, ikke gir konkurransevridning

ger som gir samfunnsøkonomisk effektivitetstap. Utvalget har i kapittel 6 beskrevet hvordan merverdiavgiftssystemet kan gi opphav til konkurransevridninger.

Utvalget legger også vekt på at løsningene kan bidra til å sikre merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk. Utvalget har også funnet grunn til å legge vekt på om de enkelte løsningene er robuste nok til å ivareta endringer som skjer blant annet i organisasjonsformer og eierskap for kommunale tjenester. Utvalget har også lagt vekt på administrative kostnader ved de aktuelle løsningene, og i hvilken grad de ulike løsningene er i samsvar med prinsippet om lokalt selvstyre og lovgivningen som ivaretar dette. Utvalget har også lagt vekt på at løsningene ikke kommer i strid med forpliktelser i EØS-avtalen. Utvalget har dessuten valgt å legge vekt på om løsningene er i strid med EUs merverdiavgiftsregelverk.

Utgangspunktet for utvalgets vurderinger er presentert nedenfor i avsnitt 9.2. Dette representerer bakgrunnen for problemforståelsen og målsettingen for utvalget. På denne bakgrunn har utvalget i avsnitt 9.3. presentert hvilke kriterier som utvalget har ansett som viktige ved vurderingen av de ulike løsningene.

9.2 Utgangspunktet for utvalgets vurderinger

Kommunen ivaretar sentrale velferdstilbud for befolkningen. Befolkningens preferanser for tjenestetilbudet uttrykkes i valg og kommunens politiske organer avspeiler befolkningens preferanser. Befolkningens etterspørsel etter velferdstjenester er representert ved kommunens politiske organer.

Kommunens politiske organer søker å tilfredsstille befolkningens behov for velferdstjenester. De fungerer som bestillere av tjenester innen de gitte økonomiske og juridiske rammebetingelser. Tjenestene kan produseres av kommunen i egen regi i kommunale virksomheter, produseres i interkommunale virksomheter, kjøpes av andre kommuner eller kjøpes av produsenter utenfor kommunen, private tjenesteytere, stiftelser mv. Denne forståelse

sen av kommunenes rolle gir et klart skille mellom den politiske prioritering og etterspørselen (bestilleren) og produksjonen av tjenesten (utførelsen).

Kommunenes håndtering av velferdstilbudet til befolkningen varierer mellom ulike kommuner og på ulike tjenesteområder. Mange tjenester kjøpes vanligvis fra private produsenter, som snøbrøyting og entreprenørtjenester mv. De sentrale velferdstjenester som undervisning, omsorg og helse er ofte organisert som del av den kommunale forvaltning og skillet mellom etterspørsel og produksjon er ikke klart. Særlig innen infrastruktur organiserer og kjøper kommunen tjenestene i interkommunalt samarbeid, som diskutert i kapittel 4. Det er samtidig en generell tendens til at kommunene fristiller tjenesteproduserende virksomheter (som skoler og sykehjem). De fristilte enhetene får et tydeligere selvstendig ansvar for ressursbruk og tjenestetilbud. Finansieringen av fristilte enheter varierer, men utviklingen går i retning av rammebevilgninger og kontrakter. På den ene siden økes enhetenes disposisjonsrett (for eksempel i ansettelsesspørsmål), mens kommunene på den annen side stiller klarere krav til de tjenester som leveres. Forholdet mellom tjenesteproduserende enheter i kommunen og kommunens politiske organer har da karakter av transaksjoner hvor kommunen betaler for virksomhetenes tjenesteproduksjon.

Kommunene har stor frihet i organiseringen av sin virksomhet og spørsmål om organisering, herunder konkurranseutsetting og privatisering, er del av den politiske beslutningsprosess. Utvalget har ikke vurdert hensiktsmessigheten av konkurranseutsetting og privatisering.

Kommunene har ansvaret for viktige velferdstilbud for å kunne tilpasse tilbudet til lokale preferanser og lokale kostnadsforhold. Organiseringen av virksomheten og valget mellom ulike produsenter (kommunale virksomheter, interkommunale, private mv.) er del av det lokalpolitiske ansvar og skal avspeile lokale forutsetninger. Kommunens politiske organer ventes å velge organisering som best mulig tilfredsstillende befolkningens behov under de gitte rammebetingelser og lokale forhold.

Gitt at kommunene står fritt i sin organisering og at organiseringsspørsmål er en del av den politiske behandlingen, er det viktig at statens utforming av skattemessige rammebetingelser som kommunene står overfor, som for eksempel merverdiavgiften, ikke diskriminerer mellom forskjellige organisasjonsløsninger. Valget av løsning for tjenesteproduksjonen bør avspeile de samfunnsøkonomiske kostnadene ved de ulike alternativene. Dette gjelder både for velferdstjenester som leveres til befolkningen og tjenester som inn-

går i produksjonen av velferdstjenester (kalt støtte-tjenester). På den måten vil prioriteringen mellom ulike tjenester avspeile de samfunnsøkonomiske kostnadene og tjenestene vil produseres til lavest mulig kostnad. Skattesystemet bør ikke påvirke valg basert på politiske prioriteringer og samfunnsøkonomiske kostnader.

I den grad merverdiavgiftssystemet behandler ulik organisering av tjenesteproduksjonen på forskjellig måte, vil det kunne gi samfunnsøkonomisk uheldige organisasjonsløsninger og dermed svekke befolkningens velferdstilbud. Befolkningens behov dekkes best når de samfunnsøkonomisk sett mest effektive produsentene får utføre tjenestene. Når merverdiavgiftssystemet gir konkurransevidninger påvirkes også sammensetningen av tjenestetilbudet, se omtalen i kapittel 6. Utgangspunktet må derfor være å finne løsninger som i minst mulig grad gir konkurransevidninger.

9.3 Kriterier for vurdering av løsninger

9.3.1 Innledning

Utvalget har særlig lagt vekt på i hvilken grad de ulike alternativene

- bidrar til å redusere konkurransevidninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre
- medfører nye konkurransevidninger mellom kommunale og private produsenter av samme type tjenester
- gir nøytrale regler for ulike kommunale samarbeidsformer
- sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester
- er robust over tid
- ikke medfører økte administrative kostnader
- er i samsvar med prinsippet om lokalt selvstyre og lovgivningen som ivaretar dette
- ikke strider mot forpliktelser i EØS-avtalen
- ikke strider mot EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet

Nedenfor gis det en nærmere omtale av disse kriteriene.

9.3.2 Bidrar modellen til å redusere konkurransevidninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre?

Utvalget har i kapittel 6 beskrevet hvordan mer-

verdiavgiftssystemet kan gi opphav til konkurransevidninger. Merverdiavgiften kan gi effektivitetstap hvis den medfører konkurransevidninger som gjør at offentlige beslutninger ikke baseres på samfunnsøkonomiske kostnader. Det er derfor viktig for utvalget at de ulike løsningene som vurderes i minst mulig grad gir konkurransevidninger. Dette er innarbeidet i utvalgets mandat hvor utvalget bes om å vurdere løsninger som likestiller kommunal produksjon og kjøp av tjenester i forhold til merverdiavgiften. Det er derfor sentralt for utvalget at løsningene kan motvirke konkurransevidninger som følger av dagens system.

9.3.3 Medfører modellen nye konkurransevidninger mellom kommunale og private produsenter av samme type tjenester?

I tillegg til å legge vekt på om de ulike modellene kan motvirke konkurransevidninger, har utvalget lagt vekt på om det vil oppstå nye konkurransevidninger. Utvalget har særlig sett at enkelte løsninger kan medføre nye konkurransevidninger innenfor tjenesteområder som er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Slike konkurransevidninger kan oppstå dersom produsenter av like tjenester står overfor ulike merverdiavgiftsbestemmelser. Utvalget anser det som viktig å unngå bestemmelser som gjør at like ytelser får ulik avgiftsbelastning avhengig av hvem som omsetter tjenesten. Utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunene kan for eksempel innebære at kommunal produksjon står overfor mer lempelige merverdiavgiftsregler enn privat produksjon av tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette gir konkurransevidninger som kan føre til at produksjonen ikke skjer der hvor det er samfunnsøkonomisk sett mest lønnsomt.

9.3.4 Gir modellen nøytrale regler for ulike kommunale samarbeidsformer?

Utvalget er i mandatet også bedt om å vurdere regelverket for offentlig virksomhet som drives i fellesskap og tjenesteomsetning mellom kommunene. Dagens merverdiavgiftsregelverk kan påvirke hvordan kommunalt samarbeid organiseres. Enkelte samarbeidsformer kan gi en gunstig merverdiavgiftsmessig behandling. Merverdiavgiften bør være nøytral mellom ulike samarbeidsformer. I den grad merverdiavgiftssystemet behandler ulik organisering av tjenesteproduksjonen på forskjellig måte, vil det kunne gi samfunnsøkonomisk uheldige organisasjonsløsninger og

dermed svekke befolkningens velferdstilbud. Når merverdiavgiftssystemet gir konkurransevidninger, påvirkes også sammensetningen av tjenestetilbudet, se omtalen i kapittel 6. Utvalget har derfor også satt som kriterium at de aktuelle løsningene som skisseres, medfører at merverdiavgiften ikke påvirker hvordan kommunalt samarbeid organiseres. Løsningene bør også gi nøytrale bestemmelser mellom kommunens egenproduksjon og kjøp fra kommunalt samarbeid.

9.3.5 Sikrer modellen prinsippene om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester?

Utvalget har lagt vekt på om de ulike modellene bidrar til å sikre merverdiavgiften som en generell form for beskatning av innenlands forbruk av varer og tjenester. Hensynet til et mest mulig nøytralt merverdiavgiftssystem tilsier at en har et mest mulig generelt system med færrest mulig unntak og særordninger. Fritak og særordninger i merverdiavgiftssystemet vil i utgangspunktet svekke merverdiavgiftens generelle karakter. Dette kan gi opphav til tilpasninger og uproductiv aktivitet. Likebehandling av varer og tjenester gir en bedre utnyttelse av samfunnets ressurser, blant annet ved at sammensetningen av produksjon og forbruk i mindre grad blir påvirket av merverdiavgiftssystemet. Særordninger innen merverdiavgiftssystemet kan også medføre indirekte subsidiering gjennom avgiftssystemet. Det er generelt et mer målrettet og treffsikkert virkemiddel å benytte direkte støtte til prioriterte områder enn særordninger og unntak i merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften er en av statens viktigste inntektskilder. Et generelt merverdiavgiftssystem er derfor også viktig ut fra hensynet til statens proveny. Et merverdiavgiftssystem med et bredt avgiftsområde vil videre være lettere å praktisere både for næringsdrivende og skatteetaten, og gjør regelverket mer forutsigbart. Dette medfører mindre administrativ ressursbruk både for den avgiftspliktige og for skatteetaten.

9.3.6 Er modellen robust over tid?

Utvalget har konstatert at offentlig tjenesteproduksjon, herunder kommunal tjenesteproduksjon, er i utvikling blant annet når det gjelder organisasjonsformer og eierskap. Samtidig utvikler det seg stadig større grad av privat tjenesteproduksjon som opererer parallelt med offentlig tjenesteproduksjon. I tillegg er det en generell tendens til at kommunene fristiller tjenesteprodukerende virksomheter.

Kommunene har stor frihet i organiseringen av sin virksomhet, og spørsmål om organisering, herunder konkurranseutsetting og privatisering, er del av den politiske beslutningsprosess.

Skattesystemer bør ikke påvirke valg basert på politiske prioriteringer og samfunnsøkonomiske kostnader. Utvalget har derfor lagt vekt på at det velges løsninger som er robuste i forhold til en utvikling som innebærer et stadig mindre og uklart skille mellom privat og offentlig tjenestetilbud og hvor private alternativer til tjenesteproduksjon oppstår på stadig flere områder. I tillegg kan en se en utvikling hvor kommunene i større grad endrer organisasjonsform på tjenesteproducerende enheter ved å fristille tjenesteproducerende enheter. Kommunene står stort sett fritt til å velge organisasjonsformer for tjenesteproduksjonen. Løsningene som utvalget vurderer bør derfor kunne håndtere en slik utvikling uten av det oppstår uheldige avgrensings- og konkurransevridningsproblemer.

De aktuelle løsningene må også ha en avgrensning som kan være egnet til å opprettholdes over tid. Løsningene bør heller ikke få en avgrensning som gir motiv til uhensiktsmessige tilpasninger. De enkelte løsninger er dermed vurdert i forhold til om de representerer en ordening med robuste avgrensninger og som ikke medfører uhensiktsmessige tilpasninger.

9.3.7 Medfører modellen økte administrative kostnader?

Utvalget legger blant annet også vekt på de administrative kostnadene som de alternative modellene vil medføre både for skatteetaten, kommunene og de næringsdrivende. I beskrivelsen av de administrative kostnadene for skatteetaten har utvalget basert seg på innspill fra Skattedirektoratet. Utvalget har også beskrevet administrative kostnader for kommunene og de næringsdrivende.

9.3.8 Er modellen i samsvar med prinsippet om lokalt selvstyre og lovgivningen som ivaretar dette?

Ved vurderingen av de ulike modellene, har utvalget også sett på om de ulike alternativene er i samsvar med prinsippene om kommunalt selvstyre og lovgivningen som ivaretar dette. Utvalget har innhentet en juridisk utredning om hvilke spørsmål de tre alternative modellene reiser i forhold til kommunelovgivningen. Den juridiske utredningen er utført av KLUGE Advokatfirma ans v/høyesterettsadvokat Per Sandvik. Den er vedlagt utvalgets utredning (Vedlegg 2).

Høyesterettsadvokat Per Sandvik har oppsummert den juridiske utredningen slik:

”Gjennomgangen viser at kommunelovgivningen og prinsippene bak den ikke skaper noen spesielle problemer for valg av ny løsning som er mest aktuell. Kommuneloven er i seg selv relativt ny, og i tillegg har den vært gjenstand for en nyere gjennomgang. Reglene og forarbeidene til disse viser at kommunen har en stor grad av frihet til å organisere seg på den måte som finnes hensiktsmessig. Det forhold at kommunen regnes som en enhet er styrende for valg av løsninger og for behovet for unntak.

(...)

Forholdet til kommunelovgivningen er behandlet under alle tre alternativene. De praktiske problemstillingene er litt forskjellige, men felles for de tre alternativene er at kommunelovgivningen ikke skaper spesielle problemer.

Forholdet til regnskapsreglene er drøftet under alternativet med fradragsrett for inngående avgift og under alternativet avgiftsplikt for kommunale virksomheter. Her er også nevnt en del hjemler for endringer i den utstrekning det finnes nødvendig. Det som sies her vil også i noen grad ha betydning for det tredje alternativ – kompensasjonsløsningen.

I pkt 6 om kompensasjon er kontrolltiltak særlig drøftet. Som nevnt innledningsvis er dette et spørsmål som også kan oppstå for de andre alternativene. I tillegg til det kontrollspørsmål som spesielt er nevnt i 6.2 kan det være spørsmål om skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til kontroll av kommunale enheter. På dette felt har vi i lovgivningen omfattende hjemler for kontroll både av næringsdrivende og ikke næringsdrivende, jf merverdiavgiftsloven § 47 og ligningsloven kap 6.

Som nevnt under pkt 6.2 har kontrollordninger fra statlige myndigheter overfor kommunen ikke vært ansett i strid med det kommunale selvstyre, eller med prinsippene i kommunelovgivningen. Det ligger følgelig ikke problemer av betydning på dette felt.”

9.3.9 Er modellen i strid med forpliktelser i EØS-avtalen?

9.3.9.1 Generelt om statsstøttereguleringen

Norge har gjennom EØS-avtalen visse folkerettslige forpliktelser som det må tas hensyn til ved utformingen av regelverket. Skatter og avgifter omfattes ikke av EØS-avtalen, og det foreligger derfor ikke krav om harmonisering med EUs regelverk på disse områdene. Andre regelsett i EØS-avtalen kan likevel få betydning for utformingen av skatte- og avgiftsregelverket. Dette gjelder både regelver-

ket om de fire friheter og EØS-avtalens forbud mot statsstøtte. Dersom skatte- eller avgiftssystemet gir fordeler til bestemte foretak, kan dette være i strid med statsstøtteregelverket.

Bestemmelsene om offentlig støtte innebærer at all offentlig støtte til næringslivet, som vrir eller truer med å vri konkurransen, er forbudt i den grad handelen mellom EØS-landene påvirkes, se EØS-avtalen art. 61(1). For at støtten skal omfattes av støttebestemmelsene i EØS-avtalen, må fire vilkår være oppfylt:

1. Støtten må være gitt av staten eller av offentlige midler i enhver form (offentlig støtte).
2. Støtten må vri konkurransen eller true med å vri konkurransen.
3. Støtten må begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer.
4. Støtten må være egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene (avtalepartene).

Alle vilkårene som er satt opp i art. 61(1) må være oppfylt for at støtten skal rammes av støtteforbudet. Dersom et av vilkårene ikke er oppfylt, vil støtten ikke komme i konflikt med statsstøtteregelverket. I forhold til vilkåret om konkurransevridding, er det ikke nødvendig å påvise en faktisk konkurransevridding. Det er tilstrekkelig å påvise at støttetiltaket gir en finansiell fordel som kan vri konkurransen. Vilkåret om at støtten må begunstige enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer henger ofte sammen med vilkåret om konkurransevridding. Konkurransevridding oppstår gjerne ved at støttetildelingen er selektiv. Når det gjelder vilkåret om påvirkning av samhandelen, er muligheten for at støtten kan påvirke konkurransen mellom potensielle konkurrenter i andre EØS-land tilstrekkelig. Det skal med andre ord lite til før slik påvirkning anses å foreligge når først konkurransevridding er konstatert. Det går likevel en grense ved tiltak som i det alt vesentlige har lokal virkning.

9.3.9.2 Avgrensning av problemstillingen

De løsninger som utvalget presenterer skal motvirke konkurransevridding som følge av at kommunale beslutningstakere på grunn av merverdiavgiften velger egenproduksjon fremfor kjøp fra andre. Dette er en konkurransevridding som ikke omfattes av forbudet mot statsstøtte. Statsstøtteregelverket er derfor nøytralt i forhold til kommunenes valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

Statsstøtteregelverket er på den annen side ikke nøytralt i forhold til forskjellsbehandling av aktører som er etablert i markedet. Ved vurderingen

av de løsninger som utvalget vurderer opp mot statsstøtteregelverket, må det derfor skilles mellom kommunen som etterspørter og som tilbyder i markedet. Det er kun i de tilfeller at kommunene opptrer som tilbyder ved siden av private i samme marked, at statsstøtteregelverket får aktualitet.

Videre vil kommunen som tilbyder ved de løsningene som utvalget vurderer, ikke komme bedre ut enn private i forhold til omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester. De private virksomhetene har fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, og kommunene vil derfor ikke oppnå en fordel fremfor private virksomheter for omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester.

For det tilfellet at en kommunal eller en privat virksomhet er tilbyder av varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, har verken den kommunale eller private virksomheten fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene. Dersom de løsninger utvalget vurderer medfører at kommunale virksomheter som tilbyr ikke-avgiftspliktige tjenester får en fordel fremfor tilsvarende private virksomheter, vil statsstøtteregelverket kunne få aktualitet.

Utvalget anser på denne bakgrunn at statsstøtteregelverket bare vil kunne få betydning i forhold til kommunen som tilbyder av ikke-avgiftspliktige tjenester i et marked i konkurranse med tilsvarende private virksomheter. Dette vil da medføre at statsstøtteregelverket må vurderes opp mot de situasjonene hvor kommunen tilbyr for eksempel helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, salg og utleie av fast eiendom og persontransporttjenester i konkurranse med private virksomheter. Det samme gjelder ved omsetning av en del kulturelle tjenestetilbud.

9.3.9.3 Krav til økonomisk aktivitet

De vilkårene som er satt for at statsstøtteregelverket skal komme til anvendelse, medfører et krav om økonomisk aktivitet. Generelt vil tilbud om varer og tjenester i et marked være økonomisk aktivitet. Aktiviteten kan likevel ha en slik sosial funksjon at aktiviteten ikke anses som økonomisk eller kommersiell. Utvalget har forstått det slik at det ikke er tilstrekkelig at aktiviteten har et sosialt formål, men at det kreves noe mer. Utvalget har likevel ikke hatt forutsetninger for å kartlegge dette i detalj. Utvalget har likevel oppfattet det slik at allment tilgjengelige ordninger med sosialt formål som det ikke betales vederlag for, sannsynligvis ikke vil innebære økonomisk aktivitet. Dette antas også gjelde selv ved ordninger med noe brukerbetaling. Dersom ordningen er rettighetsbasert, vil

dette medføre enda klarer at aktiviteten ikke anses som økonomisk aktivitet.

På denne bakgrunn antar utvalget at det derfor må foretas en konkret vurdering i forhold til hver av de ikke-avgiftspliktige tjenestene som kommunen tilbyr i konkurranse med tilsvarende private virksomheter. Utvalget oppfatter det slik at særlig kommunes tilbud av helse-, sosial- og undervisningstjenester ikke vil være økonomisk aktivitet. Når det gjelder kommunens tilbud av personbefordring, vil dette sannsynligvis kunne bli ansett som økonomisk aktivitet. Det gjelder likevel et unntak for tjenestetilbud av allmenn økonomisk betydning. Dersom kommunens persontransporttjenester anses for å være av allmenn økonomisk betydning, vil likevel ikke forbudet mot statsstøtte få anvendelse.

Utvalget antar på denne bakgrunn at det område som er mest aktuelt å vurdere opp mot statsstøtteregelverket i forhold til kommunens aktiviteter, er omsetning og utleie av fast eiendom. Det samme vil gjelde kommunale foretak som driver en blanding av sosiale tiltak og økonomisk virksomhet.

9.3.9.4 *Må påvirke samhandelen*

Et vilkår for at statsstøtteregelverket skal få anvendelse, er at handelen mellom EØS-landene må påvirkes. Når det gjelder området for fast eiendom, mener utvalget det kan settes spørsmålsteget ved i hvor stor grad kommunens utleie av fast eiendom er egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene.

9.3.10 Er modellen i strid med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet?

Utvalget har dessuten vurdert i hvilken grad de enkelte modellene kan være i strid med de ramme EUs regelverk setter for medlemslandene på merverdiavgiftsområdet. Siden Norge ikke er

medlem av EU, og siden EØS-avtalen ikke omfatter skatter og avgifter, er ikke Norge bundet av reglene i EFs sjette avgiftsdirektiv. Norge er likevel forpliktet til å respektere Romtraktatens bestemmelser om markedsfriheter slik disse er inkorporert i EØS-avtalen og fortolket av EU-domstolen. På denne måten setter EØS-avtalen også visse rammer for utformingen av det norske skatte- og avgiftsregelverket.

Blant annet på denne bakgrunn vil, etter utvalgets mening, de løsninger som EU har lagt seg på, også være viktige å forholde seg til ved vurderingen av hvordan regelverket bør utformes i Norge. Et annet forhold er at det norske merverdiavgiftsregelverk er bygget opp på samme måte som EFs sjette avgiftsdirektiv. Mange av de samme problemstillingene gjør seg derfor gjeldende både i Norge og i EU-landene i forhold til merverdiavgiften. Dette gjelder blant annet konkurransevidringer mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Etter utvalgets mening er det også på bakgrunn av de systemmessige likhetene mellom Norges og EUs merverdiavgiftsregelverk, viktig å vurdere regelverket i EU ved utformingen av norske alternative løsninger.

9.3.11 Annet

Andre særskilte forhold som eventuelt gjør seg gjeldende ved de enkelte modellene er også vurdert.

Utvalget vil for øvrig vise til mandatet, hvor det fremgår at løsningene skal kunne gjennomføres uten at balansen i statsbudsjettet endres. Dette medfører at alle løsninger som vil innebære provenytap for staten, vil måtte dekkes inn slik at det ikke endrer statsbudsjettets balanse. Utvalget legger derfor til grunn at eventuelle endringer i merverdiavgiftsbelastningen for kommunene samlet må motvirkes gjennom tilsvarende budsjetttiltak overfor kommunene. Utvalget har lagt dette til grunn for vurderingene av alle modellene. Utvalget har foreslått en finansieringsordning i kapittel 15.

Kapittel 10

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

10.1 Beskrivelse av utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

10.1.1 Innledning

10.1.1.1 Generelt

Et generelt merverdiavgiftssystem som omfatter konsum av alle varer og tjenester og som gjelder alle virksomheter, vil være tilnærmet nøytralt. Med virkning fra 1. juli 2001 ble merverdiavgiftsgrunnlaget utvidet ved at det ble innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester (Merverdiavgiftsreformen 2001). Reformen innebærer at Norge har fått et merverdiavgiftssystem som i sin oppbygning er likt det som praktiseres i alle andre OECD-land som har et merverdiavgiftssystem. Norge har imidlertid fortsatt et snevrere merverdiavgiftsgrunnlag enn de fleste andre land. Begrunnelsen for merverdiavgiftsreformen var blant annet et ønske om å få et bredere avgiftsgrunnlag. Dermed blir merverdiavgiftssystemet mer nøytralt og sikrer at merverdiavgiften i større grad blir en generell skatt på forbruk. I samsvar med denne begrunnelsen er det naturlige utgangspunkt at merverdiavgiftsplikten i prinsippet bør omfatte alle tjenester. Avgiftsplikten bør gjelde uavhengig av om de produseres i kommunale (eller statlige) virksomheter, i kommunalt samarbeid eller av private næringsdrivende.

Det eksisterer likevel flere unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Blant annet holdes sentrale velferdstjenester som tradisjonelt har vært produsert av det offentlige utenfor merverdiavgiftssystemet. Begrunnelsen for å unnta sentrale velferdstjenester fra merverdiavgiftsplikten, har blant annet vært at det ikke har eksistert et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften for slike tjenester. Tradisjonelt er offentlig velferdstilbud skattefinansiert og tilbys befolkningen uten vederlag eller et vederlag som i svært begrenset grad dekker kostnadene (egenandeler mv.). Dersom det ikke tas vederlag for tjenesten, vil det heller ikke foreligge omsetning som er et generelt vilkår for merverdiavgiftsplikt.

Finansieringsformer for offentlige tjenester er i endring. På flere tjenesteområder innføres resultatbaserte finansieringsordninger som skal gi større valgfrihet og konkurranse. Det er på flere tjenesteområder innført stykkprisfinansiering der pengene følger brukeren og anbudskonkurranser. Innføring av prising av tjenestene kan gi beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Finansiering gjennom brukerbetaling innebærer at brukerne av tjenestene betaler for ytelsen direkte, i motsetning til stykkprisfinansiering og anbud hvor det er kommunen som betaler for tjenestene. Brukerbetaling vil i tillegg til å gi beregningsgrunnlag for merverdiavgiften, også innebære omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. For tjenester med slik finansiering ligger dermed forholdene til rette for merverdiavgiftsplikt.

10.1.1.2 Dagens merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

Etter dagens merverdiavgiftsregelverk er kommunale virksomheter på samme måte som private avgiftspliktige for omsetning av varer og tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven. For private næringsdrivende er det en forutsetning for avgiftsplikten at omsetningen skjer i næring. Tilsvarende forutsetning gjelder ikke for offentlige virksomheter. Dette skyldes at næringsbegrepet er vanskelig å anvende på offentlig virksomhet. En slik angivelse av avgiftsplikten medfører at kommunal tjenesteproduksjon som drives i konkurranse med private for en stor del avgiftsbelegges.

Til tross for et slikt utgangspunkt, er det flere grunner som gjør at kommunale virksomheter likevel ikke er merverdiavgiftspliktige og dermed ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette gjør at merverdiavgiften gir opphav til konkurransevridninger mellom offentlige og private virksomheter. Det er tre hovedgrunner til at kommunale virksomheter ikke er avgiftspliktige. Disse er:

- Kravet til omsetning er ikke oppfylt.
- Særsilt unntak fra uttaksbestemmelsene kommer til anvendelse.
- Kommunen driver unntatt virksomhet.

Ad a)

En av hovedgrunnene til at kommunale virksomheter ikke er avgiftspliktige når de yter tjenester, er at merverdiavgiftslovens generelle krav til omsetning ikke er oppfylt. Dette kan blant annet skyldes at tjenestene ytes overfor enheter innen samme avgiftssubjekt. Kommunene anses som et subjekt etter merverdiavgiftsloven. Tjenesteyting innenfor samme avgiftssubjekt anses ikke som omsetning til andre, se kapittel 3.5. Videre ytes ofte ikke offentlige tjenester mot vederlag. Offentlige bevilgninger gis ofte uten at det offentlige har krav på en konkret gjenytelse. Overføringer av midler til drift av kommunale virksomheter anses for eksempel ikke som vederlag for en konkret tjeneste. Når for eksempel kommunen bevilger penger til drift av et eldre hjem som har eget vaskeri, vil dette ikke være omsetning. Slike forhold gjør at en stor andel av kommunal tjenesteproduksjon ikke er avgiftspliktig.

Ad b)

Offentlige virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov, er dessuten unntatt fra bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 om plikt til å betale merverdiavgift ved uttak av tjenester til bruk i ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Motstykket til dette er at virksomheten kun får fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre. Siden den kommunale virksomheten ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til den delen av virksomheten som dekker egne behov, kan det oppstå konkurransevidringer. Teknisk etat og parkvesenet kan være eksempel på § 11 annet ledd-virksomheter.

Ad c)

Kommunale virksomheters tjenesteproduksjon kan også etter sin art være tjenester som er eksplisitt unntatt i merverdiavgiftsloven. Dette gjelder foruten unntaket for offentlig myndighetsutøvelse, også unntakene for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester. Disse unntakene er generelle i sin utforming. Dette innebærer at tjenestene er unntatt etter sin art uavhengig av hvem som produserer dem. Det vil på slike tjenesteområder ikke foreligge konkurransevidringer som følge av merverdiavgiften mellom offentlige og private virksomheter som produserer denne type ikke-avgiftspliktige tjenester, se nærmere om konkurransevidringer i kapittel 6.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter vil bidra til å redusere konkurransevidringer som merverdiavgiften gir opphav til mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvidet avgiftsplikt kan gjennomføres i ulike grader. For det første kan flere kommunale virksomheter innrette seg slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Flere kommunale virksomheter vil da under visse forutsetninger bli avgiftspliktige etter dagens merverdiavgiftsregelverk. For det andre kan en mer omfattende utvidelse av avgiftsplikten for kommunale virksomheter gjennomføres ved å utvide dagens avgiftsgrunnlag. Dette vil kreve endringer i merverdiavgiftsloven. En utvidelse av avgiftsgrunnlaget kan innebære at blant annet helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester omfattes av merverdiavgiften. Det samme kan gjelde for offentlig myndighetsutøvelse. Nedenfor diskuteres forutsetninger for å utforme en hensiktsmessig modell med utvidet avgiftsplikt.

10.1.2 Utforming av en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter

10.1.2.1 Innledning

Kommunale virksomheter er som beskrevet pliktige til å beregne merverdiavgift ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester på samme måte som private virksomheter. Kommunale omsetningsvirksomheter skal derfor registreres i merverdiavgiftsmanntallet og er underlagt merverdiavgiftslovens bestemmelser på vanlig måte. Dersom den kommunale virksomheten hovedsakelig tilgodeser egne behov, det vil si at omsetningen til andre er under 20 prosent, gjelder registreringen kun for den eksterne omsetningen. Med registrering følger blant annet oppgave- og regnskapsplikt. Registreringen i merverdiavgiftsmanntallet medfører at kommunale virksomheter skal beregne merverdiavgift av vederlaget for sine tjenester.

Kommunale virksomheter som er merverdiavgiftspliktige har samtidig fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. For avgiftspliktige kommunale virksomheter vil derfor merverdiavgiften ikke gi økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte fremfor å kjøpe dem fra andre.

Mange kommunale virksomheter finansieres imidlertid ikke på en slik måte at det foreligger omsetning. De er derfor ikke merverdiavgiftspliktige når de yter tjenester som omfattes av merverdiavgiftsloven til for eksempel andre kommunale enheter eller innbyggerne i kommunen. Kommu-

nale virksomheter som ikke er avgiftspliktige har heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene. Merverdiavgiften vil da utgjøre en kostnad.

I den grad finansieringsformer for kommunale virksomheter endres slik at det foreligger avgiftspliktig omsetning, må disse etter dagens regelverk registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet og beregne merverdiavgift på vanlig måte. Kommunal produksjon av flere typer tjenester som er brukerfinansiert er i dag organisert i egne avgiftssubjekter. Dette gjelder for eksempel produksjon av vann- og avløpstjenester og renovasjon.

10.1.2.2 Beregningsgrunnlag

Generelt

Et hovedproblem med en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter, er å fastsette et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Merverdiavgiften ilegges hvert ledd i omsetningskjeden og gjennom fradragsretten skal den gjenspeile merverdien som skapes i alle ledd i kjeden. Det er derfor viktig at det er beregningsgrunnlag i alle ledd. Utgangspunktet etter merverdiavgiftssystemet er at en ytelse skal avgiftsbelegges ut fra sin reelle verdi, og det er en forutsetning at det beløp som faktureres gjenspeiler faktiske kostnader.

Det kan oppstå problemer i forhold til merverdiavgiften dersom det ikke er samsvar mellom verdien av det som ytes og det vederlag som faktureres. Slike problemer kan oppstå ved transaksjoner mellom ulike enheter som har samme eier. Innad i kommunen kan det foreligge økonomisk motiv til internprising som kan gi besparelser for de ulike enhetene. Dersom enhetene på denne måten har internprising som innebærer subsidierte priser, vil dette medføre at tjenesten ikke blir priset riktig ut fra transaksjonens reelle verdi. Slik prising gir et dårlig grunnlag for økonomiske beslutninger i kommunene. Det er viktig at prisene reflekterer reelle verdier for at økonomiske beslutninger i kommunene skal kunne treffes på riktig grunnlag.

Av hensyn til statens proveny, er det også viktig at beregningsgrunnlaget gir uttrykk for transaksjonens reelle verdi. Ved omsetning til forbrukere av tjenester som for eksempel er subsidiert av det offentlige, vil merverdiavgiftsplikt kunne gi et provenytap for staten. Provenytapet fremkommer ved at inngående avgift overstiger utgående avgift. Dette kan være aktuelt for sentrale velferdstjenester som av fordelingshensyn kan være sterkt subsidierte. Merverdiavgift på omsetning av subsidierte

tjenester kan som nevnt innebære provenytap for staten. Merverdiavgiften er en av statens viktigste inntektskilder og merverdiavgiftssystemet bør derfor ikke uthules gjennom indirekte subsidiering.

Dersom beløpet som faktureres ikke gjenspeiler den reelle verdien, er det mekanismer i merverdiavgiftssystemet som skal fange opp den gjenstående verdien til beskatning. Dette gjelder særlig for uttaksbeskatningen. Dersom for eksempel en kommunal virksomhet ikke priser tjenesten i forhold til de reelle kostnadene, kan virksomheten være pliktig til å selv betale merverdiavgift på den resterende verdien etter bestemmelsene om uttaksbeskatning. For eksempel må en kommunal, avgiftspliktig renovasjonsvirksomhet betale merverdiavgift ved uttak når renovasjonstjenester ytes gratis til private husstander. Det samme gjelder ved kommunens egen bruk av renovasjonstjenester. Det kan likevel tenkes at dagens regelverk ikke er tilstrekkelig til å fange opp den reelle verdien av en transaksjon til beskatning i forhold til kommunale tjenester.

For store deler av kommunal virksomhet mangler det beregningsgrunnlag for merverdiavgiften siden mange tjenester ytes uten vederlag. Bakgrunnen for dette er blant annet de eksisterende finansieringsformene i kommunal virksomhet og manglende fakturering mellom kommunale enheter. For å oppnå riktig avgiftsberegning av kommunale tjenester, kreves det da at det finnes en egnet måte å fastsette beregningsgrunnlaget på. En modell med merverdiavgiftsplikt for flere kommunale virksomheter vil på denne bakgrunn kreve at det innføres fakturerings- og prisingsmekanismer som kan fange opp og gi uttrykk for en transaksjons reelle verdi når kommunen yter tjenester.

Muligheter for fastsettelse av beregningsgrunnlag

Behovet for å kunne fastsette et beregningsgrunnlag, kan tale for større grad av prising av kommunale tjenester. Fremdeles er det likevel slik at offentlig virksomhet for en stor del er skattefinansiert. Skattefinansiering innebærer at det ikke er noen direkte kopling mellom de resultater som oppnås og de ressurser som stilles til disposisjon. Systemet bidrar derfor ikke nødvendigvis til kostnadseffektivitet hos den enkelte tjenesteleverandør. Produzenten får heller ikke den informasjonen som markedssignaler gir om brukernes verdsetting av tjenestene som produseres. Større grad av prising av tjenester vil kunne gi markedssignaler som bidrar til mer effektiv ressursbruk. Når egne avgiftssubjekter med regnskapsplikt i større grad står overfor priser som reflekterer reelle kostnader, vil det

kunne gi enhetene bedre kjennskap til de faktiske kostnadene ved selv å produsere en vare eller tjeneste. Det kan samtidig bidra til i større grad å ansvarliggjøre de enkelte enheter og sette krav til de enkelte enheters effektivitet og ressursbruk.

En kan tenke seg at det i mangel av markedsbaserte priser kalkuleres normerte priser. For at normerte priser i størst mulig grad skal reflektere reelle verdier, kan det være nødvendig at det etableres normer for beregning av kostnader i kommunale avgiftssubjekter. Et slikt system vil være komplisert. Dette vil også nødvendigvis gjøre en endring eller presisering av omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til kommunale virksomheter.

Introduksjon av brukerbetaling kan gi beregningsgrunnlag for merverdiavgiften og innebærer samtidig at det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Brukerbetaling for offentlige tjenester kan samtidig være et virkemiddel for å regulere overskuddsetterspørsel. I Norge varierer brukerbetaling sterkt mellom ulike tjenesteområder. Innenfor tekniske tjenester og offentlig transport dekkes store deler av kostnadene gjennom brukerbetaling, og brukerbetalingen er også relativt høy på sykehjem og i barnehager. Brukerbetaling er derimot foreløpig lite brukt innenfor helse og utdanning. I boks 10.1. fremgår det at OECD anbefaler at en i større grad innfører brukerbetaling på flere områder. Dette kan også legge grunnlaget for OECDs anbefaling om avgiftsplikt for offentlige virksomheter.

Selv om brukerbetaling innebærer omsetning i merverdiavgiftslovens forstand og gir et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften, vil ikke brukerbetalingen nødvendigvis reflektere reelle kostnader ved å produsere tjenesten. For enkelte tjenes-

ter er det reguleringer som innebærer at gebyrene som brukerne står overfor skal fastsettes ut fra reelle kostnader. For eksempel skal alle kostnader og inntekter ved avfallshåndtering i henhold til forurensningsloven gjenspeiles i avfallsgebyrene. For en del kommunale tjenester som for eksempel vann- og avløpstjenester, vil ikke nødvendigvis gebyrene i de enkelte kommuner være satt ut fra de faktiske produksjonskostnader.

Ved brukerbetaling er det brukeren som betaler for ytelsen. Det er på flere tjenesteområder andre finansieringsformer hvor det er kommunen som er bestiller av tjenester. Finansieringsordninger som baseres på at pengene følger brukeren blir i økende grad aktuelt siden de kan gi økt valgfrihet og konkurranse. Samtidig kan slike finansieringsformer innebære et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Stykkprisfinansiering må forutsette kalkulerte priser for å gi et beregningsgrunnlag, se eksempler på dette i kapittel 4.2.3. Avhengig av hvordan stykkprisfinansieringen gjennomføres i praksis, kan også slik finansiering utgjøre omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Hvis stykkprisfinansieringen innrettes slik at den får karakter av betaling ved for eksempel en kupong eller sjekk som veksles mot en ytelse, vil dette sannsynligvis være omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Dersom lovens vilkår ikke er oppfylt, må omsetningsbegrepet endres for også å omfatte slike finansieringsformer.

10.1.2.3 Andre betingelser for en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt - avgiftssubjekter

I tillegg til at det må etableres beregningsgrunnlag for merverdiavgiften, gjenstår enkelte andre

Boks 10.1 OECDs anbefalinger

OECD eksaminerer regelmessig medlemslandene med sikte på å vurdere den økonomiske situasjonen og utformingen av den økonomiske politikken. Eksaminasjonen av Norge i 2002 har resultert i en rapport hvor det er et eget kapittel om ressursbruken i offentlig sektor. OECD har blant annet pekt på at det bør introduseres mer konkurranse i produksjonen av offentlig finansierte tjenester, blant annet ved å legge vekt på at pengene følger brukeren. For å demme opp for overskuddsetterspørsel av offentlige tjenester, anbefales norske myndigheter å øke eller innføre brukerbetalingen i større utstrekning. OECD viser også til de kon-

kurranseridningene som følger av merverdiavgiftssystemet og forelår at merverdiavgiftssystemet endres slik at private og offentlige produsenter likestilles på alle områder. Særlig kan det vises til OECDs uttalelse om løsningen på dette:

"First, a reform of the VAT exemption for public bodies is required since the current system favours own production over outsourcing to the private sector. Among the options for reducing this distortion, making public bodies subject to VAT is the first-best solution" (Volume 2002/15 OECD Economic Surveys Norway, September 2002. OECD).

betingelser for å innføre en modell med utvidet avgiftsplikt. For at flere kommunale virksomheter skal omfattes av merverdiavgiftsplikten, må de innrette seg slik at de kan utgjøre egne avgiftssubjekter. Dette krever ikke nødvendigvis at kommunen organiserer virksomheten i en bestemt form, men forutsetter at enheten innrettes som et eget avgiftssubjekt med regnskapsplikt. Dersom det ikke foreligger økonomisk motiv til å innrette kommunale enheter i egne avgiftssubjekter, må dette eventuelt pålegges kommunene.

Ved at flere kommunale virksomheter utgjør egne avgiftssubjekter, ligger det til rette for at tjenester som produseres i det enkelte avgiftssubjektet faktureres fra den aktuelle enheten. Slike endringer kan egne seg for flere tjenesteproduserende enheter innenfor kommunen. For eksempel vil enheter som teknisk etat, plan- og bygningsetaten, samt kommunens dataavdeling og juridiske avdeling være virksomhetsområder som kan være egnet til å utgjøre egne regnskapspliktige avgiftssubjekter. For denne typen tjenesteproduksjon bør det også være mulig å fastsette et reelt vederlag som skal være grunnlaget for beregning av utgående merverdiavgift ved omsetning til andre. Enheter som utgjør egne avgiftssubjekter innen kommunen som produserer slike tjenester, kan fakturere kommunens innbyggere for tjenester som ytes på tilsvarende måte som det blir gjort i dag med renovasjonstjenester, vann og avløpstjenester mv. Alternativt kan tjenestene som ytes fra de enkelte avgiftssubjektene faktureres til kommunen sentralt, som kan anses som bestiller av tjenesten. Dette kan være aktuelt for en juridisk avdeling eller en dataavdeling i kommunen. For denne typen enheter ligger forholdene tilsynelatende godt til rette for prising av tjenestene og innføring av et faktureringsystem som beregningsgrunnlag for merverdiavgift.

Andre virksomheter i kommunen kan av ulike grunner være mindre egnet til å utgjøre egne avgiftssubjekter. Det kan for eksempel være vanskelig å se for seg at tjenester som utføres av utviklings-, samordnings- og fellesenheter i kommunen (kommuneadministrasjonen) kan utgjøre et eget avgiftssubjekt som omsetter tjenester til andre. Den type virksomhet som utføres av rådmannen, sekretærer og øvrige ansatte som arbeider med kommunebudsjettet og bevilgninger mv., synes ikke å være tjenester som er egnet for prising ved fakturering til andre. Merverdiavgiftsplikten forutsetter en gjensidig bebyrdende transaksjon hvor tjenesten utføres mot et konkret vederlag. Tjenester som utføres i utviklings-, samordnings- og fellesenheter skjer som ledd i en generell administrasjon av kommunen som helhet, og det er vanskelig å se

for seg at for eksempel andre enheter i kommunen eller kommunens innbyggere skal betale for denne typen tjeneste direkte. Hvis kommuneadministrasjonen er utenfor merverdiavgiftssystemet og ikke kan fradragsføre merverdiavgiften på anskaffelser, kan det gi motiver til egenproduksjon av mange typer støttetjenester. For eksempel i mindre kommuner kan tjenesteyting som i utgangspunktet er egnet for å kunne innrettes som egne avgiftssubjekter, være organisert som en del av kommuneadministrasjonen. Dette kan være spesielt aktuelt for tjenesteproduksjon som består av få årsverk i den aktuelle kommunen.

10.1.2.4 Konkurransesvridninger som følge av unntak fra merverdiavgiftsplikten

Kommunale virksomheter vil fremdeles på samme måte som private, ikke være avgiftspliktige for produksjon av tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt som for eksempel helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester eller ved offentlig myndighetsutøvelse. Som beskrevet i kapittel 6, vil ikke merverdiavgiften gi konkurransesvridninger mellom kommunale og private produsenter av tjenester som er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette kommer av at verken private eller kommunale produsenter har fradragsrett. For både kommunale og private virksomheter som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, vil imidlertid merverdiavgiften gi et økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige tjenester med egne ansatte fremfor å kjøpe dem fra andre. Så lenge helsetjenester er unntatt, vil merverdiavgiften kunne gjøre det lønnsomt for eksempel å vaske et sykehus med egne ansatte fremfor å kjøpe tjenesten fra andre. Selv om det over tid kan oppstå omsetningsformer som kan gi beregningsgrunnlag for merverdiavgiften, vil merverdiavgiften fremdeles gi motiv til egenproduksjon for produsenter av tjenester som er unntatt for merverdiavgift, og som derfor ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Dersom avgiftsgrunnlaget utvides, vil også konkurransesvridningene i forhold til produsenter av tjenester som er unntatt fra merverdiavgiften reduseres. Ved for eksempel avgiftsplikt for helsetjenester, vil merverdiavgiften ikke lenger gi økonomisk motiv til å vaske sykehuset med egne ansatte. Dette vil gjelde både kommunale og private avgiftspliktige produsenter av slike tjenester. Et generelt utvidet avgiftsgrunnlag vil derfor i større grad motvirke konkurransesvridninger som følge av merverdiavgiften. En utvidelse av avgiftsgrunnlaget forutsetter imidlertid som nevnt at det er et beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Utvi-

delsen av avgiftsgrunnlaget kan derfor skje gradvis etter hvert som det oppstår omsetningsformer som gir beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Som tidligere omtalt, kan det også tenkes at det innføres merverdiavgiftsplikt for alle unntatte tjenester basert på kalkulerte beregningsgrunnlag. Dette kan blant annet nødvendiggjøre endringer eller presiseringer i omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven.

10.1.2.5 Tekniske forutsetninger for å motvirke konkurransevriddinger

I forbindelse med vurdering av tiltak for å motvirke konkurransevriddinger mellom kommunens egenproduksjon og kjøp fra andre, bør det også foretas en gjennomgang av den særskilte bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Kommunale omsetningsvirksomheter er etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd avgiftspliktige for omsetning av varer og tjeneste som omfattes av merverdiavgiftsloven. Kommunale virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov, har likevel etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd en begrensning i plikten til å betale merverdiavgift ved eget forbruk av varer og tjenester. De har da også kun fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som omsettes til andre, se nærmere kapittel 3.5.

Dette unntaket fra de generelle uttaksbestemmelsene, som blant annet får anvendelse for kommunale virksomheter, kan medføre konkurransevriddinger mellom kommunale og private virksomheter. Siden kommunale virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov ikke er pliktig til å avgiftsberegne eget forbruk, og dermed ikke har fradragsrett for denne delen av virksomheten, vil det lønne seg å utføre en del tjenester i egenregi. Bestemmelsen oppfordrer derfor til egenregi for kommunale virksomheter som er avgiftspliktig etter merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd. For i størst mulig grad å sikre nøytraliteten i regelverket, bør en modell med merverdiavgiftsplikt for flere kommunale virksomheter også innebære plikt til å betale merverdiavgift ved eget forbruk på linje med private virksomheter. Den kommunale virksomheten vil da få fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelsene til virksomheten, også det som går til å dekke eget forbruk.

Finansdepartementet har med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt et generelt unntak fra uttaksreglene ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Forutsetningen for dette unntaket er at den eksterne omsetningen av den aktuelle typen tjeneste ikke overstiger 20 pro-

sent. Videre er det kun fradragsrett for den delen av anskaffelsene som skjer til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Private virksomheter med slik begrenset omsetning til andre, vil derfor også ha økonomisk motiv til å produsere tjenester med egne ansatte. Det må antas at dette unntaket også gjelder kommunale omsetningsvirksomheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd.

Utvalget har fått opplyst at det pågår et arbeid med å gjennomgå uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Utfallet av denne gjennomgangen kan medføre endringer i konkurransevriddingsproblematikken mellom offentlig og privat virksomhet i forhold til dette punktet. Behovet for eventuelle endringer i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd kan derfor avhenge av dette arbeidet. Bakgrunnen for slike endringer vil uansett være at et nøytralt regelverk forutsetter at ulike aktører på samme marked står overfor samme regelverk.

For at en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter skal kunne virke etter sin hensikt, kan det reises spørsmål om bestemmelsene om fellesregistrering i merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd bør komme til anvendelse. Ved fellesregistrering skal det ikke betales merverdiavgift ved omsetning mellom de samarbeidende fellesregistrerte enhetene. Virkningene blir den samme som om omsetningen hadde skjedd innen samme avgiftssubjekt. Et av hovedhensynene bak disse bestemmelsene, er å likestille forskjellige organisasjonsformer. Dette innebærer at merverdiavgiften bør være nøytral i forhold til om en virksomhet organiserer seg som et konsern eller etter en filialmodell. Dersom en modell med utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter skal kunne redusere konkurransevriddingene, bør det vurderes om kommunale virksomheter likevel ikke bør kunne fellesregistreres.

10.2 Beskrivelse i forhold til kriteriene

10.2.1 Motvirker konkurransevriddinger mellom kommunal produksjon og kjøp fra andre

En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter kan motvirke konkurransevriddinger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Avgiftspliktige virksomheter oppnår fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av både av varer og tjenester. Samtidig må det beregnes utgående merverdiavgift på vederlaget ved omsetningen. Ved denne

løsningen blir kommunale virksomheter underlagt de generelle merverdiavgiftsbestemmelsene på samme måte som tilsvarende private produsenter, og det blir nøytralitet mellom kjøp fra andre og produksjon med egne ansatte, se nærmere omtalen i kapittel 6. En modell med utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter, vil på denne måten ikke innebære noen særbehandling av kommunale virksomheter. Det vil derfor ikke skapes nye konkurransevidninger i forhold til private på områder som ikke er avgiftspliktige.

En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter vil skje gradvis innenfor dagens system hvor tjenester som hovedregel er avgiftspliktig etter hvert som det oppstår omsetningsformer som gir beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Selv med en slik gradvis utvidelse av avgiftsplikten innenfor dagens system, vil det fortsatt være konkurransevidninger i forhold til kommunale virksomheter som ikke blir avgiftspliktige.

Tilsvarende forhold vil gjelde ved en endring av merverdiavgiftsloven som innebærer gradvis utvidelse av avgiftsgrunnlaget til å omfatte tjenester som er generelt unntatt fra avgiftsplikten. Ved en gradvis utvidelse av avgiftsgrunnlaget til å omfatte flere tjenester, vil både kommunale og private virksomheter som fortsatt er utenfor merverdiavgiftssystemet og dermed ikke har fradragsrett, ha et økonomisk motiv til å produsere avgiftspliktige varer og tjenester med egne ansatte. Etter hvert som avgiftsgrunnlaget utvides slik at flere tjenester blir avgiftspliktige, vil disse konkurransevidningene motvirkes. Siden alle produsenter på disse områdene dermed blir avgiftspliktige med fradragsrett på ordinær måte, vil merverdiavgiften på anskaffelser nøytraliseres. Når avgiftsgrunnlaget er utvidet generelt, vil merverdiavgiften bli nøytral.

10.2.2 Kommunale samarbeidsformer

Som beskrevet i kapittel 4, påvirker merverdiavgiften i dag organiseringen av kommunalt samarbeid for tjenester som er avgiftspliktige og som ikke omfattes av dagens kompensasjonsordning. På tjenesteområder som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, vil merverdiavgiften ikke påvirke organiseringen av kommunalt samarbeid. En modell med utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter, vil medføre at kommunal virksomhet i hovedsak blir avgiftspliktig på lik linje med private virksomheter. Alle kommunale avgiftssubjekter vil dermed få nøytralisert merverdiavgiften gjennom fradragsretten på anskaffelser etter de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven § 21. Etter hvert som flere kommunale virksomheter blir avgiftspliktige,

vil merverdiavgiften derfor i mindre grad påvirke organiseringen av kommunalt samarbeid. Dersom all kommunal virksomhet som omfattes av merverdiavgiftsloven gjøres avgiftspliktig, vil merverdiavgiften ikke påvirke valg av kommunale samarbeidsformer. En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter, kan på denne måten motvirke konkurransevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer.

10.2.3 Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk

Innføring av en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter vil medføre færre unntak og særordninger i systemet. Systemet blir mer generelt og dermed mer nøytralt. En slik modell bidrar også til å sikre nøytraliteten i systemet ved at avgiftsplikten ikke avhenger av hvem som omsetter tjenesten. Ved at modellen innebærer avgiftsplikt for kommunal virksomhet på tjenesteområder hvor det er generell merverdiavgiftsplikt, vil privat og kommunal tjenesteproduksjon i større grad likestilles. Kommunal virksomhet oppnår samtidig fradragsrett for inngående merverdiavgift som medfører at merverdiavgiften ikke påvirker valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Merverdiavgiften vil derfor motvirke konkurransevidninger i disfavør av private næringsdrivende. En modell med utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter synes å være den systemmessig beste løsningen.

En mer nøytral merverdiavgift kan videre bidra til økt konkurranse og mer effektiv bruk av samfunnets samlede ressurser. Ved at en del kommunale virksomheter innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekter med egne regnskaper, vil det i tillegg bli større fokus på de faktiske produksjonskostnadene.

10.2.4 Robust over tid

Modellen vil være i overensstemmelse med den utviklingen som skjer når det gjelder organisasjonsform og eierskap. En utvikling hvor tjenesteproduserende enheter fristilles vil legge forholdene til rette for å innføre en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter. Ved at flere kommunale virksomheter blir avgiftspliktige, likestilles også i større grad privat og offentlig virksomhet i forhold til merverdiavgiften. Dette betyr at utviklingen med økt konkurranse fra private produsenter på markeder hvor offentlige produsenter har vært enerådende, ikke end-

rer forutsetninger for eller utformingen av modellen. Modellen innebærer større grad av likestilling mellom offentlig og privat virksomhet i forhold til merverdiavgiften.

10.2.5 Administrative kostnader

En løsning med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter kan gi flere avgiftspliktige, noe som innebærer mer administrasjon for skatteetaten. Videre må et økt antall omsetningsoppgaver registreres og kontrolleres. De kommunale virksomhetene som kommer inn i merverdiavgiftsmanntallet må forholde seg til de pliktene som fremkommer av merverdiavgiftsloven, og de kan derfor få større administrasjonskostnader knyttet til selve avgiftsplikten. I tillegg kommer de administrative kostnadene ved å innrette enheter slik at de utgjør egne avgiftssubjekter.

10.2.6 Kommunelovgivningen

Et hovedpoeng med kommuneloven har vært at kommunen skal ha stor frihetsgrad til å organisere sin virksomhet som den ønsker. En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter krever ikke at kommunen organiserer virksomheten i en bestemt form, men forutsetter at enheten er innrettet slik at det ligger til rette for regnskapsføring og fakturering fra den aktuelle enheten. Slik utvalget tolker den juridiske utredningen fra KLUGE Advokatfirma ans v/høyesterettsadvokat Per Sandvik, kreves det ingen endringer i kommunelovens regler for at de ulike enhetene skal kunne fakturere med merverdiavgift. Det synes heller ikke å være noen regnskapstekniske hinder i denne sammenhengen. I den utstrekning det er nødvendig med endringer i regnskapsreglene, tolker utvalget den juridiske utredningen slik at de eksisterende fullmaktsbestemmelsene vil gi hjemmel for å utforme de særreglene som anses å være nødvendige.

Dersom det ikke foreligger økonomisk motiv til å innrette seg slik at kommunale virksomheter utgjør egne avgiftssubjekter, må dette for at modellen skal ha ønsket virkning, vurderes å pålegges kommunene. Dette vil i så fall kreve endringer i gjeldende kommunelov, og vil dessuten kunne bryte med et grunnprinsipp bak kommuneloven om kommuners frihet ved valg av organisering.

10.2.7 EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregelverket

Bestemmelsene om offentlig støtte i EØS-avtalen

innebærer at all offentlig støtte til næringslivet, som virir eller truer med å vri konkurransen, er forbudt i den grad handelen mellom EØS-landene påvirkes. En modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter, vil ikke medføre at kommunale tilbydere får en fordel i konkurranse med tilsvarende private virksomheter. En modell med utvidet avgiftsplikt synes derfor ikke i seg selv å være problematisk i forhold til forbudet mot statsstøtte.

Selv om en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt likestiller kommunale og private virksomheter, kan det slik utvalget har oppfattet det oppstå problemer i forhold til statsstøtteregelverket når kommunale virksomheter skal innrettes som egne avgiftssubjekter. Siden EØS-avtalen ikke skiller mellom virksomheter i privat og offentlig regi, er det nødvendig at de avtaler og transaksjoner som skjer mellom kommunen og den avgiftspliktige kommunale enheten skjer på samme vilkår som overfor en tilsvarende privat tjenesteyter. Dette gjelder for eksempel i forhold til prising av tjenesten, bidrag i form av billig leie, en åpningsbalanse som ikke reflekterer reelle verdier og lignende.

10.2.8 EUs merverdiavgiftsregelverk

Som nevnt i kapittel 8.2, setter EFs sjette avgiftsdirektiv rammer for utformingen av de enkelte medlemslands lovgivning på merverdiavgiftsområdet. Direktivet forplikter blant annet medlemslandene til å etablere generell merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester. Det er imidlertid gitt særskilte unntak fra avgiftsplikten i egne bestemmelser i direktivet.

En stor andel av offentlig tjenesteproduksjon er etter direktivet unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Offentlige organer er ikke avgiftspliktige når omsetningen skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Dette gjelder likevel ikke dersom den manglende avgiftsplikten medfører betydelige konkurransevridninger, se artikkel 4 (5). Etter artikkel 13 er det også gitt unntak for blant annet helsetjenester, sosialtjenester og undervisningstjenester.

På denne bakgrunn kan en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter slik den er beskrevet ovenfor, være i strid med EFs sjette avgiftsdirektiv slik direktivet er utformet i dag. Det ligger likevel innebygd en dynamikk i EFs sjette avgiftsdirektiv slik at denne typen tjenester kan tenkes bli omfattet av merverdiavgiftsgrunnlaget på sikt også innenfor EU.

10.3 Utvalgets vurderinger

10.3.1 Generelt

Et generelt merverdiavgiftssystem som omfatter konsum av alle varer og tjenester og som omfatter alle virksomheter, vil være tilnærmet nøytralt. Når merverdiavgiften blir generell, vil den i større grad fremstå som en generell skatt på forbruk. Utvalget viser til at Merverdiavgiftsreformen 2001 som ga et bredere merverdiavgiftsgrunnlag, var et skritt i retning av et generelt system. Utvalget mener at den systemmessig beste løsningen for å nøytralisere merverdiavgiften, vil være å ha et merverdiavgiftssystem som er generelt. Dette innebærer at merverdiavgiftsplikten bør omfatte alle varer og tjenester samt alle produsenter, både offentlige og private.

Et tilnærmet generelt system er etablert i New Zealand, se omtalen i kapittel 8. Et slikt system forutsetter blant annet kalkulererte priser og beregningsgrunnlag, generell utvidelse av avgiftsgrunnlaget og merverdiavgiftsmessig behandling av offentlige overføringer. Utvalget mener en slik modell ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene. Det kan være nødvendig å omdefinere omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i retning av at det foreligger avgiftsplikt når kommunale virksomheter yter varer og tjenester som staten betaler for. Den merverdiavgiftsmessige behandlingen av offentlige overføringer vil kreve en større utredning som er utenfor utvalgets mandat.

Utvalget mener likevel det kan være aktuelt å utvide merverdiavgiftsplikten gradvis etter hvert som det skjer endringer som legger til rette for dette. Etter hvert som det skjer endringer i finansiering, regnskapsføring og organisering av kommunal virksomhet, bør derfor flere kommunale virksomheter innrettes slik at de kan utgjøre egne avgiftssubjekter. Utvalget viser imidlertid til at det ikke foreligger noe økonomisk motiv for kommunene til å innrette seg slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Dersom det ikke foreligger et slikt økonomisk motiv, må avgiftsplikt eventuelt pålegges kommunene. Et slikt pålegg kan være i strid med prinsippene bak kommunelovgivningen. Etter utvalgets oppfatning krever innføring av en slik modell en nærmere vurdering av hvordan den skal kunne gjennomføres i kommunal virksomhet.

Merverdiavgiftsplikt praktiseres også i dag i kommunene blant annet for tjenester som renovasjon og vann- og avløpstjenester, og innebærer derfor en praksis som kommunene allerede er kjent

med. Utvalget har vurdert forutsetninger som må være til stede for utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter.

10.3.2 Forutsetninger for utvidet merverdiavgiftsplikt – beregningsgrunnlag

Et sentralt problem med en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt er manglende beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. I store deler av kommunal virksomhet mangler det beregningsgrunnlag for merverdiavgiften siden mange tjenester ytes uten vederlag. Det mangler også i stor grad fakturering mellom kommunale enheter. Utvidet avgiftsplikt for kommunale tjenester krever egnede måter for å fastsette beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften. Utvalget anser det som viktig at det fastsettes et beregningsgrunnlag som gir uttrykk for en transaksjons reelle verdi. Dette er blant annet viktig for at økonomiske beslutninger i kommunene skal kunne treffes på et riktig grunnlag. Videre er hensynet til at merverdiavgiftssystemet skal gi staten inntekter også viktig i denne forbindelse.

Større grad av prising av kommunale tjenester kan gi et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Kostnadsbasert prising av tjenester vil samtidig kunne gi markedssignaler som bidrar til mer effektiv ressursbruk. Dersom det ikke finnes kostnadsbaserte prisningsmekanismer, må beregningsgrunnlaget kalkuleres. Utvalget mener imidlertid det vil være komplisert å utforme og administrere et system med kalkulert prissetting. Dette gjør at utvidelse av merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter blant annet avhenger av endringer i finansieringsformer for kommunal virksomhet.

Endringer i finansieringsformer fra skattefinansierte bevilgninger til brukerbetaling, stykkprisfinansiering og anbud, kan gi et beregningsgrunnlag som legger til rette for en gradvis utvidelse av merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter. Etter hvert som det skjer endringer slik at det etableres beregningsgrunnlag for merverdiavgift innenfor dagens merverdiavgiftssystem, bør kommunal tjenesteproduksjon etter utvalgets mening innrettes slik at de kan utgjøre egne avgiftssubjekter.

I dag er mange offentlige velferdstjenester som helsetilbud, omsorg og undervisning unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Begrunnelsen for å unnta sentrale velferdstjenester fra merverdiavgift har blant annet vært at det ikke har eksistert beregningsgrunnlag for merverdiavgiften for slike tje-

nester. Tradisjonelt er offentlig velferdstilbud skattefinansiert og tilbys befolkningen uten vederlag, eller et vederlag som i svært begrenset grad dekker de reelle kostnadene. Finansieringsformer for offentlige tjenester er i endring. Det er på flere tjenesteområder innført stykkprisfinansiering der pengene følger brukeren og anbudskonkurranse. Slike ordninger kan innebære at tjenestene prises ved kommunens kjøp av slike tjenester. Prisingen fremstår enten ved at det ved stykkprisordninger etableres en pris per enhet eller at det etableres en pris gjennom anbud. Innføring av prising av tjenestene kan gi beregningsgrunnlag for merverdiavgift.

Parallelt med skattefinansiering er det også etablert brukerbetaling. I motsetning til stykkprisfinansiering og anbud hvor det er kommunen som betaler for tjenestene, innebærer brukerbetaling at brukerne av tjenestene betaler for ytelsen direkte. En utvikling over tid hvor finansieringsformene endres for flere kommunale tjenester fra skattefinansierte bevilgninger i retning av brukerbetaling, vil innebære at slike tjenester i større grad innebærer omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. En slik utvikling kan legge til rette for å innføre merverdiavgiftsplikt for slike velferdstjenester. Utvalget mener at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften.

10.3.3 Utvalgets konklusjoner om modellen

Utvalget anser at den systemmessig beste løsningen vil være et generelt merverdiavgiftssystem som omfatter alle varer og tjenester og både offent-

lig og privat virksomhet. Systemet forutsetter blant annet at det etableres et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften, generell utvidelse av avgiftsgrunnlaget og merverdiavgiftsmessig behandling av offentlige overføringer. Utvalget mener en slik modell ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene.

Etter hvert som det skjer endringer slik at det etableres beregningsgrunnlag for merverdiavgiften innenfor dagens merverdiavgiftssystem, bør kommunal virksomhet etter utvalgets mening innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Dette forutsetter endringer i finansiering, regnskapsføring og organisering av kommunal virksomhet.

Markedet for velferdstjenester er i endring ved at stadig større deler av helse-, omsorgs- og undervisningstilbudet dekkes av private produsenter på markedsbetingelser. En utvikling i retning av finansieringsformer som innebærer beregningsgrunnlag for merverdiavgiften og omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, kan legge til rette for avgiftsplikt for slike velferdstjenester. Utvalget mener avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. En endring i finansieringsformer fra skattefinansierte bevilgninger i retning av brukerbetalinger, vil legge til rette for å innføre avgiftsplikt for slike velferdstjenester.

En gradvis utvidelse av merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter kan på sikt være egnet for å motvirke konkurransevidningene, men er ikke aktuelt som et generelt virkemiddel for å motvirke de konkurransevidningene som eksisterer i dag.

Kapittel 11

Generell kompensasjonsordning

11.1 Beskrivelse av en generell kompensasjonsordning

11.1.1 Generelt om utformingen

Utvalget er i mandatet spesielt bedt om å vurdere om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet. En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet innebærer at det beregnes og betales merverdiavgift på vanlig måte når en avgiftspliktig vare eller tjeneste omsettes til en kommunal virksomhet. Den kompensasjonsberettigede virksomheten (kommunen) får på grunnlag av innsendte kompensasjonskrav tilbakebetalt merverdiavgiften på anskaffelsen.

Utvalget har vurdert en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning til noen flere tjenester, se kapittel 12. I dette kapitlet vurderer utvalget en generell kompensasjonsordning som gjelder alle varer og tjenester. Det kan også tenkes en kompensasjonsordning som gjelder generelt for tjenester, men ikke for varer. En ordning begrenset til omsetning av alle tjenesteytelser vil reise flere avgrensingsproblemer. Det må blant annet tas stilling til om det er en vare eller tjeneste som er omsatt. Når det foreligger en isolert vare- eller tjenestelevering er dette ikke problematisk. På andre områder, som for eksempel på IKT-området, er det vanskelig å avgjøre om det er en vare eller tjeneste som er omsatt. Det oppstår også avgrensingsproblemer i de tilfeller hvor en vare eller tjeneste omsettes som en samlet ytelse. Slike problemer oppstår på flere ulike områder og det er problematisk å skille ut vederlaget for selve tjenesteytelsen. Utvalget betrakter en slik variant som uaktuell.

En kompensasjonsordning som gjelder generelt for både varer og tjenester, vil i utgangspunktet innebære at det kompenseres for all merverdiavgift som kommuner og fylkeskommuner betaler. Hensikten med ordningen er å nøytralisere merverdiavgiften på tjenesteanskaffelser slik at beslutningstakerne i kommunene ikke oppfatter merverdiavgiften som en kostnad i valget mellom kjøp av tjenesten fra andre og å produsere tjenesten i egen regi.

Med en generell kompensasjonsordning hvor det både kompenseres for kjøp av varer og tjenester, vil det ikke være aktuelt med sjablonmessig fastsatte kompensasjonssatser som gjenspeiler tjenesteelementet i leveransen slik som i dagens begrensede kompensasjonsordning. Ordningen blir da helt generell for alle anskaffelser og hele merverdiavgiftsbeløpet som betales ved innkjøp kompenseres.

Økonomisk sett vil en generell kompensasjonsordning tilsvare en løsning innenfor merverdiavgiftssystemet med utvidet fradragsrett som utformes slik at kommunene får fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser. I kapittel 13 er det gitt en nærmere vurdering av en modell med utvidet fradragsrett.

En generell kompensasjonsordning er en løsning utenfor merverdiavgiftssystemet, og vil ikke medføre noen endringer i merverdiavgiftslovgivningen. Avgiftspliktige næringsdrivende skal på vanlig måte beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning til kommunene, mens kommunene får nøytralisert merverdiavgiften gjennom kompensasjonsordningen. Kommunene skal sende inn egne kompensasjonsoppgaver til skatteetaten, og disse oppgavene vil danne grunnlaget for å få refundert inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester. Oppgavene skal fylles ut på bakgrunn av fakturaer over de anskaffelser det kreves kompensasjon for.

En generell kompensasjonsordning vil omfatte enheter som omhandlet i kommuneloven, det vil si kommuner og fylkeskommuner med kommunal og fylkeskommunal virksomhet der kommunestyret, fylkestinget eller annet styre eller råd i henhold til kommuneloven eller kommunal særlovgivning er øverste myndighet. Det legges også opp til at en slik ordning bør omfatte interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller etter kommunal særlovgivning. Slik interkommunal virksomhet omfattes av dagens begrensede kompensasjonsordning. Dette innebærer at interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 og lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper også vil omfattes av en generell kompensasjonsordning.

Kommunal virksomhet som er skilt ut i egne selskaper etter aksjelovene eller selskapsloven bør imidlertid i utgangspunktet ikke være omfattet av en slik ordning. Disse bør i denne sammenheng behandles på lik linje med private virksomheter, slik at merverdiavgiften blir nøytral i forhold til eierskap når selskapsformen er lik.

Kommunale virksomheter som driver ordinær avgiftspliktig omsetningsvirksomhet forutsettes ikke å bli berørt av en generell kompensasjonsordning. For disse virksomhetene foreligger det fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten etter de alminnelige fradragsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Slike virksomheter skal ved innføring av en generell kompensasjonsordning fortsatt sende inn vanlige omsetningsoppgaver, hvor inngående merverdiavgift kan føres til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten. Kompensasjonsordningen vil omfatte kommunale enheter som driver omsetningsvirksomhet, men hvor tjenesten er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten.

Ved en generell kompensasjonsordning vil kommunale virksomheter til dels få nøytralisert merverdiavgiften gjennom merverdiavgiftslovens alminnelige bestemmelser om fradrag for inngående merverdiavgift, og til dels refundert inngående merverdiavgift gjennom kompensasjonsordningen. Fordeling av inngående merverdiavgift som kan fradragsføres etter merverdiavgiftsloven og inngående merverdiavgift som kan refunderes etter kompensasjonsloven, kan reise særskilte problemer for kommunene. Det kan blant annet være administrativt krevende for kommunene å finne fordelingsnøkler for å beregne hvor stor andel av inngående merverdiavgift som skal fradragsføres gjennom de to systemene. For den enkelte kommunale virksomhet vil det heller ikke alltid fremstå som nødvendig at slik fordeling skal foretas.

For ikke å svekke merverdiavgiftssystemet som en viktig inntektskilde for staten, er det viktig at den fradragsføring som skjer gjennom det ordinære merverdiavgiftssystemet er korrekt. Det er også viktig blant annet av hensyn til finansieringen, at man har kontroll på beløpene som utbetales gjennom en generell kompensasjonsordning. Det er videre viktig at avgrensningen av en generell kompensasjonsordning bidrar til at fordelingen skjer på en mest mulig korrekt måte. Dette bør gjøres ved at det i regelverket gis nærmere anvisning på hvordan fordelingen skal foretas.

For kommunale enheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, det vil

si virksomheter som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, forutsettes det at en generell kompensasjonsordning skal gjelde for den del av enhetenes virksomhet som ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftslovens bestemmelser. Disse enhetene vil da på tilsvarende måte få nøytralisert merverdiavgiften dels gjennom den vanlige retten til fradrag for inngående merverdiavgift, og dels gjennom kompensasjonsordningen, se omtalen ovenfor.

I merverdiavgiftsloven er det bestemmelser som avskjærer fradragsretten for inngående merverdiavgift på visse anskaffelser selv om de er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder blant annet for utgifter til kost til virksomhetens ansatte, representasjon, boligformål og personkjøretøy. Det kan reises spørsmål om disse begrensningene også bør gjelde i forhold til en generell kompensasjonsordning. Det kan hevdes at en kompensasjonsordning blant annet blir enklere å praktisere ved ikke å sette slike begrensninger. På den annen side bør hensynet til en kompensasjonsordning være tilstrekkelig ivaretatt ved at man ved utformingen av ordningen legger seg på samme linje som gjelder for avgiftspliktige næringsdrivende på dette området. Hensynet til konkurransenøytralitet kan også tilsi dette. Det bør derfor i utgangspunktet også settes slike begrensninger ved utformingen av en generell kompensasjonsordning.

11.1.2 Nye konkurransevidninger på tjenesteområder som ikke er avgiftspliktige

11.1.2.1 Beskrivelse av nye konkurransevidninger

En generell kompensasjonsordning for kommunesektoren kan gi nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter driver tjenesteyting innen tjenesteområder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette kan eksempelvis gjelde tjenesteproduksjon innenfor helse og undervisning. Siden kommunale virksomheter ved en generell kompensasjonsordning får kompensert hele merverdiavgiftsbeløpet ved innkjøp av alle varer og tjenester, er potensialet for nye konkurransevidninger i disfavør av private produsenter på ikke-avgiftspliktige områder stort.

En slik konkurransevidning kan oppstå når kommunen skal velge om velferdstjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, skal produseres av kommunale eller private produsenter. En kommune som eksempelvis driver et sykehjem i egen

regi vil ved en generell kompensasjonsordning i prinsippet få kompensert merverdiavgiften på alle innkjøp til denne virksomheten. Et privat sykehjem vil ikke bli kompensert for merverdiavgiften på innkjøp som følge av den manglende fradragsretten for inngående merverdiavgift. Kostnadene som skyldes den ikke-fradragsberettigede merverdiavgiften vil inngå i prisen det private sykehjemmet krever av kommunen (skjult merverdiavgift). Dette vil isolert sett medføre høyere kostnader enn ved kommunal produksjon. For kommunen i rollen som bestiller av tjenesten, kan merverdiavgiften gi kommunen et økonomisk motiv til å drive sykehjemmet selv i stedet for å overlate driften til private.

En generell kompensasjonsordning kan også gi nye konkurransevidninger når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen. Kommunal tjenesteproduksjon vil bli kompensert for inngående merverdiavgift gjennom en generell kompensasjonsordning. En privat produsent av tilsvarende ikke-avgiftspliktige tjenester blir derimot belastet med inngående merverdiavgift. Som nevnt ovenfor, vil dette isolert sett gi høyere kostnader enn ved kommunal produksjon. Dermed vil en generell kompensasjonsordning også kunne medføre at private produsenter må ta en høyere pris i markedet enn en kommunal produsent av tilsvarende tjeneste. Ved for eksempel finansiering i form av brukerbetaling, som blant annet er aktuelt i barnehager og skolefritidsordninger, vil prisen som brukerne betaler kunne bli høyere ved privat enn ved kommunal produksjon som følge av en generell kompensasjonsordning for kommunene. En slik kompensasjonsordning vil derfor medføre nye konkurransevidninger når slike tjenester omsettes til andre enn kommunen, for eksempel når tjenesten helt eller delvis er brukerbetalt eller når kommunen driver ordinær virksomhet i konkurranse med private. Det sistnevnte kan eksempelvis gjelde ved boligbygging.

I kapittel 6 gis det en nærmere omtale av konkurransevidninger som kan oppstå ved en gjennomføring av en generell kompensasjonsordning. Det gis også blant annet eksempler på konkurransevidninger som kan oppstå ved brukerbetaling på markeder for tjenester som ikke er avgiftspliktige.

11.1.2.2 Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger

En generell kompensasjonsordning kan tenkes utformet på ulike måter for i størst mulig grad å begrense omfanget av nye konkurransevidninger.

Nedenfor beskrives tre ulike alternativer som kan være aktuelle.

Kommunene kompenseres for den skjulte merverdiavgiften ved kjøp fra private

Innenfor en generell kompensasjonsordning kan et alternativ være å gi kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som inngår i vederlaget ved kommunenes kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester. Ved å kompensere for den skjulte merverdiavgiften, vil konkurransevidningene bli motvirket i tilfeller hvor kommunen har rollen som bestiller av ikke-avgiftspliktige tjenester. En slik kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften kan også omfatte tilfeller hvor kommunen gir tilskudd til slik virksomhet. Innenfor de generelle kompensasjonsordningene både i Sverige og Danmark gis det kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved kommunale kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester fra private.

I Sverige gis kommunesektoren kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som inngår i prisen ved kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester som helsetjenester, herunder tannhelsetjenester, sosial omsorg og utdanning, samt ved utleie av bolig til enkelte gruppe av beboere. Retten til kompensasjon gjelder også når kommunene gir tilskudd til private næringsdrivende på disse områdene. På denne måten skal det kompenseres for den skjulte merverdiavgift som den ikke-avgiftspliktige mottakeren av tilskuddet har betalt på sine anskaffelser. Kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften fastsettes sjablonmessig slik:

- 6 prosent av kjøps- og tilskuddssummen, eller
- om en lokalkostnad inngår i summen, 18 prosent av lokalkostnaden og 5 prosent for den resterende del,
- 18 prosent ved utleie av bolig til eldre beboere og bolig for funksjonshemmede.

Etter den danske utligningsordningen gis det også kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften som dekkes gjennom betaling og kommunale tilskudd. Det er opprettet en liste (positivlisten) hvor kommunene kan få refundert den merverdiavgiften som indirekte betales eksempelvis gjennom kommunale tilskuddsordninger. For hvert tilskuddsområde er det fastsatt en andel som skal gjenspeile den delen av kommunens tilskudd eller betaling, som kan refunderes etter utligningsordningen. Det er i prinsippet to satser for hvert tilskuddsområde, et for driftstilskudd og et for anleggstilskudd. Hvilke tilskuddsområder som skal medtas på listen, avgjøres etter en konkret

vurdering som blant annet er basert på om det er en reell risiko for en forskjellsbehandling mellom kommunale og andre aktiviteter innenfor et bestemt område. For en nærmere beskrivelse av reglene i Sverige og Danmark for kompensasjon for skjult merverdiavgift, vises det til omtalen i kapittel 8.

En løsning som skissert ovenfor kan reise flere problemstillinger. For det første vil en slik løsning kun gjelde i tilfeller hvor kommunen er bestiller av ikke-avgiftspliktige tjenester fra private eller gir tilskudd til slik virksomhet. Dette vil derfor bare representere en delvis løsning på problemet, siden den ikke vil gjelde i tilfeller hvor private produsenter omsetter til andre enn kommunen. Disse konkurransevidningene er mer utførlig omtalt i kapittel 11.2.2.

Ved en slik løsning må det blant annet foretas en identifikasjon av ikke-avgiftspliktige tjenester hvor private produsenter antas å få en konkurranselempe. Disse problemene gjør seg gjeldende uavhengig av om man velger å regne opp enkelte særskilte tjenesteområder slik som i Sverige, eller om det opprettes en mer omfattende liste med oversikt over de enkelte tilskuddområdene slik som i Danmark. Dette innebærer at de ikke-avgiftspliktige tjenesteområdene hvor skjult merverdiavgift kan gi private konkurranselemper, må identifiseres og avgrenses. Det må også gjennomføres sjablonmessige fastsettelse av andelene av de ulike tjenesteleveransene som gjenspeiler den inngående merverdiavgiften som private produsenter blir belastet. Siden tjenesteandelene må baseres på gjennomsnittsberegninger, vil de ikke presist tilsvare størrelsen på den skjulte merverdiavgiften. En slik løsning kan i tillegg fremstå som komplisert og vil medføre administrative kostnader.

Det er i utvalgets mandat lagt til grunn at en ordning som skal motvirke konkurransevidninger som følge av merverdiavgiften, skal være proveny-nøytral for staten. En kompensasjonsordning for kommunene må derfor finansieres av kommunesektoren. Dette er i tråd med dagens begrensede kompensasjonsordning og med tilsvarende ordninger i andre land. Siden ordningen skal finansieres av kommunesektoren selv, kan det være problematisk om ordningen omfatter andre enn kommunale virksomheter. En løsning hvor kommunene blir kompensert for skjult merverdiavgift ved kjøp fra private eller ved tilskudd til private slik som skissert ovenfor, vil imidlertid ikke omfatte private virksomheter. Nedenfor diskuteres ordninger hvor også private virksomheter i ulik grad omfattes.

Alle produsenter av lovpålagte tjenester omfattes av en kompensasjonsordning

En alternativ løsning, som har en parallell til dagens begrensede kompensasjonsordning, er at private virksomheter som produserer tjenester som kommunene ved lov er pålagt ansvar for, også omfattes av en generell kompensasjonsordning. Kommunene er ved lov pålagt ansvaret for ulike former for velferdstjenester for befolkningen. Dette gjelder eksempelvis tjenester som undervisningstjenester, helse- og sosialtjenester, og pleie- og omsorgstjenester. Ansvaret for velferdstilbudet kan gjennomføres enten ved at kommunene produserer i egen regi, kjøper fra andre kommuner eller fra private. Ved at private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester omfattes av en generell kompensasjonsordning, vil nye konkurransevidninger i stor grad motvirkes. Dette vil både gjelde i tilfeller hvor kommunen er i en rolle som bestiller av en ikke-avgiftspliktig tjeneste fra private, og når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen.

For lovpålagte tjenester vil det som avgjør om man omfattes av en generell kompensasjonsordning dermed være hvilke tjenester som produseres og ikke om de utføres av kommunale eller private produsenter. Dette betyr at merverdiavgiften blir nøytralisert uavhengig av om lovpålagte tjenester produserer av kommunale eller private virksomheter, det vil si uavhengig av eierforholdene. For kommunal produksjon vil merverdiavgiften bli kompensert uavhengig av om kommunen velger å produsere tjenesten innenfor kommunen, ved å skille ut produksjonen i et eget aksjeselskap eller ved å produsere tjenestene i samarbeid med andre kommuner. Dette innebærer at merverdiavgiften ved en slik ordning heller ikke påvirker hvordan kommunal tjenesteproduksjon organiseres. Tilsvarende vil merverdiavgiften ikke påvirke hvordan privat produksjon av lovpålagte tjenester organiseres. Med en slik løsning vil som nevnt også kommunal virksomhet som er utskilt som egne rettssubjekter, eksempelvis et kommunalt aksjeselskap, også omfattes av en generell kompensasjonsordning når de utfører slike lovpålagte tjenester. Tilsvarende gjelder private aksjeselskap som produserer lovpålagte tjenester. Siden ordningen også omfatter private produsenter av lovpålagte tjenester, vil ordningen innebære at merverdiavgiften også nøytraliseres for disse virksomhetenes valg mellom produksjon med egne ansatte eller kjøp av tjenester fra underleverandører.

En slik løsning vil reise avgrensningsspørsmål i forhold til hva som ligger i begrepet lovpålagte oppgaver. Lover kan være utformet slik at de fast-

setter at innbyggerne har krav på bestemte ytelser fra det offentlige. Dette omtales gjerne som rettighetslovgivning. Uttrykket standardkrav eller standardregler omfatter regler som pålegger kommunene eller fylkeskommunene å sørge for visse tjenester, og der det stilles kvantitative eller kvalitative krav til innholdet i ytelsen. De klartest definerte lovene om rettigheter og standarder finnes utenfor det kommunale og fylkeskommunale ansvarsområdet, eksempelvis innen trygdelovgivningen, fordi det dreier seg om rettigheter som skal gjelde likt over hele landet. Det finnes også klare innslag av rettighetslovgivning innenfor det kommunale- og fylkeskommunale ansvarsområdet. "Velferdsstaten" er i stor grad blitt et kommunalt og fylkeskommunalt ansvar, og dermed har kommuner og fylkeskommuner blitt viktige adressater for en rekke rettighetskrav til velferdsytelser, ikke minst innenfor undervisningssektoren og helse- og sosialsektoren.

Kommuner er i lov gitt ansvar for en rekke tjenester. For de fleste tjenester står kommunene fritt til å organisere seg slik de finner det hensiktsmessig. Dette gjelder også å bestemme om private skal stå for utførelsen av hele eller deler av tjenesten. For enkelte tjenester som for eksempel grunnskoleundervisning, ligger plikten på utførelse i utgangspunktet på kommunen selv. Myn-dighetsutøvelse vil heller ikke kunne overlates til private på kommunens ansvarsområder. Eksempler på lovpålagte oppgaver er:

- Barnehager (barnehageloven)
- Barnevernstiltak (barnevernsloven)
- Sosial rådgivning og økonomisk støtte eller naturalstøtte (sosialtjenesteloven)
- Helsetjenester i kommunene (vaksinasjon, helse-søstertjenester, tilsyn, pleie og omsorg for eldre og funksjonshemmede).
- Kommunale veier (veiloven)
- Kommunale avløpsanlegg (forurensningsloven)
- Grunnskoleopplæring (opplæringsloven)
- Miljøoppgaver
- Landbruksoppgaver

Hvilke oppgaver som skal anses som lovpålagte, avhenger av en fortolkning av den enkelte særlov. Ved denne tolkningen må det for det første foretas en avgrensning mot de oppgaver kommunene påtar seg frivillig. Utøvelsen av frivillige oppgaver kan i likhet med utøvelsen av lovpålagte oppgaver enten skje i egen regi eller ved kjøp fra private. Denne grensedragnet må foretas uavhengig av om kommunene utfører tjenestene selv, eller om tjenesteproduksjonen er overlatt til private. Det

vises videre til at en del av de velferdstjenester som kommunene har ansvaret for, enten den utføres i egen regi eller av private, vil være avhengig av en del støttetjenester. Dette kan eksempelvis være eiendomsforvaltning, IKT-tjenester eller økonomisk og juridisk rådgivning. Det må derfor også foretas en avgrensning mot slike støttetjenester. Støttetjenester vil ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Utgangspunktet må være at det er selve produksjonen av lovpålagte tjenester som er avgjørende for om man kommer innenfor en generell kompensasjonsordning. Selv om det reiser seg enkelte avgrensningsspørsmål, slik som blant annet beskrevet ovenfor, legger utvalget til grunn at det vil være praktisk mulig å skille ut den tjenesteproduksjon som er lovpålagt fra annen tjenesteproduksjon.

I mandatet som ligger til grunn for utvalgets arbeid, er det særlig fokusert på å finne løsninger som gjør at merverdiavgiften skal virke nøytralt for kommunenes beslutninger. Det fremgår også uttrykkelig av mandatet at løsningene som foreslås bør kunne gjennomføres uten at balansen i statsbudsjettet blir endret. Det kan derfor hevdes at en generell kompensasjonsordning som også skal omfatte private virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver, kan bli for omfattende. En mulighet for å motvirke dette i noen grad kan være å la kompensasjonsordningen kun omfatte lovpålagt tjenesteproduksjon på bestemte områder, eksempel helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester.

Det kan også stilles spørsmål ved om i hvilken grad en generell kompensasjonsordning som finansieres av kommunesektoren, bør omfatte private virksomheter. Som det fremgår av omtalen i kapittel 7, ble dagens begrensede kompensasjonsordning fra 1. januar 2000 utvidet til å omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og som finansieres fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. I forarbeidene til endringen av kompensasjonsloven, ble det lagt opp til at utvidelsen av ordningen skulle omfatte private og ideelle virksomheter som utøver tilsvarende oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen etter lovgivningen er pålagt å utføre.

Ved spørsmål om finansiering av utvidelsen av dagens begrensede kompensasjonsordning til også å omfatte private og ideelle virksomheter, ble det drøftet i hvilken grad det var rimelige at denne skulle finansieres av kommunene, jf. Finansdepartementets høringsnotat av 9. juli 1999. Det ble i forarbeidene påpekt at en slik finansiering kunne

påføre kommunene et økonomisk tap ved at også private og ideelle virksomheter som ikke mottar kommunalt tilskudd, ble omfattet av ordningen. Det ble også drøftet et alternativ hvor private virksomheter som fikk offentlig støtte ble trukket i tilskudd, men en slik løsning ble ansett som for komplisert. I forarbeidene ble det lagt til grunn at finansiering av utvidelsen mest hensiktsmessig kunne gjennomføres gjennom trekk i kommunenes rammetilskudd. Det ble også senere vist til dette når det ble vurdert trekk i kommunenes rammetilskudd, jf. omtalen i St.prp. nr. 1 (2001-2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Et slikt trekk i kommunenes rammetilskudd ble imidlertid ikke gjennomført. Som begrunnelse for dette ble det fra Finansdepartementets side uttalt, jf. St.prp. nr. 1 (2001-2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, side 47:

”Det har vist seg at det ikke fullt ut er mulig å skille kompensasjonskravene fra private og ideelle virksomheter fra de øvrige kompensasjonskravene som kommunene og fylkeskommunene sender inn. Det er derfor ikke mulig å tallfeste hvor mye utvidelsen av ordningen koster i økt refusjon. Utviklingen i innsendte krav er imidlertid beskjeden fra 1999 til 2000. Det er derfor grunn til å anta at omfanget av utvidelsen er beskjeden i forhold til de samlede refusjonskrav. En har derfor kommet til at det ikke er grunnlag for å trekke kommunenes rammetilskudd som finansiering i forbindelse med utvidelse av ordningen fra 1. januar 2000.”

Ved en løsning hvor i prinsippet alle produsenter av lovpålagte tjenester skal omfattes av en generell kompensasjonsordning, vil også alle private produsenter av slike tjenester komme innenfor ordningen. Når det i tillegg kompenseres for merverdiavgiften på alle anskaffelser, kan beløpene som private får kompensert bli vesentlig større enn i dagens ordning. Dette vil aktualisere spørsmålet om private virksomhetene som omfattes av ordningen, selv skal finansiere den kompensasjonen som de mottar gjennom ordningen. Dette kan tenkes gjennomført ved at de offentlige tilskudd som gis til slike private virksomheter, reduseres i tilsvarende omfang som kompensasjonsbeløpene utgjør. Når de enkelte private skal finansiere sin egen kompensasjon, vil kompensasjonsordningen imidlertid ikke fungere etter hensikten. En mulig løsning vil derfor være at den kompensasjonen som gis til de private virksomhetene, blir finansiert på tilsvarende måte som kompensasjonsordningen for øvrig, det vil si gjennom reduksjon i kommunenes frie inntekter. Det vises for øvrig til utvalgets vurderinger i kapittel 14.4.

Produsenter av lovpålagte tjenester med utgangspunkt i dagens begrensninger omfattes av en kompensasjonsordning

I tillegg til å gjelde kommuner og fylkeskommuner omfatter dagens begrensede kompensasjonsordning også private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunene eller fylkeskommunene etter lovgivningen er pålagt å utføre. Det er satt som vilkår at den aktuelle virksomheten er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale og fylkeskommunale tjenestetilbudet, og er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. Disse vilkårene fremgår uttrykkelig av kompensasjonsloven. Det er videre uttrykkelig forutsatt i forarbeidene at det er private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunene eller fylkeskommunene etter lovgivningen har ansvaret for, som omfattes av kompensasjonsordningen. De viktigste lovpålagte oppgaver er som nevnt blant annet tjenester knyttet til primærhelsetilbudet, eldreomsorg, grunnskoler og barnehager. Fylkeskommunen er pålagt ansvar for blant annet videregående opplæring og samferdsel.

Videre regnes oppgaver som kommunen ved lov er pålagt det økonomiske ansvaret for, eksempelvis dekning av utgifter til bygg, anlegg, drift og vedlikehold av kirker og kirkegårder, som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet. Dette betyr blant annet at kirkelige fellestråd kan få kompensert merverdiavgift ved kjøp av visse tjenester dersom lovens øvrige vilkår er oppfylt.

En løsning for å motvirke nye konkurransevridninger kan være at det knyttes enkelte vilkår til at private virksomheter skal omfattes ved innføring av generell kompensasjonsordning. En slik løsning kan i utgangspunktet baseres på avgrensningene i forhold til subjektskretsen som følger av dagens kompensasjonsordning. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, bør en generell kompensasjonsordning etter utvalgets mening i større omfang enn med dagens subjektavgrensning omfatte private og ideelle virksomheter. Kompensasjonsordningen bør også omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte.

På denne bakgrunn bør det foretas en endring av dagens vilkår om at den private eller ideelle virksomheten skal være fullt ut finansiert med offentlige midler samt eventuelt brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. En videre avgrensning av subjektskretsen vil i større

grad medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester vil omfattes av en generell kompensasjonsordning. Omfanget av nye konkurransevidninger synes derfor å være begrenset ved en slik løsning, men den vil også reise avgrensingsproblemer blant annet i forhold til hva som er en lovpålagt oppgave. Det kan dessuten skape administrative problemer at private virksomheter som beskrevet over omfattes av den generelle kompensasjonsordningen. Et system hvor bare kommunen omfattes vil være enklere å administrere enn et to-sporet system hvor også private virksomheter omfattes.

I denne sammenheng legger utvalget for øvrig til grunn at kommunal virksomhet som er utskilt i egne selskaper, eksempelvis et kommunalt aksjeselskap, og som utfører lovpålagte oppgaver, også skal omfattes av en slik løsning forutsatt at de øvrige vilkår er oppfylt.

Som beskrevet ovenfor, reiser det seg særskilte spørsmål knyttet til finansieringen, når ordningen også skal omfatte private virksomheter. Utvalget forutsetter imidlertid som et utgangspunkt at reformen ikke skal gi endringer i de økonomiske rammer for staten, kommunesektoren og de private virksomheter som vil være omfattet. Utvalget erkjenner at finansieringen i forhold til private virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, skaper problemer i forhold til dette utgangspunktet.

11.1.3 Nye konkurransevidninger på området for fast eiendom

11.1.3.1 Beskrivelse av nye konkurransevidninger

En generell kompensasjonsordning kan også forsterke konkurransevidningene mellom kommunal og privat virksomhet i forhold til fast eiendom. Dette henger sammen med at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Unntaket omfatter blant annet utleie til både boligformål og til næringsformål. Dette innebærer at en næringsdrivende som driver med utleievirksomhet i utgangspunktet ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, det vil si verken på kostnader til oppføring eller drift. Merverdiavgiften vil dermed utgjøre en kostnad for utleier som må dekkes inn gjennom leievederlaget. På denne måten kan det oppstå skjult merverdiavgift. Private næringsdrivende som bygger boliger blir også belastet med merverdiavgift ved oppføringen.

For en næringsdrivende som driver merverdi-

avgiftspliktig virksomhet, og som står i valget mellom å leie næringslokaler eller å drive virksomheten i eide lokaler, kan det på grunn av ulik merverdiavgiftsbehandling være økonomisk lønnsomt å drive virksomhet i eide lokaler. En avgiftspliktig virksomhet vil ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på både oppføringskostnader og driftskostnader mv. på eide lokaler som er til bruk i virksomheten. I forhold til merverdiavgiften kan det derfor oppstå konkurransevidninger mellom næringsdrivende som driver avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler og næringsdrivende som driver slik virksomhet i leide lokaler.

For å unngå slike konkurransevidninger, er det etablert en ordning som innebærer at utleiere kan la seg frivillig registrere i merverdiavgiftsmanntallet for sin utleievirksomhet, se forskrift 6. juni 2001 nr. 573 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven). En slik registrering omfatter de utleide bygg eller anlegg som leies ut til bruk i avgiftspliktig virksomhet og som utleier ønsker å registrere seg for. Utleievirksomhet hvor leietakerne ikke driver avgiftspliktig virksomhet, eksempelvis en bank, er ikke omfattet av den frivillige registreringsordningen. Kommunale virksomheter som driver utleie av lokaler til avgiftspliktige leietakere kan i likhet med private næringsdrivende la seg frivillig registrere for utleievirksomhet som omfattes av ordningen.

Etter den frivillige registreringsordningen oppnår utleier fradragsrett for inngående merverdiavgift på alle varer og tjenester (oppføringskostnader, driftskostnader mv.) til bruk i den registrerte utleievirksomheten. På denne måten får utleieren nøytralisert merverdiavgiften på kostnadene ved oppføring og drift av bygget. Motstykket til fradragsretten er at den registrerte utleieren må beregne utgående merverdiavgift av leievederlaget. En avgiftspliktig leietaker kan på sin side føre merverdiavgiften på leievederlaget til fradrag i sitt avgiftsregnskap etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 21. Den frivillige registreringsordningen hindrer skjult avgiftsbelastning for avgiftspliktig virksomhet som drives i leide lokaler, og sikrer derfor nøytralitet i forhold til avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler. Ordningen innebærer med andre ord at så lenge virksomheten driver avgiftspliktig omsetningsvirksomhet, vil ikke merverdiavgiften gi økonomisk motiv til å drive virksomheten i egne lokaler.

Kommunal virksomhet er imidlertid ofte ikke merverdiavgiftspliktig. I tilfeller hvor det er spørsmål om kommunene skal leie bygg av private

næringsdrivende til kommunal virksomhet som ikke er avgiftspliktig, eksempelvis et bygg som skal brukes til undervisning i grunnskolen, vil kommunen ha et økonomisk motiv til å drive undervisningen i eget bygg fremfor å leie av private. En privat utleier vil ved oppføringen og driften av et slikt bygg ikke få nøytralisert merverdiavgiften som følge av den manglende fradragsretten. Denne kostnaden vil dermed måtte veltes over på kommunen gjennom leievederlaget. Dersom kommunen i stedet velger å undervise i eget bygg, vil kommunen gjennom en generell kompensasjonsordning kunne få kompensasjon for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til oppføring og drift. På denne måten kan merverdiavgiften medføre konkurransevriddinger ved kommunenes valg mellom å drive undervisningen i leide eller eide lokaler. Tilsvarende konkurransevriddinger kan oppstå dersom kommunen velger å la et kommunalt eiet aksjeselskap oppføre et skolebygg for deretter å leie det ut til kommunen. Et kommunalt eiet aksjeselskap som driver utleie av fast eiendom vil ikke være omfattet av en generell kompensasjonsordning og vil derfor ikke få kompensasjon for merverdiavgiften ved oppføring og drift av bygg.

En generell kompensasjonsordning kan også gi konkurransevriddinger i tilfeller hvor kommunen leier ut lokaler til private virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. Når kommunen leier ut lokaler som den har oppført i egen regi, har kommunen fått kompensasjon for byggekostnadene gjennom kompensasjonsordningen. Dette gjelder også om kommunen leier ut fast eiendom til ikke-avgiftspliktige aktiviteter som en finansinstitusjon eller til boliger. Hvis derimot en privat byggherre leier ut bygg til tilsvarende virksomheter, må denne ta et høyere leievederlag enn kommunen for å dekke merverdiavgiftskostnaden som følge av at merverdiavgiften ikke blir kompensert. På tilsvarende måte kan det oppstå konkurransevriddinger i forhold til private selgere av fast eiendom når kommunal eiendom selges.

Dagens begrensede kompensasjonsordning gir på tilsvarende måte konkurransevriddinger ved at kommunene etter gjeldende regler får kompensert for merverdiavgiften på tjenesteelementet ved bygge- og anleggsarbeider. En generell kompensasjonsordning som gjelder alle varer og tjenester kan imidlertid forsterke disse vriddingene.

11.1.3.2 Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevriddinger

Det kan tenkes flere tiltak for å motvirke nye konkurransevriddinger mellom kommunal og pri-

vat virksomhet i forhold til fast eiendom ved gjennomføring av en generell kompensasjonsordning. Nedenfor er slike tiltak drøftet nærmere.

Utvide den frivillige registreringsordningen for utleievirksomhet

Et tiltak kan være å utvide dagens frivillige registreringsordning etter forskrift nr. 117 til også å omfatte utleie til kommunene, selv om lokalene ikke brukes til avgiftspliktig virksomhet. En slik løsning er gjennomført i Sverige, se nærmere omtale nedenfor. En slik utvidelse vil ikke omfatte tilfeller hvor leietakeren er en privat næringsdrivende som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. Det samme vil være tilfelle hvor leietakeren som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, er en kommunal virksomhet som er utskilt som et eget selskap etter aksjelovene eller selskapsloven. Disse bør i denne sammenheng behandles på lik linje med private virksomheter, slik at merverdiavgiften blir nøytral i forhold til eierskap når selskapsformen er lik.

En utvidelse av adgangen til frivillig registrering etter forskrift nr. 117 til også å gjelde utleie til kommunale virksomheter selv om disse ikke har avgiftspliktig omsetning, innebærer at utleieren i disse tilfellene vil få nøytralisert merverdiavgiften på oppførings- og driftskostnader gjennom fradragsretten. Kommunene vil på sin side få kompensert merverdiavgiften på leievederlaget gjennom den generelle kompensasjonsordningen. På denne måten vil ikke merverdiavgiften gi kommunene økonomisk motiv til å drive virksomheten i eide lokaler fremfor leide lokaler. En slik utvidelse av forskrift nr. 117 vil sannsynligvis ikke skape store avgrensingsproblemer.

Det presiseres at dersom en kommunal enhet leier ut lokaler til avgiftspliktige virksomheter, vil enheten etter dagens bestemmelser kunne la seg registrere etter forskrift nr. 117. En kommunal enhet som benytter seg av muligheten til frivillig registrering, vil oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på oppførings- og driftskostnadene gjennom forskrift nr. 117, og vil dermed ikke være omfattet av den generelle kompensasjonsordningen for denne utleievirksomheten.

I Sverige har man også innført en frivillig registreringsordning for utleievirksomhet for å oppnå konkurransenøytralitet i merverdiavgiftssystemet ved valget mellom å drive avgiftspliktig virksomhet i egne lokaler eller leide lokaler. I likhet med den norske ordningen, innebærer den svenske ordningen at utleieren skal beregne utgående merverdiavgift av leievederlaget, samtidig som utleieren oppnår fradragsrett for inngående merverdiavgift

på anskaffelser til bruk i utleievirksomheten. Den avgiftspliktige leietakeren vil på sin side kunne fradragsføre merverdiavgiften på leievederlaget i sitt avgiftsregnskap. Etter den svenske ordningen forutsettes det også at leietaker er avgiftspliktig. I motsetning til de norske bestemmelsene omfatter som nevnt den svenske ordningen også utleievirksomhet hvor leietaker er staten, landsting, kommuner og kommunalforbund, selv om disse ikke driver avgiftspliktig virksomhet. I *Handledning för mervärdesskatt 2002*, utgitt av Riksskatteverket, er det på side 475 uttalt om dette:

”Når det gjelder uthyrning til staten eller kommun kan fastighetsägare medges frivillig skattskyldighet. Vid sådan uthyrning krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Dock föreligger även i dessa fall krav på stadigvarande användning. Vid uthyrning till kommun kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden etc. för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommun vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. Inte heller kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till kommun av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostaddelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skattskyldighet endast medges delvis för uthyrningen.”

Begrensninger i kompensasjonsordningen og tilbakeføring av kompensert merverdiavgift

En utvidelse av den frivillige registreringsordningen etter forskrift nr. 117 slik som beskrevet ovenfor, vil ikke motvirke konkurransevriddinger i disfavør av private utleiende når kommunen leier ut fast eiendom til private næringsdrivende som ikke er avgiftspliktige. Det samme vil gjelde dersom leietakeren eksempelvis er et kommunal eiet aksjeselskap som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. Også i tilfeller hvor kommunen selger fast eiendom, vil det gjenstå konkurransevriddinger i forhold til private.

En mulighet kan da i tillegg til å utvide den frivillige registreringsordningen, være å begrense en generell kompensasjonsordning slik at den ikke omfatter tilfeller hvor kommunene leier ut fast eiendom til private virksomheter eller kommunale selskaper som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil kommunene i prinsippet få samme avgiftsbelastning ved oppføring og drift av bygg som private utleiende. Dette betyr at man

motvirker konkurransevriddinger i disfavør av private byggherrer i tilfeller hvor kommunen leier ut lokaler til private virksomheter som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. Tilsvarende begrensninger kan settes ved omsetning av fast eiendom.

I tillegg til å begrense kompensasjonsordningen bør det vurderes å kreve tilbakeføring av kompensert merverdiavgift på bygg og anlegg. Dette kan være aktuelt i tilfeller hvor bygget eller anlegget før fullføringen eller innen et bestemt antall år etter fullføringen selges eller leies ut. En tilsvarende regel er gitt i merverdiavgiftsloven § 21 for inngående merverdiavgift ved bruksendring av bygg eller anlegg.

11.1.4 Innrettingen av en kompensasjonsordning

Endringer i den praktiske innrettingen av en kompensasjonsordning kan gjennomføres på samme måte for en generell kompensasjonsordning som for en begrenset utvidelse av dagens ordning slik det er beskrevet i kapittel 12. Med disse endringene vil de besluttende enheter i kommunen i mindre grad enn i dagens innretting av ordningen betrakte merverdiavgiften som en kostnad. Løsningene som innebærer regnskapsmessig nettoføring og øremerket tilskudd kan slå noe ulikt ut ved en generell og en begrenset ordning. Det samme gjelder forslaget om kortere innrapporteringsterminer og forenklete krav til dokumentasjon ved innsendelse av refusjonskravene. Alle disse endringene kan imidlertid gjennomføres både ved innføringen av en generell ordning og en begrenset utvidelse av dagens ordning. Det vises derfor til beskrivelsen av dette i kapittel 12.1.4.

11.2 Beskrivelse av modellen i forhold til utvalgets kriterier

11.2.1 Motvirker konkurransevriddinger mellom kommunal produksjon og kjøp fra andre

En kompensasjonsordning som gjelder generelt for anskaffelser av alle varer og tjenester vil motvirke konkurransevriddinger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre produsenter som er innenfor merverdiavgiftsområdet. Siden kompensasjonen i utgangspunktet vil gjelde alle anskaffelser både av varer og tjenester, vil det også kompenseres for varer som det i praksis ikke er aktuelt for kommuner å produsere med egne ansatte. Ordningen blir dermed noe mer omfattende enn

hva en ren nøytralisering av konkurransevidninger skulle tilsi.

Basert på beregninger fra SNF kan det anslås at samlet kompensasjonsbeløp til kommuner og fylkeskommuner ved en slik løsning kan utgjøre over 8 mrd. kroner. Dette er nesten 4 ganger så mye som kompensasjonsbeløpet ved en begrenset utvidelse av dagens ordning, se kapittel 12. Det kan dermed bli en omfattende kompensasjonsordning på siden av merverdiavgiftssystemet. En ordning som omfatter så store beløp setter krav til finansieringen av ordningen. Utvalget er kjent med at det i Sverige har vært en del oppmerksomhet knyttet til fordeling av finansieringen av den generelle ordningen på de enkelte kommuner. Det er særlig fra kommunesektoren reist spørsmål om finansieringsmodellen ga uønskede omfordelingsvirkninger mellom kommunene, jf. Regeringens proposisjon 2001/02: 112 Förändringar i kommunkontosystemet.

Med en generell kompensasjonsordning hvor store beløp finansieres ved reduksjon i kommunenes frie inntekter kan det reises spørsmål om virkningen av ordningen kan svekkes. Utvalget er kjent med erfaringer fra Danmark hvor enkeltkommuner har en ikke ubetydelig andel av finansieringen. Det er reist spørsmål om det at enkeltkommuner bidrar med relativt store beløp til finansiering av ordningen, dermed kan påvirke motivene for enkelte kommuner til å foreta avgiftspliktige kjøp. I den sammenheng er det blant annet vist til at Københavns Amt bidrar med en andel på om lag 10 prosent av finansieringen, jf. Notat 38/02 Momskompensasjon i Sverige og Danmark (ECON 2002).

Kommunal virksomhet utskilt som eget rettssubjekt, eksempelvis et kommunalt aksjeselskap, vil ikke omfattes av en generell kompensasjonsordning. Dersom kommunen velger å utøve næringsvirksomhet på ikke-avgiftspliktige tjenesteområder i et kommunalt foretak, vil man derimot være omfattet av kompensasjonsordningen. Kompensasjonsordningen kan dermed påvirke hvordan kommunal tjenesteproduksjon organiseres. Dette henger imidlertid sammen med at kommunal virksomhet som er utskilt i et eget selskap etter aksjelovene eller selskapsloven bør likestilles med tilsvarende private virksomheter. Merverdiavgiftsplikten bør være nøytralt utformet i forhold til eierskap når selskapsformene er like.

11.2.2 Medfører nye konkurransevidninger

En generell kompensasjonsordning for kommunesektoren som gjelder alle varer og tjenester, kan

skape nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter driver tjenesteyting innen tjenesteområder som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder eksempelvis for helsetjenester og undervisningstjenester. I motsetning til kommunale produsenter vil ikke private produsenter få kompensert merverdiavgiften på anskaffelsene til bruk i produksjon av ikke-avgiftspliktige tjenester. Ved kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester fra private virksomheter, vil kommunene bli belastet med en skjult merverdiavgift som ikke vil være kompensasjonsberettiget. Dette kan gi kommunene et økonomisk motiv til at slike tjenester produseres i kommunal fremfor privat regi. I tillegg vil private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester ha en konkurranseulempe i forhold til kommunale produsenter ved omsetning til andre som ikke omfattes av kompensasjonsordningen, for eksempel ved omsetning direkte til brukere.

Med en omfattende kompensasjonsordning hvor merverdiavgiften på alle anskaffelser omfattes, vil potensialet for nye konkurransevidninger som følge av ordningen bli større enn for en begrenset ordning. Dette skyldes at en begrenset ordning kun gjelder enkelte tjenester og at det kun kompenseres for tjenesteelementet i tjenesteleveransene.

Utvalget har beskrevet tre alternative løsninger som kan motvirke denne nye vridningen. En mulig løsning kan være å kompensere for den skjulte merverdiavgiften som inngår i vederlaget ved kjøp enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester, slik som en har valgt gjennomføre i Sverige og Danmark. Retten til kompensasjon gjelder også når kommunene gir tilskudd til private næringsdrivende på disse områdene. På denne måten skal ordningen med kompensasjon for skjult merverdiavgift ved kommunens kjøp og tilskudd til slik virksomhet i utgangspunktet motvirke de nye vridningene som oppstår ved kommunens valg mellom kommunal og privat produksjon av ikke-avgiftspliktige tjenester. For å motvirke vridningene, må en slik ordning i prinsippet omfatte alle ikke-avgiftspliktige tjenester som det er aktuelt for kommunen å kjøpe fra private i stedet for å produsere selv. Det kan imidlertid være vanskelig å foreta en identifikasjon av ikke-avgiftspliktige tjenester hvor private produsenter antas å få en konkurranseulempe.

En løsning med kompensasjon for skjult merverdiavgift for enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester må basere seg på sjablonmessig fastsatte kompensasjonssatser. Disse er basert på gjennomsnittsberegninger og vil dermed ikke presist for alle leveranser gjenspeile den skjulte merverdiavgift som skal kompenseres.

En kompensasjon for skjult merverdiavgift vil heller ikke motvirke de nye konkurransevidningene som vil oppstå når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes fra private virksomheter til andre enn kommunen. Ved omsetning av ikke-avgiftspliktige tjenester til andre som ikke omfattes av kompensasjonsordningen, vil det fremdeles gjenstå konkurransevidninger. Det vil for eksempel ikke kompenseres for den skjulte merverdiavgift som inngår i omsetningen til andre enn kommunen som for eksempel til brukere gjennom brukerbetaling.

Kommunal virksomhet som er utskilt som egne rettssubjekter, eksempelvis et kommunalt aksjeselskap, vil i utgangspunktet ikke være omfattet av en kompensasjonsordning. En ordning med kompensasjon for skjult merverdiavgift vil dermed ikke gi full nøytralitet mellom kommunale organisasjonsformer dersom aksjeselskapet omsetter til andre enn kommunen. Hensynet til likebehandling mellom kommunal og privat virksomheter organisert etter samme selskapsrettslige regler, setter imidlertid her begrensninger i forhold til å la kommunale aksjeselskaper få kompensasjon for merverdiavgift.

En alternativ løsning som utvalget har pekt på, kan være å la kompensasjonsordningen omfatte alle produsenter av oppgaver som kommunen ved lov er pålagt ansvaret for. Ved at ordningen også omfatter private virksomheter som produserer slike tjenester, vil konkurransevidninger i disfavør av private kunne motvirkes. Med en slik løsning vil det være tjenestens art som er avgjørende for om en omfattes av ordningen og ikke eier- eller organisasjonsformen på produksjonen. En slik løsning blir dermed nøytral mellom ulike eier- og organisasjonsformer ved produksjon av lovpålagte oppgaver.

Sammenliknet med en løsning med kompensasjon for skjult merverdiavgift ved kommunenes kjøp av ikke-avgiftspliktige tjenester, vil en slik ordning bli mer omfattende siden subjektene som kommer innenfor oppnår full kompensasjon for merverdiavgiften på alle varer og tjenester. Dette følger av at en løsning hvor det kompenseres for skjult merverdiavgift kun gjelder hvor kommunen er bestiller av ikke-avgiftspliktige tjenester fra private. Det vil ikke kompenseres for den skjulte merverdiavgift i tilfeller hvor det omsettes til andre enn kommunen. En løsning hvor det kompenseres for den skjulte merverdiavgiften vil derfor ha et mindre økonomisk omfang sammenliknet med en løsning hvor alle produsenter av kommunalt lovpålagte oppgaver omfattes av en generell kompensasjonsordning. Forskjellen på disse løsningene kan illustreres for en barnehage som delvis er brukerfi-

nansiert og delvis finansiert av offentlige tilskudd. Ved en kompensasjon for skjult merverdiavgift, vil kommunen få en sjablonbasert kompensasjon som skal gjenspeile barnehagens inngående merverdiavgift knyttet til andelen av virksomheten som er finansiert gjennom kommunalt tilskudd. Den alternative løsningen innebærer derimot at det gir full kompensasjon for barnehagens merverdiavgift på alle varer og tjenester til bruk i virksomheten.

Som nevnt i kapittel 11.1.2. kan en slik løsning reise visse avgrensningsspørsmål i forhold til hva som er en lovpålagt oppgave. I praksis kan det være usikkert om en slik avgrensning nødvendigvis omfatter alle produsenter av slike oppgaver som konkurrerer med kommunale produsenter.

En tredje løsning for å motvirke nye konkurransevidninger kan være at det knyttes enkelte vilkår til at private virksomheter skal omfattes av en generell kompensasjonsordning. En slik løsning kan i utgangspunktet baseres på avgrensningene i dagens kompensasjonsordning i forhold til subjektskretsen. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, bør en generell kompensasjonsordning etter utvalgets mening i større omfang enn med dagens subjektavgrensning omfatte private og ideelle virksomheter. Kompensasjonsordningen bør også omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte. Kommunale aksjeselskaper som utfører slike tjenester vil også være omfattet under forutsetning av at vilkårene for øvrig er oppfylt.

En slik avgrensning av subjektskretsen vil medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester i store trekk vil være omfattet av en generell kompensasjonsordning. Omfanget av nye konkurransevidninger synes derfor å være begrenset. Dette vil eksempelvis gjelde i forholdet mellom kommunale og private barnehager.

I tillegg til lovpålagte oppgaver utfører kommunene en rekke andre oppgaver på frivillig basis. Kommunene vil generelt omfattes av en kompensasjonsordning, og vil derfor også kompenseres for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i tjenesteproduksjon på områder som de ikke har lovpålagt ansvar for. I motsetning til kommunene, vil private ikke oppnå kompensasjon for anskaffelser til slik tjenesteproduksjon. For denne type tjenester kan dermed kommunale produsenter få en fordel fremfor private produsenter av tilsvarende tjenester.

Det legges for øvrig til grunn at en generell kompensasjonsordning på disse tjenesteområdene i hovedsak ikke vil skape konkurransevidninger av betydning. Den volummessig største del av kom-

munal og fylkeskommunal virksomhet er forankret i den såkalte særlovgivningen. Med særlover menes i denne sammenheng lover som pålegger kommuner og fylkeskommuner bestemte oppgaver eller som på annen måte er av særlig betydning for virksomheten i kommuner og fylkeskommuner. Den del av kommunens tjenesteproduksjon som ikke kan henføres til oppgaver kommuner ved lov er gitt ansvar for eller administrative oppgaver, er beskjedne. Omfanget av oppgaver som kommunen ikke er lovpålagt vil derfor ikke ha vesentlig betydning økonomisk sett. Virkningene av eventuelle nye konkurransevidninger i disfavør av private på disse tjenesteområdene må dermed antas å være beskjedne.

En generell kompensasjonsordning kan også forsterke konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter på området for fast eiendom. Merverdiavgiften kan medføre konkurransevidninger ved kommunens valg mellom om å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i leide eller eide lokaler. Det kan også oppstå konkurransevidninger i forhold til private byggherrer eller utleiere i tilfeller hvor kommunene leier ut eller omsetter bygg til andre.

Utvalget har beskrevet ulike tiltak som kan kombineres for å motvirke disse konkurransevidningene. Et tiltak kan være å la den frivillige registreringsordningen for utleievirksomhet som er beskrevet nærmere i kapittel 11.1.3, også omfatte utleie til kommunal virksomhet selv om disse ikke driver avgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil kommunene som følge av merverdiavgiften ikke lenger ha økonomisk motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler fremfor leide lokaler.

En slik utvidelse av den frivillige registreringsordningen er imidlertid ikke tilstrekkelig for å motvirke konkurransevidningene i disfavør av private utleiere i tilfeller hvor kommunen leier ut til private virksomheter som ikke er avgiftspliktige. En begrensning av en generell kompensasjonsordning slik at den ikke omfatter kommunale virksomheter som driver med utleie av fast eiendom til slike private virksomheter eller selger fast eiendom, vil motvirke denne konkurransevidningen. I tillegg bør det vurderes om kompensert merverdiavgift skal kunne tilbakeføres dersom bygget før fullføringen eller et bestemt antall år etter fullføringen, selges eller leies ut.

Ved å gjennomføre slike tiltak, vil flere av konkurransevidningene på området for fast eiendom motvirkes ved gjennomføringen av en generell kompensasjonsordning. I tilfeller hvor eksempelvis en kommune leier ut lokaler til en leieta-

ker som er avgiftspliktig, vil kommunen på linje med en privat utleier få nøytralisert merverdiavgiften etter forskrift nr. 117. Dette følger allerede av dagens bestemmelser. Ved å utvide forskrift nr. 117 til også å omfatte kommunale leietakere som har ikke-avgiftspliktig virksomhet, vil imidlertid ikke kommunene lenger ha avgiftsmessig motiv til drive slik virksomhet i eide lokaler fremfor å leie lokaler fra private utleiere. Videre vil en ved ikke å la kompensasjonsordningen omfatte tilfeller hvor kommunene leier ut til ikke-avgiftspliktige private virksomheter, motvirke at kommunene får en fordel fremfor private utleiere. I motsatt fall vil kommunene gjennom den generelle kompensasjonsordningen få nøytralisert merverdiavgiften på bygge- og anleggsarbeidene, noe private utleiere ikke har muligheten til. Konsekvensen av dette kan være at den private utleier må ta et høyere leievederlag i markedet for å dekke inn merverdiavgiftskostnaden.

11.2.3 Kommunale samarbeidsformer

Merverdiavgiften påvirker i dag organiseringen av kommunalt samarbeid for tjenester som er avgiftspliktige og som ikke omfattes av dagens kompensasjonsordning. Slik regelverket er praktisert foreligger det blant annet ikke merverdiavgiftsplikt for de tjenester som utføres for deltakende kommuner når det skjer et kommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 eller etter lov om interkommunale selskaper. Hvis kommunene derimot eksempelvis velger en løsning hvor en kommune etter avtale skal levere tjenester til andre kommuner (verts-kommunemodellen), oppstår det merverdiavgiftsplikt når tjenestene omsettes til andre kommuner ved slikt kommunalt samarbeid. På tilsvarende måte vil det oppstå merverdiavgiftsplikt dersom kommunene eksempelvis organiserer samarbeidet gjennom kommunal eide aksjeselskaper.

På tjenesteområder som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, vil merverdiavgiften ikke påvirke organisering av kommunalt samarbeid. Eksempelvis vil det ikke oppstå merverdiavgiftsplikt ved samarbeid om jordmortjenesten (helsetjeneste) uavhengig av hvordan kommunene organiserer dette samarbeidet. I kapittel 4.4 gis det en nærmere omtale av kommunale samarbeidsformer og forholdet til merverdiavgiften.

En ordning med generell kompensasjon for kommunene som gjelder alle varer og tjenester, slik som beskrevet ovenfor, vil motvirke konkurransevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer. En generell kompensasjon for kommunesektoren slik som beskrevet her, innebærer

at både den enkelte kommune og interkommunale sammenslutninger (etter kommuneloven § 27 eller interkommunale selskaper) vil få nøytralisert merverdiavgiften på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige virksomheten. På tilsvarende måte vil en kommune som innenfor en vertskommunemodell omsetter ikke-avgiftspliktige tjenester til andre kommuner, få nøytralisert merverdiavgiften gjennom den generelle kompensasjonsordningen. På denne måten oppstår det heller ikke skjult avgiftsbelastning for den kommune som kjøper den ikke-avgiftspliktige tjenesten fra vertskommunen.

Som nevnt vil en generell kompensasjonsordning ikke omfatte tjenesteproduksjon fra et kommunalt eiet aksjeselskap. Ved en generell kompensasjonsordning hvor det kompenseres for den skjulte merverdiavgiften som inngår i kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester, vil derfor et kommunalt eiet aksjeselskap ikke oppnå kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften. Derimot vil eksempelvis et kommunalt foretak få kompensert for den skjulte merverdiavgiften ved kjøp av tilsvarende ikke-avgiftspliktige tjeneste. En ordning hvor det gis kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften kan således påvirke valg av organisasjonsform.

En alternativ løsning som innebærer at kompensasjonsordningen omfatter alle produsenter av tjenester som kommunene ved lov er pålagt ansvaret for, vil på den annen side ikke påvirke hvordan kommunene eller private organiserer produksjonen av lovpålagte tjenester på. Ved en slik løsning vil eksempelvis både et kommunalt foretak, kommunalt eiet aksjeselskap og en privat virksomhet som produserer slike tjenester være omfattet av en kompensasjonsordning.

Det tredje alternativet som innebærer at dagens subjektsavgrensning i utgangspunktet videreføres, men slik at den også omfatter private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, vil ikke i særlig grad påvirke hvordan kommunene eller private organiserer produksjonen av lovpålagte tjenester.

11.2.4 Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk

En generell kompensasjonsordning vil økonomisk sett tilsvare en modell innenfor merverdiavgiftssystemet med utvidet fradragsrett som er omtalt i kapittel 13. I motsetning til en utvidet fradragsrett vil imidlertid ikke en generell kompensasjonsordning innebære at det etableres noen særordninger innenfor merverdiavgiftssystemet. På denne

måten har en slik ordning ingen direkte innvirkning på merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk. Imidlertid vil en generell kompensasjonsordning for kommunesektoren bli omfattende når all kommunal og fylkeskommunal virksomhet får kompensert merverdiavgift på alle anskaffelser.

11.2.5 Robust over tid

Ved at ordningen gjelder generelt for alle varer og tjenester, og ikke er begrenset til enkelte tjenester hvor det er konkurransevidninger, er ordningen robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse fra private produsenter på markeder hvor offentlige produsenter har vært enerådende.

Som nevnt vil kompensasjonsordningen skape nye konkurransevidninger mot private på ikke-avgiftspliktige områder. De alternative løsningene for å motvirke omfanget av nye konkurransevidninger kan innebære avgrensninger som kan være lite robuste over tid. I en ordning hvor kommunen kompenseres for skjult merverdiavgift for enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester med tilhørende sjablonbaserte satser kan det være behov for endringer over tid.

Siden kompensasjonen for skjult merverdiavgift kun gjelder for kommunenes kjøp og ikke ved omsetning til andre som ikke omfattes av kompensasjonsordningen, vil en slik løsning vise seg å være mindre egnet over tid.

I en utvikling hvor sentrale velferdstjenester i økende grad tilbys fra private produsenter på markedsbetingelser i konkurranse med offentlige skattefinansiert tilbud, vil konkurransevidninger i favør av kommunal produksjon kunne få økt betydning. Med endringer i finansieringsformer i retning av resultatbaserte finansieringsordninger hvor pengene følger brukeren og brukerbetaling, vil tjenestene i større grad omsettes til brukerne i markedet og ikke til kommunen. En ordning hvor kommunen får kompensert for skjult merverdiavgift vil ikke være egnet til å motvirke konkurransevidninger på slike områder. Utvalget har imidlertid i kapittel 10 anbefalt at merverdiavgiftsplikten for kommunale virksomheter utvides i takt med at det etableres beregningsgrunnlag for merverdiavgift. I den grad kommunale virksomheter over tid blir avgiftspliktige, kan dermed konkurransevidninger i disfavør av private produsenter bli mindre.

Hvis en alternativt vurderer å la alle produsenter av kommunalt lovpålagte oppgaver omfattes av ordningen, vil dette være avhenging av hvilke lovpålagte oppgaver kommunene pålegges. Begrepet lovpålagte oppgaver og innholdet i dette kan også endres over tid. En slik avgrensning vil kunne

skape press mot at kommunen pålegges flere oppgaver og dermed øke kommunenes ansvarsområde. I tillegg kan det bli avgrensingsproblemer knyttet til hva som skal komme innenfor begrepet lovpålagt tjeneste. Tilsvarende problemstillinger kan oppstå ved i utgangspunktet å videreføre dagens avgrensning i forhold til subjektskretsen, men slik at den også omfatter private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte.

For alle disse løsningene vil det kunne oppstå press mot å omfattes av ordningen. Siden kompensasjonsordningen omfatter både varer og tjenester, vil bli gunstig å omfattes av ordningen og presset mot en slik ordning må antas å bli større enn en begrenset ordning.

11.2.6 Administrative kostnader

En generell kompensasjonsordning som gjelder alle varer og tjenester vil i utgangspunktet være en enkel ordning. Et slikt generelt system kan få en enkel utforming og vil ikke sette store krav til administrative kostnader for skatteetaten. Det må imidlertid medregnes enkelte kostnader i en oppstartsfasen knyttet til nye kompensasjonsskjema mv. Sammenliknet med en utvidelse av dagens kompensasjonsordning, vil en unngå et system med sjablonmessige fastsatte kompensasjonssatser for de ulike tjenesteleveranser. Dette vil innebære en enklere ordning som gir lavere administrative kostnader både for skatteetaten og kommunene. Et slikt system vil ikke medføre administrative kostnader for de næringsdrivende.

Beløpene som det skal kompenseres for vil bli betydelig større enn i dagens system, men beløpets størrelse påvirker ikke nødvendigvis de administrative kostnadene knyttet til kompensasjonene. Siden systemet er generelt for all merverdiavgift som kommunene betaler, er det imidlertid grunn til å anta at det samlet sett vil medføre lavere administrative kostnader enn i dag.

For øvrig vil de administrative kostnader ved endringer i innretningen av ordningen bli tilsvarende som for en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning som omtalt i kapittel 12.2.6. Dette er kort gjengitt nedenfor.

Ved å legge plikten til å sende inn krav til de enkelte enheter i kommunen i stedet for til kommunen sentralt, kan manuelt mottak og kontroll kreve administrative ressurser tilsvarende nærmere 90 årsverk hos skatteetaten. Maskinelt mottak og registrering vil redusere behovet for antall årsverk, men vil være tid- og ressurskrevende å utvikle.

Som et alternativ til at de enkelte enheter sender inn oppgaver, kan kommunale regnskapsrutiner endres slik at de enkelte kommunale virksomheter regnskapsfører utgifter netto, eksklusive merverdiavgift. Avgjørende for kommunenes administrative kostnader er om ordningen kan innordnes i kommunenes ordinære regnskapsrutiner eller ikke. Med et slikt system kan en fremdeles sende inn kompensasjonsoppgaver sentralt fra de enkelte kommuner.

En overgang til kortere terminer vil medføre flere oppgaver og mer administrative kostnader både for kommunen og skatteetaten. Innberetting hver annen måned medfører administrasjonskostnader i skatteetaten på om lag 2 årsverk for manuelt mottak, registrering og kontroll. I tillegg kommer attestering, anvisning og utbetaling på til sammen 2,5 månedsværk. Innrapportering hver måned vil gi dobbelt så høye administrative kostnader for skattemyndighetene. Kortere innrapporteringsterminer enn i dag kan også påvirke administrative kostnader for kommunene. Dersom rutinene kan automatiseres, vil antallet oppgaver i seg selv ikke være av vesentlig betydning for kommunene.

De administrative kostnadene ved en generell kompensasjonsordning kan til en viss grad påvirkes av hvilken løsning man velger for å motvirke de nye konkurransevridningene som oppstår ved innføring av en generell kompensasjonsordning. Hvis en velger en løsning slik som i Sverige og Danmark hvor kommunene gis kompensasjon for skjult merverdiavgift, må det antas at de administrative kostnadene øker noe. Ordningen i seg selv blir noe mer komplisert ved at det må lages en liste over de ikke-avgiftspliktige tjenester som omfattes av kompensasjon for skjult merverdiavgift. Til hver av disse lages det egne kompensasjonssatser som både kommunene og skatteetaten må forholde seg til. Generelt vil omfanget av unntak og avgrensninger øke de administrative kostnader og muligheter for feil, som igjen utløser kontrollbehov.

Hvis en alternativt velger en løsning hvor flere subjekter omfattes av en generell kompensasjonsordning, ved at private produsenter av kommunalt lovpålagte oppgaver i større grad tas med, vil dette sannsynligvis ikke medføre noen større administrative kostnader for skatteetaten. Dette gjelder både for en variant hvor alle produsenter av lovpålagte tjenester omfattes, og en variant hvor private tas med utgangspunkt i dagens avgrensning. Dette forutsetter at disse virksomhetene også skal sende inn oppgaver til den kommunen hvor tjenesten utføres. Utvalget anbefaler at det vurderes å la de private sende inn søknader direkte til skatteetaten. I så fall vil det medføre større administra-

tive kostnader. Økningen i administrative kostnader antas å bli større jo flere private som omfattes. Dagens avgrensning gir dermed mindre økning enn en variant hvor alle produsenter av lovpålagte oppgaver omfattes.

Utvalget viser for øvrig til kapittel 15 hvor det er gitt en nærmere vurdering av de økonomiske og administrative kostnadene ved innføringen av en generell kompensasjonsordning slik utvalget anbefaler.

11.2.7 Kommunelovgivningen

Med basis i den juridiske utredningen fra KLUGE Advokatfirma ansv/høyesterettsadvokat Per Sandvik, konkluderer utvalget med at en generell kompensasjonsordning ikke vil bryte med prinsippene bak kommuneloven om kommunenes frihet ved valg av organisering.

Når det gjelder innretningen av en kompensasjonsordning vises det til kapittel 12.2.7.

11.2.8 EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregelevet

Bestemmelsene om offentlig støtte i EØS-avtalen innebærer at all offentlig støtte til næringslivet, som vrir eller truer med å vri konkurransen, er forbudt i den grad handelen mellom EØS-landene påvirkes. En generell kompensasjonsordning vil medføre at kommunale tilbydere gjennom kompensasjonsordningen kan få en konkurransefordel i forhold til tilsvarende private tilbydere i markedet. Bakgrunnen for dette er at den kommunale virksomheten får kompensert merverdiavgiften på innsatsfaktorene, noe den private virksomheten ikke får. Dette innebærer en fordel for den kommunale tilbyderen som driver i konkurranse med tilsvarende private.

Selv om kompensasjonen ikke finansieres av staten, men av kommunene, legger utvalget til grunn at utbetalingen skjer "av statlige midler" i statsstøtteregelevets forstand. Så lenge finansieringsmåten er bestemt gjennom offentlige reguleringer er utbetalingene å betrakte som "statlige midler". Selv om alle kommunene omfattes av kompensasjonen synes det også klart at selektivitetskravet er oppfylt. Slike konkurransevridninger vil derfor være omfattet av forbudet mot statsstøtte dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

En generell kompensasjonsordning vil etter utvalgets mening i utgangspunktet medføre at kommunale tilbydere kan få en fordel fremfor tilsvarende private virksomheter. Utvalget antar likevel som nevnt i kapittel 9, at en stor del av kommunens aktivitet som tilbyder ikke innebærer økono-

misk aktivitet i forhold til statsstøtteregelevet. På denne bakgrunn kan det settes spørsmålsteget ved statsstøtteregelevets aktualitet for en stor del av kommunens aktiviteter. Etter utvalgets mening bør det likevel vurderes nærmere om forbudet mot statsstøtte vil kunne komme til anvendelse. Utvalget vil i denne forbindelse påpeke at den anbefalte løsningen for å motvirke nye konkurransevridninger, vil medføre stor grad av nøytralitet mellom kommunale og private tilbydere for lovpålagte oppgaver. Når det gjelder området for fast eiendom, mener utvalget at ved de skisserte løsningene vil kommunen som tilbyder i konkurranse med private utleiende sannsynligvis ikke få en økonomisk fordel som følge av kompensasjonsordningen.

11.2.9 EUs merverdiavgiftsregelverk

Som nevnt i kapittel 8, foreligger det i EU ikke harmoniserte regler om kompensasjon for merverdiavgift for den offentlige virksomhet utenfor merverdiavgiftssystemet. Kompensasjonsordningene som anvendes i et flertall av EU-landene er systemer som juridisk sett er utenfor det generelle merverdiavgiftssystemet. Utvalget legger derfor til grunn at slike systemer må antas å være forenlige med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet.

11.3 Utvalgets vurderinger

11.3.1 Generelt om omfang og innretning av en kompensasjonsordning

En kompensasjonsordning kan begrenses til et utvalg av tjenester slik som dagens ordning er i Norge. En begrenset ordning er nærmere omtalt i kapittel 12. Utvalget har også beskrevet en mulig variant hvor det gis kompensasjon for tjenester, men ikke varer. Utvalget anser at en slik løsning vil innebære betydelige avgrensingsproblemer og administrative kostnader blant annet knyttet til å skille ut vederlaget for selve tjenesteytelsen og har ikke vurdert en slik variant nærmere.

En kompensasjonsordning kan også gjøres generell til å omfatte merverdiavgiften på alle varer og tjenester slik som i våre naboland Sverige, Finland og Danmark. Utvalget har i dette kapitlet vurdert en slik generell kompensasjonsordning nærmere. I utvalgets vurderinger av en begrenset utvidelse av dagens ordning, har utvalget foreslått en del forbedringer i innretningen av en kompensasjonsordning, se kapittel 12. Disse forslagene til endringer vil gjelde på tilsvarende måte ved innføring av en generell kompensasjonsordning.

11.3.2 Utvalgets vurdering av modellen i forhold til kriteriene

11.3.2.1 *Motvirker dagens konkurransevidninger*

En generell kompensasjonsordning vil motvirke konkurransevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre, og mellom ulike former for kommunalt samarbeid.

Siden en generell kompensasjonsordning i mindre grad enn dagens begrensede ordning er målrettet mot konkurransevidningene, vil en slik kompensasjonsordning dermed bli betydelige større i beløpsmessig omfang. En ordning som omfatter så store beløp setter krav til finansieringen av ordningen. Ved en så omfattende ordning, vil det etter utvalget oppfatning blant annet kunne reises spørsmål om størrelsen på og fordeling av reduksjonen i kommunenes frie inntekter mellom kommunene. Utvalget er for eksempel kjent med at det er reist spørsmål ved fordelingen av finansieringen mellom de enkelte kommuner i Sverige. Med en generell kompensasjonsordning hvor store beløp finansieres ved reduksjon i kommunenes frie inntekter, kan det reises spørsmål om virkningen av ordningen kan svekkes for kommuner som har en relativt stor andel av finansieringen. Utvalget er kjent med erfaringer fra Danmark hvor enkeltkommuner har en stor andel av finansieringen. Det er der reist spørsmål om ikke ordningen til en viss grad kan påvirke motivene for enkelte kommuner til å foreta avgiftspliktige kjøp. Utvalget mener at finansiering gjennom reduksjon i kommunenes frie inntekter bør gjennomføres slik at det i minst mulig grad skapes omfordeling mellom kommuner.

En generell kompensasjonsordning setter samtidig et stort skille mellom virksomheter som kommer innenfor og de som ikke omfattes av ordningen. Siden ordningen er omfattende og gir en betydelig fordel ved at det gis kompensasjon for merverdiavgift på alle anskaffelser, vil dette medføre et betydelig press for å komme innenfor ordningen. Det er derfor viktig å finne gode objektive kriterier for den nærmere avgrensningen av ordningen.

11.3.2.2 *Skaper nye konkurransevidninger*

Utvalget er oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning vil gi nye konkurransevidninger for ikke-avgiftspliktige tjenester i disfavør av produsenter som ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Utvalget ser det som viktig at det innføres tiltak for å motvirke slike nye konkurransevidninger og har skissert tre mulige løsninger

som kan motvirke denne nye konkurransevidningen.

Utvalget har vurdert en løsning som innebærer at kommunene kompenseres for skjult merverdiavgift innenfor kompensasjonsordningen. En slik løsning kan nøytralisere merverdiavgiften for kommunens valg mellom å produsere en ikke-avgiftspliktig tjeneste i egen regi fremfor å velge en privat produsent. En slik løsning vil imidlertid ikke nøytralisere vidningene mellom kommunale og private produsenter som omsetter slike tjenester til andre enn kommunen. Utvalget anser at dette er en alvorlig svakhet ved en slik ordning. I tillegg synes en slik løsning å innebære avgrensingsproblemer og administrative kostnader.

Utvalget har derfor vurdert en løsning hvor alle produsenter av tjenester som kommunen ved lov har ansvaret for, omfattes av en generell kompensasjonsordning. Utvalget anser at denne kan gi full nøytralitet mellom ulike eier- og organisasjonsformer for produksjon av lovpålagte tjenester. Det kan imidlertid oppstå avgrensingsproblemer knyttet til hva som skal komme innenfor begrepet lovpålagt tjeneste. Det er vanskelig å se for seg egnede finansieringsmodeller for private virksomheter. En løsning på dette kan være at også kompensasjon til private finansieres gjennom en reduksjon i kommunenes frie inntekter. Det vises imidlertid her til utvalgets vurdering av dette i kapittel 14.4. Et problem ved en slik løsning kan være at den blir en omfattende ordning på siden av merverdiavgiftssystemet.

Utvalget har derfor vurdert en noe snevrere avgrensning enn dette ved at det knyttes enkelte vilkår til at private virksomheter skal omfattes. Denne løsningen er i utgangspunktet basert på avgrensningene i dagens kompensasjonsordning i forhold til subjektkretsen. Dagens begrensede ordning omfatter private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunene eller fylkeskommunene etter lovgivningen er pålagt å utføre. Det er satt som vilkår at virksomheten er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, bør ordningen etter utvalgets oppfatning i større omfang enn med dagens subjektavgrensning, omfatte private og ideelle virksomheter. Etter utvalgets mening bør ordningen også omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte.

Utvalget mener derfor at det bør foretas en endring av dagens vilkår om at virksomheten skal være fullt ut finansiert med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. En videre avgrensning av subjektkretsen, vil i større grad medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester vil omfattes av en generell kompensasjonsordning. Omfanget av nye konkurransevidninger synes derfor å være begrenset ved en slik løsning. En slik løsning kan imidlertid også reise avgrensingsproblemer blant annet i forhold til hva som er en lovpålagt oppgave. På den annen side bygger denne løsningen i utgangspunktet på dagens avgrensning og er derfor i stor grad innarbeidet i praksis.

11.3.2.3 Om konkurransevidninger for fast eiendom

Utvalget er også oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning kan gi nye konkurransevidninger når det gjelder utleie av fast eiendom. Et tiltak for å motvirke konkurransevidninger mellom kommunal og privat virksomhet er å utvide dagens frivillige registreringsordning etter forskrift nr. 117, slik at den også gjelder ved utleie til kommunale virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil merverdiavgiften ikke gi kommunene noe økonomiske motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide fremfor leide lokaler. En slik løsning er gjennomført i Sverige, og utvalget mener at en slik løsning bør gjennomføres også i Norge.

For å motvirke konkurransevidningene i disfavør av private utleiere når kommunene leier ut fast eiendom til private næringsdrivende som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, kan en aktuell løsning være å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet hvor leietaker er ikke-avgiftspliktige private virksomheter. En slik begrensning bør eventuelt også omfatte tilfeller hvor kommunen selger fast eiendom. Utvalget anser at en generell kompensasjonsordning i utgangspunktet bør være enkel og ha færrest mulig unntak. Hensynet til nøytralitet kan imidlertid på dette område tilsi at det foretas en slik avgrensning. Denne løsningen bør kombineres med bestemmelser om tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når fast eiendom selges eller leies ut.

11.3.2.4 Utvalgets vurdering av modellen i forhold til de øvrige kriteriene

En generell kompensasjonsordning representerer for øvrig en tilfredsstillende løsning i forhold til

utvalgets øvrige kriterier. I motsetning til en utvidet fradragsrett vil ikke en generell kompensasjonsordning etablere noen særordninger innenfor merverdiavgiftssystemet. En slik ordning har ingen direkte innvirkning på merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk. En generell ordning som omfatter alle varer og tjenester synes å være relativt robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse fra private siden en unngår å avgrense ordningen til enkelte tjenester hvor det kan oppstå konkurransevidninger slik som i dag. Ordningen synes også å gi relativt lave administrative kostnader sammenliknet med dagens ordning.

11.3.3 Utvalgets konklusjon om modellen

En generell kompensasjonsordning synes å være velegnet for å motvirke konkurransevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Ordningen synes også å være egnet til å motvirke vidningene mellom ulike former for kommunalt samarbeid. En generell ordning vil i mindre grad enn dagens ordning være målrettet mot konkurransevidningene. Kompensasjonsordningen blir dermed betydelige større i beløpsmessig omfang.

En generell kompensasjonsordning representerer for øvrig en tilfredsstillende løsning i forhold til utvalgets øvrige kriterier. En generell ordning som omfatter alle varer og tjenester synes å være relativt robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse fra private siden en unngår å avgrense ordningen til enkelte tjenester hvor det kan oppstå konkurransevidninger slik som i dag. Ordningen synes også å gi relativt lave administrative kostnader sammenliknet med dagens ordning.

Utvalget er oppmerksom på at en av generell kompensasjonsordning vil gi nye konkurransevidninger for ikke-avgiftspliktige tjenester i disfavør av produsenter som ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Utvalget ser det som viktig at det innføres tiltak for å motvirke nye konkurransevidninger. Utvalget anbefaler derfor at en generell kompensasjonsordning, i tillegg til å omfatte kommunal virksomhet, også omfatter private og ideelle virksomheter med utgangspunkt i avgrensningen som følger av dagens ordning, men slik at private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte inkluderes. Denne avgrensningen synes i hovedsak å omfatte private produsenter av sentrale velferdstjenester og vil dermed begrense omfanget av nye konkurransevidninger. Det vises i den forbindelse til utvalgets anbefaling i kapittel 10. Utvalget mener at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som

gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. I den grad avgiftsgrunnlaget over tid utvides til

å gjelde flere tjenester, vil konkurransevridningene som følge av en kompensasjonsordning begrenses.

Kapittel 12

Begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning

12.1 Beskrivelse av en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning

12.1.1 Generelt om utformingen

12.1.1.1 Om en begrenset kompensasjonsordning

I kapittel 11 er en generell kompensasjonsordning beskrevet. En kompensasjonsordning kan også gjøres mer begrenset ved at den målrettes mot de tjenesteområder hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Dagens kompensasjonsordning er et eksempel på en begrenset ordning som er rettet inn mot konkurransevidningene som merverdiavgiften gir opphav til. Dagens begrensede kompensasjonsordning er nærmere beskrevet i kapittel 7.

En begrenset kompensasjonsordning kan gjennomføres ved å utvide dagens kompensasjonsordning til enkelte tjenester hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger. En slik løsning vil i praksis bety at en utvider dagens ordning med flere tjenester. Ved en slik utvidelse av dagens ordning, forutsettes det at en beholder et begrenset system hvor det gis kompensasjon for sjablonmessig beregnede kompensasjonssatser som gjenspeiler tjenesteelementet i de ulike leveransene. Dermed kompenseres det i utgangspunktet kun for tjenesteelementet i leveransen. Det er dette som i praksis utgjør konkurransevidningen mellom produksjon med egne ansatte og kjøp fra private. Det kompenseres da ikke for vareelementet i leveransen siden kommunen ved produksjon med egen ansatte uansett må betale merverdiavgift på vareinnsatsen. Dette gir en målrettet ordning som begrenses i omfang.

12.1.1.2 Hvilke tjenester skal det kompenseres for?

Et sentralt spørsmål ved utformingen av en begrenset kompensasjonsordning, er hvilke tjenester en slik ordning skal gjelde for. Det vises til mandatet hvor utvalget bes om å vurdere hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der

merverdiavgiften kan føre til at private tilbydere får en konkurranseulempe. Ved etableringen av dagens kompensasjonsordning, var det ikke opplagt hvilke tjenester ordningen skulle gjelde for. I Innst. S. nr. 94 (1993-1994) uttalte finanskomiteens flertall at den ikke hadde noen sikker oppfatning av hvilke bransjer som burde omfattes av ordningen, men det ble på side 21 antatt at:

”..de mest aktuelle bransjer bør være bygg og anlegg, herunder vedlikehold, renhold, vaskeri, renseri, og trykkerivirksomhet. Mottatte henvendelser indikerer også at enkelte andre bransjer, som for eksempel vaktjenester, renovasjon og avfallsbehandling, samt kjøkken og kantinedrift trolig bør vurderes nærmere.”

På bakgrunnen av en rapport fra en arbeidsgruppe som skulle kartlegge omfanget av konkurransevidninger i forhold til de mest aktuelle tjenestene innenfor kommunesektoren, ble det etter nærmere vurderinger foreslått at kompensasjonsordningen skulle omfatte vaskeri og renseri, renhold samt bygg og anlegg, jf. St. prp. nr. 1. Tillegg nr 9 (1994-95) Saldering av statsbudsjettet medregnet folketrygden 1995. Det ble vurdert å la ordningen omfatte andre tjenester, jf. uttalelsen fra finanskomiteens flertall, men disse ble av ulike grunner holdt utenfor. En grunn var at ordningen må avgrenses til tjenester som er avgiftspliktige. Vaktjenester ble derfor holdt utenfor, siden dette ikke var en avgiftspliktig tjeneste på dette tidspunktet. Renovasjon og avfallsbehandling ble heller ikke inkludert. Dette er avgiftspliktige tjenester som kommunene omsetter til andre. Ved kommunenes eget bruk av slike tjenester, vil det også måtte beregnes merverdiavgift. Trykkeri- og kantinevirksomhet ble holdt utenfor siden det ble vurdert ikke å eksistere vesentlige konkurransevidningsproblemer. Ved behandlingen av forslag til kompensasjonslov ble renhold holdt utenfor, jf. Ot.prp. nr. 18 (1994-95) og Innst. O. nr. 25 (1994-95). Renhold ble senere tatt inn med virkning fra 1. januar 2002, jf. Innst. O. nr. 3 (2001-2002). Dette illustrerer at det i prosessen med innføringen av gjeldende kompensasjonsordning var langt fra opplagt hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger og hvilke

tjenester som dermed burde omfattes av ordningen.

Merverdiavgiftsreformen 2001 innebar at det ble innført generell merverdiavgiftsplikt på tjenester. Før reformen var det kun avgiftsplikt på de tjenester som var listet opp i merverdiavgiftsloven. Med en generell avgiftsplikt er det kun unntakene som spesifiseres i merverdiavgiftsloven. Ved en generell avgiftsplikt er det ikke lenger mulig å ha en samlet oversikt over hvilke tjenester som er avgiftspliktige. På denne bakgrunn er det vanskeligere enn tidligere å liste opp tjenester hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevidringer.

Utvalget har vært i kontakt med NHO for å få en oversikt over hvilke tjenester hvor en fra næringslivets side anser at det kan eksistere konkurransevidringer som følge av merverdiavgiften. NHO har gjennomført en spørreundersøkelse blant sine medlemsbedrifter om de opplever at merverdiavgiften påvirker konkurranseforholdet mellom bedriften og offentlige etater. Spørreundersøkelsen, og NHOs løpende kontakt med medlemsbedriftene, viser at bedrifter innenfor følgende bransjer rapporterer om problemer i forhold til offentlig sektor grunnet merverdiavgiften:

- utleie av arbeidskraft (vikar/bemannings-tjenester)
- vakt-, sikkerhet- og alarmtjenester
- kantinetjenester (herunder kjøkken/catering innen helse- og omsorg)
- vaktmestertjenester
- bro- og tunneltjenester (billettsalg og tilhørende tjenester)
- verksteder for vedlikehold/repasjjon av drifts-midler/motorkjøretøyer
- forskningstjenester
- datatjenester
- ingeniørtjenester
- konsulenttjenester (herunder også byggeteknisk konsulentvirksomhet, annen teknisk konsulentvirksomhet, bedriftsrådgivning, regnskap, revisjon og advokattjenester mv.)
- laboratorietjenester
- undervisning
- gjenvinningstjenester
- pukk- og grusleverandører/utvinning fra sand og grustak
- godstransport på vei
- asfalttjenester (idretts- og gårdsplasser)
- elektrisk installasjonsarbeid
- engroshandel

Det understrekes fra NHO at en grundigere undersøkelse kan føre til at det kan vise seg at det er flere tjenester som er aktuelle.

I SNF-rapporten, som er vedlagt utredningen (Vedlegg 3), vises det til at det lenge har vært en del tjenestoområder hvor private konkurrerer med kommunal egenregi om oppdrag, men som likevel ikke er omfattet av kompensasjonsordningen. Blant de avgiftspliktige tjenestene som per i dag holdes utenfor ordningen peker SNF på følgende tjenester:

- konsulenttjenester utenfor byggsektoren (blant annet juridisk - og økonomisk rådgivning)
- vekter- og sikringstjenester
- vikartjenester
- vaktmestertjenester
- service og reparasjonsavtaler
- kantinedrift
- flyttetjenester
- post- og telefonitjenester
- drift av egne transportmidler
- annonsering, reklame og informasjon

De to listene er ikke basert på samme klassifisering av tjenester. SNF-listen er basert på inndelingen i kommuneregnskapet (KOSTRA), mens listen fra NHO er basert på, eller kan i hovedsak tilbakeføres til, standard for næringsgrupperinger. Til tross for ulike klassifiseringer synes de to listene med enkelte unntak å være sammenfallende.

Ut fra listene ovenfor synes en sentral gruppe tjenester å være konsulenttjenester. Når en skal vurdere en utvidelse av dagens begrensede kompensasjonsordning til å omfatte flere tjenester, er det nærliggende å inkludere slike tjenester i ordningen. Betegnelsen konsulenttjenester omfatter imidlertid mange typer tjenester og kjennetegnes i utgangspunktet ved at de inneholder elementer av rådgivning eller bistand av juridisk, teknisk, økonomisk, administrativ eller organisatorisk art. Advokattjenester, regnskaps- og revisjonstjenester, IKT-tjenester, informasjonsrådgivning, og rådgivende ingeniør vil for eksempelvis omfattes av begrepet.

Når en begrenset kompensasjonsordning skal omfatte en liste med tjenester, må de tjenestene som er aktuelle kunne avgrensnes i forhold til tjenester som ikke skal omfattes. På mange områder kan dette være vanskelig. Særlig kan det bli vanskelig å avgrense tjenester som går inn under begrepet konsulenttjenester. Det vil for eksempelvis være vanskelig å trekke et skille mellom ulike typer konsulenttjenester dersom det er ønskelig å la noen av disse tjenestene omfattes av en slik begrenset kompensasjonsordning. Dette taler for at alle konsulenttjenester i så fall bør omfattes. En slik avgrensning kan imidlertid også vise seg å ha et for upresist innhold

siden begrepet konsulenttenester ikke er entydig.

Listene omfatter også andre tenester som ikke nødvendigvis kommer inn under betegnelsen konsulenttenester. Et spørsmål ved utforming av en begrenset kompensasjonsordning, er hvilke andre tenester som bør omfattes. I utgangspunktet bør ordningen begrenses til tenester som det er aktuelt for kommunene å utføre med egne ansatte. I den grad det er uaktuelt å utføre enkelte tenester med egne ansatte i kommunen, vil det ikke oppstå konkurransevidninger i praksis. SNF stiller derfor spørsmål ved om det er nødvendig å inkludere alle tenestene på listen i ordningen ut fra at hensikten med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevidninger. Det vises blant annet til at en rekke serviceavtaler knyttet til installering av utstyr i praksis må utføres av leverandøren eller annen spesialist, og er således ikke gjenstand for reell konkurranse fra kommunal egenregi. Slike innvendinger vil ifølge SNF også reises i forhold til en rekke andre tenester som for eksempel post- og telefonitjenester. Om dette uttaler SNF følgende:

”På den annen side er det åpenbart at kommunal egenregi er et reelt alternativ for visse typer drift av datasystemer, i deler av postdistribusjonen samt i utvikling og fremstilling av informasjonsmaterieil. Ved en utvidelse av kompensasjonsordningen kan det da lett oppstå problemer med grensdragningene hvis man ønsker å være konservativ med hensyn til hva som inkluderes.”

En begrenset kompensasjonsordning som skal være egnet til å motvirke konkurransevidninger, kan dermed i praksis omfatte mange tenester. Når i tillegg tenester nå generelt er merverdiavgiftspliktige, noe som i praksis innebærer at det ikke er mulig å liste opp alle tenester som er avgiftspliktige, gir dette et vanskelig utgangspunkt for å velge ut tenester hvor merverdiavgiften kan innebære konkurransevidninger. Utvalget anser det som svært vanskelig å finne fram til et antall avgrensede tenester som skal omfattes av en begrenset kompensasjonsordning.

12.1.2 Nye konkurransevidninger på tjenesteområder som ikke er avgiftspliktige

Utvidelsen av dagens begrensede kompensasjonsordning kan gi nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter når private driver tjenesteyting innen tjenesteområder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Dette

kan eksempelvis gjelde tjenesteproduksjon innenfor helse- og undervisningssektoren. Dette skyldes at private produsenter, i motsetning til kommunale produsenter, ikke får kompensert merverdiavgiften på anskaffelsene, se omtalen av dette i kapittel 11.1.2.1.

En begrenset ordning vil, i likhet med en generell ordning, også kunne medføre at det oppstår nye vridninger når ikke-avgiftspliktige tenester omsettes til andre enn kommunen. Det vil i prinsippet ikke være forskjell på disse ordningene i forhold til at det oppstår nye konkurransevidninger. For en begrenset ordning vil virkningene av konkurransevidningene imidlertid begrenses, ved at kommunene kun får kompensert for tjenesteelementet i leveransen. I tillegg vil omfanget av nye konkurransevidninger begrenses ved at kommunene kun får kompensert for merverdiavgift på enkelte tenester. Ved at den begrensede ordningen er mer målrettet mot konkurransevidningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, vil omfanget av nye konkurransevidninger bli mer begrenset enn ved en helt generell ordning.

Som beskrevet i kapittel 11.1.2.2, finnes det flere alternative løsninger for å motvirke slike nye konkurransevidninger. Løsningene som er skissert for en generell kompensasjonsordning, vil også kunne anvendes på en begrenset utvidelse av dagens ordning. Dette betyr for det første at det kan være aktuelt med en løsning med kompensasjon for skjult merverdiavgift ved kommunenes kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tenester fra private. En slik løsning er gjennomført både i Sverige og Danmark. Alternativt kan en begrenset kompensasjonsordning omfatte alle produsenter av oppgaver som kommuner ved lov er pålagt ansvaret for. Et tredje alternativ er å la produsenter av lovpålagte oppgaver med utgangspunkt i dagens begrensninger omfattes av ordningen, men slik at private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte omfattes. Det vises til den nærmere beskrivelsen av disse alternative løsningene i kapittel 11.1.2.2.

12.1.3 Nye konkurransevidninger på området for fast eiendom

På samme måte som en generell kompensasjonsordning, kan en begrenset kompensasjonsordning gi nye konkurransevidninger ved salg og utleie av fast eiendom. Konkurransevidningene oppstår som følge av at kommunene ved en begrenset kompensasjonsordning vil få kompensert for merverdiavgiften på bygge- og anleggsarbeidene mv. (tjenesteelementet) knyttet til fast eiendom.

Et tiltak for å motvirke konkurransevriddinger mellom kommunal og privat virksomhet, er å utvide dagens frivillige registreringsordning etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven slik at den også gjelder ved utleie til kommunale virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil merverdiavgiften ikke gi kommunene noe økonomiske motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide fremfor leide lokaler. En slik løsning er gjennomført i Sverige og kan gjennomføres også i Norge.

For å motvirke konkurransevriddningene i disfavør av private utleiere når kommunene leier ut fast eiendom til private næringsdrivende som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, mener utvalget at det i tillegg bør vurderes å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet hvor leietaker er private ikke-avgiftspliktige virksomheter. En slik begrensning bør eventuelt også omfatte tilfeller hvor kommunene selger fast eiendom. Utvalget anser at en kompensasjonsordning i utgangspunktet bør være enkel og ha færrest mulig unntak. Hensynet til nøytralitet kan imidlertid på dette område tilsi at det foretas en slik avgrensning. I tillegg bør det vurderes om kompensert merverdiavgift knyttet til bygg og anlegg skal kunne tilbakeføres dersom bygget før fullføringen eller etter et bestemt antall år etter fullføringen, selges eller leies ut.

Det vises for øvrig til omtalen i kapittel 11.1.3.

12.1.4 Innretting av en kompensasjonsordning

12.1.4.1 Generelt

Utvalgets beskrivelse tar utgangspunkt i hvordan dagens begrensede kompensasjonsordning er innrettet i praksis og beskriver en forbedret innretning i forhold til dette. Omtalen bygger på teksten i kapittel 7 om svakheter ved dagens ordning.

Utvalget har stilt spørsmål ved om gjeldende kompensasjonsordning i praksis fungerer etter hensikten. Hensikten med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevriddinger mellom kommuners og fylkeskommuners egenproduksjon av tjenester i forhold til å kjøpe dem fra andre. Ordningen bør da faktisk fungere slik i praksis at de enhetene i kommunen som gjør beslutninger om innkjøp faktisk ser bort ifra merverdiavgiften.

12.1.4.2 Innsendelses- og utbetalingsrutiner

Utvalget har vist til at det svekker virkningen av ordningen at kompensasjonen ikke utbetales før to

kalenderår etter at anskaffelsen er foretatt. Ved å endre rutinen ved innsending av kompensasjonsoppgavene og utbetalingsrutinene slik at utbetalingene av refusjoner skjer hver måned eller hver annen måned, kan virkningen av ordningen bedres. Dette er i tråd med betalingsrutinene i kompensasjonsordningene i våre naboland. Ved å velge innsending av kompensasjonskravene hver annen måned i stedet for årlig slik som i dag, vil en imidlertid pålegge de kommunale virksomheter noe mer administrasjon knyttet til innsending av oppgaver. Dette kan imidlertid motvirkes ved å stille mindre strenge krav til dokumentasjon ved innsending av kompensasjonsoppgavene enn i dag. Ved å velge terminer over en periode på to måneder, blir imidlertid de administrative kostnadene mindre enn om en skulle velge månedlig innrapportering. Hensynet til administrative kostnader både for kommuner og skatteetaten taler for innsending av kompensasjonskrav hver annen måned og med fortløpende utbetaling av kompensasjon, for eksempel innen to måneder etter avslutningen av hver termin. Innrapportering hver annen måned tilsvarer terminene for innsending av merverdiavgiftsoppgaver innenfor det ordinære merverdiavgiftssystemet.

12.1.4.3 Beslutningstakerne i kommunen må se bort ifra merverdiavgiften

Problemer med dagens ordning

Kommunene kan i ulik grad og med ulike organisasjonsformer ha delegert myndigheten til å foreta produksjon og innkjøp til underliggende enheter i kommuneorganisasjonen. Det sentrale for at ordningen skal fungere etter hensikten, er at de enkelte beslutningstakerne ikke betrakter merverdiavgiften som en kostnad. Dagens kompensasjonsordning innebærer at kommunen sentralt sender inn kompensasjonskrav til det lokale fylkesskattekontoret. Det er også kommunen sentralt som får utbetalt kompensasjonsbeløpet. I første omgang er det imidlertid den enkelte enhet som tar beslutning om innkjøp, som i dagens ordning tar initiativ til å få refundert merverdiavgiften ved å fylle ut nødvendige dokumenter. Kravene samordnes deretter i kommunen sentralt, som innrapporterer krav til skatteetaten. Utbetalingene går til kommunene sentralt. Kommunen avgjør selv hvordan kompensasjonsbeløpet fordeles på de enhetene i kommunens som tar beslutningene om innkjøp. Det pålegger ingen plikt for kommunen sentralt å tilbakeføre kompensasjonen til den eller de besluttende enheter som har generert kompensasjonskravet. I den grad de besluttende enheter ikke får tilbake-

ført korrekt beløp fra kommunen sentralt, vil dette kunne svekke virkningene av ordningen. Hvis de enkelte kommunale beslutningstakere ikke opplever at merverdiavgiften blir kompensert, vil avgiften oppleves som en kostnad og ordningen virker dermed ikke etter hensikten.

Bør de enkelte besluttede enheter i kommunen administrere ordningen?

Utvalget har i utgangspunktet vurdert det slik at en kompensasjonsordning kunne vært mer effektiv ved å legge plikten til å sende inn kompensasjonskrav til besluttede enheter som er berettiget kompensasjon. Utbetalingen kunne på tilsvarende måte utbetales direkte til den besluttede enhet. Utvalget har vurdert en slik utforming nærmere. Det vises til den juridiske utredningen fra KLUGE Advokatfirma ans v/høyesterettsadvokat Per Sandvik. I den juridiske utredningen vurderes det slik at siden det er tale om en kompensasjonsordning og ikke avgiftsberegning, burde det ikke være problematisk å legge plikten til å sende kompensasjonskrav til den enkelte besluttede enhet i kommunen, og la denne ta inn kompensasjonsbeløpet i sitt regnskap. Den enkelte etat vil eller kan ha eget regnskap i den forstand at det innenfor kommuneregnskapet vises hva etaten har av inntekter og utgifter. I den juridiske utredningen vurderes det slik at det regnskapsteknisk ikke skulle være problemer med en løsning der de enkelte etater og bedrifter i kommunen administrerer kompensasjonsordningen.

Utvalget har vurdert om de enkelte besluttede enheter i kommunene kan sende krav direkte til fylkesskattekontoret i stedet for til kommunen sentralt. Beregninger fra Skattedirektoratet viser til at en slik løsning, i kombinasjon med for eksempel månedlig innrapportering av oppgaver, kan medføre at antall oppgaver kommer opp i 134 000, noe som med manuelt mottak og registrering kan kreve administrative ressurser tilsvarende nærmere 90 årsverk hos skatteetaten. Maskinelt mottak og registrering vil redusere behovet for antall årsverk, men vil være tid- og ressurskrevende å utvikle. En løsning hvor de enkelte besluttede enheter administrerer ordningen vil dermed medføre betydelige administrative kostnader. I tillegg er det store variasjon i organiseringen mellom ulike kommuner i forhold til hvordan de besluttede enheter i kommunen er organisert. En slik løsning er ikke nødvendigvis egnet i alle kommuner. En løsning hvor hver enhet i kommunen sender inn og får utbetalt kompensasjonskravene anses derfor som uaktuell.

Endrede regnskapsrutiner

En alternativ løsning for at de enkelte besluttede enheter i kommunen ikke skal anse merverdiavgiften som en kostnad, kan være å endre regnskapsrutinene. Kommuner har i dag regnskapsrutiner både for den merverdiavgiftspliktige del av sin virksomhet, og for sin virksomhet utenfor avgiftsområdet. For den avgiftspliktige virksomheten nyttes nettoprinsipp i årsregnskapet. Ved kontering av faktura påføres koden for inngående merverdiavgift på kontostrengen, dersom faktura gjelder avgiftspliktig virksomhet. I kommunens årsregnskap registreres i så fall fakturabeløp eksklusive avgift. Dersom faktura gjelder ikke-avgiftspliktig virksomhet, påføres faktura koden for slik leveranse, og anskaffelsen registreres inklusive avgift. Begge håndteringene er del av ordinære regnskapsprosedyrer i kommunene i dag.

For å bedre effektiviteten av kompensasjonsordningen i forhold til målsetningen, kan det være nødvendig i større grad å øremerke kompensasjonen i kommunene. Dette kan oppnås ved å håndtere kompensasjonsordningen regnskapsmessig som en fradragsordning. Det innebærer at en i kommuneregnskapet regnskapsfører alle fakturaer eksklusive avgift, slik det i dag gjøres for leveranser til avgiftspliktig virksomhet. Faktura kan påføres særskilt koden for generell kompensasjon for merverdiavgift, som automatisk genererer nettoføring i drifts- og investeringsregnskapet. Samlet inngående avgift for ikke-avgiftspliktig virksomhet og refusjonskrav, kan framgå av egen rubrikk på merverdiavgiftsoppgaven.

De samme insentivvirkninger som ved nettoføring, som er beskrevet i foregående avsnitt, kan oppnås dersom kompensasjonen utformes som et ordinært øremerket tilskudd, som framstilles i kommunens drifts- og investeringsbudsjetter. Årsbudsjettet utgjør den bindende plan for kommunens virksomheter i året, hvor de økonomiske rammene for virksomhetenes drift (og investeringer) er fastsatt. Det er dermed budsjettet som i kommunene er bestemmende for de anskaffelser som foretas gjennom året. Årsregnskapet utgjør en ren oppstilling over inntekter og utgifter i henhold til vedtatt budsjett.

Kommuneloven § 46 nr. 1 angir at årsbudsjettet kan fastsettes netto. Det innebærer at de fastsatte økonomiske rammene for virksomhetene vil være eksklusive de inntekter som virksomhetene genererer. Slike inntekter vil være salgsinntekter, øremerkede tilskudd og refusjoner. I praksis innebærer dette at virksomhetene kan stilles fritt til å disponere egne inntekter. Gjeldende kompen-

sasjonsordning, hvor kommunen sentralt sender inn kompensasjonskrav året etter anskaffelsen og mottar kompensasjon to år etter anskaffelsen, gjør det umulig å gjennomføre en ordning hvor virksomhetsleder ser bort fra merverdiavgiften. Ved innsending av krav, og utbetaling samme år, faller hindringene fra praktisering av nettoprinsippet ved budsjettering og regnskapsføring bort.

Hva med private virksomheter?

Endringene omtalt ovenfor som skal medføre at de besluttende enheter i kommunen ikke skal anse merverdiavgiften som en kostnad, vil kun omfatte kommunale virksomheter som følger kommunale regnskapsrutiner mv. Hvis en i utgangspunktet utformer ordningen slik som i dag ved at enkelte private virksomheter også omfattes av ordningen, vil dette dermed ikke være noen egnet løsning for dem. I dagens kompensasjonsordning er reglene utformet slik at disse enhetene skal sende inn sine krav til den kommune eller fylkeskommune hvor de er hjemmehørende. Kommunen får utbetalt kompensasjonsbeløpene på vegne av de private og ideelle virksomheter, men er ikke pliktig til å betale tilbake det kompenserte beløpet. Uten klare regler på at kommunen skal utbetale kompensasjonen til de private virksomhetene, vil ordningen i liten grad fungere etter hensikten for private virksomheter. En mulighet kan være at de private virksomhetene sender inn kompensasjon oppgaver direkte til fylkesskattekontoret og får utbetalt kompensasjonen direkte. Det finnes imidlertid ingen oversikt over antall private og ideelle virksomheter som vil omfattes av en slik ordning. Selv om antallet oppgaver vil øke noe, og dermed øke de administrative kostnadene for skatteetaten, anser utvalget at en slik mulighet bør vurderes for å sikre at ordningen skal fungere etter hensikten også for de private som omfattes av ordningen.

Dokumentasjonskrav

Utvalget har også vist til at det kan være grunnlag for å se nærmere på kravene til dokumentasjon som gjelder ved innsending av kompensasjon oppgaver etter dagens ordning. Dagens ordning kan oppfattes som komplisert og detaljert med krav til spesifisering av hver faktura som legges til grunn for refusjonskravene som kommunen skal sende til fylkesskattekontoret. Det vises til forskrift nr. 105 § 5 hvor det blant annet er oppstilt som krav at det skal utarbeides en egen oppstilling over alle fakturaer med tilhørende spesifisering, fakturadato samt navn og orga-

nisasjonsnummer til den som har levert tjenesten.

Ved en generell kompensasjonsordning som gjelder alle varer og tjenester, vil kompensasjon oppgavene kunne forenkles ved at man ikke har behov for å operere med kompensasjonskategorier slik som i dagens ordning. Når ordningen blir generell i stedet for å begrenses til enkelte tjenester, kan det også være naturlig å vurdere forenklinger av kravene til dokumentasjon ved innsending av kompensasjon oppgavene. Dette kan for eksempel gjøres ved at det ikke lenger kreves en oppstilling av alle fakturaer med tilsvarende detaljerte spesifiseringer av blant annet fakturadato og organisasjonsnummer til den som har levert tjenesten, som omtalt ovenfor. En attestasjon fra revisor som vedlegges kompensasjon oppgaven vil sannsynligvis langt på vei være tilstrekkelig. Lignende forenklinger bør også vurderes ved en begrenset kompensasjonsordning selv om det ved en slik ordning er behov for å operere med egne kompensasjonskategorier.

Det kan for øvrig stilles spørsmål ved om de krav til opplysninger som er satt ved innsending av kompensasjon oppgaver etter dagens ordning, er hensiktsmessig i kontrollammenheng. Skatteetaten kontrollvirksomhet må uansett i stor grad bygge på stikkprøvekontroller mv. av underlagsdokumentene.

12.2 Beskrivelse av modellen i forhold til kriteriene

12.2.1 Motvirker konkurransevidninger mellom kommunal produksjon og kjøp fra andre

En begrenset utvidelse til enkelte tjenester innenfor dagens kompensasjonsordning kan motvirke konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. En forutsetning for at en slik modell skal være egnet til å motvirke konkurransevidninger, er at den omfatter alle tjenester hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. En begrenset ordning behøver ikke å omfatte tjenester hvor det er uaktuelt med kommunal produksjon, og hvor det ikke kan oppstå konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. Som utvalget har pekt på, kan det være vanskelig å komme fram til en slik liste over disse tjenestene. Det kan dessuten oppstå betydelig avgrensingsproblemer knyttet til en slik modell som kan innebære at den i praksis er lite egnet som et gene-

relt virkemiddel for å motvirke konkurransevriddinger.

I tillegg baseres en slik modell seg på at de sjablonmessig beregnede kompensasjonssatser skal gjenspeile tjenesteelementet i de enkelte leveransene. Siden disse satsene er basert på gjennomsnittsberegninger, vil de i praksis ikke treffe pre-sist for mange leveranser.

Kommunal virksomhet utskilt som eget retts-subjekt, eksempelvis et kommunalt aksjeselskap, vil ikke omfattes av en kompensasjonsordning. Dersom kommunen velger å utøve næringsvirksomhet på ikke-avgiftspliktige tjenestoområder i et kommunalt foretak, vil man derimot være omfattet av kompensasjonsordningen. Kompensasjonsordningen kan dermed påvirke hvordan kommunal tjenesteproduksjon organiseres. Dette henger imidlertid sammen med at kommunal virksomhet som er utskilt i et eget selskap etter aksjelovene eller selskapsloven, bør likestilles med tilsvarende private virksomheter. Merverdiavgiftsplikten bør være nøytralt utformet i forhold til eierskap når selskapsformene er like.

En begrenset ordning vil være mer målrettet mot konkurransevriddningene enn en helt generell ordning som gjelder alle varer og tjenester. Dette skyldes både at det kun kompenseres for enkelte tjenester hvor det kan oppstå konkurransevriddinger, og at det kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransen og ikke for vareelementet. Basert på beregninger fra SNF, kan det anslås at samlede kompensasjonskrav i en begrenset ordning kan utgjøre om lag 2,3 mrd. kroner når ordningen både omfatter kommuner og fylkeskommuner. Sammenliknet med en generell kompensasjonsordning for både varer og tjenester, utgjør kompensasjonsbe-løpene knapt $\frac{1}{4}$.

Omfanget og fordeling av finansieringen av ordningen mellom kommunene vil by på mindre problemer ved en slik begrenset ordningen enn med en generell ordning, siden beløpet som skal finansieres er betydelig mindre.

12.2.2 Medfører nye konkurransevriddinger

En begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning vil i mindre grad skape nye konkurransevriddinger mellom kommunale og private virksomheter enn ved en generell kompensasjon for alle varer og tjenester. Dette skyldes blant annet at omfanget av ordningen er begrenset både ved at den kun gjelder tjenester hvor det kan oppstå konkurransevriddinger, og at det kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransene.

I tillegg har dagens ordning en subjektavgrens-

ning som går utover kommunal og fylkeskommunal virksomhet. Den omfatter også private og ideelle virksomheter som er omtalt i offentlige planer som en integrert del av det kommunale og fylkeskommunale tjenestetilbud. Dette bidrar også til å begrense omfanget av de nye konkurransevriddningene som kan oppstå ved utvidelse av ordningen til å gjelde flere tjenester.

Det kan imidlertid oppstå enkelte nye konkurransevriddinger. For en generell kompensasjonsordning er det skissert alternative løsninger for å motvirke nye konkurransevriddinger som kan oppstå i forhold til private på ikke-avgiftspliktige tjenestoområder. Et alternativ kan være, slik som en har valgt i Sverige og Danmark, å kompensere for den skjulte merverdiavgiften som inngår i vederlaget ved kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester fra private. For å motvirke vriddningene, må en slik ordning omfatte alle ikke-avgiftspliktige tjenester som det er aktuelt for kommunen å kjøpe fra private i stedet for å produsere selv.

En slik kompensasjon for skjult merverdiavgift vil imidlertid ikke motvirke de nye vriddningene som vil oppstå når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes fra private virksomheter til andre enn kommunen. Ved omsetning av ikke-avgiftspliktige tjenester til andre som ikke omfattes av kompensasjonsordningen, vil det fremdeles være vriddninger. Det vil gjelde generelt for omsetning av slike tjenester til andre enn kommunen at kompensasjonsordningen kan gi nye vriddninger i disfavør av private tjenesteprodusenter. En slik løsning vil heller ikke motvirke vriddningene mellom kommunale aksjeselskap og tjenesteproduksjon innen kommunen som rettssubjekt.

Alternativ kan en velge en videre avgrensning av ordningen slik at private virksomheter som produserer tjenester som kommuner og fylkeskommuner har et lovpålagt ansvar for også omfattes. Ved en slik løsning vil konkurransevriddinger i disfavør av private i stor grad motvirkes på dette området. Merverdiavgiften vil dermed ikke påvirke om produksjonen av lovpålagte tjenester utføres i kommunal eller privat regi. Med en avgrensning av ordningen til å gjelde virksomheter som produserer lovpålagte oppgaver, vil det være typen tjeneste som utføres som er avgjørende for om en omfattes av ordningen og ikke produksjonens eier- eller organisasjonsform.

Som nevnt i kapittel 11, kan en slik løsning reise visse avgrensningsspørsmål i forhold til hva som er en lovpålagt oppgave. Kommunene vil også kunne oppnå en fordel i forhold til private på tjenestoområder som ikke er lovpålagt.

En tredje løsning kan være i utgangspunktet å

beholde dagens avgrensning i forhold til subjekt-kretsen for private og ideelle virksomheter ved gjennomføringen av en mer begrenset kompensasjonsordning, men slik at den omfatter private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte. En slik mer begrenset avgrensning av subjekt-kretsen vil likevel medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester i store trekk vil være omfattet av ordningen, se også her nærmere omtale i kapittel 11.

I likhet med en generell kompensasjonsordning, kan en mer begrenset ordning også medføre nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter på området for fast eiendom. En mulighet kan også her være å utvide den frivillige registreringsordningen etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven, slik at den også omfatter utleievirksomhet i tilfeller hvor leietakeren er en kommunal virksomhet som ikke har avgiftspliktig omsetning. Dette kan kombineres med at den begrensede kompensasjonsordningen ikke skal omfatte kommunale virksomheter som driver med utleie av fast eiendom til ikke-avgiftspliktige private virksomheter. I tillegg bør det vurderes om kompensert merverdiavgift skal kunne tilbakeføres dersom bygget før fullføringen, eller et bestemt antall år etter fullføringen, selges eller leies ut. Konkurransevidningene på området for fast eiendom kan på denne måten i stor grad kunne motvirkes ved gjennomføringen av en begrenset kompensasjonsordning.

12.2.3 Kommunale samarbeidsformer

Merverdiavgiften påvirker i dag organiseringen av kommunalt samarbeid for tjenester som er avgiftspliktige og som ikke omfattes av dagens begrensede kompensasjonsordning. På tjenesteområder som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten, vil merverdiavgiften ikke påvirke organisering av kommunalt samarbeid, se kapittel 4.4.

En utvidelse av dagens begrensede kompensasjonsordning til å omfatte enkelte flere tjenester, kan i større grad motvirke konkurransevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer enn hva som er tilfelle i dag. Bakgrunnen for dette er at merverdiavgiften i utgangspunktet ikke påvirker organiseringen av kommunalt samarbeid for avgiftspliktige tjenester som omfattes av en slik begrenset kompensasjonsordning. I slike tilfeller vil de enkelte kommuner ved kjøp fra vertskommuner få kompensert merverdiavgiften av tjenestelementet i leveransen.

Ved produksjon av avgiftspliktige tjenester som ikke omfattes av en slik begrenset kompens-

sjonsordning, vil kommuner som på kontraktsbasis utfører tjenester for andre kommuner (vertskommune) være avgiftspliktig for sin omsetning av slike tjenester til andre kommuner og dermed også ha fradragsrett for inngående merverdiavgift etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 21. Kommunen som kjøper den avgiftspliktige tjenesten fra vertskommunen, vil imidlertid ikke få kompensert merverdiavgiften når den aktuelle tjenesten ikke er omfattet av ordningen. Ved kommunalt samarbeid, for eksempel i form av et interkommunalt selskap, vil det derimot ikke oppstå noe avgiftsbelastning ved deltakende kommuners kjøp av tilsvarende tjenester. På denne måten vil merverdiavgiften med en begrenset utvidelse av kompensasjonsordningen til flere tjenester kunne påvirke organisering av kommunalt samarbeid for avgiftspliktige tjenester som ikke er omfattet av ordningen. Omfanget av denne konkurransevidningen vil imidlertid avhenge av hvilke tjenester som ikke vil være omfattet av en begrenset kompensasjonsordning og om det er aktuelt for kommunene å samarbeide om disse tjenestene.

I tillegg kommer at en begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning i utgangspunktet ikke vil omfatte kommunal tjenesteproduksjon som er utskilt i eget rettssubjekt, for eksempel et kommunalt aksjeselskap. Ved en begrenset kompensasjonsordning hvor det kompenseres for den skjulte merverdiavgiften som inngår i kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester, vil et kommunalt aksjeselskap, i motsetning til eksempelvis et kommunalt foretak, ikke få kompensert den skjulte merverdiavgiften. Dette kan også påvirke valg organisasjonsformer for kommunalt samarbeid. En alternativ løsning som innebærer at den begrensede kompensasjonsordningen omfatter alle produsenter av lovpålagte oppgaver, vil på den annen side ikke påvirke hvordan kommunene organiserer sitt samarbeid. En forutsetning for dette er imidlertid at det er tale om samarbeid om produksjon av avgiftspliktige tjenester som er omfattet av kompensasjonsordningen. Alternativet som innebærer at dagens begrensning i forhold til subjekt-kretsen i utgangspunktet videreføres, kan også kunne motvirke slike vidninger.

12.2.4 Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk

En begrenset utvidelse til enkelte tjenester innenfor dagens kompensasjonsordning vil ikke medføre særordninger som kompliserer merverdiavgifts-

regelverket. Det vises for øvrig til omtalen under tilsvarende kriterie i kapittel 11.

12.2.5 Robust over tid

En begrenset utvidelse av kompensasjonsordningen til å gjelde enkelte avgrensede tjenester, vil gi en lite robust ordning i forhold til en utvikling hvor konkurranse etableres på stadig flere markeder hvor offentlig produksjon av vært enerådende. Det skjer en utvikling med deregulering av markeder hvor det tradisjonelt har vært offentlig monopol slik at private produsenter kommer til. En ordning som begrenses til tjenester hvor en i dag vurderer det slik at merverdiavgiften skaper konkurransevidringer, kan vise seg i fremtiden å ikke omfatte tjenester hvor det her oppstått konkurranse mellom private og kommunale produsenter. Eksempelvis har Kommunal- og regionaldepartementet nylig lagt fram forslag om å åpne opp for private på markedet for kommunal revisjon.

En ordning som er begrenset til enkelte tjenester vil skape en avgrensning som kan bli utsatt for press om at tjenester som faller utenfor skal omfattes. Dagens begrensede kompensasjonsordning har, siden den ble innført i 1995, vært utsatt for press om at flere tjenester må komme inn i ordningen. Dette har medført at renhold har kommet inn senere.

Som nevnt, vil også utvidelse av en begrenset kompensasjonsordning kunne gi nye konkurransevidringer i disfavør av private produsenter som ikke omfattes av ordningen. En mulig løsning som er skissert er å innføre kompensasjon for skjult merverdiavgift innenfor ordningen. Kompensasjon for skjult merverdiavgift for enkelte tjenester med tilhørende sjablonbaserte kompensasjonssatser vil også kunne endre seg over tid. Siden kompensasjonen for skjult merverdiavgift kun gjelder for kommunenes kjøp og ikke ved omsetning til andre som ikke omfattes av kompensasjonsordningen, vil en slik løsning vise seg å være mindre egnet over tid.

I en utvikling hvor sentrale velferdstjenester i økende grad tilbys fra private produsenter på markedsbetingelser i konkurranse med offentlige skattefinansiert tilbud, vil konkurransevidringer i favør av kommunal produksjon kunne få økt betydning. Med endringer i finansieringsformer i retning av resultatbaserte finansieringsordninger hvor pengene følger brukeren og brukerbetaling, vil tjenestene i større grad omsettes til brukerne i markedet og ikke til kommunen. En ordning hvor kommunen får kompensert for skjult merverdiavgift vil ikke være egnet til å motvirke konkurransevidringer på slike områder.

For at dagens kompensasjonsordning i mindre grad skulle gi nye konkurransevidringer i disfavør av private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester, ble ordningen utvidet til å gjelde private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbud. En slik utvidelse gjorde ordningen noe mer robust i forhold til endringer i eierskap og organisasjonsform for produsenter av slike tjenester. Ordningen er således til en viss grad utformet slik at den kan møte en utvikling i som går i retning av endrede organisasjonsformer og eierskap for produksjon av slike tjenester. Avgrensningen skaper imidlertid enkelte problemer i forhold til at både enkelte kommunale og private produsenter faller utenfor. Det vil dermed uansett avgrensning kunne oppstå et press for å utvide ordningen. En mulighet kan være å utvide subjektskretsen til også å omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, men slik at vilkårene i dagens ordning for øvrig beholdes.

Med en mer utvidet ordning, som omfatter alle produsenter av kommunens lovpålagte oppgaver, vil ordningen gjøres uavhengig av eierskap og organisasjonsformer for produksjon av tjenester som kommunen er pålagt ansvaret for. En slik ordning kan dermed være noe mer robust i forhold til endringer i eierskap og organisasjonsformer. Avgrensningen vil imidlertid avhenge av hvilke lovpålagte oppgaver kommunene pålegges. Begrepet lovpålagte oppgaver og innholdet i dette kan også endres over tid. En slik avgrensning vil kunne skape press mot at kommunen pålegges flere oppgaver og dermed øke kommunenes ansvarsområde. I tillegg kan det bli avgrensningsproblemer knyttet til hva som skal komme innenfor begrepet lovpålagt tjeneste.

Uansett hvilken løsning som velges for at ordningen skal motvirke nye konkurransevidringer, vil det kunne oppstå press mot å omfattes av ordningen. Som nevnt kan det oppstå press i retning av at det skal kompenseres for flere tjenester. Siden ordningen kun omfatter et begrenset antall tjenester, vil det imidlertid bli mindre gunstig å omfattes av ordningen enn ved generell kompensasjon, og presset mot å komme innenfor en slik ordning må antas å bli mindre enn ved en generell ordning.

12.2.6 Administrative kostnader

En begrenset utvidelse til enkelte tjenester innenfor dagens kompensasjonsordning, vil medføre administrative kostnader både ved regelutforming og kontroll for myndighetene. Med oppretthol-

delse av ordningen med sjablonmessige fastsatte kompensasjonskategorier som gjenspeiler tjenestelementet i leveransene, vil antallet sjablonsatser øke. Dette medfører økte administrative kostnader for myndighetene med revisjon og utbygging av eksisterende søknadsskjema. En utvidelse til enkelte tjenester innenfor dagens ordning vil også medføre kostnader for kommunene ved at de må gjøre seg kjent med et revidert regelverk, og ved arbeid med innsending av refusjonsoppgaver. For øvrig vil de administrative kostnader ved endringer i innretningen av ordningen blir tilsvarende som for en generell kompensasjonsordning som omtalt i kapittel 11.2.

For at ordningen skal fungere slik at de enkelte besluttede enheter i kommunen ser bort ifra merverdiavgiften ved innkjøp, har utvalget vurdert en løsning som innebærer at de enkelte enheter i kommunen sender inn refusjonskrav og får utbetalinger direkte tilbake fra skattemyndighetene. Utvalget har fått anslått de administrative kostnader for skatteetaten ved å legge plikten til å sende inn krav direkte til fylkesskattekontoret i stedet for til kommunen sentralt. Beregninger fra Skattedirektoratet viser at en slik løsning i kombinasjon med eksempelvis månedlig innsending av oppgaver kan medføre at antall oppgaver kommer opp i 134 000, noe som med manuelt mottak og registrering kan kreve administrative ressurser tilsvarende nærmere 90 årsverk hos skatteetaten. Maskinelt mottak og registrering vil redusere behovet for antall årsverk, men vil være tid- og ressurskrevende å utvikle.

Som et alternativ til at de enkelte enheter sender inn oppgaver direkte til skatteetaten, har utvalget skissert en løsning hvor kommunale regnskapsrutiner endres slik at de enkelte kommunale virksomheter regnskapsfører utgifter netto eksklusive merverdiavgift. Avgjørende for kommuners administrative kostnader er om ordningen kan innordnes i kommunenes ordinære regnskapsrutiner eller ikke. Med et slikt system kan en fremdeles sende inn kompensasjonsoppgaver sentralt fra de enkelte kommuner.

Utvalget har skissert en overgang til kortere utbetalingsterminer enn i dag. En overgang til kortere terminer vil medføre flere oppgaver og mer administrative kostnader både for kommunen og skattemyndighetene. Innrapportering annen hver måned vil gi om lag 2 880 oppgaver per år. Dette medfører administrasjonskostnader i skatteetaten på om lag 2 årsverk for manuelt mottak, registrering og kontroll. I tillegg kommer administrative kostnader ved attestering, anvisning og utbetaling på til sammen 2,5 månedsværk. Innrapportering

hver måned vil gi dobbelt så høye administrative kostnader for skattemyndighetene. Kortere innrapporteringsterminer enn i dag kan også påvirke administrative kostnader for kommunene. Dersom rutinene kan automatiseres, vil antallet oppgaver i seg selv ikke være av vesentlig betydning for kommunene.

De administrative kostnadene ved en kompensasjonsordning kan til en viss grad påvirkes av hvilken løsning man velger for å motvirke de nye konkurransevridningene som oppstår når en generell kompensasjonsordning innføres. Hvis en velger en løsning slik som i Sverige og Danmark, hvor kommunene gis kompensasjon for skjult merverdiavgift ved kjøp fra produsenter som ikke omfattes av kompensasjonsordningen, må det antas at de administrative kostnadene øker noe. Generelt vil omfanget av unntak og avgrensninger øke de administrative kostnader og muligheter for feil, som igjen utløser kontrollbehov.

En alternativ løsning, hvor flere subjekter omfattes av ordningen ved at man enten tar utgangspunkt i dagens ordning eller ved at alle produsenter av kommunalt lovpålagte oppgaver tas med, vil gi flere enheter som omfattes av ordningen. I den grad disse sender inn oppgaver til den kommunen hvor tjenesten utføres, må de administrative kostnadene antas å bli om lag uendret. Utvalget anbefaler imidlertid at en vurderer mulighetene for at private sender inn oppgaver direkte til det lokale fylkesskattekontor. Dette vil øke de administrative kostnader for skatteetaten.

12.2.7 Kommunelovgivningen

Med basis i den juridiske utredningen fra KLUGE Advokatfirma ans v/høyesterettsadvokat Per Sandvik konkluderer utvalget med at en utvidelse av dagens kompensasjonsordning ikke vil kreve endringer i kommuneloven.

I den juridiske utredningen er det reist spørsmål om det er mulig å innføre en ordning der de enkelte etater og bedrifter direkte sender inn og mottar krav på kompensasjon. Utvalget forstår den juridiske utredningen slik at dersom en slik ordning ikke setter krav til organiseringen av kommunens virksomheter, kreves ingen endringer i gjeldende kommunelov. Ordningen vil i så fall heller ikke bryte med et grunnprinsipp bak kommuneloven om kommuners frihet ved valg av organisering. Det bør derfor etter utredningen ikke eksistere formelle hindringer for å legge plikten til å sende kompensasjonskrav til den enkelte enhet i kommunen. Innenfor kommunens årsregnskap vil inntekter og utgifter for kommunens virksomheter

være spesifisert, og kompensasjonsbeløp vil eventuelt framstå blant virksomhetens egne inntekter. Det konkluderes i utredningen med at det ikke foreligger regnskapstekniske problemer med en løsning der de enkelte virksomhetene i kommunen sender kompensasjonskrav direkte og mottar kompensasjonsbeløp.

12.2.8 EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregelverket

Bestemmelsene om offentlig støtte i EØS-avtalen innebærer at all offentlig støtte til næringslivet, som virir eller truer med å vri konkurransen, er forbudt i den grad handelen mellom EØS-landene påvirkes. En begrenset kompensasjonsordning vil i mindre grad enn en generell kompensasjonsordning medføre at kommunen som tilbyder kan oppnå fordeler i konkurranse med tilsvarende private virksomheter. Dette skyldes blant annet at omfanget av ordningen er begrenset både ved at den kun gjelder tjenester hvor det kan oppstå konkurransevidninger, og at det kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransen. For de fordelene som likevel kan oppstå, vil vurderingene i forhold til statsstøtteregelverket være de samme som ved en generell kompensasjonsordning, se nærmere kapittel 11.2.8.

12.2.9 EUs merverdiavgiftsregelverk

Som nevnt i kapittel 8, foreligger det i EU ikke harmoniserte regler om kompensasjon for merverdiavgift for den offentlige virksomhet utenfor merverdiavgiftssystemet. Kompensasjonsordningene som anvendes i et flertall av EU-landene er systemer som juridisk sett er utenfor det generelle merverdiavgiftssystemet. Slike systemer må antas å være forenlig med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet.

12.3 Utvalgets vurderinger

12.3.1 Utvalgets vurdering av modellen i forhold til kriteriene

En kompensasjonsordning kan være begrenset ved at en utvider dagens ordning til å gjelde flere tjenester. I forbindelse med utformingen av en begrenset utvidelse av dagens ordning må det vurderes hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der merverdiavgiften kan føre til at private tilbydere får en konkurranseulempe. Utvalget har blant annet presentert lister over tjenester hvor er aktuelt med konkurransevidninger som

følge av merverdiavgiften. Ut fra dette synes konsulenttjenester å være en sentral gruppe tjenester hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger. Dette er imidlertid et upresist begrep som er vanskelig å avgrense nærmere.

Listene omfatter også andre tjenester som ikke nødvendigvis faller inn under betegnelsen konsulenttjenester. Det kan reises spørsmål ved om det er nødvendig å inkludere alle tjenestene på listen ut fra at hensikten med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevidninger. Det er imidlertid klart at kommunal egenproduksjon er et reelt alternativ for mange tjenester. En begrenset ordning som skal være egnet til å motvirke konkurransevidninger kan dermed i praksis omfatte mange tjenester. Når i tillegg tjenester generelt er merverdiavgiftspliktige, noe som i praksis innebærer at det ikke er mulig å liste opp alle tjenester som er avgiftspliktige, gir dette et vanskelig utgangspunkt for å velge ut tjenester hvor merverdiavgiften kan innebære konkurransevidninger. Utvalget anser det som svært vanskelig å finne fram til et utvalg av avgrensede tjenester som skal omfattes av en begrenset kompensasjonsordning.

I utgangspunktet kan det være fordelaktig med en begrenset kompensasjonsordning rettet inn mot de tjenester hvor det i praksis er konkurransevidninger. Siden det slik som etter dagens ordning i utgangspunktet kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransene, vil dette gi en målrettet ordning som begrenses i omfang. En begrenset ordning vil også få et mindre beløpsmessig omfang enn en generell ordning. Sammenliknet med en generell ordning er det anslått at kompensasjonsbeløpene kan utgjøre om lag $\frac{1}{4}$.

En begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning kan motvirke konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra private. Tilsvarende kan en begrenset ordning være egnet til å motvirke konkurransevidninger mellom ulike former for kommunalt samarbeid. En forutsetning for at en slik modell skal være egnet til å motvirke konkurransevidninger, er at den omfatter alle tjenester hvor merverdiavgiften kan gi konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. En begrenset ordning behøver ikke å omfatte tjenester hvor det er uaktuelt med kommunal produksjon, og hvor det ikke kan oppstå konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. Som utvalget har pekt på, er det vanskelig å komme fram til en slik liste over slike tjenester. Det er derfor betydelig avgrensingsproblemer knyttet til en slik modell, som gjør en slik modell i praksis lite egnet som et generelt virkemiddel for å motvirke konkurransevidninger.

Med en begrenset ordning kan konkurransevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre i stor grad motvirkes uten at det i betydelig omfang blir skapt nye konkurransevidninger i disfavør av private på tjenesteområder som ikke er avgiftspliktige. Dette skyldes blant annet at omfanget av ordningen er begrenset både ved at den kun gjelder tjenester hvor det kan oppstå konkurransevidninger, og at det kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransene.

I tillegg har dagens ordning en subjektavgrensning som går utover kommuner og fylkeskommunal virksomhet, ved at den også omfatter private og ideelle virksomheter som er omtalt i offentlige planer som en integrert del av det kommunale og fylkeskommunale tjenestetilbud. Dette bidrar også til å begrense omfanget av de nye konkurransevidningene som kan oppstå ved utvidelse av ordningen til å gjelde flere tjenester. En begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning vil dermed i liten grad skape nye konkurransevidninger i forhold til private. Private som i liten grad er offentlig finansiert kan i stor grad falle utenfor ordningen. Dermed kan det til en viss grad oppstå nye konkurransevidninger. I hovedsak vil imidlertid konkurransevidningene mellom ulike eiere og ulike organisasjonsformer motvirkes. Det kan imidlertid være behov for å vurdere en klargjøring av dagens avgrensning i forhold til de kriterier som er satt opp for at private og ideelle virksomheter skal omfattes av ordningen. Ved en utvidelse av dagens ordning kan en, for å motvirke nye konkurransevidninger, beholde en avgrensning hvor private og ideelle virksomheter omfattes på visse vilkår, men slik at private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte omfattes. Dette tilsvarer utvalgets konklusjon på å motvirke nye konkurransevidninger i kapittel 11.3.2.2.

På tilsvarende måte som en generell kompensasjonsordning, bør det også ved gjennomføring av en begrenset ordning vurderes tiltak for å motvirke konkurransevidninger på området for fast eiendom. Det vises til utvalgets vurderinger i kapittel 11.3.2.3.

En begrenset kompensasjonsordning vil være lite robust overfor en utvikling hvor det på stadig flere tjenesteområdet kommer private konkurrenter inn på markeder hvor offentlige tradisjonelt har vært enerådende. Med en avgrensning som i dag hvor det som avgjør om private og ideelle virksomheter omfattes av ordningen, blant annet avhenger av i hvilken grad de er offentlig finansiert, kan være lite robust i forhold til en utvikling mot endrede finansieringsformer i retning av mindre offentlig

finansiering og større grad av resultatbasert finansiering ved for eksempel brukerbetaling.

Det vil kunne oppstå press i retning av at flere tjenester og subjekter skal omfattes av ordningen. Siden ordningen gjelder et begrenset antall tjenester, kan det oppstå press i retning av at det skal kompenseres for flere tjenester. Siden ordningen kun omfatter et begrenset antall tjenester og det kun gis kompensasjon for tjenesteelementet i leveransene, vil ordningen bli begrenset om omfang.

En begrenset utvidelse av dagens kompensasjonsordning til å gjelde flere tjenester vil innebære en komplisert ordning med relativt store administrative kostnader. Dette skyldes at det må opereres med mange kompensasjonssatser. Økt antall sjablonsatser for hver tjeneste vil øke de administrative kostnadene ved ordningen.

12.3.2 Utvalgets forslag til endringer i innretning av en kompensasjonsordning

Utvalget har påpekt en del svakheter ved dagens ordning, se omtalen i kapittel 7. Utvalget har blant annet stilt spørsmål ved om ordningen virker etter hensikten. Hensikten må være at beslutningstakerne i kommunen ser bort ifra merverdiavgiften i vurderingen av om en skal produsere tjenester selv eller kjøpe de av andre. Utvalget foreslår enkelte endringer i den praktiske innretningen av ordningen. Disse endringene vil gjelde både for en generell og en begrenset kompensasjonsordning.

Utvalget mener at innrapporterings- og utbetalingsrutinene bør endres ved at innrapportering av krav og utbetalingene må gjennomføres oftere enn i dag. Det er imidlertid administrative kostnader knyttet til innrapportering og utbetaling av kompensasjonsbeløp som en bør ta hensyn til ved valg av innrapporterings- og utbetalingsrutiner. Det kan innebære administrative forenklinger å forholde seg til innrapportering annen hver måned samtidig som dette tilsvarer de ordinære regler for innbetaling i merverdiavgiftssystemet. Utvalget foreslår derfor at innrapporteringen bør skje annen hver måned slik hovedregelen er for innberetting av merverdiavgiften. Utbetalingene av kompensasjoner bør også følge innrapporteringsterminer og bør skje så raskt som praktisk mulig etter at fristen for innsending av kravene forfaller.

I utgangspunktet kunne ordningen virke mer effektivt ved å legge plikten til å sende inn kompensasjonskrav til den enkelte besluttende enhet i kommunen. Utbetalingen kunne på tilsvarende måte utbetales direkte til den kompensasjonsberettigede virksomheten. En slik ordning kan imidler-

tid gi betydelige økte administrative kostnader for skattemyndighetene. På grunn av store variasjon i organiseringen mellom ulike kommuner i forhold til hvordan de besluttende enheter i kommunen er organisert. En slik løsning er derfor ikke nødvendigvis egnet i alle kommuner. En løsning hvor hver enhet i kommunen sender inn og får utbetalt kompensasjonskravene anses derfor som uaktuell.

Utvalget mener imidlertid at den samme virkning kan oppnås ved at en endrer regnskapsrutinene slik at kompensasjonen regnskapsmessig håndteres som en fradragsordning som innebærer at fakturaer regnskapsføres eksklusive avgift (nettoføring av merverdiavgiften). Merverdiavgiften fremstår dermed ikke som en kostnad i regnskapene. Et alternativ til nettoføring kan være en ordning hvor kompensasjonen gis som et øremerket tilskudd som fremstilles i kommunens drifts- og investeringsbudsjetter. Med endringer i ordning slik at krav og utbetaling gjøres samme år, blir det mulig for kommunene å praktisere nettoprinsippet ved budsjettering og regnskapsføring innenfor kommuneloven. Utvalget betrakter virkningene av disse som identiske, men anser en ordning hvor kompensasjonsordningen regnskapsmessig håndteres som en fradragsordning som den mest åpenbare løsningen og kan foretrekke denne varianten.

I den grad ordningen også omfatter private og ideelle virksomheter, vil ikke de endringer i regnskapsrutiner som foreslås være egnet for dem. Private og ideelle virksomheter sender etter dagens ordning inn kompensasjonskrav til kommunen hvor de er hjemmehørende. Utvalget anser at det må være en forutsetning for at ordningen skal fungere etter hensikten for disse virksomhetene, at de får utbetalt kompensasjonsbeløpene fra kommunen som har sendt inn krav til skatteetaten og at det utformes regler deretter. Utvalget anbefaler at det vurderes å la de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen sende oppgaver direkte til det lokale fylkesskattekontoret og ikke

som i dag via kommunen. Med en slik endring vil ordningen kunne fungere mer etter hensikten for de private og ideelle virksomhetene.

Utvalget har også vist til at det kan være grunnlag for å se nærmere på krav til dokumentasjon som gjelder for ordningen. Dagens ordning kan oppfattes som komplisert og detaljert med krav til spesifikasjon av hver faktura som legges til grunn for refusjonskravene som kommunen skal sende til fylkesskattekontoret. Utvalget anbefaler forenklinger i dokumentasjonskravene ved innsending ved at enkelte dokumentasjonskrav erstattes av en attestasjon av revisor.

12.3.3 Utvalgets konklusjon om modellen

I utgangspunktet kan det være fordelaktig med en begrenset ordning rettet inn mot de tjenester hvor det i praksis er konkurransevidninger. En begrenset ordning vil begrenses beløpsmessig og vil i liten grad skape nye konkurransevidninger. En forutsetning for at en slik begrenset ordning skal være egnet til å motvirke konkurransevidninger, er at den omfatter alle tjenester med unntak av tjenester hvor det er uaktuelt med kommunal produksjon, og hvor det ikke kan oppstå konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. Utvalget anser det som svært vanskelig å komme fram til en slik liste over avgrensede tjenester som skal omfattes av en begrenset ordning. Det kan derfor være betydelig avgrensingsproblemer knyttet til en slik modell som kan innebære at den i praksis er lite egnet som et generelt virkemiddel for å motvirke konkurransevidninger.

Utvalget har pekt på en del endringer i den praktiske innretningen av en kompensasjonsordning. Utvalget mener at disse forslagene kan føre til at en kompensasjonsordning fungerer mer etter hensikten. Forslagene vil også gjelde for en generell kompensasjonsordning som utvalget har vurdert i kapittel 11.

Kapittel 13

Utvidet fradragsrett for kommunene

13.1 Beskrivelse av en utvidet fradragsrett for kommunene

13.1.1 Generelt om utformingen

I mandatet er utvalget bedt om å vurdere hvordan konkurranseevridninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre kan motvirkes innenfor merverdiavgiftssystemet. I kapittel 10 har utvalget vurdert en modell basert på utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter. En alternativ løsning innenfor merverdiavgiftssystemet, er å innføre en ordning med utvidet fradrag for inngående merverdiavgift for kommunesektoren. Denne modellen er nærmere behandlet i dette kapitlet.

En modell med utvidet fradragsrett for kommunesektoren er tidligere vurdert av blant annet Zimmerutvalget, hvor flertallet gikk inn for en slik utvidet fradragsrett, se NOU 1991:30. I St. meld. nr. 21 (1993-94) gikk imidlertid daværende regjering imot en slik modell, og det ble senere oppnådd flertall i Stortinget for en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvidet fradragsrett for kommune ble innført i Sverige i 1991. Ordningen ble avskaffet da Sverige 1. januar 1995 ble medlem i EU.

En utvidet fradragsrett som utformes generelt, vil økonomisk sett gi samme virkninger som en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, som er beskrevet i kapittel 11. Det knytter seg flere felles problemstillinger til modellene med utvidet fradragsrett og en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. En utvidet fradragsrett kan, i likhet med en generell kompensasjonsordning, blant annet gi nye konkurranseevridninger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter driver tjenesteyting innen tjenesteområder som ikke er avgiftspliktige.

Utvidet fradragsrett innebærer at kommunene i prinsippet gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser, selv om avgiftsbeløpet ikke kan henføres til kommunenes avgiftspliktige omsetningsvirksomhet. Dette betyr eksempelvis at kommunene også i utgangspunktet vil oppnå

fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i tjenesteproduksjonen innen helse og undervisning. Tilsvarende vil det foreligge fradragsrett for merverdiavgift også for anskaffelser til bruk ved egen fremstilling av varer og tjenester til kommunenes aktiviteter og drift. På denne måten vil merverdiavgiften bli nøytralisert ved valget mellom kommunal produksjon og kjøp fra andre.

I motsetning til en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter, vil ikke en utvidet fradragsrett innebære plikt til å beregne utgående merverdiavgift på den kommunale tjenesteproduksjonen. En utvidet fradragsrett vil således ikke medføre endringer i plikten til å beregne utgående merverdiavgift. Denne plikten vil fremdeles være avhengig av om kommunene driver omsetningsvirksomhet og om tjenestene som omsettes er avgiftspliktige. En utvidet fradragsrett vil heller ikke føre til endringer for næringsdrivende som omsetter varer og tjenester til kommunene. Etter en slik modell skal de avgiftspliktige næringsdrivende på vanlig måte beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning til kommunene, mens kommunene får nøytralisert merverdiavgiften gjennom den utvidede fradragsretten for inngående merverdiavgift.

En forutsetning for at en utvidet fradragsrett ikke skal medføre vanskelige avgrensningsspørsmål og administrative kostnader, er at fradragsretten for kommunene blir utformet generelt, og at det i minst mulig grad for øvrig blir knyttet ulike særbestemmelser til ordningen.

En modell som eksempelvis innebærer at den utvidede fradragsretten begrenses til kjøp av tjenester, mens det ikke gis fradragsrett ved kjøp av varer, vil særlig reise avgrensingsproblemer hvor en vare og tjeneste omsettes som en samlet ytelse. I slike tilfeller må det i så fall foretas en oppsplitting av vederlaget, noe som kan by på problemer. Bruk av sjablonmessig fradrag som gjenspeiler tjenesteelementet i de ulike leveransene, vil også by på problemer. Det må blant annet tas stilling til hvilke sjablonsatser som skal benyttes på de enkelte tjenesteområder. En annen måte å begrense en modell med utvidet fradragsrett på, er å la fradragsret-

ten kun omfatte enkelte tjenesteområder. En slik løsning vil imidlertid også medføre avgrensingsproblemer. Det kan også være vanskelig å identifisere hvilke tjenesteområder som skal omfattes av fradragsretten.

Det bør likevel i utgangspunktet gis bestemmelser som begrenser den utvidede fradragsretten for kommunene på samme måte som for avgiftspliktige næringsdrivende. Merverdiavgiftsloven har bestemmelser som avskjærer fradragsretten på visse varer og tjenester selv om disse er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Utgangspunktet for den utvidede fradragsretten er at den skal nøytralisere merverdiavgiften for kommunene, og dette bør være tilstrekkelig ivarettatt ved en fradragsrett på linje med den som gjelder for de avgiftspliktige næringsdrivende. Dersom fradragsretten utformes på en annen måte enn for de næringsdrivende, kan dette også gi opphav til nye konkurransevridninger.

På denne bakgrunn legger utvalget opp til at en utvidet fradragsrett bør utformes slik at den omfatter alle avgiftspliktige anskaffelser av varer og tjenester, og at det ikke settes andre begrensninger i retten til fradrag enn det som følger av de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Dette betyr at kommunene gjennom en modell med utvidet fradragsrett vil få nøytralisert merverdiavgiften uavhengig av om innkjøpene eksempelvis foretas fra private næringsdrivende, kommunale aksjeselskap eller andre kommuner.

En utvidet fradragsrett for kommunene nødvendigvis endringer i merverdiavgiftslovens bestemmelser om fradragsrett. Dette kan gjøres ved at det inntas en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven, som uttrykkelig fastslår at kommunale virksomheter også har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. En slik særbestemmelse om utvidet fradragsrett for kommunene gjør det nødvendig å foreta avgrensninger på ulike områder. Nedenfor foretar utvalget en kort beskrivelse av hvordan en slik avgrensning kan foretas.

En utvidet fradragsrett vil i utgangspunktet omfatte enheter som omhandlet i kommuneloven. En utvidet fradragsrett bør også omfatte interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven eller kommunal særlovgivning. Dette innebærer at interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 og lov om interkommunale selskaper vil omfattes av en slik modell. Kommunal virksomhet som er skilt ut i egne selskaper etter aksjelovene eller selskapsloven bør imidlertid i utgangspunktet ikke være

omfattet av en utvidet fradragsrett. Disse bør i denne sammenheng behandles på lik linje med private virksomheter, slik at merverdiavgiften blir nøytral i forhold til eierskap når selskapsformen er lik.

Kommunale virksomheter som driver ordinær avgiftspliktig omsetningsvirksomhet vil ikke være omfattet av en utvidet fradragsrett. For disse virksomhetene foreligger det fradragsrett på alle anskaffelser til bruk i virksomheten etter de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Slike virksomheter skal ved innføring av denne modellen fortsatt sende inn vanlige omsetningsoppgaver, hvor inngående avgift kan føres til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten. En utvidet fradragsrett vil imidlertid omfatte kommunale enheter som driver omsetningsvirksomhet, men hvor tjenesten er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten.

Ved en utvidet fradragsrett, vil kommunale virksomheter til dels få nøytralisert merverdiavgiften gjennom merverdiavgiftslovens alminnelige fradragsregler og dels gjennom den utvidede fradragsretten. For ikke å svekke merverdiavgiften som en av statens viktigste inntektskilder, er det viktig at den fradragsføring som skjer etter de alminnelige reglene er korrekt. Det er også viktig blant annet av hensynet til finansieringen, at man har kontroll på beløpene som refunderes etter den utvidede fradragsretten. For i størst mulig grad å sikre en korrekt fordeling mellom inngående merverdiavgift som skal fradragsføres etter de vanlige reglene og etter den utvidede fradragsretten, bør det i regelverket gis nærmere anvisning på hvordan denne fordelingen skal foretas.

For kommunale enheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, det vil si virksomheter som har til formål å tilgodese egne behov, forutsettes det at en utvidet fradragsrett skal gjelde for den del av enhetenes virksomhet som ikke gir rett til fradrag. Disse enhetene vil da få nøytralisert merverdiavgiften dels gjennom den vanlige retten til fradrag for inngående avgift, og dels gjennom den utvidede fradragsretten.

Ved innføring av modell med utvidet fradragsrett, reises det flere spørsmål i forhold til bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Kommunale enheter har etter bestemmelsen kun fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som skal omsettes videre. Begrensningen i fradragsretten medfører at slike kommunale enheter, i motsetning til private næringsdrivende som driver delt virksomhet, ikke har krav på forholdsmessig fradrag ved anskaffelse av driftsmidler som brukes i virksomhet. For at disse enhetene

skal oppnå en tilsvarende fradragsrett som kommunale enheter oppnår ved utvidet fradragsrett, kan det være behov for å endre bestemmelsen i § 11 annet ledd. En slik regelendring krever imidlertid også en gjennomgang av uttaksbestemmelsene for offentlig virksomhet. I denne forbindelse vises det til at den nevnte begrensning av fradragsretten henger sammen med at plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift ved eget bruk av varer og tjenester er begrenset for offentlig virksomhet. Utvalget er kjent med at det i Finansdepartementet nå foregår en bred gjennomgang av uttaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Behovet for eventuelle endringer i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd kan derfor avhenge av dette arbeidet.

13.1.2 Nye konkurransevidninger på tjenesteområder som ikke er merverdiavgiftspliktige

13.1.2.1 *Beskrivelse av nye konkurransevidninger*

En utvidet fradragsrett for kommunesektoren kan gi nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter driver tjenesteyting innen tjenesteområder som ikke er omfattet av merverdiavgiftsplikten. Private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester vil, i motsetning til kommunale produsenter av tilsvarende tjenester, ikke oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene.

Siden en utvidet fradragsrett økonomisk sett vil få de samme virkninger som en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, vil disse ordningene i like stor grad gi nye konkurransevidninger. Det vises til den nærmere omtalen i kapittel 11.1.2.1.

13.1.2.2 *Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger*

Som beskrevet i kapittel 11.1.2.2, foreligger det ulike alternative løsninger for å redusere virkningene av nye konkurransevidninger. Løsningene som er skissert for en generell kompensasjonsordning vil også kunne anvendes for en modell med utvidet fradragsrett.

Kommunene kompenseres for den skjulte merverdiavgiften ved kjøp fra private

For det første er det mulig innenfor en modell med utvidet fradragsrett, å gi kompensasjon for skjult merverdiavgift ved kommunenes kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester fra private.

Tilsvarende kan kommunene gis kompensasjon for skjult merverdiavgift ved ulike tilskuddordninger til slik virksomhet. En slik løsning er valgt både i Danmark og Sverige ved utformingen av disse lands generelle kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet, men kan også i prinsippet gjennomføres ved en utvidet fradragsrett.

I denne sammenheng vises det til at Sverige i årene 1991 til 1995 hadde en ordning med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunesektoren. Den utvidede fradragsretten var generell i sin utforming ved at den gjaldt både varer og tjenester, og skapte avgiftsmessig nøytralitet mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Den utvidede fradragsretten kunne imidlertid medføre nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter når private virksomheter drev tjenesteyting innen tjenesteområder som var unntatt fra avgiftsplikten. Ved kjøp av avgiftsfrie tjenester fra private næringsdrivende, ville kommunene bli belastet med en skjult merverdiavgift som ikke kunne føres til fradrag, noe som igjen kunne påvirke kommunenes valg av hensiktsmessige løsninger. For å unngå slike uheldige konkurransevidninger, ble det innført et særskilt statsbidrag i tilfeller der kommunene anskaffet tjenester som gjaldt helse, tannhelse, sosial omsorg eller utdanning. Bidraget skulle innebære kompensasjon for den skjulte merverdiavgiften og ble beregnet sjablonmessig til 6 prosent. På denne måten skulle kommunenes kostnader i forhold til merverdiavgiften ved kjøp av slike tjenester fra private næringsdrivende, være like stor som ved egenproduksjon.

En slik løsning kan reise flere problemstillinger. Disse vil i stor grad være sammenfallende med en løsning med kompensasjon for skjult merverdiavgift ved en generell kompensasjonsordning. Blant annet vil dette bare delvis løse problemet med nye konkurransevidninger, ved at den ikke vil omfatte tilfeller hvor private produsenter omsetter til andre enn kommunen. Det vises til beskrivelsen i kapittel 11.1.2.2.

Ved innføring av en utvidet fradragsrett, nødvendiggjør en slik løsning for øvrig at det etableres et system utenfor merverdiavgiftsloven hvor det gis refusjon for den skjulte merverdiavgiften. Dette kan komplisere en gjennomføring av en modell med utvidet fradragsrett.

Alle produsenter av lovpålagte tjenester omfattes av en utvidet fradragsrett

En alternativ løsning kan være at en utvidet fradragsrett omfatter alle produsenter av oppgaver

som kommunene ved lov er pålagt ansvaret for. Ved at en utvidet fradragsrett også omfatter private virksomheter som produserer tjenester som kommunene ved lov er pålagt ansvaret for, vil konkurransevidninger i disfavør av private i stor grad kunne motvirkes. En slik løsning er skissert i forhold til en generell kompensasjonsordning, og kan utformes på tilsvarende måte ved gjennomføring av en utvidet fradragsrett.

Denne løsningen reiser enkelte problemstillinger blant annet i forhold til avgrensningen av hva som er en lovpålagt oppgave og i forhold til finansieringen, se nærmere om dette i kapittel 11.1.2.2. En modell med utvidet fradragsrett hvor private produsenter av lovpålagte tjenester omfattes av en utvidet fradragsrett, kan i tillegg skape et større press mot merverdiavgiftssystemet.

Produsenter av lovpålagte oppgaver med utgangspunkt i dagens begrensninger omfattes av en utvidet fradragsrett

En løsning for å motvirke nye konkurransevidninger kan være å videreføre den begrensning som er gjennomført i forhold til subjektkretsen ved dagens begrensede kompensasjonsordning, men slik at private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, omfattes. Dette vil i så fall innebære at en utvidet fradragsrett vil omfatte private produsenter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet. I dette vil det ligge et krav om at de private virksomhetene må utøve tilsvarende oppgaver som kommunene ved lov er pålagt ansvaret for.

På tilsvarende måte som ved en generell kompensasjonsordning, vil en slik avgrensning av subjektkretsen medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester i hovedsak vil være omfattet av en utvidet fradragsrett. Det vises for øvrig til kapittel 11.1.2.2. En slik løsning kan åpne for et større press mot merverdiavgiftssystemet ved at flere private produsenter blir omfattet av en utvidet fradragsrett.

13.1.3 Nye konkurransevidninger på området for fast eiendom

13.1.3.1 Beskrivelse av nye konkurransevidninger

Som beskrevet i kapittel 11.1.3, kan en generell kompensasjonsordning gi nye konkurransevidninger på området for fast eiendom. Ved en ordning med utvidet fradragsrett, vil kommunene som følge av merverdiavgiften ha et tilsvarende økono-

misk motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler fremfor leide lokaler.

En utvidet fradragsrett kan, i likhet med en generell kompensasjonsordning, dessuten gi konkurransevidninger hvor kommunale virksomheter leier ut bygg til private næringsdrivende som ikke er avgiftspliktige. Hvis kommunen leier ut bygg som den har oppført i egen regi, vil kommunen gjennom en utvidet fradragsrett få nøytralisert merverdiavgiften på bygge- og anleggskostnadene. Private byggherrer vil derimot ikke få nøytralisert merverdiavgiften ved oppføring og drift av bygg og anlegg ved utleie til tilsvarende virksomheter. På tilsvarende måte kan det oppstå konkurransevidninger i forhold til private selgere når kommunal eiendom selges.

13.1.3.2 Mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger

I likhet med en generell kompensasjonsordning, kan det ved en utvidet fradragsrett være en aktuell løsning å utvide dagens frivillige registreringsordning for utleievirksomhet etter forskrift nr. 117 til merverdiavgiftsloven. Ved å utvide den frivillige registreringsordningen til også å omfatte utleie av bygg og anlegg til kommunale leietakere som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, vil utleieren få nøytralisert merverdiavgiften på bygge- og driftskostnadene. Kommunen vil på sin side få nøytralisert merverdiavgiften på leieverderlaget gjennom den utvidede fradragsretten. På denne måten vil ikke merverdiavgiften gi kommunene noe økonomisk motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide fremfor leide lokaler.

En utvidelse av den frivillige registreringsordning etter forskrift nr. 117, vil ikke motvirke konkurransevidningene i disfavør av private utleiere når kommunen leier ut fast eiendom til private ikke-avgiftspliktige virksomheter. Også i tilfeller hvor kommunen selger fast eiendom, vil det gjenstå konkurransevidninger i forhold til private. En mulighet kan da i tillegg til å utvide forskrift nr. 117, være å begrense den utvidede fradragsretten mot utleie av fast eiendom slik at kommuner på samme måte som private byggherrer ikke får fradragsrett for merverdiavgift ved utleie til ikke-avgiftspliktige private virksomheter. Tilsvarende begrensninger kan settes ved salg av kommunal eiendom. I tillegg bør det vurderes om tilbakeføring av inngående merverdiavgift ved bruksendring av bygg og anlegg, på tilsvarende måte som i merverdiavgiftsloven § 21.

Det vises for øvrig til omtalen i kapittel 11.1.3.2.

13.1.4 Innrettingen av en utvidet fradragsrett

I likhet med en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, er det viktig at en utvidet fradragsrett innrettes slik at den blir mest mulig effektiv og at den fungerer etter hensikten. Hensikten med en utvidet fradragsrett er å motvirke konkurransevriddingene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. En utvidet fradragsrett bør da fungere slik at de enhetene innen kommunene som gjør beslutning om innkjøp, faktisk ser bort fra merverdiavgiften. Kommunene kan i ulik grad og med ulike organisasjonsformer ha delegert mulighetene til produksjon og innkjøp til underliggende enheter innen kommuneorganisasjonene. Det sentrale er at de enkelte beslutningstakerne ikke betrakter merverdiavgiften som en kostnad. Samtidig bør innrettingen utformes slik at blant annet skatteetatens behov for kontroll blir ivarettatt.

Utvidet fradragsrett for kommunesektoren forutsetter for det første at det skjer en registrering i merverdiavgiftsmanntallet. Registrering i merverdiavgiftsmanntallet vil innebære at de kommunale enhetene i utgangspunktet må forholde seg til merverdiavgiftsloven regnskaps- og dokumentasjonsregler. Videre vil blant annet reglene om alminnelig opplysningsplikt og om plikt til å gi kontrollopplysninger mv. komme til anvendelse. Siden en rekke kommunale enheter i dag driver avgiftspliktig omsetningsvirksomhet, må det forutsettes at kommunene allerede er godt kjent med regelverket. Det må imidlertid foretas en nærmere vurdering av hvilke tilpasninger som eventuelt må gjøres i forhold til kommunale enheter som kommer innenfor en utvidet fradragsrett.

Ved en utvidet fradragsrett for kommunene, bør de alminnelige bestemmelsene om innsendelse av omsetningsoppgaver i størst mulig grad følges. I utgangspunktet bør derfor de kommunale virksomhetene benytte seg av de ordinære omsetningsoppgavene ved krav om refusjon av merverdiavgift. Dette betyr i så fall at omsetningsoppgavene må utvides til også å omfatte slike virksomheter. Ved en slik utvidelse av omsetningsoppgavene, bør det særlig legges vekt på å finne løsninger som gjør at refusjonskravene fra de kommunale enhetene kan holdes atskilt fra kommunenes avgiftspliktige virksomhet. Oppgavene bør for øvrig sendes inn med en terminlengde på to måneder, slik hovedregelen i dag er for registrerte næringsdrivende. Det bør ikke være adgang til avvikende terminer.

En alternativ løsning er å utarbeide egne oppgaver for beløp som skal utbetales etter denne ord-

ningen. Disse oppgavene vil da utelukkende gjelde krav om refusjon av merverdiavgift. På denne måten kan også skatteetatens kontrollarbeid bli enklere.

Dersom en utvidet fradragsrett utformes slik at den også omfatter private produsenter av lovpålagte oppgaver, kan en mulighet være at disse sender inn egne oppgaver til skatteetaten og får refundert merverdiavgiften direkte. Det finnes ingen oversikt over hvor mange private virksomheter som vil omfattes av en slik modell. Selv om de administrative kostnadene kan øke, anser utvalget at dette bør vurderes nærmere for å sikre at modellen skal virke etter hensikten også for private virksomheter som eventuelt skal omfattes.

13.2 Beskrivelse av modellen i forhold til utvalgets kriterier

13.2.1 Motvirker konkurransevriddinger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre

I likhet med en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, kan en utvidet fradragsrett som utformes generelt, motvirke konkurransevriddingene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Siden en utvidet fradragsrett i utgangspunktet vil gjelde alle anskaffelser av varer og tjenester til den ikke-avgiftspliktige virksomheten, vil det også gis refusjon for merverdiavgift på kjøp av varer som det i praksis ikke er aktuelt for kommunene å produsere med egne ansatte. En utvidet fradragsrett vil dermed bli mer omfattende enn hva en ren nøytralisering av konkurransevriddinger mellom offentlig og privat drift skulle tilsi.

Videre vil en utvidet fradragsrett i likhet med en generell kompensasjonsordning blant annet reise særskilte spørsmål i forhold til omfordelingsvirkninger mellom kommunene ved finansieringen.

Det vises for øvrig til kapittel 11.2.1.

13.2.2 Medfører nye konkurransevriddinger

På tilsvarende måte som en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, kan en utvidet fradragsrett for kommunesektoren skape nye konkurransevriddinger i disfavør av private virksomheter som ikke er avgiftspliktige. Ved kjøp av avgiftsfrie tjenester fra private virksomheter, vil kommunene bli belastet med en skjult merverdiavgift som ikke kan føres til fradrag. Dette kan gi kommunene et økonomisk motiv til at slike

tjenester produseres i kommunal regi fremfor privat.

Utvalget har beskrevet tre alternative løsninger for å motvirke disse nye konkurransevidningene på. Disse er sammenfallende med de tre løsninger som er beskrevet i forhold til en generell kompensasjonsordning.

En løsning er å kompensere for den skjulte merverdiavgiften som inngår i vederlaget ved kjøp av enkelte ikke-avgiftspliktige tjenester. Dette er en løsning som er valgt ved gjennomføringen av de generelle kompensasjonsordningene i Sverige og Danmark, men kan også gjennomføres ved en utvidet fradragsrett. En kompensasjon for skjult merverdiavgift vil blant annet ikke motvirke nye konkurransevidninger når ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes fra private virksomheter til andre enn kommunen. En løsning med skjult merverdiavgift vil heller ikke gi full nøytralitet mellom kommunale organisasjonsformer.

En alternativ løsning som utvalget har pekt på, kan være å la en utvidet fradragsrett omfatte alle produsenter av oppgaver som kommunene ved lov er pålagt ansvaret for. Ved at private virksomheter som produserer tjenester som kommunene ved lov er pålagt å tilby, også omfattes av en utvidet fradragsrett, vil konkurransevidninger i disfavør av private i stor grad motvirkes. Denne løsningen vil videre være nøytral i mellom ulike eier- og organisasjonsformer ved produksjon av lovpålagte oppgaver. En slik løsning kan imidlertid bli meget omfattende.

En tredje løsning kan være å beholde avgrensningen som er gjort i dagens begrensede kompensasjonsordning i forhold til subjektkretsen for private og ideelle virksomheter ved innføring av en utvidet fradragsrett, men slik at private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, omfattes. En slik avgrensning vil medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester i store trekk vil være omfattet av en utvidet fradragsrett. Omfanget av nye konkurransevidninger synes derfor å være begrenset.

Om den nærmere beskrivelsen av hvordan de tre ulike løsningene kan motvirke nye konkurransevidninger vises det for øvrig til kapittel 11.2.2.

En utvidet fradragsrett kan også medføre nye konkurransevidninger på området for fast eiendom. Utvalget har beskrevet ulike løsninger som kan kombineres for å motvirke disse konkurransevidningene. Et tiltak kan være å la den frivillige registreringsordningen for utleievirksomhet etter forskrift nr. 117 også omfatte utleie til kommunal virksomhet selv om disse ikke driver avgiftspliktig virksomhet. På denne måten vil kommunene i

forhold til merverdiavgiften ikke lenger ha økonomisk motiv til å drive ikke-avgiftspliktig virksomhet i eide lokaler fremfor leide. En slik utvidelse av forskrift nr. 117 er imidlertid ikke tilstrekkelig til å motvirke konkurransevidninger i disfavør av private utbyggere i tilfeller hvor kommunen leier ut fast eiendom til private ikke-avgiftspliktige virksomheter. Tilsvarende gjelder ved salg av kommunal eiendom. En begrensning av en utvidet fradragsrett slik at den ikke omfatter kommunale virksomheter som driver med utleie av fast eiendom til ikke-avgiftspliktige private virksomheter eller salg av fast eiendom, vil derimot motvirke denne konkurransevidningen. I tillegg bør inngående merverdiavgift kunne tilbakeføres dersom bygget før fullføringen eller etter et bestemt antall år etter fullføringen, selges eller leies ut. Ved å gjennomføre slike tiltak, kan flere av konkurransevidningene på området for fast eiendom motvirkes ved innføring av en utvidet fradragsrett, se også her kapittel 11.2.2.

13.2.3 Kommunale samarbeidsformer

Som beskrevet i kapittel 4.4, kan merverdiavgiften i dag påvirke organiseringen av kommunalt samarbeid for tjenester som er avgiftspliktige og som ikke omfattes av dagens begrensede kompensasjonsordning. På tjenesteområder som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten vil merverdiavgiften ikke påvirke organisering av kommunalt samarbeid.

En ordning med utvidet fradragsrett for kommunene kan, i likhet med en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, i utgangspunktet motvirke eventuelle konkurransevidninger mellom ulike kommunale samarbeidsformer, se nærmere kapittel 11.2.3.

13.2.4 Sikrer prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk

Merverdiavgiften er en forbruksskatt i det den i sin utforming bare tar sikte på å belaste det endelige innenlands forbruk av avgiftspliktige varer og tjenester. Merverdiavgiften skal oppkreves i alle omsetningsledd, men retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. Så lenge hvert ledd i kjeden er avgiftspliktig, oppnås nøytralitet i systemet uten hensyn til antallet omsetningsledd.

Merverdiavgiften blir endelig innbetalt til staten først når varen eller tjenesten omsettes til et

ledd hvor mottaker ikke er avgiftspliktig og følgelig ikke har mulighet for å fradragsføre inngående merverdiavgift. Dette vil gjelde alle som er sluttbrukere etter systemet, herunder næringsvirksomheter som ikke omfattes av merverdiavgiftssystemet. Ved siden av en stor andel av offentlig virksomhet, vil derfor alle tjenesteytende næringer som ikke omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten, eksempelvis banker eller forsikringsvirksomheter, bli endelig belastet merverdiavgift på linje med alminnelige forbrukere.

På denne måten står fradragsretten for inngående merverdiavgift sentralt i merverdiavgiftssystemet. En ordning med utvidet fradragsrett for kommunesektoren som innebærer at kommunene også oppnår fradragsrett på anskaffelser til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten, representerer derfor et brudd på de prinsipper merverdiavgiftssystemet bygger på.

I tillegg kan en slik utvidet fradragsrett for kommunesektoren skape press fra andre aktører om å få ulike særordninger innenfor merverdiavgiftssystemet. Dette kan på sikt svekke merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk. Det vises til at merverdiavgiften er en av statens viktigste inntektskilder. Et mest mulig generelt merverdiavgiftssystem er derfor viktig for å sikre statens inntekter, og var en viktig begrunnelse for Merverdiavgiftsreformen 2001. Hensynet til et mest mulig enkelt og nøytralt merverdiavgiftssystem, tilsier et mest mulig generelt system med færrest mulig unntak og særordninger.

13.2.5 Robust over tid

En utvidet fradragsrett for alle varer og tjenester vil i utgangspunktet være robust i forhold til en utvikling med økt konkurranse fra private produsenter på markeder hvor offentlige produsenter har vært enerådende.

En utvidet fradragsrett vil skape nye konkurransevidninger i disfavør av private produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester. De alternative løsningene for å redusere omfanget av nye konkurransevidninger kan innebære avgrensninger som kan være lite robuste over tid. Om dette vises det til omtalen i kapittel 11.2.5 hvor det blant pekes på at løsningene kan medføre press i retning av at flere omfattes av en generell kompensasjonsordning. Det samme vil gjelde i forhold til en modell med utvidet fradragsrett.

En modell med utvidet fradragsrett hvor en rekke private produsenter av tjenester som kommunene ved lov er pålagt ansvaret for også omfattes, vil særlig skape press mot merverdiavgiftssys-

temet. Et av hovedproblemene i denne sammenheng vil være at fremveksten av private alternativer gjør at stadig flere private virksomheter kommer innenfor en slik ordning. Dette vil kunne forsterkes av at omfanget av lovpålagte tjenester er omfattende og stadig er under utvikling. Et stadig større antall private virksomheter som omfattes av en utvidet fradragsrett, vil over tid skape et stort press mot merverdiavgiftssystemet. For å unngå uheldige virkninger, kan det derfor på sikt vise seg nødvendig å foreta endringer i ordningen. Dette gjør ordningen lite robust og forutsigbar.

En utvidet fradragsrett forutsetter videre at det foretas en avgrensning mot kommunale virksomheter som driver avgiftspliktig omsetningsvirksomhet. Slike virksomheter skal beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning, samtidig som det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten.

En modell med utvidet fradragsrett vil derimot bety at den enkelte besluttende enhet innen kommunen oppnår fradragsrett på anskaffelsene uten at det foreligger plikt til å beregne merverdiavgift av tjenesteproduksjonen. Selv om ordningen skal være selvfinansierende for kommunesektoren samlet, vil den enkelte kommunale enhet kunne oppfatte ordningen som svært gunstig. Det er derfor fare for at den enkelte kommune vil foreta tilpasninger i sine organisasjoner for at vilkåret om omsetning i merverdiavgiftslovens forstand ikke skal være oppfylt. På denne måten kan plikten til å beregne utgående merverdiavgift av sin tjenesteproduksjon unngås. Utvidet fradragsrett kan derfor påvirke hvordan den enkelte kommune organiserer sin virksomhet.

En utvidet fradragsrett vil også være i strid med EUs merverdiavgiftsregelverk. Dette betyr at en slik ordning må avskaffes ved et eventuelt fremtidig norsk EU-medlemskap. Dette bidrar også til å gjøre ordningen lite robust over tid.

13.2.6 Administrative kostnader

En utvidet fradragsrett for kommunene vil ikke stille avgiftspliktige næringsdrivende i noen annen stilling enn tidligere. Etter denne modellen skal den som omsetter varer og tjenester til kommunen beregne utgående merverdiavgift på vanlig måte, mens for kommunen vil merverdiavgiften bli nøytralisert gjennom den utvidede fradragsretten. Dette betyr at en ordning med utvidet fradragsrett ikke vil medføre noen økte administrative kostnader for den som omsetter varer og tjenester til kommunesektoren.

For kommunene vil en utvidet fradragsrett inne-

bære at det må føres et eget merverdiavgiftsregnskap for et stort antall kommunale enheter, og det må terminvis innleveres oppgaver til skatteetaten med krav om tilbakebetaling av påløpt merverdiavgift. Refusjonskravene må i utgangspunktet dokumenteres med bilag etter reglene i merverdiavgiftsloven § 25 og etter de dokumentasjonskrav som stilles i regnskapslovgivningen. Kommunene blir videre ansvarlige for å avgrense de avgiftsbeløp som skal refunderes etter en ordning med utvidet fradragsrett fra de avgiftsbeløp som er fradragsberettiget etter de alminnelige reglene i merverdiavgiftsloven § 21. Den utvidede fradragsretten kan til en viss grad medføre økte administrative kostnader for kommunesektoren. På den annen side er flere kommunale enheter registrert i merverdiavgiftsmanntallet for avgiftspliktig omsetningsvirksomhet. Det må derfor kunne forutsettes at kommunene er kjent med merverdiavgiftssystemet og at dette vil begrense de administrative merkostnadene for kommunene ved en utvidet fradragsrett.

I den grad også private produsenter av lovpålagte oppgaver skal omfattes av en utvidet fradragsrett, må disse på tilsvarende måte forholde seg til merverdiavgiftslovens regler om dokumentasjon mv.

For skatteetaten vil en utvidet fradragsrett for kommunesektoren, medføre økte administrasjonskostnader i forbindelse med blant annet registrering, oppgavebehandling og kontroll. Ved at all inngående merverdiavgift i utgangspunktet skal refunderes, vil selve oppgavebehandlingen bli forholdsvis enkel. Det vil imidlertid ikke på grunnlag av innberettet inngående merverdiavgift være mulig å foreta noen form for kontroll av oppgavene. Kontroll må foretas av underlagsdokumentene. Dette er en tidkrevende form for kontroll. Kontrollen vil da sannsynligvis måtte gjennomføres ved stikkprøver, og frekvensen vil blant annet avhenge av eventuell avdekking ved kontrollene. Størrelsen på de administrative kostnadene for skatteetaten vil også blant annet avhenge av om det er de enkelte enhetene innen kommunene som skal sende inn oppgavene eller om oppgavene skal sendes fra kommunene sentralt.

13.2.7 Kommunelovgivningen

Med basis i den juridiske utredningen fra KLUGE Advokatfirma ans v/høyesterettsadvokat Per Sandvik, konkluderer utvalget med at en utvidet fradragsrett for kommunesektoren ikke vil være i strid med grunnprinsippene i kommuneloven om kommunenes frihet til å organisere virksomheten. I den utstrekning det er nødvendig med endringer

i regnskapsreglene, tolker utvalget den juridiske utredningen slik at de eksisterende fullmaktsbestemmelsene vil gi hjemmel for å utforme de særreglene som anses nødvendig.

13.2.8 EØS-avtalen og forholdet til statsstøtteregelverket

En utvidet fradragsrett reiser de samme spørsmål i forhold til Norges forpliktelser i forhold til EØS-avtalen som en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Det vises derfor til omtalen i kapittel 11.2.8.

13.2.9 EUs merverdiavgiftsregelverk

En ordning med utvidet fradragsrett for kommunesektoren for å nøytralisere merverdiavgiften, vil være i strid med EFs sjette avgiftsdirektiv. Direktivet åpner ikke for noen fradragsrett for virksomheter som ikke er avgiftspliktige. I denne sammenheng vises det til at den svenske ordningen med utvidet fradragsrett for kommunesektoren som ble innført 1. januar 1991, ikke ble ansett å være i samsvar med EUs merverdiavgiftsregelverk, se blant annet SOU 1993:75 og Regeringens proposition 1994/95:57. På denne bakgrunn ble den utvidede fradragsretten for kommunesektoren avvirket da Sverige ble medlem i EU 1. januar 1995, og senere erstattet med en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet.

Utvalget legger til grunn at en modell med utvidet fradragsrett for kommunene ikke vil være forenlig med det sjette avgiftsdirektiv.

13.3 Utvalgets vurderinger

13.3.1 Utvalgets vurderinger av modellen i forhold til kriteriene

En utvidet fradragsrett for kommunesektoren kan utformes slik at den begrenses til å omfatte kun kommunens kjøp av tjenester eller et utvalg av tjenester. Siden en slik begrenset fradragsrett blant annet vil skape en rekke nye avgrensningsspørsmål, mener utvalget at dette ikke er aktuelt. Nedenfor har derfor utvalget vurdert en utvidet fradragsrett, som innebærer at kommunene i prinsippet gis fradrag for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser selv om avgiftsbeløpene ikke kan henføres til kommunenes avgiftspliktige omsetningsvirksomhet.

En utvidet fradragsrett som er generell i sin utforming, vil økonomisk sett ha samme virkning

ger som en generell kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette betyr at også en utvidet fradragsrett vil motvirke konkurransevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Modellen synes også å være egnet til å motvirke konkurransevidninger mellom ulike former for kommunalt samarbeid. En utvidet fradragsrett vil, i likhet med en generell kompensasjonsordning, i mindre grad enn dagens begrensede kompensasjonsordning være målrettet mot konkurransevidningene. En utvidet fradragsrett vil dermed bli betydelig større i beløpsmessig omfang. På samme måte som en generell kompensasjonsordning, reiser dette etter utvalgets mening et mulig problem i forhold til fordeling av reduksjonen i kommunenes frie inntekter mellom de enkelte kommuner. Det vises til den vurdering som utvalget har gjort på dette punktet i forhold til den generelle kompensasjonsordningen, se kapittel 11.3.2.1.

Utvalget er oppmerksom på at en utvidet fradragsrett, i likhet med en generell kompensasjonsordning, vil gi nye konkurransevidninger i disfavør av private virksomheter som ikke er avgiftspliktige. Utvalget ser det som viktig at det innføres tiltak for å motvirke slike nye konkurransevidninger. Ved en eventuell innføring av en modell med utvidet fradragsrett, anbefaler utvalget at den i tillegg til å omfatte kommunal virksomhet, også omfatter private og ideelle virksomheter etter avgrensningen som følger dagens begrensede kompensasjonsordning, men slik at private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, omfattes. Dette er samme løsning som utvalget foreslår i forhold til en generell kompensasjonsordning, se kapittel 11.3.2.2. På tilsvarende måte kan de løsninger som er beskrevet for en generell kompensasjonsordning i forhold til fast eiendom, også være aktuelle ved en utvidet fradragsrett.

Siden en utvidet fradragsrett økonomisk sett tilsvarende en generell kompensasjonsordning, er det naturlig å vurdere disse modellene opp mot hverandre. I motsetning til en generell kompensasjonsordning, kan det etter utvalgets mening reises flere prinsipielle innvendinger mot en utvidet fradragsrett. Utvalget er derfor skeptisk til en ordning med utvidet fradragsrett.

Etter utvalgets vurderinger vil en utvidet fradragsrett være et uheldig brudd med merverdiavgiftssystemet. Retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift står sentralt i merverdiavgiftssystemet ved at fradragsretten nøytraliserer merverdiavgiften for avgiftspliktige næringsdrivende. En ordning med utvidet fradragsrett som betyr at kommunene oppnår fradragsrett på anskaffelser

til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet, representerer derfor et brudd på de prinsipper merverdiavgiften bygger på.

Utvalget mener videre at en utvidet fradragsrett vil skape press fra andre grupper om å få særordninger innenfor merverdiavgiftssystemet. Når det også åpnes for at private virksomheter til en viss grad skal være omfattet av en utvidet fradragsrett, kan det over tid skapes et stort press mot at flere virksomheter skal omfattes av en ordning med utvidet fradragsrett. Et av hovedproblemene i denne sammenheng vil være at fremveksten av private alternativer gjør at stadig flere private produsenter vil komme innenfor en slik utvidet fradragsrett. Dette kan på sikt svekke merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester.

En utvidet fradragsrett vil dessuten, etter utvalgets vurdering, fremstå som svært gunstig for den enkelte besluttende enhet innen kommunen. I motsetning til kommunale enheter som driver avgiftspliktig omsetning, vil enhetene som kommer inn under ordningen slippe å beregne utgående merverdiavgift av sin tjenesteproduksjon. Selv om ordningen er selvfinansierende for kommunesektoren samlet sett, må det påregnes et press fra enkelte kommunale enheter om å komme innenfor ordningen. En utvidet fradragsrett kan derfor åpne for uheldige tilpasninger i kommuneorganiseringen for å komme innenfor ordningen.

Utvalget viser videre til at en utvidet fradragsrett vil være i strid med EUs merverdiavgiftsregelverk. Selv om Norge ikke er bundet av dette regelverket, mener utvalget også at dette må være et moment som bør tillegges vekt ved den samlede vurderingen. Utvalget kjenner heller ikke til at noe annet land opererer med en slik utvidet fradragsrett innenfor merverdiavgiftssystemet. En slik løsning vil således fremstå som særnorsk.

13.3.2 Utvalgets konklusjon om modellen

En utvidet fradragsrett synes i likhet med en generell kompensasjonsordning, å være egnet til å motvirke konkurransevidningene mellom kommunal og privat virksomhet.

Utvalget viser imidlertid til at en slik modell vil innebære et prinsipielt brudd med merverdiavgiftssystemet. Modellen innebærer endringer i merverdiavgiftsloven som kan skape press fra andre grupper om en tilsvarende gunstig ordning innenfor merverdiavgiftssystemet. Dette kan bidra til å svekke merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk. Utvidet fradragsrett er heller ikke i samsvar med EUs merverdiavgiftsregelverk. Disse

innvendingene gjør seg ikke gjeldende i forhold til en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Flere land innen EU har innført generelle kompensasjonsordninger for å motvirke konkurransevridningene mellom offentlig og privat drift.

Etter en samlet vurdering finner utvalget en

modell med utvidet fradragrett for å være lite egnet og vil derfor ikke anbefale denne. Etter utvalgets mening kan konkurransevridninger mellom kommunal og privat drift motvirkes på en mer egnet måte gjennom en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet uten at det reises slike prinsipielle innvendinger.

Kapittel 14

Utvalgets konklusjoner

14.1 Utvalgets mandat

Utvalget har på bakgrunn av mandatet vurdert ulike løsninger som likestiller kommunal egenproduksjon og kjøp av tjenester fra andre.

Utvalget er i mandatet bedt om:

”...på prinsipielt grunnlag å vurdere løsninger som likestiller kommunal egenproduksjon og kjøp av tjenester i forhold til merverdiavgiften. Aktuelle løsninger kan finnes enten innenfor eller utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget bes vurdere om hele eller deler av kommunens virksomhet bør komme innenfor merverdiavgiftssystemet, og dermed få fradragsrett for inngående merverdiavgift. Utvalget bes også vurdere om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet.

(...)

Også regelverket om offentlig virksomhet som drives i fellesskap og tjenestoomsetning mellom kommunene bør vurderes i denne sammenheng. Utvalget bes også vurdere hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der merverdiavgiften kan føre til det private tilbydere får en konkurranseulemp.

14.2 Utvalgets vurderinger av løsninger innenfor merverdiavgiftssystemet

Utvalget har vurdert to alternative modeller innenfor merverdiavgiftssystemet, utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunal virksomhet og utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift.

14.2.1 Utvidet merverdiavgiftsplikt

Utvidet merverdiavgiftsplikt kan gjennomføres i ulike grader. For det første kan flere kommunale virksomheter innrette seg slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Flere kommunale virksomheter vil da under visse forutsetninger, kunne bli avgiftspliktige etter dagens merverdiavgiftsregel-

verk. For det andre kan en mer omfattende utvidelse av avgiftsplikten for kommunale virksomheter, gjennomføres ved å utvide dagens avgiftsgrunnlag. Dette vil kreve endringer i merverdiavgiftsloven. En utvidelse av avgiftsgrunnlaget kan innebære at blant annet helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester omfattes av merverdiavgiften. Det samme kan gjelde for offentlig myndighetsutøvelse.

Utvalget har vurdert en modell med utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter. Et nøytralt merverdiavgiftssystem bør være generelt og omfatte alle varer og tjenester og alle produsenter, både private og offentlige virksomheter. Dette vil sikre merverdiavgiften som en generell skatt på forbruk. Merverdiavgiftsreformen 2001 var et skritt i retning av et generelt system, men Norge har fortsatt et snevrere avgiftsgrunnlag enn de fleste andre land som praktiserer et merverdiavgiftssystem.

Som beskrevet i kapittel 8.4, har New-Zealand et system for forbruksskatt som er tilnærmet generelt. Et slikt system forutsetter blant annet kalkulererte priser og beregningsgrunnlag, generell utvidelse av avgiftsgrunnlaget og merverdiavgiftsmessig behandling av offentlige overføringer. Utvalget mener en slik modell ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene.

Merverdiavgiftsplikt praktiseres også i dag i kommunene blant annet for tjenester som renovasjon og vann- og avløpstjenester, og innebærer derfor en praksis som kommunene allerede er kjent med. Utvalget har vurdert forutsetninger som må være til stede for utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter.

Et sentralt problem med en modell med utvidet avgiftsplikt er manglende beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. Bakgrunnen for dette er blant annet at mange kommunale tjenester er skattefinansiert og ytes uten vederlag. Det mangler også i stor grad fakturering mellom kommunale enheter. Utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter krever egnede måter for å fastsette beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. En kan tenke seg at

det innføres systemer med kalkulerte priser. Dette vil medføre et komplisert system. Alternativt vil en modell med utvidet avgiftsplikt forutsette at det i større grad innføres prising av offentlige tjenester.

Parallelt med skattefinansiering er det også etablert brukerbetaling. I motsetning til stykkprisfinansiering og anbud hvor det er kommunen som betaler for tjenestene, innebærer brukerbetaling av brukerne av tjenestene betaler for ytelsen direkte. Endringer i finansieringsformer fra skattefinansierte bevilgninger til brukerbetaling, stykkprisfinansiering og anbud, kan gi beregningsgrunnlag som legger til rette for en gradvis utvidelse av avgiftsplikten for flere kommunale virksomheter.

I den grad beregningsgrunnlaget ikke står i forhold til ytelsens reelle verdi, kan det oppstå problemer i forhold til merverdiavgiften. Slike problemer kan oppstå ved transaksjoner mellom ulike enheter som har samme eier. Innad i kommunen kan det foreligge økonomisk motiv til internprising som kan gi besparelser gjennom lavere avgiftsgrunnlag. Det er viktig at tjenester prises ut fra sin reelle verdi for at økonomiske beslutninger i kommunene skal kunne treffes på et riktig grunnlag.

Av hensyn til statens proveny, er det også viktig at beregningsgrunnlaget gir uttrykk for transaksjonens reelle verdi. Ved omsetning til forbrukere av tjenester som for eksempel er subsidiert av det offentlige, vil utvidet avgiftsplikt kunne gi et provenytap for staten.

Utvalget mener det kan være aktuelt å utvide avgiftsplikten gradvis. Etter hvert som det skjer endringer slik at det etableres beregningsgrunnlag for merverdiavgiften innenfor dagens merverdiavgiftssystem, bør flere kommunale virksomheter innrettes slik at de kan utgjøre egne avgiftssubjekter. Utvalget viser imidlertid til at det ikke foreligger noe økonomisk motiv for kommunene til å innrette seg slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Dersom det ikke foreligger et slikt økonomisk motiv, må avgiftsplikt eventuelt pålegges kommunene. Et slikt pålegg kan være i strid med prinsippene bak kommunelovgivningen. Etter utvalgets oppfatning krever innføring av en slik modell en nærmere vurdering av hvordan den skal kunne gjennomføres i kommunal virksomhet.

I dag er mange offentlige velferdstjenester som helsetilbud, omsorg og undervisning unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Begrunnelsen for å unnta sentrale velferdstjenester fra merverdiavgift, har blant annet vært at det ikke har eksistert beregningsgrunnlag for merverdiavgiften for slike tjenester. En utvikling over tid hvor finansieringsformene endres for flere velferdstjenester fra skattefinansierte bevilgninger i retning av brukerbetaling,

vil innebære at slike tjenester i større grad innebærer omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. En slik utvikling kan legge til rette for å innføre avgiftsplikt for slike velferdstjenester. Utvalget mener at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften.

14.2.2 Utvidet fradragsrett

Utvalget har vurdert en annen løsning innenfor merverdiavgiftssystemet. En modell med utvidet fradragsrett vil innebære at kommunale virksomheter får fradragsrett for merverdiavgift på alle anskaffelser. En slik løsning kan redusere konkurransevidningene av merverdiavgiften. Utvalget viser imidlertid til at en slik modell vil innebære et prinsipielt brudd med et generelt merverdiavgiftssystem. Modellen innebærer endringer i merverdiavgiftsloven som kan skape press fra andre grupper om en tilsvarende gunstig ordning innenfor merverdiavgiftssystemet. Dette kan bidra til å svekke merverdiavgiften som er generell skatt på forbruk. Utvidet fradragsrett er heller ikke i tråd med EUs merverdiavgiftsregelverk. Utvalget vil ikke anbefale en slik modell.

14.3 Utvalgets vurderinger av løsninger utenfor merverdiavgiftssystemet

14.3.1 Utvalgets vurderinger av forholdet mellom en begrenset og en generell kompensasjonsordning

Utvalget har også vurdert løsninger utenfor merverdiavgiftssystemet. Dagens ordning er et eksempel på en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget har i kapittel 7 påpekt en del svakheter ved dagens ordning. Utvalget har vurdert de ulike elementer i den praktiske innretningen av ordningen og foreslår på denne bakgrunn enkelte endringer. Utvalget mener at disse forslagene, som er beskrevet i kapittel 12, vil gi en ordning som i praksis vil fungere bedre enn i dag.

En kompensasjonsordning kan være helt generell, slik at den gjelder merverdiavgiften på alle anskaffelser. Dette tilsvarer ordningene i våre naboland Sverige, Danmark og Finland. En kompensasjonsordning kan også være mer begrenset, ved at den kun gjelder enkelte tjenester hvor en anser at det kan oppstå konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon.

En generell kompensasjonsordning synes å

være velegnet for å motvirke konkurransevidningene mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Ordningen synes også å være egnet til å motvirke vidningene mellom ulike former for kommunalt samarbeid.

En forutsetning for at en begrenset ordning skal være egnet til å motvirke konkurransevidninger, er at den omfatter alle tjenester hvor det er konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. En begrenset ordning behøver ikke omfatte tjenester hvor det er uaktuelt med kommunal produksjon og hvor det ikke kan oppstå konkurransevidninger mellom kommunal og privat produksjon. Utvalget anser det som svært vanskelig å komme fram til en slik liste over avgrensede tjenester som skal omfattes av en begrenset ordning. Det er derfor betydelige avgrensingsproblemer knyttet til en slik modell, som innebærer at den i praksis er lite egnet som et generelt virkemiddel for å motvirke konkurransevidninger.

For både en generell og en begrenset ordning vil det være utfordringer knyttet til at de ikke omfatter kommunal tjenesteproduksjon organisert som eget rettssubjekt, for eksempel kommunale aksjeselskaper. Tilsvarende vil gjelde for kommunalt samarbeid organisert som aksjeselskap. Hensynet til likebehandling mellom kommunale og private virksomheter organisert etter samme selskapsrettslige regler, setter imidlertid her begrensninger.

En begrenset kompensasjonsordning vil i liten grad skape nye konkurransevidninger i disfavør av private på tjenesteområder som ikke er avgiftspliktige. Dette skyldes blant annet at omfanget av ordningen er begrenset både ved at den kun gjelder tjenester hvor det kan oppstå konkurransevidninger, og at det kun kompenseres for tjenesteelementet i leveransene. En generell kompensasjonsordning som omfatter alle avgiftspliktige anskaffelser og som gjelder både for vare- og tjenesteelementet, blir mindre målrettet mot konkurransevidningene.

Utvalget er oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning vil gi nye konkurransevidninger for ikke-avgiftspliktige tjenester i disfavør av produsenter som ikke omfattes av ordningen. Dette skyldes at private ikke har fradragsrett for merverdiavgift. Kostnader som skyldes den ikke-fradragsførte merverdiavgiften vil inngå i prisen fra den private produsenten som en skjult avgift. Utvalget ser det som viktig at det innføres tiltak for å motvirke nye konkurransevidninger som følge av en generell kompensasjonsordning. Utvalget har skissert tre mulige løsninger som kan motvirke nye konkurransevidninger.

Utvalget har vurdert en løsning som innebærer at kommunene kompenseres for skjult merverdiavgift. Denne løsningen kan nøytralisere merverdiavgiften for kommunenes valg mellom å produsere en ikke-avgiftspliktig tjeneste i egen regi fremfor å velge en privat produsent. Denne løsningen vil imidlertid ikke nøytralisere vidningene mellom kommunale og private produsenter som omsetter slike tjenester til andre enn kommunen. Utvalget anser at dette er en stor svakhet ved en slik løsning. I tillegg synes en slik løsning å medføre avgrensingsproblemer og administrative kostnader.

Utvalget har også vurdert en løsning hvor alle produsenter av tjenester som kommunen ved lov har ansvaret for, inkluderes. Utvalget anser at en slik løsning kan gi full nøytralitet mellom ulike eier- og organisasjonsformer for produksjon av lovpålagte tjenester. Det kan imidlertid oppstå avgrensingsproblemer knyttet til hva som skal komme innenfor begrepet lovpålagte tjenester. Et problem ved en slik løsning kan i tillegg være at den vil bli for omfattende.

Utvalget har derfor vurdert en noe snevrere avgrensning enn dette, ved at det knyttes enkelte vilkår til at private virksomheter skal omfattes. Denne løsningen er i utgangspunktet basert på avgrensningene i dagens kompensasjonsordning i forhold til subjektkretsen. Dagens begrensede ordning omfatter private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunene eller fylkeskommunene etter lovgivningen er pålagt å utføre. Det er satt som vilkår at virksomheten er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet, og er finansiert fullt ut med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, bør ordningen i større omfang enn med dagens subjektavgrensning, omfatte private og ideelle virksomheter. Etter utvalgets mening bør ordningen også omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte.

Utvalget mener derfor at det bør foretas en endring av dagens vilkår om at virksomheten skal være fullt ut finansiert med offentlige midler samt eventuell brukerbetaling på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter. En videre avgrensning av subjektkretsen, vil i større grad medføre at private produsenter av sentrale velferdstjenester vil omfattes av en generell kompensasjonsordning. Omfanget av nye konkurransevidninger synes derfor å være begrenset ved en slik løsning. En slik løsning

kan imidlertid også reise avgrensingsproblemer blant annet i forhold til hva som er en lovpålagt oppgave. På den annen side bygger denne løsningen i utgangspunktet på dagens avgrensning og er derfor i stor grad innarbeidet i praksis.

Utvalget ser også at det kan reises spørsmål ved om ordningen blir for omfattende med en slik avgrensning. Utvalget ser det likevel som viktigere at ordningen motvirker konkurransevidninger når private og kommunale produsenter av ikke-avgiftspliktige tjenester omsettes til andre enn kommunen. Utvalget anbefaler derfor at en generell kompensasjonsordning i tillegg til å omfatte kommunal virksomhet, også omfatter private og ideelle virksomheter basert på avgrensningen i dagens ordning, men slik at den også omfatter private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte.

En begrenset kompensasjonsordning er mindre robust enn en generell ordning overfor en utvikling hvor det på stadig flere tjenesteområdet kommer private konkurrenter inn på markeder hvor offentlige produsenter tradisjonelt har vært enerådende.

En generell ordning medfører også mindre administrative kostnader enn en begrenset ordning. Ved en begrenset utvidelse av dagens ordning til å gjelde flere tjenester, vil en måtte opereres med en liste over tjenester som skal omfattes med tilhørende sjablonmessig fastsatte kompensasjonssetser. Dette vil gi en mer komplisert og uoversiktlig ordning som innebærer større administrative kostnader både for de kompensasjonsberettigede, de næringsdrivende og for skatteetaten.

14.3.2 Konkurransavidninger for fast eiendom

Utvalget er oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning, på samme måte som en begrenset ordning, kan gi nye konkurransevidninger når det gjelder utleie av fast eiendom. For å motvirke konkurransevidninger mellom kommunal og privat virksomhet, anbefaler utvalget å utvide dagens frivillige registreringsordning etter forskrift nr. 117 slik at den også gjelder ved utleie til kommunale virksomheter som ikke driver avgiftspliktig virksomhet.

Utvalget mener at en også bør vurdere å avgrense kompensasjonsordningen mot utleievirksomhet hvor leietaker er en privat ikke-avgiftspliktig virksomhet. En slik begrensning bør eventuelt også omfatte tilfeller hvor kommunen selger fast eiendom. Utvalget anser at en generell kompensasjonsordning i utgangspunktet bør være enkel og

ha færrest mulig unntak. Hensynet til nøytralitet kan imidlertid på dette området tilsi at det foretas en slik avgrensning. En slik løsning bør også kombineres med bestemmelser om tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når fast eiendom selges eller leies ut. Utvalget mener at en kombinasjon av avgrensning av ordningen og bestemmelser om tilbakeføring av kompensasjon kan være en nærliggende løsning.

14.3.3 Utvalgets forslag til endringer i innretningen av en kompensasjonsordning

Utvalget har i kapittel 7 påpekt en del svakheter ved dagens ordning. Utvalget har stilt spørsmål ved om ordningen virker etter hensikten. Hensikten må etter utvalgets oppfatning være at beslutningstakerne i kommunen ser bort ifra merverdiavgiften i vurderingen av om en skal produsere tjenester selv eller kjøpe de av andre. Utvalget har i kapittel 12 vurdert de ulike elementer i den praktiske innretningen av ordningen og foreslår på denne bakgrunn enkelte endringer.

Utvalget mener at innrapportering og utbetaling av kompensasjon bør gjennomføres oftere enn i dag. Utvalget foreslår derfor at innrapporteringer bør gjøres annen hver måned slik hovedregelen er for innberetning av merverdiavgiften. Utbetalingene av bør skje så raskt som praktisk mulig etter at fristen for innrapportering av kravene forfaller. De konkrete frister for utbetaling må vurderes nærmere.

Utvalget mener at ordningen vil virke mer effektivt ved å endre regnskapsrutinene slik at kompensasjonen regnskapsmessig håndteres som en fradragsordning som innebærer at fakturaer regnskapsføres eksklusive avgift, det vil si nettoføring av merverdiavgiften. Merverdiavgiften fremstår dermed ikke som en kostnad i regnskapene.

Dagens ordning kan oppfattes som komplisert med detaljerte krav til spesifisering av hver faktura som legges til grunn for refusjonskravene som kommunen skal sende til fylkesskattekontoret. Utvalget anbefaler også forenklinger i dokumentasjonskravene ved at enkelte krav til dokumentasjon ved innsending erstattes av en attestasjon av revisor.

Utvalget mener at disse endringene kan gi en mer effektiv ordning enn i dag og forslår at det gjennomføres endringer i den praktiske innretningen av ordningen i tråd med dette. Endringene bør gjennomføres uavhengig av om en beholder en begrenset ordning som i dag eller innfører en generell kompensasjonsordning.

14.4 Utvalgets anbefaling av løsning

Utvalget anser at den systemmessige beste løsningen vil være et generelt merverdiavgiftssystem som omfatter alle varer og tjenester og både offentlig og privat virksomhet. Systemet forutsetter at det etableres et egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften, generell utvidelse av avgiftsgrunnlaget og merverdiavgiftsmessig behandling av offentlige overføringer. Utvalget mener en slik modell ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene.

Etter hvert som det skjer endringer slik at det etableres beregningsgrunnlag for merverdiavgiften innenfor dagens merverdiavgiftssystem, bør kommunal tjenesteproduksjon etter utvalgets mening innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekter. Dette forutsetter endringer i finansiering, regnskapsføring og organisering av offentlig virksomhet.

Markedet for velferdstjenester er i endring ved at stadig større deler av helse-, omsorgs- og undervisningstilbud dekkes av private produsenter på markedsbetingelser. En utvikling i retning av finansieringsformer som innebærer at det oppstår beregningsgrunnlag for merverdiavgiften og omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, kan legge til rette for avgiftsplikt for slike velferdstjenester. Utvalget viser til at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for avgift.

Utvalget anser en modell med utvidet fradragsrett som et uheldig brudd med merverdiavgiftssystemet og er i strid med EU-reglene på området. Utvalget vil ikke anbefale en slik modell.

Siden utvidet merverdiavgiftsplikt som beskrevet ovenfor ikke er gjennomførbar som en generell løsning på konkurransevidningene med dagens finansiering og organisering av velferdstjenestene, anser utvalget en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet for å være den beste løsningen. Utvalget har i kapittel 12 kommet med forslag til forbedringer av dagens begrensede ordning. Den begrensede ordningen har imidlertid betydelige avgrensingsproblemer i forhold til hvilke tjenester og subjekter som skal tas med, og den vil i praksis bare delvis rette opp konkurransevidningen i favør av kommunal egenproduksjon. Det må foretas en fortløpende vurdering av hvilke tjenester som skal omfattes. Ordningen vil være lite

robust overfor endringer i konkurranseforholdet mellom kommunal og privat tjenesteproduksjon. Det må også tas med i vurderingen at ordningen er særnorsk.

Utvalget har merket seg at de fleste land som har forsøkt å løse problemet, har valgt en generell kompensasjonsordning for alle varer og tjenester i kommunene. En generell ordning sikrer konkurransenøytralitet overfor kommunal egenproduksjon, er mer robust i forhold til utviklingen av privat tjenesteproduksjon, og er enklere å administrere.

Utvalget er imidlertid oppmerksom på at en generell kompensasjonsordning vil gi nye konkurransevidninger for ikke-avgiftspliktige tjenester i disfavør av produsenter som ikke omfattes av kompensasjonsordningen. Det vises i den forbindelse til utvalgets anbefaling i kapittel 10. Utvalget mener at avgiftsgrunnlaget bør utvides med enkelte tjenester når det oppstår prising som gir egnet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. I den grad avgiftsgrunnlaget over tid utvides til å gjelde flere tjenester, vil konkurransevidningene som følge av en kompensasjonsordning begrenses.

Utvalget ser det likevel som viktig at det innføres tiltak for å motvirke nye konkurransevidninger. Utvalget mener at det bør være størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører oppgaver som kommunene ved lov er pålagt ansvaret for. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører slike lovpålagte oppgaver, bør ordningen i større omfang enn med dagens subjektavgrensning, omfatte private og ideelle virksomheter. Etter utvalgets mening bør ordningen også omfatte private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte. Utvalget legger til grunn at for eksempel private barnehager som ikke mottar kommunale tilskudd bør omfattes.

Utvalget forutsetter som et utgangspunkt at reformen ikke skal gi endringer i de økonomiske rammer for staten, kommunesektoren og de private virksomheter som vil være omfattet. Utvalget erkjenner imidlertid at finansieringen i forhold til private virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, skaper problemer i forhold til dette utgangspunktet.

Ut fra en samlet vurdering vil utvalget anbefale innføring av en generell kompensasjonsordning som beskrevet i kapittel 11.

Kapittel 15

Økonomiske og administrative konsekvenser

15.1 Innledning

Utvalget foreslår at dagens begrensede kompensasjonsordning utvides til en generell kompensasjonsordning for kommuner og fylkeskommuner. Ordningen blir dermed betydelig mer omfattende enn i dag, ved at det blir kompensert for hele merverdiavgiften på alle anskaffelser til ikke-avgiftspliktig virksomhet. For å oppnå størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver, bør det legges opp til en noe videre forståelse av hvilke private og ideelle virksomheter som skal omfattes enn dagens avgrensning. Etter utvalgets mening bør også private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, omfattes.

Utvalget foreslår i tillegg enkelte endringer i hvordan en generell kompensasjonsordning bør innrettes i praksis. Forslagene innebærer enkelte endringer i forhold til dagens ordning. Forslagene til endring i innretting av ordningen følger av at utvalget mener at ordningen kan fungere bedre ut fra målsettingen, se omtalen i kapitlene 7.4 og 12. Utvalget foreslår at kompensasjonsordningen regnskapsmessig håndteres som en fradragsordning, ved at en i kommuneregnskapet regnskapsfører alle fakturaer eksklusive avgift (nettoføring av merverdiavgiften). For at ordningen skal fungere bedre for private og ideelle virksomheter som omfattes av ordningen, anbefaler utvalget at en vurderer å la private og ideelle virksomheter som omfattes av ordningen sende sine krav direkte til skatteetaten, i stedet for via kommunen som i dag. Utvalget foreslår at innrapporteringsrutinene endres slik at oppgavene sendes inn hver annen måned i stedet for en gang i året som i dagens ordning. Dagens ordning kan oppfattes som komplisert, med detaljerte krav til spesifisering av hver faktura som legges til grunn for refusjonskravene som kommunene skal sende til skatteetaten. Utvalget anbefaler at det gjøres forenklinger i dokumentasjonskravene ved innsendelse av oppgavene. De enkelte dokumentasjonskravene kan erstattes av en attestasjon av revisor.

Samlet anser utvalget at endringene vil gi en ordning som blir enklere og vil fungere bedre i

forhold til målsettingen. Nedenfor har en imidlertid omtalt forventede økonomiske virkninger av ordningen nærmere.

Utvalget har nedenfor også redegjort for endringer i administrative kostnader av de enkelte forslagene. Deretter er samlede administrative kostnader for kommunene, de næringsdrivende og skatteetaten oppsummert. Utvalget har avslutningsvis foreslått en finansieringsordning for en generell kompensasjonsordning.

15.2 Økonomiske virkninger av ordningen

Kommunene ivaretar sentrale velferdstilbud for befolkningen. Utvalget har lagt til grunn at kommunens politiske ledelse fungerer som bestiller av tjenester som kan utføres av kommunale eller private virksomheter. Utvalget har, blant annet i kapittel 4, vist til skillet mellom kommunens rolle som bestiller og utfører. Utvalget har i kapittel 6 vist at merverdiavgiften skaper konkurransevidringer mellom produksjon av tjenester i kommunal og privat regi. Når merverdiavgiften på innsatsfaktorer slår ulikt ut i kommunal og privat produksjon og bidrar til ulike faktorpriser, kan kommunenes valg mellom produksjon i kommunal og privat regi påvirkes. Dette kan bidra til dårligere ressursallokering og hindre en effektiv fordeling mellom kommunal og privat produksjon. Konkurransevidringen som følge av merverdiavgiften kan dermed gi kommunene økonomisk motiv til å velge løsninger som ikke er samfunnsøkonomisk effektive.

Innføring av en generell kompensasjonsordning vil motvirke konkurransevidringen mellom kommunenes valg mellom kommunal og privat tjenesteproduksjon. Dette medfører endringer i rammebetingelsene som legger til rette for at private i større grad kan konkurrere på like vilkår som kommunene. Sammenliknet med i dag, vil merverdiavgiften ikke fremstå som en kostnad på avgiftsbelagte innkjøp for de enkelte kommunale beslutningstakere. Endringene må dermed forventes å bidra til at kommunenes beslutninger i større grad baseres på relative priser som avspeiler samfunns-

økonomiske kostnader. Dette kan gi mer effektiv ressursbruk i kommunesektoren. Dette kan imidlertid også påvirkes av andre forhold, og utvalget har ikke sett det som mulig å gjøre pålitelige anslag på hvilke utslag endringene kan medføre i praksis.

15.3 Administrative kostnader av de enkelte forslag til endringer

15.3.1 En generell kompensasjonsordning

En generell kompensasjonsordning som gjelder alle varer og tjenester vil i utgangspunktet være en enklere ordning enn dagens ordning som er begrenset til enkelte tjenester. Med en generell ordning vil en unngå avgrensning av ordningen til enkelte tjenester, samtidig som det gis kompensasjon for merverdiavgiften på hele leveransen og ikke bare tjenesteelementet som i dag. En unngår også å operere med sjablonmessig fastsatte kompensasjonssatser innenfor ordningen. Dette gir en enklere ordning med færre avgrensingsproblemer og lavere administrative kostnader.

En generell kompensasjonsordning vil føre til at antall fakturaer som gir grunnlag for kompensasjon vil øke sammenliknet med dagens ordning. En slik økning vil isolert sett gi en økte administrasjonskostnader for de kompensasjonsberettigede virksomhetene. Samtidig antas det at de administrative kostnader ved håndtering av den enkelte faktura vil reduseres, blant annet som følge av en enklere ordning og reduserte avgrensingsproblemer.

Ved overgang til en generell kompensasjonsordning, må det utarbeides nye søknadsskjema for kompensasjon, men dette vil medføre begrensede engangskostnader. Søknadsskjemaene ved en generell ordning må antas å bli enklere enn i dag. Utvalget anbefaler at en vurderer å samordne disse med de ordinære merverdiavgiftsoppgaver. Det må imidlertid være mulig å skille ut beløpene som går gjennom kompensasjonsordningen fra det ordinære merverdiavgiftssystemet.

Utvalget foreslår at man lar den generelle kompensasjonsordningen også omfatte private og ideelle virksomheter som i hovedsak følger avgrensningene av dagens ordning. I tillegg bør, etter utvalgets oppfatning, private og ideelle virksomheter som ikke eller i liten grad mottar offentlig støtte, også omfattes. En slik avgrensning vil ikke føre til vesentlig mer administrasjon for skatteetaten dersom søknadene som i dag går gjennom kommunene sentralt. Det vil imidlertid kunne opp-

stå enkelte avgrensningsspørsmål med hensyn til blant annet hvilke tjenesteytere som skal omfattes av ordningen. I dagens ordning går utbetalinger av kompensasjon til private også gjennom kommunen. Kommunen er ikke pliktig å utbetale korrekt refusjonsbeløp til private. For å sikre at de private virksomheter som omfattes av ordningen skal få kompensert korrekt beløp, anbefaler utvalget et en vurderer en alternativ ordning ved å la private sende inn oppgaver direkte til skatteetaten. Siden det ikke finnes noen oversikt over antallet private som blir berørt, har det ikke vært mulig å anslå administrative kostnadene av dette.

Samlet sett antas det at en utvidelse av dagens begrenset ordning til en generell kompensasjonsordning, isolert sett gir reduserte administrative kostnader.

Utvalget foreslår i tillegg enkelte endringer i den praktiske innrettingen av ordningen for at den skal fungere bedre.

15.3.2 Innrettingen av ordningen

Utvalget foreslår enkelte endringer for at en generell kompensasjonsordning skal fungere mer etter hensikten enn dagens ordning.

15.3.2.1 Endrede regnskapsrutiner mv

Utvalget foreslår at de kommunale regnskapsrutinene legges opp slik at de kommunale virksomhetene regnskapsfører sine utgifter eksklusive merverdiavgift. Med en ordning som gjennomføres innenfor kommunenes ordinære regnskapsrutiner, vil dette i liten grad få økte administrative kostnader for kommunene. Ved en slik omlegging vil man fremdeles kunne sende inn kompensasjonsoppgaver sentralt fra de enkelte kommuner, og de administrative kostnadene for skatteetaten vil være uforandret på dette punkt.

Utvalget har også vurdert tiltak for at ordningen skal fungere bedre for de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen. Disse skal i dag sende krav via kommunen hvor de er hjemmehørende. Det er også kommunen sentralt som mottar utbetalingene. Siden det ikke foreligger noen plikt for kommunen til å tilbakebetale kompensasjonene til de private virksomhetene, kan ordningen i liten grad fungere etter hensikten for slike virksomheter. For at ordningen skal fungere bedre etter hensikten, anbefaler utvalget at det vurderes å la de private og ideelle virksomhetene sende krav direkte til skatteetaten. Dette vil imidlertid medføre økte administrative kostnader for skatteetaten og må vurderes nærmere.

15.3.2.2 Kortere terminer

Utvalget foreslår kortere innrapporterings- og utbetalingsterminer enn i dagens ordning. En overgang til kortere terminer vil medføre flere oppgaver og mer administrative kostnader både for kommunen og skatteetaten. Innrapportering annen hver måned vil gi om lag 2 880 oppgaver per år. Dette medfører administrative kostnader i skatteetaten på om lag 2 årsverk for manuelt mottak, registrering og kontroll. I tillegg kommer administrative kostnader knyttet til attesting, anvisning og utbetaling på til sammen 2,5 månedsverk. Disse anslagene forutsetter at private som omfattes av ordningen sender sine oppgaver via kommunen sentralt. Utvalget anbefaler imidlertid at det vurderes å la de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen sende oppgaver direkte til skatteetaten. Med en slik løsning vil de administrative kostnadene innenfor ordningen bli større.

En overgang til kortere terminer vil, som tidligere omtalt, generere flere oppgaver og dermed større administrative kostnader. Utvalget forutsetter at det legges til rette for automatiserte løsninger. Dersom mottaket av oppgaver kan gjøres maskinelt og ikke manuelt slik som i dag, vil imidlertid kostnadene på litt sikt reduseres. Dette vil igjen kreve større investeringer i en oppstartsfasen.

15.3.2.3 Forenklede krav til dokumentasjon

Når dagens begrensede kompensasjonsordning gjøres generell slik at alle anskaffelser omfattes, anbefaler utvalget at det foretas forenklinger i dokumentasjonskravene ved innsendelse av oppgavene. Dette kan gjøres ved at dagens dokumentasjonskrav erstattes av en attestasjon av revisor.

Attestasjon av oppgaver av revisor hver annen måned i stedet for hvert år som i dag, vil medføre en mer løpende kontroll og til faste tidspunkt. Forenklede krav til dokumentasjon ved innsendelse vil redusere arbeidet med den enkelte søknad, noe som bidrar til å redusere de administrative kostnadene både for skatteetaten og for de kompensasjonsberettigede. Tidsbruken ved behandling av søknadene ved fylkesskattekontorene kan reduseres med 25 prosent når en unngår oppgaver med ulike kompensasjonssatser med tilhørende fakturadokumentasjon i egne vedlegg.

Samlet sett må det antas at forslagene til endringer i den praktiske innretting av ordningen kan gi en viss økning i de administrative kostnadene ved ordningen.

15.4 Administrative konsekvenser for de som blir berørt

De administrative kostnadene av forslagene kan berøre både kommunene, næringsdrivende og skatteetaten. Nedenfor oppsummeres de samlede administrative konsekvensene for disse.

15.4.1 Samlede administrative konsekvenser for kommunene

En generell ordning som erstatter dagens begrensede ordning, vil bli enklere å praktisere for kommunene ved at en unngår en del avgrensnings-spørsmål blant annet i forhold til ulike kompensasjonskategorier som finnes i dagens ordning. Dette gir isolert sett reduserte administrative kostnader for kommunene. Samtidig vil en generell ordning omfatte betydelig flere anskaffelser, noe som isolert sett vil øke de administrative kostnadene. Kortere innrapporterings- og utbetalingsterminer enn i dag kan isolert sett øke de administrative kostnader for kommunene. Ved automatiserte løsninger vil antallet oppgaver i seg selv ikke være av vesentlig betydning for kommunene. Kortere innrapporterings- og utbetalingsterminer vil for den enkelte kommunale virksomhet medføre at likviditetstapet som dagens ordning medfører, blir vesentlig redusert. Enklere krav til dokumentasjon ved innsendelse bidrar til å redusere de administrative kostnadene for kommunene knyttet til hver søknad.

En utvidelse av dagens begrenset ordning til en generell kompensasjonsordning vil isolert sett gi reduserte administrative kostnader for kommunene. Utvalgets forslag til endringer i den praktiske innrettingen av ordningen kan imidlertid antas å gi en viss økning i administrative kostnader for kommunene. Samlet sett antas de administrative kostnadene for kommunene å bli om lag uendret som følge av utvalgets forslag.

15.4.2 Samlede administrative konsekvenser for næringsdrivende

En generell kompensasjonsordning vil ikke gi administrative kostnader for de næringsdrivende som omsetter til kommunen.

Utvalget foreslår at man lar den generelle kompensasjonsordningen også omfatte private og ideelle virksomheter etter avgrensningene av dagens ordning. Endringene i den praktiske innrettingen av ordningen vil få tilsvarende konsekvenser for de private og ideelle virksomheter som omfattes av ordningen som for kommunale virksomheter. En generell ordning som erstatter dagens begrensede

ordning, vil bli enklere å praktisere for disse virksomhetene ved at en unngår en del avgrensnings-spørsmål blant annet i forhold til ulike kompensasjonssatser som finnes i dagens ordning. Dette gir isolert sett reduserte administrative kostnader for de private som omfattes av ordningen. Samtidig vil en generell ordning omfatte betydelig flere anskaffelser, noe som isolert sett kan øke de administrative kostnadene noe. Kortere terminer vil isolert sett medføre flere oppgaver per år som kan bidra til økte administrative kostnader. Enklere krav til dokumentasjon bidrar til å redusere de administrative kostnadene for kommunene knyttet til behandling av hver søknad.

En utvidelse av dagens begrenset ordning til en generell kompensasjonsordning, vil isolert sett gi reduserte administrative kostnader for de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen. Utvalgets forslag til endringer i den praktiske innrettingen av ordningen kan imidlertid antas å gi en viss økning i administrative kostnader for de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen. Samlet sett antas de administrative kostnadene for de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen å bli om lag uendret som følge av utvalgets forslag.

Utvalget anbefaler at det vurderes å la de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen, sende oppgaver direkte til skatteetaten og ikke som i dag via kommunen. Med en slik endring vil ordningen kunne fungere mer etter hensikten for de private og ideelle virksomhetene. Utvalget legger til grunn en noe videre avgrensning enn i dag. Når i tillegg ordningen blir generell og omfatter merverdiavgiften på alle anskaffelser, kan en forvente at flere private og ideelle virksomheter enn i dag sender inn kompensasjonskrav.

15.4.3 Samlede administrative konsekvenser for skatteetaten

En generell ordning som erstatter dagens begrensede ordning vil bli enklere å administrere for skatteetaten. Ved overgang til en generell kompensasjonsordning, må skatteetaten utarbeide nye søknadsskjema for kompensasjon, men dette vil medføre begrensede engangskostnader. Kortere terminer vil medføre flere oppgaver per år, noe som kan gi kommunene økte administrative kostnader. Enklere krav til dokumentasjon bidrar til å redusere de administrative kostnadene for skatteetaten knyttet til behandling av hver søknad.

En ordning som omfatter private etter dagens avgrensning synes i liten grad å føre til vesentlig mer administrasjon for skatteetaten dersom søkna-

dene fra private slik som i dag går gjennom kommunene sentralt. Utvalget anbefaler imidlertid at en vurderer å la private sende inn oppgaver direkte til skatteetaten. Dette vil isolert sett øke de administrative kostnader for skatteetaten.

En utvidelse av dagens begrenset ordning til en generell kompensasjonsordning, vil isolert sett gi reduserte administrative kostnader for skatteetaten. Utvalgets forslag til endringer i den praktiske innrettingen av ordningen kan imidlertid antas å gi en viss økning i administrative kostnader for skatteetaten. Samlet sett antas de administrative kostnadene for skatteetaten å bli om lag uendret som følge av utvalgets forslag.

15.5 Finansiering av ordningen

I mandatet er det presisert at løsningene bør kunne gjennomføres uten at balansen i statsbudsjettet blir endret. Utvalget legger derfor til grunn at eventuelle endringer i merverdiavgiftsbelastningen for kommunene må motvirkes gjennom tilsvarende budsjetttiltak overfor kommunene.

Finansieringen av dagens kompensasjonsordning er nærmere beskrevet i kapittel 7. Finansieringen gjennomføres som et engangstrekk i kommunenes frie inntekter. Trekket skal i prinsippet gjenspeile den refusjon kommuner og fylkeskommuner samlet vil få i et normalår for de berørte aktivitetene, og med et nivå på egenregiandelen slik det er i de siste årene før ordningen innføres. Det er aktivitetsomfanget i perioden før ordningen trer i kraft som bør legges til grunn for trekket.

Det forutsettes at trekkene er uavhengig av hva den enkelte kommune kan forvente å få i refusjon. Dette er viktig for at hver kommune skal ha motiv for å kunne erstatte egenproduksjon med kjøp av merverdiavgiftspliktige tjenester fra private. Hvis kommunen oppfatter det slik at dens inntekter blir redusert med tilsvarende beløp som den får i kompensasjon for merverdiavgift, vil ikke ordningen fungere etter hensikten.

Utvalget mener at det bør være størst mulig grad av nøytralitet mellom kommunale og private produsenter som utfører lovpålagte oppgaver. Dette tilsier en noe videre forståelse av hvilke private og ideelle virksomheter som bør omfattes enn med dagens avgrensning. Eksempelvis bør private barnehager som ikke mottar kommunale tilskudd omfattes. Utvalget anbefaler derfor at kompensasjonsordningen, i tillegg til å omfatte kommuner og fylkeskommuner, også omfatter private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte oppgaver. På denne måten kan hovedsakelig nye kon-

kurranssevidninger i forhold til private som følge av en generell kompensasjonsordning, motvirkes. Utvalget forutsetter som et utgangspunkt at reformen ikke skal gi endringer i de økonomiske rammer for staten, kommunene og private. Utvalget erkjenner imidlertid at finansieringen i forhold til private virksomheter som ikke, eller i liten grad mottar offentlig støtte, skaper problemer i forhold til dette utgangspunktet.

En generell kompensasjonsordning vil bli betydelig mer omfattende enn dagens begrensede ordning som utgjør om lag 1,5 mrd. kroner. Dette tallet er eksklusive renhold som ble inkludert i ordningen fra 1. januar 2002. Foreløpige beregninger kan tyde på at omfanget kan utgjøre om lag 8,5 mrd. kroner. I dette tallet er imidlertid ikke beregnet virkninger ved at private og ideelle virksomheter omfattes. Det er ikke tilgjengelig tallmateriale som kan gi pålitelig anslag på virkningen av at private omfattes. Beregningen ovenfor vil dermed være noe for lavt. Ved fremleggelse av konkrete forslag om en kompensasjonsordning, må det gjøres reviderte anslag som er relevante ved innføring av ordningen. Det kan derfor bli behov for å justere anslaget noe i forhold til en eventuell endring i utviklingen i kommunene avgiftspliktige kjøp fram til ordningen innføres. I tillegg kan det være usikkerhet knyttet til anslaget som, kan tilsi at det i en overgangsfase vurderes å åpne for etterjustering av trekket.

Utvalgets viser til at anslaget for kompensasjonsordningens volum er usikkert. Usikkerheten er særlig knyttet til virkningen av å innbefatte private og ideelle virksomheter i ordningen, slik utvalget foreslår. For kommuner har utvalget fått utarbeidet en rapport fra SNF med beregninger av betalt merverdiavgift som kommuner ikke kan kreve fradrag for. Beregningene gir også en pekepinn på tilsvarende utgifter hos fylkeskommunene. For private og ideelle virksomheter har utvalget ikke fått foretatt beregninger. Utvalget ser det som viktig at departementet gis tilstrekkelig tid og ressurser til å foreta pålitelige beregninger av økonomiske virkninger av endringene, før nye regler implementeres. Det forutsettes at det gjennomføres nye og pålitelige beregninger knyttet til omfanget av ordningen. Både pålitelige beregninger og grundig vurdering av metode for gjennomføring av trekket i inntektsrammene er nødvendige for å unngå utilsiktede innstramminger for kommunesektoren.

Selv om dagens finansiering synes å ha skapt få problemer, kan det pekes på en konsekvens av statlig initierte reformer. Eksempelvis innebar gjen-

nomføringen av eldreplanen betydelige statlige tilskudd til kommunene for bygging av omsorgsboliger og sykehjemsplasser. Dagens kompensasjonsordning innebar at kommunene har fått kompensert merverdiavgift for slike byggetjenester samtidig som kommunene har fått tilskudd fra staten for å gjennomføre slike investeringer. Slike virkninger kan oppstå når staten delvis finansierer utgifter for kommunene. Det synes ikke hensiktsmessig at en kompensasjonsordning utformes for å ta hensyn til slike virkninger. Med en generell kompensasjonsordning vil kommunesektoren kompenseres for merverdiavgift på alle anskaffelser. Ved tilskudd fra staten til store reformer, blir det dermed enklere enn med dagens begrensede ordning å ta hensyn til at kommunesektoren får kompensert merverdiavgiften på anskaffelsene.

Blant annet som en konsekvens av at kommunene i økende grad har dekket sitt tjenestebehov med avgiftspliktig kjøp fra private i stedet for produksjon i egen regi, har kompensasjonskravene økt hvert år siden ordningen ble etablert. I dagens ordning har staten dermed fått økte merverdiavgiftsinntekter i det året kommunenes kompensasjonsberettigede kjøp er foretatt. Utbetalingene av kompensasjonsbeløpene har imidlertid først kommet to år senere. Dette har medført et likviditetstap for de kompensasjonsberettigede virksomhetene, samtidig som inntektene og utgiftene for staten har kommet på to ulike budsjettår. Utvalget foreslår at innrapporteringsrutinene endres slik at utbetalingene av refusjoner skjer hver annen måned. Med en slik rutine vil statens inntekter fra økt merverdiavgift hovedsakelig komme i samme budsjettår som kompensasjonsutbetalingene til kommunene. Dermed begrenses likviditetstapet for kommunene, samtidig som inntektene og utgiftene for staten i stor grad kommer innenfor samme budsjettår.

En generell kompensasjonsordning vil isolert sett redusere kommunenes utgifter ved anskaffelser. Det må derfor foretas korreksjoner i det beregnede utgiftsbehovet for sektoren. Utvalget viser til at finansieringen av dagens ordning i hovedsak har fungert etter hensikten og anbefaler at også en generell kompensasjonsordning finansieres gjennom reduksjon i kommunenes frie inntekter. Ordningen bør finansieres gjennom reduksjon i kommunesektorens frie inntekter slik at det i minst mulig grad skapes omfordeling mellom kommuner. En slik finansiering sikrer også uavhengighet mellom den enkelte kommunes bidrag til finansiering av ordningen og kommunens kompensasjon.

Referanser og litteratur

- Budsjett-innst. S. I (1994-95) Foreløpig innstilling fra finanskomiteen om Nasjonalbudsjettet for 1995 og forslag til statsbudsjettet medregnet folketrygden for 1995.
- Budsjett-innst. S. I (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om Nasjonalbudsjettet for 2001 og forslaget til statsbudsjettet medregnet folketrygden for 2001.
- Budsjett-innst. S. II (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om Revidert nasjonalbudsjettet 2001.
- Dokument nr. 8:31 (1992-93) Forslag fra stortingsrepresentantene Harald Ellefsen og Erna Solberg om endring av merverdiavgiftsreglene for å motvirke konkurransevidning mellom offentlig egenproduksjon og anskaffelse fra private næringsdrivende.
- Dokument nr. 8:99 (1995-96) Forslag fra stortingsrepresentantene Magnhild Meltveit Kleppa, Erna Solberg, Lars Sponheim og Einar Steensnæs om å endre forskriftene om kompensasjon for merverdiavgift slik at private virksomheter, som drives med kommunale eller fylkeskommunale midler, kan inkluderes i ordningen.
- Dokument nr. 8:74 (1997-98) Forslag fra stortingsrepresentantene Lars Arne Ryssdal, Kjellaug Nakkim og Børge Brende om å sørge for at refusjoner som skjer i henhold til lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende ytes direkte til den institusjon/budsjettenhet som har anskaffet tjenesten.
- ECON, Notat 38/02 Mømskompensasjon i Sverige og Danmark, ECON 2002.
- Eldegard, Tom, Merverdiavgiftsløsninger for kommunesektoren – Økonomiske anslag, SNF-rapport nr. 44/02, SNF 2002.
- Ernst & Young Hva koster tjenesten? Utvikling av en kalkylemodell for innsattsstyrt finansiering av kommunale tjenester, Oslo 2002.
- Handledning för mervärdeskatt, Riksskatteverket 2002.
- Innst. O. nr. 40 (1970-71) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer m.v.
- Innst. O. VII (1971-1972) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 om merverdiavgift.
- Innst. O. nr. 25 (1994-95) Innstilling fra finanskomiteen om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende.
- Innst. O. nr. 1 (1999-2000) Innstilling fra finanskomiteen om endring i skatte- og avgiftslovgevinga.
- Innst. O. nr. 24 (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001).
- Innst. O. nr. 3 (2001-2002) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer.
- Innst. S. nr. 186 (1984-85) Innstilling fra finanskomiteen om merverdiavgiftssystemet.
- Innst. S. nr. 238 (1992-93) Innstilling fra finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Harald Ellefsen og Erna Solberg om endring av merverdiavgiftsreglene for å motvirke konkurransevidning mellom offentlig egenproduksjon og anskaffelse fra private næringsdrivende.
- Innst. S. nr. 94 (1993-94) Innstilling fra finanskomiteen om merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransevidning mellom offentlig og privat virksomhet.
- Innst. S. nr. 3 (1996-97) Innstilling fra finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Magnhild Meltveit Kleppa, Erna Solberg, Lars Sponheim og Einar Steensnæs om å endre forskriftene om kompensasjon for merverdiavgift slik at private virksomheter, som drives med kommunale eller fylkeskommunale midler, kan inkluderes i ordningen.
- Innst. S. nr. 177 (1997-98) Innstilling fra finanskomiteen om forslag fra stortingsrepresentantene Lars Arne Ryssdal, Kjellaug Nakkim og Børge Brende om å sørge for at refusjoner som skjer i henhold til lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende ytes direkte til den institusjon/budsjettenhet som har anskaffet tjenesten.
- Konkurransevidningen mellom privat og kommunal sektor som følge av merverdiavgiftsloven – kartlegging av omfanget. Rapport fra en arbeids-

- gruppe, Finansdepartementet 30. september 1994.
- Merverdiavgiftshåndbok, Skattedirektoratet 2002.
- Norsk institutt for by- og regionsforskning, Notat 2000:128 Om kommunal organisering, NIBR 2000.
- NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester.
- NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov.
- NOU 1995: 17 Om organiseringen av kommunal og fylkeskommunal virksomhet.
- OECD, Economic Surveys Norway, Volume 2002/15, OECD September 2002.
- Ot.prp. nr. 26 (1970-71) Om lov om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer mv.
- Ot.prp. nr. 13 (1971-72) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.
- Ot.prp. nr. 18 (1994-95) Om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende.
- Ot.prp. nr. 53 (1997-98) Om lov om interkommunale selskaper og lov om endringer i kommuneloven m.m. (Kommunalt og fylkeskommunalt foretak).
- Ot.prp. nr. 86 (1998-99) Endringer i Skatte- og avgiftslovgevinga.
- Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001).
- Regeringens proposition 1994/95:57 Mervärdes-skatten och EG.
- Regeringens proposition 2001/02:112 Förändringar i kommunkontosystemet.
- Rune Devold AS, Gruppestykkpris og programvaren BUDDHA i Trondheim kommune, 2001.
- SOU 1993: 75 Vissa mervärdeskattfrågor II – Offentlig verksamhet m.m.
- SOU 1999:133 Kommunkontosystemet och rättvisan – momsens, kommunerna och konkurrensen.
- St.meld. nr. 54 (1984-85) Om merverdiavgiftssystemet.
- St. meld. nr. 21 (1993-94) Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet.
- St. meld. nr. 2 (1994-1995) Revidert nasjonalbudsjett 1995.
- St. meld. nr. 2 (2000-2001) Revidert nasjonalbudsjett 2001.
- St.prp. nr. 1 (1994-95) Skatter og avgifter til statskassen.
- St.prp. nr. 1. Tillegg nr. 9 (1994-95) Saldering av statsbudsjettet medregnet folketrygden 1995
- St.prp. nr. 1 (2001-2002) Skatte,- avgifts- og tollvedtak.
- St.prp. nr. 1. Tillegg nr. 4 (2001-2002) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002.
- St.prp. nr. 64 (2001-2002) Om lokaldemokrati, velferd og økonomi i kommunesektoren 2003 (Kommuneproposisjonen).
-

Vedlegg 1

Modell for å beskrive konkurransevidninger

1 Konkurransevidninger i markeder uten brukerfinansiering

I dette vedlegget presenteres en forenklet modell for å vise konkurransevidningen som eksisterer i dag mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Fremstillingen viser modellen som er benyttet i kapittel 6. Modellen viser konkurransevidningene ved de ulike løsningsmodellene som utvalget har vurdert. Gjennomgangen av modellen følger fremstillingen i kapittel 6.3.

Det tas utgangspunkt i et eksempel der kommunens politiske ledelse står overfor valget mellom å kjøpe en tjeneste fra en privat virksomhet eller å produsere tjenesten i kommunal regi. Kommunens ledelse får dermed en rolle som bestiller fra en utfører som enten er en privat eller kommunal produsent. Eksemplet viser kostnaden ved kjøp av innsatsfaktorer til produksjonen av tjenesten i de to alternativene. Prisen som kommunen som bestiller må betale ved de to alternativene blir også vist. Siden kommunen i enkelte av eksemplene kan fradragføre eller få kompensert merverdiavgiften, vil ikke alltid prisen som faktureres kommunen tilsvare det som faktisk blir reell kostnad etter fradrag eller kompensasjon. Reell kostnad etter kompensasjon eller fradrag er betegnet som sluttpris for kommunen. I de tilfellene hvor prisen som faktureres til kommunen som bestiller er ulik sluttprisen for kommunen, er begge prisene vist.

Det forutsettes at tilbyderer tar prisen på varen som gitt og at det er uelastisk etterspørsel. Av forenklingshensyn er det antatt at kostnadene kun består av innsatsfaktorene vareinnsats og arbeidsinnsats. Vareinnsatsen antas fullt ut avgiftspliktig. Begrepet vareinnsats inkluderer også tjenesteinnsats som er nødvendig i produksjonsprosessen. Arbeidsinnsatsen er verdien av de egne ansattes produksjon og denne vil ikke være merverdiavgiftspliktig. Det antas at det ikke er avanse i de produserende virksomhetene.

I eksemplene vises det hvordan produksjonskostnadene og dermed prisen til kommunen varierer ved egenproduksjon og kjøp fra andre både i

markeder for avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige tjenester. Eventuelle konkurransevidninger mellom de to produksjonsalternativene er illustrert ved differansen mellom kostnader og priser ved de alternative produksjonsmåtene. For å forenkle fremstillingen, ser vi på et marked for en tjeneste som ikke omfattes av dagens kompensasjonsordning.

- K_i = Kostnader ved produksjonsform i
 F_i = Beløpet som faktureres kommunen ved produksjonsform i
 P_i = Pris som kommunen må betale ved produksjonsform i
 B_i = Pris som bruker må betale ved produksjonsform i
 i = P,E,K,
hvor
P= Privat
E= Egenproduksjon
K= Produksjon i kommunal avgiftspliktig enhet
- a = Merverdiavgift
 V = Verdi av vareinnsats per enhet, med begrepet vareinnsats inkluderer her kjøp av tjenester fra andre som inngår i produksjonsprosessen
 T = Verdi av arbeidsinnsats per enhet
 t = Andel avgiftspliktige tjenester som inngår i V
 s = Andel av t som det kompenseres for
 S = Kommunalt tilskudd

Markedet for en avgiftspliktig tjeneste (for eksempel advokattjeneste)

Dagens merverdiavgiftssystem:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E=(1+a)V+T$

Sluttpris for kommunen: $P_E=(1+a)V+T$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P=V+T$

Sluttpris for kommunen: $P_P=(1+a)(V+T)$

Kostnadene ved kommunal produksjon vil være høyere enn ved privat produksjon fordi kommunen ikke kan trekke fra merverdiavgift av vareinnsatsen (aV). Ved omsetning fra den private til kommunen sentralt, påløper det merverdiavgift på hele leveransen. Konkurranservedridningen som følge av merverdiavgiften i favør av kommunal produksjon blir da differansen mellom prisen ved privat produksjon og prisen ved kommunal produksjon: $P_P - P_E = (1+a)(V+T) - ((1+a)V+T) = aT$.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_K = V+T$
Pris til kommunen: $P_K = (1+a)(V+T)$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = V+T$
Pris til kommunen: $P_P = (1+a)(V+T)$

Merverdiavgiften kan fradragsføres for både den kommunale og den private produsenten. Merverdiavgiften gir dermed like kostnader i de to alternative produksjonsmåtene. Kommunen må betale merverdiavgift ved kjøp fra begge virksomhetene. Konkurranservedridning i favør av kommunal produksjon faller bort: $P_P - P_K = 0$.

Generell kompensasjon/fradragsrett for kommunen:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = V+T$
Faktureres kommunen: $F_E = V+T$
Sluttpris for kommunen: $P_E = V+T$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = V+T$
Faktureres kommunen: $F_P = (1+a)(V+T)$
Sluttpris for kommunen: $P_P = (1+a)(V+T) - a(V+T) = V+T$

Kommunen som produsent får tilbakeført merverdiavgiften på vareinnsatsen, enten gjennom fradragsrett eller kompensasjon. En privat produsent har fradragsrett for inngående merverdiavgift, men må beregne merverdiavgift ved omsetning til kommunen. Kommunen får imidlertid fradragsført eller kompensert for denne merverdiavgiften. Konkurranservedridningen i favør av kommunal produksjon faller dermed bort: $P_P - P_E = 0$.

Begrenset kompensasjonsordning:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = (1+a)V+T - tsaV$
Faktureres kommunen: $F_E = (1+a)V+T - tsaV$
Sluttpris for kommunen: $P_E = (1+a)V+T - tsaV$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = V+T$
Faktureres kommunen: $F_P = (1+a)(V+T)$
Sluttpris for kommunen: $P_P = (1+a)(V+T) - tsaV - aT$

Den kommunale produsenten får kompensasjon for en sjablonmessig fastsatt andel som gjenspeiler tjenesteelementet av anskaffelser som omfattes av den begrensede kompensasjonsordningen i V. Den private produsenten er avgiftspliktig på ordinær måte og får trukket fra hele merverdiavgiften på anskaffelsene. Den private produsenten fakturerer kommunen for tjenesten inklusive merverdiavgift. Kommunen får kompensasjon for merverdiavgiften på tjenesteelementet av leveransen T og for tjenstedelen av de leveranser som omfattes av den begrensede kompensasjonsordningen i V. På denne måten blir sluttprisen for kommunen den samme ved egenproduksjon som ved kjøp fra privat produsent og konkurranservedridningene fjernes: $P_P - P_E = 0$. Dette forutsetter blant annet at de sjablonmessig fastsatte tjenesteandelene nøyaktig gjenspeiler tjenesteelementet i leveransene av de tjenester som omfattes av ordningen.

Markedet for en ikke-avgiftspliktig tjeneste (omsorgstjenester på sykehjem)

Dagens merverdiavgiftssystem:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = (1+a)V+T$
Pris til kommunen: $P_E = (1+a)V+T$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = (1+a)V+T$
Pris til kommunen: $P_P = (1+a)V+T$

Siden både kommunal og privat produksjon er utenfor merverdiavgiftssystemet, vil ingen av dem ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. Konkurranservedridninger i favør av kommunal produksjon blir i dette tilfellet: $P_P - P_E = 0$.

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter:

En løsning med utvidet merverdiavgiftsplikt antas her å innebære at kommunal virksomhet innrettes slik at de utgjør egne avgiftssubjekter og blir avgiftspliktige. For en tjeneste som i følge merverdiavgiftsloven er unntatt fra avgiftsplikten, vil en slik løsning ikke få noen betydning. Situasjonen blir dermed som i dagens merverdiavgiftssystem som framstilt ovenfor.

Generell kompensasjon/fradragsrett for kommunen:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = V + T$

Pris til kommunen: $P_E = V + T$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = (1+a)V + T$

Pris til kommunen: $P_P = (1+a)V + T$

Med generell kompensasjon eller fradragsrett for merverdiavgift for kommunen, vil det ved kommunal produksjon ikke betales inngående merverdiavgift av vareinnsatsen. En privat produsent får imidlertid ikke slik kompensasjon eller fradragsrett. Ved omsetning til kommunen som bestiller, vil avgiften inngå i prisen som skjult avgift. Kompensasjon eller fradragsrett gir en ny konkurransevidning mellom kommunal produksjon og kjøp fra private for tjenester uten avgiftsplikt. Konkurransesvidningen i favør av kommunal produksjon vil dermed bli: $P_P - P_E = (1+a)V + T - (V + T) = aV$.

Begrenset kompensasjonsordning:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = (1+a)V + T - tsaV$

Sluttpris for kommunen: $P_E = (1+a)V + T - tsaV$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = (1+a)V + T$

Sluttpris for kommunen: $P_P = (1+a)V + T$

Den kommunale produsenten får kompensasjon for en sjablonmessig fastsatt andel som gjenspeiler tjenesteelementet av den andel av V som består av tjenestekjøp som omfattes av den begrensede kompensasjonsordningen. En privat produsent som ikke omfattes av kompensasjonsordningen får ikke slik kompensasjon. Dette gir seg utslag i høyere sluttpris til kommunen fra den private produsenten. En begrenset kompensasjonsordning gir en konkurransevidning mellom kommunal produk-

sjon og kjøp fra private. Konkurransesvidningen er: $P_P - P_E = (1+a)V + T - (1+a)V - T + tsaV = tsaV$.

2 Konkurransesvidninger i markeder med delvis brukerfinansiering

I eksemplene ovenfor har en sett på kommunens valg mellom kommunal produksjon og kjøp fra private. Således kan en betrakte dette som markeder for tjenester hvor kommunen betaler for produksjonen av tjenestene fullt ut og stiller dem til rådighet for brukerne uten vederlag. For en del kommunale tjenester er det imidlertid innslag av egenbetalinger av brukerne. Med egenbetaling vil eventuelle kostnadsforskjeller mellom offentlig og privat produksjon også kunne overføres i ulike egenandeler for brukerne. Et typisk eksempel på dette kan være barnehager.

Nedenfor er det fremstilt en versjon av modellen hvor en introduserer brukerbetaling. I dette tilfellet gis det et tilskudd fra det offentlige som dekker en del av kostnadene. De resterende kostnadene dekkes gjennom egenbetalinger. Tilskuddet antas å være likt til både den kommunale og den private produsenten. Fremstillingen baseres for øvrig på forutsetninger og modell som beskrevet ovenfor.

Markedet for en avgiftspliktig tjeneste

Dagens merverdiavgiftssystem:

I dette tilfellet gis det et offentlig tilskudd og brukeren betaler resten av kostnadene som egenandel. Denne egenandelen blir da pris til bruker. Når tjenesten som omsettes i dette markedet er avgiftspliktig, vil egenbetaling fra brukeren bli avgiftsbelagt. Dette gjelder ved kjøp fra både kommunal og privat produsent. I et slikt tilfelle vil også den kommunale produsenten bli avgiftspliktig for sin omsetning til andre. Etter gjeldende regler vil den kommunale produsenten også bli avgiftspliktig for sin egenproduksjon hvis omsetning av tjenesten til andre overstiger 20 prosent, som beskrevet i kapittel 6.3.2.1. Da oppnår den kommunale produsenten full fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = V + T$

Pris til bruker: $B_E = (1+a)(V + T - S)$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = V + T$

Pris til bruker: $B_P = (1+a)(V + T - S)$

I et slikt tilfelle vil konkurransevidningene fjernes, ved at den kommunale produsenten blir avgiftspliktig på linje med en privat virksomhet: $B_P - B_E = 0$. En kommunal produsent som produserer en tjeneste som er avgiftspliktig og omsetter denne tjenesten, vil uansett komme inn under merverdiavgiftsloven. De aktuelle løsningene som avgiftsplikt, generell kompensasjonsordning eller fradragsrett og begrenset kompensasjonsordning, vil ikke påvirke dette. Det vil ikke oppstå noen konkurransevidninger i disse tilfellene.

Markedet for en ikke-avgiftspliktig tjeneste (for eksempel barnehage)

Dagens merverdiavgiftssystem:

Det vil ikke være fradrag for inngående merverdiavgift verken i kommunal eller privat produksjon. Dette skiller seg ikke fra situasjonen uten brukerbetaling. Siden det her gjelder markedet for en ikke-avgiftspliktig tjeneste, skal det heller ikke beregnes merverdiavgift ved omsetning til bruker. Imidlertid blir det kommunale tilskuddet trukket fra. Det er ingen konkurransevidning som følge av merverdiavgiften mellom kommunal og privat produksjon av ikke-avgiftspliktige tjenester: $B_P - B_E = 0$.

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = 0(1+a)V+T$
Pris til bruker: $B_E = (1+a)V+T-S$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = (1+a)V+T$
Pris til bruker: $B_P = (1+a)V+T-S$

Utvidet merverdiavgiftsplikt for kommunale virksomheter:

Siden det omsettes en tjeneste som er unntatt fra merverdiavgift, vil utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter gi samme resultat som dagens merverdiavgiftssystem, som omtalt ovenfor.

Generell kompensasjon/fradragsrett for kommunen:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = V+T$
Pris til bruker: $B_E = V+T-S$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = (1+a)V+T$
Pris til bruker: $B_P = (1+a)V+T-S$

Den kommunale produsenten får her kompensert eller fradragsført merverdiavgiften på alle anskaffelser, noe den private produsenten ikke får. Det blir ikke beregnet merverdiavgift ved omsetning til bruker, men det kommunale tilskuddet kommer til fradrag. Konkurransevidningen til fordel for kommunal produksjon blir da merverdiavgiften av vareinnsatsen: $B_P - B_E = 0(1+a)V+T-S - (V+T-S) = aV$.

Begrenset kompensasjonsordning:

Kommunal produksjon

Kostnader for produsent: $K_E = (1+a)V+T-tsaV$
Pris til bruker: $B_E = (1+a)V+T-tsaV-S$

Privat produksjon

Kostnader for produsent: $K_P = (1+a)V+T$
Pris til bruker: $B_P = (1+a)V+T-S$

Den kommunale produsenten blir kompensert for merverdiavgiften på tjenesteelementet i leveranser av tjenester som omfattes av en begrenset kompensasjonsordning. En privat produsent som ikke omfattes av kompensasjonsordningen får ingen kompensasjon. Ved omsetning til bruker påløper det ikke merverdiavgift, men det kommunale tilskuddet blir trukket fra. Konkurransevidningen til fordel for kommunal produksjon blir da:

$$B_P - B_E = 0(1+a)V+T-S - ((1+a)V+T-tsaV-S) = tsaV.$$

Vedlegg 2

Juridiske konsekvenser i forhold til kommunelovgivningen

av KLUGE Advokatfirma ans v/høyesterettsadvokat Per Sandvik

1 Mandat for oppdraget – oversikt

Mitt oppdrag knytter seg til den delrapport som Merverdiavgiftsutvalget avga 22. mars 2001, der utvalget skisserte de mest aktuelle løsninger for å nøytralisere merverdiavgiften i forhold til kommunal sektor.

I mandatet er det redegjort for de tre aktuelle løsninger som Utvalget har festet seg ved. Disse behandles nedenfor under punktene 5-7.

Utvalget har lagt til grunn at det vil oppstå en del felles problemstillinger i forhold til kommunelovgivningen. Min gjennomgang av forskjellige rettskilder bekrefter dette. Jeg vil nedenfor under pkt. 2 se på tre overordnede og generelle spørsmål. Det første knytter seg til prinsippene bak kommuneloven og kommunenes frihet til å innrette sin administrasjon på den måte som finnes hensiktsmessig.

Den annen problemstilling knytter seg til stikkordet "kommunen som en enhet". Denne problemstilling behandles nedenfor i pkt. 3.

Den tredje problemstilling relaterer seg til kommunens regnskapsrutiner og behandles i pkt. 4. Også ellers kan det være problemer som i noen grad er felles. Ett slikt knytter seg til adgangen til og muligheten for *kontroll*. Dette tema er i mandatet særlig fremhevet i tilknytning til alternativet med kompensasjon. Det er drøftet i pkt 6.2 nedenfor - i tilknytning til kompensasjonsalternativet, men har langt på vei gyldighet også for det andre alternativene.

Min gjennomgang av kommunelovgivningen og rettskilder i den forbindelse har som hovedkonklusjon at kommunelovgivningen ikke skaper noen problemer for de løsninger som er mest aktuelle. I den utstrekning det er behov for lovendringer foreligger det lovhjemmel. Andre regelsett kan tenkes å få betydning. Det gjelder særlig konkurranselovgivningen og EØS-reglene. Forholdet til disse reglene faller utenfor mandatet, men de berøres likevel enkelte steder nedenfor.

2 Kommunelovgivningen

2.1 Prinsippene bak kommuneloven

De prinsipper kommuneloven bygger på, er nokså vage. Det kommunale selvstyre fremheves i en del sammenhenger, men det er ikke kommet klart fram i lovgivningen. Det har vært diskutert om staten og kommunene bør ses på som utøvere av en felles offentlig myndighet – med staten som overordnet part. Utviklingen har gått i retning av at man ser på statlig og kommunal myndighet som mer sidestilte. I håndboken "Kommunal virksomhet" (Kommunalforlaget 1987) sies det slik:

"Det har vært vanlig å fremstille dette slik at Stortinget gjennom lovgivningen har gitt kommunene i oppdrag å utøve en del av den makten staten har, og at kommunenes "makt" derfor kan sies å være avledet statsmakt. Dette kan være riktig nok formelt sett. Men utviklingen vi har hatt i de 150 årene som er gått etter formannskapsloven ble vedtatt, har gjort at det er urimelig å tenke seg at Stortinget ved lov skulle gripe sterkt inn i den kommunale selvråderetten."

Det har også utviklet seg et syn som går ut på at kommunens myndighetsutøving er beskyttet ved legalitetsprinsippet mot inngrep fra statens side – på samme måte som private rettssubjekter er det.

Kommuneloven av 25.09.1992 har i § 1 en formålsbestemmelse som lyder slik:

"Formålet med denne lov er å legge forholdene til rette for et funksjonsdyktig kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre, og for en rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale og fylkeskommunale fellesinteresser innenfor rammen av det nasjonale fellesskap og med sikte på en bærekraftig utvikling."

Det fremgår av forarbeidene at bestemmelsen ikke antas å ha selvstendig rettslig betydning utover det som følger av den etablerte forståelse av det kommunale selvstyrets formål og rammer.

I NOU 1990:13 – Forslag til ny lov om kommu-

ner og fylkeskommuner – er det på side 15 inntatt enkelte prinsipielle betraktninger om det kommunale selvstyre. Innstillingen peker på at det kommunale selvstyre ikke vil kunne ha samme innhold som tidligere. Med henblikk på ny lov drøftes nedtoning av bestemmelsen om statlig tilsyn og kontroll og større spillerom for lokale variasjoner.

Konklusjonen så langt må være at det ikke i forhold til merverdiavgiftsspørsmålet ligger noen begrensning eller noen føringer i de prinsipper kommuneloven bygger på. De grunnleggende prinsipper vil likevel kunne bli trukket inn som ledd i en argumentasjonsrekke eller som et ledd i en begrunnelse. Se f.eks den avgjørelse som er omhandlet nedenfor under pkt 2.2 der hensynet til det lokale selvstyre begrunnet hvorfor departementet ikke grep inn.

2.2 Kommunale oppgaver

I tidligere kommunelover var det inntatt bestemmelser som kunne fremstå som begrensende med hensyn til hva en kommune kunne drive med. I NOU 1990:13 side 345 uttales det i tilknytning til forslaget til kommunelovens § 2:

”I dagens lover heter det at disse gjelder for hhv. ”kommunale anliggender” og ”fylkeskommunale saker”. Disse formuleringene er ikke blitt oppfattet som selvstendige skranker for den kommunale og fylkeskommunale handlefrihet utover det som følger av det alminnelige krav om at forvaltningsavgjørelser skal være saklig begrunnet. Den kommunale og fylkeskommunale kompetanse er blitt ansett som ”negativt avgrenset”, dvs.: kommunen eller fylkeskommunen kan beskjefte seg med det den finner hensiktsmessig å ta opp, så lenge dette ikke strider mot lov eller ulovfestede rettsprinsipper. ...”

Loven benytter uttrykket ”kommuners virksomhet” – et uttrykk som viser at det i praksis ikke foreligger noen begrensning i hva en kommune kan drive med. Kommunen kan følgelig drive med økonomisk virksomhet av forskjellig slag. I NOU 1990:13 uttales det om dette på side 345:

”På samme måte som etter dagens lov vil norske kommuner og fylkeskommuner kunne engasjere seg for eksempel i næringsvirksomhet. Lovutvalget har ikke funnet det riktig å formulere noe generelt ”selvkostprinsipp” for kommunal og fylkeskommunal inntektsbringende virksomhet.”

Tilsvarende synspunkter finner vi i Ot.prp. nr. 53

(1997/98) s. 48 – i tilknytning til lov om interkommunale selskaper og andre endringer i kommuneloven. Under departementets merknader heter det:

”Det er en sikker oppfatning etter norsk rett at den kommunale kompetanse er ”negativt avgrenset”. Dette innebærer at en kommune kan påta seg enhver oppgave, så langt det ikke strider mot lov eller ulovfestet rettsprinsipper. I dette ligger at kommuner også kan beskjefte seg med forretningsvirksomhet og regulær næringsvirksomhet i et marked. Tilbudet av organisasjonsform bør etter departementets mening avspeile dette. Kommunen har sedvanerettslig hjemmel til å organisere virksomhet i form av aksjeselskaper – enten alene eller sammen med andre, se kap. 3.1. I likhet med utvalget mener departementet at denne adgangen fortsatt bør stå åpen.”

Sitatene foran viser at det ikke er noen praktisk begrensning i hva en kommune kan drive med. Når en kommune kan drive allslags næringsvirksomhet, blir konsekvensen også at den kommunale administrasjon må være innrettet på en elastisk måte, og lovgivningen må være tilpasset den variasjonsbredde man kan finne i norske kommuner. Utviklingen i kommunelovgivningingen har da også gått denne vei, og det vil derfor være overraskende om man i dagens lovgivning skulle finne regler som hindrer eller begrenser noen av de løsningene som kan bli foreslått av utvalget for å nøytralisere merverdiavgiften i kommunal sektor. Denne antagelse bekreftes av det som fremgår nedenfor i denne utredning.

Det som er sagt foran knytter seg til kommunelovgivningingen. Når en kommune driver næringsvirksomhet eller en mer begrenset økonomisk virksomhet, kan *konkurranseloven* sette begrensninger. Jeg viser til Marco Lilli: ”Kommunale velferdstiltak – skadelig for konkurransen?” i Lov og Rett 2001 s. 50. Denne artikkelen tar utgangspunkt i Konkurransetilsynets og departementets behandling av en sak om kommunal drift av et helsestudio. Helsestudioets utgifter ble dels dekket av brukerne og dels av kommunen. Tilsynet og departementet konkluderte med at kommunens driftsstøtte var en konkurranseskadelig adferd som kunne gi grunnlag for inngrep etter konkurranselovens § 3-10. I den konkrete sak unnlot departementet likevel å gripe inn mot støtten med begrunnelse i hensynet til det lokale selvstyre.

EØS-reglene kan også tenkes å virke begrensende. Dette er en problemstilling som knytter seg til begrepet statsstøtte og kan få betydning ved valg

av organisasjonsform. Se nærmere om dette under pkt. 2.4 nedenfor.

2.3 Forholdet til særlovgivningen

En lang rekke særlover har hatt vesentlig betydning for kommunal virksomhet. Disse særlovene har hjemlet statlig styring eller statlige klageinstanser. Det har også blitt opprettet nemnder på lokalt nivå, som regnes som statlige.

Tidligere kunne det være vanskelig å avgjøre om et organ skulle regnes som statlig eller kommunalt. Dette hadde blant annet den praktiske konsekvens at det var vanskelig å finne ut hvem som skulle saksøkes i en rettssak mot det offentlige, jf Per Sandvik: "Stat og kommune som part i rettssaker", Lov og Rett 1983 side 493. Det er nå ryddet kraftig opp i dette. Det er klarlagt hvilke nemnder som er statlige, og antallet er sterkt redusert. I 1993 skjedde det også en kraftig forenkling og opprydding i forholdet mellom særlovgivningen og kommuneloven. Avvikende særlovsbestemmelser fra kommuneloven/forvaltningsloven er bare beholdt der det finnes tungtveiende grunner for det.

2.4 Kommunens frihetsgrad til å strukturere den administrative del av sin virksomhet

Kommunens kompetanse etter norsk rett er som behandlet over negativt avgrenset. Kommunen har myndighet til alt som ikke strider mot bestemmelsen i lovgivningen.

Det finnes en rekke lovbestemmelser som regulerer en kommunes virksomhet. Dette skjer dels ved at kommunen er pålagt bestemte oppgaver og at det er stilt krav til hvordan disse oppgaver skal løses. I tillegg kommer forskjellige kontrollordninger. Disse kan være direkte, slik som statens kontroll med låneopptak og garantier, eller mer indirekte som en statlige kontroll med vedtakenes lovliggheit etter kommunelovens § 59.

Innenfor det område kommunen har kompetanse, har det skjedd betydelige endringer i lovgivningen. Kommunestyreloven av 1954 var preget av et krav om obligatoriske organer og en regulering av hvilken myndighet som kunne delegeres til det enkelte organ, for eksempel til formannskapet.

Kommuneloven av 1992 styrket kommunestyrets posisjon som det øverste styrende organ i kommunen. Samtidig ble kommunen gitt en meget stor grad av frihet til å organisere seg på den måte kommunen fant hensiktsmessig.

Det er fortsatt noen begrensninger i loven med hensyn til organisasjon. Kommunen må for eksempel ha et formannskap, en ordfører og en admi-

nistrasjonssjef. De fleste nemnder og råd, som nå betegnes som "faste utvalg", er bortfalt som obligatoriske.

I forhold til merverdiavgift vil det særlig være av betydning hvordan kommunen organiserer sin økonomiske virksomhet. I tillegg til den frihetsgrad som ble åpnet ved kommuneloven, har det her skjedd en utvikling de senere år. Behovet for ny lovgivning på dette felt ble drøftet i NOU 1995 : 17 – Om organisering av kommunal og fylkeskommunal virksomhet. Kommunal etat har ikke vært regnet som en egnet organisasjonsform på dette felt. Kommunal bedrift etter kommunelovens § 11 var et mer nærliggende alternativ, men reglene for slike bedrifter ble vurdert som mindre tilfredsstillende.

I Ot.prp. nr. 53 (1997/98), som er forarbeidet til lov om interkommunale selskaper m.v., er det inntatt en drøftelse av hva som kan organiseres i selskaps form og hva som må drives av kommunene selv. I proposisjonen s. 46 er det sitert fra fylkesmennes fellesuttalelse, der det bl.a. heter:

"Utvalget drøfter hvilken adgang kommunene har til å legge kommunal virksomhet til enheter som rettslig og økonomisk ikke er en del av kommunen. Utvalget foreslår ingen lovregel om dette. Fylkesmennene er enige i at lovregler ikke gis. Generelt bør vel for øvrig statlig myndighet gjennom lovregulering være tilbakeholden med å bestemme hvilken organisasjonsform kommunene bør velge for sin virksomhet på de ulike områder. Selv om en oppgave er lovpålagt, bør en kommune selv i allfall som hovedregel kunne velge om oppgaven bør løses i egen regi, eller legge selve oppgaveutførelsen til andre rettssubjekter."

Departementet vurderte i proposisjonen om kommunenes adgang til å benytte seg av andre organisasjonsformer enn de som fulgte av kommuneloven burde lovreguleres. Det sies om dette på s. 46:

"Dette kunne for eksempel skje ved å ta inn en bestemmelse i kommuneloven som uttrykkelig hjemler at kommunene kan organisere deler av virksomheten i form av et selskap m.v. Vi er imidlertid blitt stående ved at det ikke er nødvendig å lovregulere dette. Kommunenes hjemmel til å benytte seg av organisasjonsformer som aksjeselskaper, stiftelser m.v. må ansees som sikker rett."

Aksjeselskap, der aksjene eies av kommunen, har vært sett på som en velegnet organisasjonsform for økonomisk virksomhet. I NOU 1995 : 17 side 126 er kommunale aksjeselskaper vurdert. Utvalget kom-

mer til at aksjeselskapsformen fortsatt bør stå åpen, men at kommunen i hovedsak bør reservere aksjeselskapsformen på virksomheter som kan gis en relativt selvstendig stilling i forhold til den sentrale kommunale administrasjon. Det ble valgt ikke å innføre særregler i aksjeloven som tar hensyn til særlige kommunale behov. Utvalget mener at når kommunale hensyn medfører at den alminnelige aksjeloven ikke passer, bør man velge annen organisasjonsform. Utvalget fant at kommunal bedrift var en form med visse svakheter og foreslo derfor den nye organisasjonsformen *kommunalt foretak*. Kommunalt foretak vil gradvis erstatte kommunal bedrift som organisasjonsform. I ikrafttredelsesbestemmelsen til lovendringen som innførte kommunalt foretak i 1999, er det bestemt at kommunal bedrift med eget styre må omorganiseres til kommunalt foretak innen fire år.

Når det gjelder interkommunalt samarbeid, fikk vi en egen lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskap.

Kommunalt foretak kan gis omfattende myndighet, men er en del av kommunen og kan derfor ikke ha partsstilling overfor domstol m.v. Et interkommunalt selskap er derimot et eget rettssubjekt.

Det følger av det jeg har sagt foran at kommunelovgivningen og prinsippene med tilknytning til den ikke skaper problemer for kommunens adgang til å organisere seg som den ønsker.

Selv om det faller utenfor mandatet, vil jeg likevel nevne at andre regler kan få betydning i denne sammenheng.

Gjennom tiltredelsen av EØS-avtalen har Norge inkorporert EU-rettens regler om *statsstøtte*. Etter art. 61 nr. 1 skal det ikke kunne gis støtte som vrir konkurransen. Statsstøttereglene antas ikke å være til hinder for at kommunen organiserer sin virksomhet på den måten den selv ønsker, for eksempel ved utskilling av kommunal virksomhet i en egen enhet. Det har likevel vært reist spørsmål om selve den organisasjonsform som velges når en kommunal enhet skilles ut som et eget selskap eller foretak kan skape problemer i forhold til statsstøttereglene. ESA har i en foreløpig vurdering lagt til grunn at dersom et offentlig foretak pga sin rettslige organisasjonsform ikke kan gå konkurs, vil dette bli å betrakte som en garanti fra det offentliges side. Velger en kommune å organisere en virksomhet som et aksjeselskap, oppstår det ikke problemer i denne forbindelse, siden kommunen bare har et begrenset ansvar for selskapet på linje med en hver aksjonær.

Organiseres virksomheten som kommunalt foretak, kan det tenkes problemer. Et kommunalt foretak er som foran nevnt ikke et eget rettssub-

jekt, men en del av kommunen. Det er derfor formelt kommunen som er part i foretakets avtaler, og kommunen hefter for foretakets forpliktelser. Etter ESAs retningslinjer kan det derfor tenkes at man ser på det kommunale foretak som en form for garanti fra kommunens side. Om disse problemstillinger viser jeg til Robert Lund: "Statsforetak og statsstøtte", IUSEF nr. 38 (Univ.forlaget 2002).

Også ved *etableringen* av et kommunalt foretak eller et selskap som eies av kommunen vil det kunne oppstå spørsmål om det foreligger statsstøtte. Det praktiske her er at det ved etablering av åpningsbalansen overføres aktiva til selskapet til underpris.

3 Kommunen som en enhet

Et viktig punkt for de spørsmål som drøftes i denne utredning, er om kommunen i alle sammenhenger er en enhet eller om man kan tenke seg i forskjellige sammenhenger at man deler opp kommunen i forskjellige enheter. Et annet viktig spørsmål er om en slik oppdeling krever lovhjemmel eller om det kan gjøres ut fra reelle hensyn eller en fortolkning av vedkommende lov eller forskrift.

Det tradisjonelle og sikre utgangspunkt er at kommunen er en enhet. Forvaltningslovkomitéen uttaler i sin innstilling side 435.

"I kommunalforvaltningen må kommunestyret, formannskapet og rådmannen betraktes som forvaltningsorgan etter utkastet. De forskjellige styre, nemnder og utvalg som opprettholdes i medhold av kommuneloven, må derimot betraktes som hjelpeorgan for kommunestyre og formannskap, bortsett fra i særlige saksområder der slike organ var tillagt selvstendig avgjørelsesmyndighet. Det samme må gjelde de underordnede etatsjefer i kommuneadministrasjonen."

Problemstillingen oppstår i forhold til en lang rekke rettsregler. I arbeidsrettslig sammenheng har problemet særlig vært knyttet til fortrinnsrett til ny stilling. Sivilombudsmannen har i Årsmelding 1986 side 26 uttalt:

"Jeg vil anta at kommunene, i ethvert fall som utgangspunkt, må regnes som samme virksomhet i denne forbindelse."

I en dom i RG 1981, side 598, var det spørsmål om motregning. Lagmannsretten uttalte i den forbindelse:

"Kemnerens disposisjoner må vurderes på bak-

grunn av at han intet hadde med kontraktsinngåelse å gjøre. I en så stor kommune som Trondheim vil det i praksis være umulig at de forskjellige etater blir holdt underrettet om hva de andre foretar seg. Det vil føre for vidt om identifikasjonssynspunktet skal strekkes så langt at kommunen må ses som en enhet.”

Denne dom må ses på som et nokså enkeltstående eksempel på at man ikke har regnet kommunen som en enhet. Den illustrerer på den annen side et praktisk synspunkt. I mange sammenhenger vil det være lite naturlig å se samtlige enheter i for eksempel Oslo kommune som én enhet i forhold til alle rettslige problemer som kan oppstå.

Et viktig område, der problemstillingen blir sentral, er *offentlig innkjøp*. Dette er drøftet i Innstilling O. nr. 14 (1998-99), side 14, i tilknytning til den nye loven om interkommunalt samarbeid. Det heter her:

”Et særlig spørsmål er om kommunale foretak og interkommunale selskap kan betraktes som intern leverandør til eierkommunen (e) slik at leveransen kan skje utenom anbud - m.a.o. at anskaffelsen anses som leveranse i egen regi. Grensen for hvem som kan regnes som leverandør i egen regi avhenger i stor grad av hva som kan regnes som én og samme oppdragsgiver. Ofte vil dette sammenfalle med hva som regnes som samme juridiske person. En kommune eller fylkeskommune med alle sine underliggende etater og nemnder er ett rettssubjekt. Et kommunalt foretak vil være en del av dette rettssubjektet. Når kommunen tildeler et oppdrag til et kommunalt foretak innen samme kommune eller fylkeskommune, blir derfor oppdraget å regne som arbeid i egen regi og kan tildeles uten å benytte anskaffelsesprosedyrene for offentlige anskaffelser.”

Det tradisjonelle synspunkt legges altså her til grunn. Selv om et kommunalt foretak er gitt stor grad av selvstendighet og har eget styre, regnes det altså likevel som en del av kommunen i forhold til anbudsreglene.

I forhold til *merverdiavgiftsloven* regnes også kommunen som en enhet, jf Refsland: ”Kommentarutgave” (1984) side 124.

Et særlig interessant område er *offentlighet* i forvaltningen. Offentlighetsloven har hatt som utgangspunkt at kommunen er en enhet. I forhold til unntaket for interne dokumenter har det skapt problemer. Når man ser kommunen som en enhet, blir all korrespondanse og alle innstillinger internt i kommunen unntatt fra offentlighet, hvilket har vært sett på som lite ønskelig. Ved lovendringer i 1982, 1992 og 2000 har lovgiver laget regler som

gjør unntak fra prinsippet om kommunen som en enhet. Konkret skjedde dette ved at det ble gjort unntak for innstilling til organer som skulle treffe avgjørelse i saken. Ved lovendringen av 15.12.2000 ble unntaket ytterligere utbygget ved at det ikke lenger er nødvendig at mottagerorganet skal treffe avgjørelse i saken.

Det vesentlige poeng i vår forbindelse er at man her har laget et spesielt regelverk for offentlighet som tar hensyn til de praktiske problemer som hovedregelen om kommunen som ett organ skapte. Dette er en modell som man kan tenke seg brukt på andre områder, for eksempel når det gjelder merverdiavgift.

4 Kommunens regnskapsregler

Økonomiområdet i kommunen reguleres av et omfattende regelverk. Kommuneloven har i kap. 8 bestemmelse om økonomiplan, årsbudsjett, kap. 9 om gjeldsforpliktelser m.v. og kap. 10 tilsyn og kontrollbestemmelser.

Det er gitt diverse forskrifter for kommunale budsjetter og regnskaper samt økonomiplaner, revisjon og kontrollutvalg.

Kommunene bruker i dag et budsjett- og regnskapssystem som bygger på andre prinsipper enn de som følger av regnskapsloven og som gjelder for private bedrifter. De kommunale prinsipper avviker også fra de prinsipper statsbudsjettet og statsregnskapet bygger på.

Det grunnleggende prinsipp i kommuneregnskapet er at det føres etter anordningsprinsippet. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i bevilgningsregnskapet for vedkommende år, enten det er betalt eller ikke når regnskapet avsluttes. I et kommuneregnskap blir varige driftsmidler utgiftsført i sin helhet i anskaffelsesåret. Dette fører som regel til en ubalanse mellom inntekter og utgifter, som salderes ved at bruk av lånemidler inntektsføres i bevilgningsregnskapet.

Det kommunale regnskapssystem betegnes som et finansielt-orientert økonomisystem. Et slikt system viser alle kjente inntekter (innbetalinger) og utgifter (utbetalinger) i sin helhet. Systemet gir god oversikt over de tilgjengelige ressurser og bruken av disse.

Regnskapsloven, som bedriftene bruker, er resultatorientert og viser inntekter og kostnader og dermed endring i egenkapitalen. Et finansielt-orientert system viser ikke forbruk av ressurser i en periode, og gjør det derfor vanskelig å utlede resultatmål og foreta resultatvurderinger.

Forskjellen i regnskapssystemer gjør at det er vanskelig å foreta pålitelige sammenligninger med private bedrifter i forbindelse med konkurranseutsetting.

Reglene om økonomisk planlegging og forvaltning ble vurdert ved innføringen av kommuneloven i 1992. Eldre lovgivning ble i hovedsak videreført, men departementet forutsatte en vurdering av de grunnleggende budsjett- og regnskapsprinsipper.

En slik vurdering kom i Ot.prp. nr. 43 (1999/2000) og førte til diverse lovendringer i kommuneloven (endringslov nr. 71/2000 - av 07.07.2000). Det ble sendt et utkast på høring som gikk ut på en overgang til et resultatorientert budsjett- og regnskapssystem. Departementet foreslo likevel å beholde dagens finansielle system som en grunnstamme i det fremtidige kommunale budsjett- og regnskapssystem, men det ble gitt uttrykk for tvil da det var fordel og ulempe knyttet til de ulike systemer. Problemet har særlig vært knyttet til avskrivninger, som i det tradisjonelle finansregnskap har sammenheng med kostnadsfordeling over tid og derfor sees i sammenheng med forventningene om fremtidig inntektsevne. For kommunen er ikke avskrivninger nødvendig for kommunens inntektsevne fordi kommunens inntektsside dekkes ved skatter og avgifter.

I proposisjonen drøftes også forhold som har mer direkte tilknytning til vår sak. Det sies i proposisjonen:

”Det er fortsatt slik at kommunen i stor grad utfører tjenesten i egen regi. Historisk har det likevel vært tradisjon for at kommunene gir bidrag til private som utfører tjenester, med eller uten avtale med kommunen. De siste år har i tillegg spørsmål om konkurranseutsetting av kommunal tjeneste blitt aktualisert. Når private leverer anbud, må dette bl.a. reflektere at virksomheten må dekke inn avskrivningskostnader. Når avskrivning og inndekning av denne kostnaden er frivillig for kommunen, eksisterer en mulighet for at denne kostnaden ikke reflekteres i kommunens eget anbud.”

Enkelte høringsuttalelser fremhever at sammenligningen blir enklere hvis både private og kommuner nytter samme regnskapsprinsippet. Departementets vurdering var at de påpekte innvendinger ikke var tilstrekkelig sterke til å innføre en likestilling med private når det gjelder regnskapssystemer. Etter departementets oppfatning kan hensynet til å kunne foreta sammenligninger mellom kommunal og privat tjenesteproduksjon også ivaretas gjennom det finansielle systemet dersom det stilles krav til å synliggjøre avskrivninger uten at

det får resultat effekt. Konklusjonen ble at det ikke ble vedtatt å innføre et resultatorientert budsjett og regnskapssystem for kommunene, men at det isteden ble foretatt justeringer.

Når det gjelder de enkelte *regnskapsenheter* uttales det i proposisjonen s. 53:

”Kommuneregnskapet skal gi et økonomisk bilde av kommunen som økonomisk enhet. Budsjett- og regnskapsforskriftene pålegger ikke kommunene å utarbeide konsernregnskap. Av den grunn inngår ikke enheter som kommunale bedrifter, interkommunale selskaper og kommunale aksjeselskaper i kommunens årsregnskap. Budsjett- og regnskapsforskriftene presiserer at de kommunale bedriftenes årsregnskaper skal fremstilles i bevilgningsregnskapet til kommunekassen. I dette årsregnskapet skal kun direkte tilskudd mellom kommunekasse og kommunal bedrift fremkomme.”

De kommunale regnskapsreglene har altså gjennomgått en nylig og omfattende revisjon. Ved denne revisjonen valgte man ikke å gå over til regnskapslovens system eller noe som er tilsvarende selv om konkurransesituasjonen mellom private og det offentlig kunne tilsi det.

De nye reglene tar ikke direkte standpunkt til om kommunelovgivningen setter krav til gjennomføringen av å skille ut egne enheter fra kommunens øvrige virksomhet, eller om kommunelovgivningen hindrer adgangen for en utskilt regnskapsenhet til å ta seg betalt fra en annen enhet i samme kommune.

5 Alternativer med fradragsrett for kommunen for inngående merverdiavgift

5.1 Forholdet til kommunelovgivningen

Som det fremgår foran av pkt 4 ble hele økonomiområdet i kommunen gjenstand for en omfattende vurdering i Ot.prp. nr. 43 for 1999-2000. Jeg har ved gjennomgang av kommuneloven generelt og proposisjonen spesielt, ikke funnet noe som skulle tilsi at kommuneloven må endres ved innføring av fradragsrett for kommunen på den måten som foreslått. Det må legges til grunn at kommunen i dag juridisk sett er organisert slik at det ikke er problematisk for systemet å behandle endringer som skyldes nye regler om skatt eller merverdiavgift.

5.2 Forholdet til regnskapsreglene

Som påvist foran under pkt 4 ble det i Ot.prp. nr. 43 for 1999-2000 grundig vurdert om man skulle endre regnskapsprinsippene. Departementet fastholdt at det tidligere system basert på anordningsprinsippet skulle følges, og at man ikke gikk over til regnskapsloven og det transaksjonsprinsippet som der er sentralt.

Selv om kommuneregnskapene skal gi et bilde av kommunen som økonomisk enhet, er den ikke pålagt å utarbeide noe konsernregnskap. I proposisjonen uttales på side 55:

”Departementet har i forslag om konsernregnskap lagt til grunn at det er særlig behov for å inkludere virksomheter som er en del av kommunen som rettssubjekt i konsernregnskapet. Dette skyldes at det ikke er noe rettslig skille mellom økonomien til kommunen og slik virksomhet.”

Dette innebærer at regnskapet ikke viser virksomhet til interkommunale selskaper og kommunalt eide aksjeselskaper. Disse er egne rettssubjekter. Derimot inngår - til tross for det som er sagt i proposisjonen side 53 og sitert foran på side 8 - kommunale bedrifter. Denne organisasjonsform er, som tidligere påpekt, på vei ut og erstattes av kommunalt foretak. Men også kommunalt foretak som omhandlet i kommunelovens kap 11 er en del av kommunen, jf lovens § 61.

For det foreliggende spørsmål er regnskapsføringen for kommunale bedrifter og kommunale foretak av særlig interesse, fordi disse driver virksomhet innenfor kommunen og vil være kjøpere av tjenester som er merverdiavgiftsbelagt. Etter kommuneloven § 48 nr 6, er departementet gitt hjemmel til å gi forskrifter om årsregnskap og årsberetning. Kommunal- og regionaldepartementet har 15. desember 2000 gitt slike forskrifter. I § 1 annet ledd heter det blant annet:

”Kommunen eller fylkeskommunen kan i tillegg bestemme at en kommunal eller fylkeskommunal bedrift etter kommuneloven § 11, skal stille opp et særregnskap. I så fall gjelder forskrift av 17. desember 1999 om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak, med unntak av § 7”.

For kommunale foretak gjelder den forskrift det her er vist til - forskrift nr 1569 av 17.12.99. Etter denne forskrift § 7 skal et kommunalt foretak som driver næringsvirksomhet føre årsregnskapet etter

regnskapsloven ”så langt ikke annet følger av lov eller forskrift”. Denne forskrift innebærer at det trekkes et skille mellom kommunale foretak som driver næringsvirksomhet og andre.

I forarbeidene til lovendringen som innførte kommunalt foretak - Ot.prp. nr. 53 for 1997-98 side 67 uttales det:

”Kommunal- og arbeidsdepartementet vil fremheve at de regnskapssystemer som skal gjelde for kommunale virksomheter, bør reflektere de målsettinger som er satt for virksomheten. Der virksomheten driver regulær næringsvirksomhet i konkurranse med private, bør også en kommunal virksomhet følge det regnskapssystem som er tilpasset denne type virksomhet.”

Departementet peker samtidig på at det kan være vanskelig å definere begrepet ”næringsvirksomhet” presist. For kommunale virksomheter vil overordnede mål som regel være å oppfylle en bredere samfunnsmessig målsetting.

Forskriftsreglene åpner også for at enheter som hører til kommunen regnskapsmessig kan opptre selvstendig og føre regnskap etter regnskapsloven.

For størstedelen av kommunens virksomhet foreligger det ikke noen slik mulighet etter dagens regler.

I den utstrekning det er ønskelig må departementet kunne gi forskriftsbestemmelser i medhold av kommunelovens § 48 nr 6. Ifølge denne bestemmelse kan departementet ”gi nærmere regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen.” Det er en vid fullmaktsbestemmelse, som antas å gi hjemmel for de særregler som måtte finnes nødvendig.

Det er likevel grunn til å vurdere om fradragsrett for merverdiavgift nødvendigvis gjør at kommunen har formelt sett egne regnskapsenheter. Ser vi på en kommunal etat, vil den være helt ut en del av kommunen, men likevel vil etatens inntekter og utgifter fremgå helt separat i budsjett og regnskap. En etats regnskap fremstår likevel som annerledes enn det som gjelder for et kommunalt foretak. Forskjellen kommer bl.a til syne når det gjelder balansesiden.

Dersom kommunen ønsker det, burde det derfor ikke være problematisk med dagens regelverk å la fradragsretten komme til uttrykk i den del av kommunens regnskap som gjelder den enkelte enhet.

Om for eksempel kommuneadvokaten i Oslo, som er en etat, kjøper tjenester fra et privat advokatfirma, vil det være mulig å la kommuneadvokatens regnskap vise kjøpet av tjenesten med avgift og fradrag.

Et annet spørsmål er om det er hensiktsmessig at en enkelt etat fører eget merverdiregnskap og innleverer de oppgaver som må føres i den forbindelse.

6 Alternativet med kompensasjon utenfor merverdisystemet for kommunale virksomheter

6.1 Forholdet til kommunelovgivningen

Ordningen som foreslås er kjent i dag og er lov-hjemlet i lov av 17. februar 1995 nr 9. En utvidelse av denne ordning vil etter det jeg kan se ikke skape noen problemer i forhold til kommunelovgivningen.

Det som er vanskelig er å få til en ordning der de enkelte etater og bedrifter direkte sender inn og mottar krav på kompensasjon.

Det ønskes utredet om kommunelovgivningen setter noen begrensninger for å foreta en utskillelse av *egne regnskapsenheter*. Det er spørsmål om hva som i den sammenheng skal regnes som en egen enhet. Som jeg tidligere har behandlet er kommunalt foretak laget for å drive selvstendig virksomhet, og regnskapsmessig har denne organisasjonsform fått egne forskrifter. Kommunalt foretak er likevel ikke en egen juridisk person, og derfor en del av kommunen. Skal en virksomhet bli en helt selvstendig enhet - en egen juridisk person - må den omdannes til aksjeselskap.

Uansett om det tenkes på selvstendige enheter av typen kommunalt foretak, eller helt egne juridiske personer, er det i kommunelovgivningen ingen direkte begrensninger i adgangen til å utskille egne enheter. Man kan likevel vanskelig tenke seg et system der hele kommunen deles opp i frittstående enheter.

Det er på en annen side vanskelig å se behov for at det for dette alternativs vedkommende lages helt frittstående enheter.

Siden det her er tale om en kompensasjonsordning og ikke en avgiftsberegning, burde det ikke være problematisk å legge plikten til å sende kompensasjonskrav til den enkelte enhet i kommunen, og la denne ta inn kompensasjonsbeløpet i sitt regnskap. Også den enkelte etat vil eller kan ha eget regnskap i den forstand at det innenfor kommuneregnskapet viser hva etaten har av inntekter og utgifter. Den manglende selvstendighet viser seg først ved at enheten ikke disponerer over eventuelt overskudd.

Etter det jeg har fått opplyst skulle det ikke regnskapsteknisk være noen problemer med en løs-

ning der de enkelte etater og bedrifter i kommunen administrerte kompensasjonsordningen. Dagens system innebærer at de enkelte enheter godskrives kompensasjonsbeløpet, men via en fordeling fra sentralt hold, og ofte lenge etterpå.

6.2 Kontrolltiltak

Det er reist spørsmål om skatteetaten kan gjennomføre kontrolltiltak uten hinder av kommunelovgivningen og regnskapsforskriftene. Statlige kontrolltiltak med forskjellige sider av kommunens virksomhet er i dag kjent og utbredt. Dette har sammenheng med at kommunen i stor utstrekning utfører oppgaver som er statlige, eller som er blandet kommunal og statlig. Kommunekasser/kemner er i stor utstrekning underlagt statlig kontroll for så vidt gjelder innkreving av skatter og statlige avgifter. Slike kontrollordninger har ikke vært ansett i strid med det kommunale selvstyre, eller med prinsippene i kommunelovgivningen.

Ordningen med kompensasjon for merverdiavgift berører regnskapsreglene. I kommentar til forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12. 2000, del II § 7, er det sagt følgende:

”I 1996 ble det gitt unntak for anordningsprinsippet for kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende. Her ble det angitt at kompensasjonskravene skal inntektsføres etter kontantprinsippet. Fra og med årsregnskapet for 2001 skal kompensasjonskravene føres etter anordningsprinsippet, det vil si når refusjonskravet er ”kjent”. Departementet legger til grunn at refusjonskravet ikke er kjent før kommunen eller fylkeskommunen sender oppgave over de beløp som kreves kompensert til fylkesskattekontoret i året etter anskaffelsen ble foretatt. Det vil som et eksempel si at kompensasjonskrav for 2001 først kan inntektsføres i årsregnskapet 2002.”

De prinsipper som skal gjelde ved den utvidede ordning - i den grad det er behov for andre regler enn i dag - kan passende tas inn i denne bestemmelsen i forskriftene.

Som tidligere påpekt har departementet en utstrakt hjemmel til å gi bestemmelser ved forskrift om årsregnskap.

I den utstrekning det er tale om nye regler om *kontroll*, antar jeg at det ikke er hensiktsmessig at de tas inn i regnskapsforskriftene. Jeg peker på at vi har en egen lov om kompensasjon for merverdiavgift, og at det i § 6 i denne lov av 17. februar 1995 er gitt hjemmel for Kongen til å gi nærmere for-

skrifter. § 6, siste punktum, har følgende bestemmelse:

”Kongen kan videre gi nærmere forskrifter om kommuners og fylkeskommuners plikt til selv å kontrollere og revidere ordningen.”

Med hjemmel i denne bestemmelse kan det innføres kontrolltiltak og staten kan overlate kontrollen til kommunerevisjonen eller annet organ som finnes egnet.

I Ot.prp. nr. 18 (1994-95) - som er forarbeid til loven om kompensasjon - heter det side 3:

”Det er kommunen og fylkeskommunene selv som samlet skal finansiere kompensasjonsordningen, se pkt 2.2.5. For kommunesektoren som helhet vil det derfor være i deres egen interesse å presentere korrekte beløp. Nærmere bestemmelser om kontrollen vil bli fastsatt i forskrift.”

På denne bakgrunn er det lite betenkelig å overlate mye av kontrollen til kommunen selv, og det er bakgrunnen for den utforming den siterte bestemmelse er gitt.

7 Alternativ avgiftsplikt for kommunale virksomheter

7.1 Forholdet til kommunelovgivningen

Det fremgår av utvalgets beskrivelse av forslaget i 9.7.1 at man ikke tenker seg et helt generelt merverdiavgiftssystem som omfatter konsumet av alle varer og tjenester, og som omfatter alle virksomheter. Det alternativ som vurderes bygger på en fristilling av kommunale enheter som egne regnskapsenheter.

Utvalget nevner at en praktisk måte å gjøre det på er å pålegge kommunen å organisere de aktuelle virksomheter som kommunale foretak. Et forslag som dette er svært drastisk. Et hovedpoeng med kommuneloven har vært at kommunen skulle ha stor frihetsgrad til å organisere sin virksomhet som den ønsker. Et pålegg om å organisere visse kommunale virksomheter som kommunalt foretak vil følgelig kreve endring av kommunestyreloven, og det vil være en endring som bryter drastisk med dagens lov.

En mindre drastisk endring er å gjøre tjenester avgiftspliktige på linje med vann- og avløpstjenesten og renovasjonstjenesten.

Utvalget synes å ha som forutsetning at det er nødvendig med en fristilling av de kommunale virksomheter det dreier seg om, og at disse skil-

les ut som egne regnskapsenheter som omsetter med merverdiavgift. Det er angitt at slik fristilling synes å være i samsvar med nye organisasjonsformer som kommunen prøver ut i dag, og hvor det skilles mellom forvaltning og produksjon.

Denne beskrivelse passer først og fremst for kommunalt foretak.

Dersom både selgende og kjøpende enhet er organisert på denne måten ligger det regnskapsmessig vel til rette for innføring av merverdiavgift.

Salg av tjenester mellom foretak A og foretak B er likevel ikke uproblematisk. Siden begge foretak er en del av kommunen, kan ikke en tvist om ytelsene bringes inn for domstolene. Dette er et betydelig praktisk problem i kommunesektoren, men har ikke vært sett på som hinder for kontrakter og forretningsmessige forbindelse mellom kommunale enheter.

Jeg kan ikke se at kommunelovens regler isolert sett skaper noen begrensning i adgangen til fakturere med avgift. Heller ikke regnskapsloven synes å være noe hinder i denne sammenheng, bestemmelsene her gjelder som hovedregel på vanlig måte for kommunale foretak som driver næringsvirksomhet.

Den sentrale problemstilling kan trolig knyttes til merverdiavgiftsloven § 3. Det er et vilkår for avgiftsplikt etter denne bestemmelse at det foreligger omsetning. Loven definerer omsetning som levering av varer eller ytelse av tjenester mot vederlag. Dersom man innen kommunen lager et system med selvstendige regnskapsenheter, ligger forholdene til rette for fakturering mellom disse enheter. Det vil likevel kunne oppstå et problem i forhold til merverdiavgiftsloven dersom det ikke er noe samsvar mellom det som ytes og det beløp som fakturaen lyder på. I Oslo kommune har man delvis hatt et system som skal vise inntekter for en etat og tilsvarende utgifter for en annen etat, men uten at fakturabeløpet gjenspeiler verdien av den ytelse som er gitt.

Etter ordlyden i merverdiavgiftslovens § 3 er det ikke et vilkår for at det skal foreligge omsetning at det er balanse mellom ytelse og vederlag. Jeg antar likevel at det må ligge visse forutsetninger her. Da disse spørsmål faller utenfor mitt mandat går jeg ikke nærmere inn på problemstillingen. Jeg nøyer meg med å peke på at jeg på dette felt kan tenkes å oppstå behov for en lovendring der spesielle transaksjoner i kommunen trekkes inn under omsetningsbegrepet, som en presisering eller som et unntak fra lovens hovedregel.

Fremstillingen foran har dreiet seg om salg av tjenester mellom *kommunale foretak*. Dersom selgeren av tjenesten ikke har en slik selvstendighet

som det kommunale foretak, for eksempel en etat, blir situasjonen en annen for så vidt gjelder den regnskapsmessige frihetsgrad. Et praktisk tilfelle kan være kommuneadvokaten i Oslo, som er en etat, og som leverer et meget stort antall juridiske tjenester til hele kommunen. Etter dagens system vil det være konkurransevidning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Et sentralt spørsmål er om den forskjellen som gjelder på regnskapssiden skal være avgjørende for muligheten for å pålegge merverdiavgift for de tjenester som utføres.

Rent praktisk er det i tillegg den forskjell at de kommunale foretak drives etter forretningsmessige prinsipper, og sender regninger for sitt arbeid, mens f.eks kommunens juridiske kontor oftest ikke gjør det. I Oslo er praksis at kommuneadvokaten sender regning til selvstendige enheter, som selv har inntekter.

Utenfor Oslo er kommuneadvokatkontorene svært små. Kommuneadvokaten er ofte en jurist i rådmannens stab, og det sendes, etter de opplysninger jeg har fått, ikke regning for de tjenester som utføres i forhold til etater, foretak eller overfor det politiske system. For andre tjenester, slik som bistand fra kommunens IT-avdeling er situasjonen trolig tilsvarende i de fleste kommuner

Disse forskjeller innebærer at det rent praktisk vil være et langt skritt å gå over til å fakturere tjenestene fullt ut og med avgift.

Den faktiske situasjon kan likevel ikke være til hinder for at merverdiavgiftsloven endres slik at nærmere angitte tjenester, for eksempel juridiske, gjøres avgiftspliktig. En konsekvens av en slik bestemmelse måtte være at kommunen innfører internfakturering for denne type tjenester.

7.2 Regnskapsloven

Det reises spørsmål om hvilke bestemmelser i regnskapsloven som eventuelt vil kunne sikre at målsetting med utvidet avgiftsplikt for egen produksjon i kommunene blir ivaretatt.

Regnskapslovens kap 2 har bestemmelser om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Etter lovens § 2-1 skal regnskapspliktige *”registrere opplysninger om transaksjoner og andre disposisjoner som har betydning for størrelsen og sammensetningen av den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, inntekter eller kostnader, i et regnskapssystem som nevnt i § 2-2”*.

Det er især bestemmelsene i kap 2, og især side 2-1, som vil kunne være viktig for at et system med avgiftsplikt for egenproduksjon skal bli ivaretatt.

Det antas uproblematisk å innføre slike bestem-

melser for de kommunale enheter som kommer inn under systemet for avgiftsplikt.

Jeg har tidligere nevnt kommunelovens § 48 nr 6, som gir departementet hjemmel til ved forskrift å gi regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen.

I tillegg har vi kommunelovens § 75, som lyder slik:

”Departementet kan i forskrift pålegge enkeltforetak eller typer av foretak plikt til å føre regnskap etter regnskapsloven, i tillegg til eller i stedet for etter kommunale prinsipper, og herunder gi de bestemmelser som er nødvendig for å tilpasse dette regnskapet til lovens bestemmelser om foretakenes økonomiforvaltning.”

På hjemmelsiden er det derfor ingen problemer.

Jeg har foran ikke drøftet behovet for om det i det hele tatt er nødvendig å la regnskapslovens regler komme til anvendelse. Det kommunale årsregnskapet med tilhørende forskrifter skal registrere inn- og utbetalinger, og skal samlet gi et best mulig korrekt bilde av kommunens faktiske økonomiske situasjon. Det kommunale årsbudsjett og årsregnskap har likevel et noe annet siktepunkt enn regnskapsloven. I Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) heter det på side 49:

”Årsbudsjettet og årsregnskapet skal først og fremst være verktøy i styringen av kommunen. Årsbudsjettet har en plan for velferdstilbudet til befolkningen basert på inntekter hvor Stortinget gjennom vedtak øver vesentlig innflytelse. Det gjør at kommunens årsbudsjett og årsregnskap også må tilpasses innbyggernes behov for informasjon om hvordan fellesskapets midler anvendes, og statens behov for innsyn og kontroll med kommunesektoren.”

Kommunenes årsbudsjett og årsregnskap skal etter forskriftene inndeles etter formål.

Departementet kommer i proposisjonen inn på forholdet til statlig tilsyn, og uttaler:

”Det er etter departementets oppfatning ikke gitt at årsbudsjett og årsregnskap i betydningen rene tallmessige oppstillinger, er egnet verktøy for det statlige tilsyn med de enkelte kommunale tjenester. Skal årsbudsjett og årsregnskap likevel fortsatt ha denne funksjonen, krever det at fremstillingen av ressursbruken på de enkelte tjenester er foretatt på en ensartet måte. I motsatt fall vil tilsynet fort kunne bli vilkårlig, fordi det baserer seg på et mangelfullt og sprikende datagrunnlag”.

Disse synspunkter gjør det sannsynlig at det kan

være ønskelig å innføre bestemmelser fra regnskapsloven dersom utvalget går inn for alternativet med avgiftsplikt for kommunale virksomheter. Som påpekt foran oppstår det ikke noen juridiske skranker i denne forbindelse.

8 Oppsummering

Fremstillingen foran er delt i to hoveddeler. I pkt 2-4 er drøftet forskjellige felles problemstillinger knyttet til kommunelovgivningen til kommunen som en enhet og til regnskapsreglene i kommunen.

Gjennomgangen viser at kommunelovgivningen og prinsippene bak den ikke skaper noen spesielle problemer for valg av ny løsning som er mest aktuell. Kommuneloven er i seg selv relativ ny, og i tillegg har den vært gjenstand for en nyere gjennomgang. Reglene og forarbeidene til disse viser at kommunen har en stor grad av frihet til å organisere seg på den måte som finnes hensiktsmessig. Det forhold at kommunen regnes som en enhet er styrende for valg av løsninger og for behovet for unntak.

Kommunens regnskapsregler avviker fra de som følger av regnskapsloven. Forskjellene kan skape problemer i forbindelse med sammenlikninger ved offentlig innkjøp, men antas ellers ikke å være til hinder for noen av de løsninger som er aktuelle. I utredningens andre hoveddel som består av punktene 5-7 er de tre alternativer Merverdiavgiftsutvalget har samlet seg om behandlet.

Forholdet til kommunelovgivningen er behandlet under alle tre alternativene. De praktiske pro-

blemstillingene er litt forskjellig, men felles for de tre alternativene er at kommunelovgivningen ikke skaper spesielle problemer.

Forholdet til regnskapsreglene er drøftet under alternativet med fradragsrett for inngående avgift og under alternativet avgiftsplikt for kommunale virksomheter. Her er også nevnt en del hjemler for endringer i den utstrekning det finnes nødvendig. Det som sies her vil også i noen grad ha betydning for det tredje alternativ –kompensasjonsløsningen.

I pkt 6 om kompensasjon er kontrolltiltak særlig drøftet. Som nevnt innledningsvis er dette et spørsmål som også kan oppstå for de andre alternativene. I tillegg til det kontrollspørsmål som spesielt er nevnt i 6.2 kan det være spørsmål om skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til kontroll av kommunale enheter. På dette felt har vi i lovgivningen omfattende hjemler for kontroll både av næringsdrivende og - ikke næringsdrivende, jf merverdiavgiftsloven § 47 og ligningsloven kap 6.

Som nevnt under pkt 6.2 har kontrollordninger fra statlige myndigheter overfor kommunen ikke vært ansett i strid med det kommunale selvstyre, eller med prinsippene i kommunelovgivningen. Det ligger følgelig ikke problemer av betydning på dette felt.

Utenfor mandatet ligger forholdet til konkurransereglene og EØS-regelverket. Jeg har likevel berørt disse punkter fordi min gjennomgang av et meget stort materiale har vist at det på dette feltet kan være regler som kan skape problemer. Reglene bør derfor vurderes og tas i betraktning ved valg av løsninger.

Vedlegg 3

Merverdiavgiftsløsninger for kommunesektoren – Økonomiske anslag

av Tom Eldegard

Sammendrag

Rapporten presenterer resultatene fra et prosjekt som er utført på oppdrag for Merverdiavgiftsutvalget, og som har hatt til formål å understøtte utvalgets arbeid med økonomiske beregninger. Utvalget er oppnevnt av regjeringen for å vurdere forslag til løsninger som gjør at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger. Utgangspunktet er at et avgiftsnivå som varierer avhengig av om oppgaver utføres i egenregi eller av eksterne aktører, kan vri kommunenes valg mot løsninger som ikke er optimale. Utvalget skal utrede og eventuelt foreslå tiltak for å hindre denne type vridninger.

Kapittel 1 redegjør for formålet med prosjektet og gir i siste del en kort oversikt over aktuelle datakilder. I tillegg er det gitt plass for en noe nærmere gjennomgang av vridningsproblematikken. Vridningene oppstår spesielt i forhold til de delene av kommunal virksomhet som faller utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde, noe som særlig vedrører administrasjon, helse, kultur, og skole. Det er først og fremst på grunn av at de ikke tilfredsstiller lovens krav til *omsetning av varer og tjenester mot vederlag*, at disse aktivitetene faller utenfor. Av slike varer og tjenester skal det i dag ikke beregnes merverdiavgift, noe som medfører at "produsenten" heller ikke får trekke fra inngående avgift på egenkjøpte innsatsfaktorer. For støttetjenester som er avgiftspliktige ved omsetning, skaper dette et avgiftsmessig skille mellom eksternkjøp og utførelse i egen regi, da sistnevnte ikke pådrar inngående avgift. Konsekvensen er at eksterne leverandører må utføre tjenestene til lavere kostnader enn kommunene er i stand til om de skal overvinne avgiftsulempen og fortsatt være konkurransedyktige.

Det er avgiftsreglementets virkninger i forhold til støttetjenestene som er den *primære* kilden til vridninger mellom eksternkjøp og egenproduksjon i kommunene. Problemet er tidligere søkt avhjulpet ved innføring av en egen kompensasjonslov for

merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner. For tjenestene som omfattes av denne ordningen kan kommunene få tilnærmet refusjon for *tjenesteandelen* av inngående merverdiavgift. I prinsippet skal dette ta bort mye av grunnlaget for vridninger i tilknytning til de inkluderte tjenestene, men dessverre åpner ordningen samtidig for en ny type vridning i forhold til eksterne konkurrenter til utførelsen av kommunale primæroppgaver. For slike virksomheter utgjør ordningen en kostnadsulempe¹⁾ i den grad disse fortsatt må betale inngående merverdiavgift for sine kjøp av støttetjenester, mens kommunene får dette refundert.

Beregningene i rapporten er basert på nøkkeltall fra kommunenes regnskaper for 2001 og er hentet fra *KOSTRA*-basen, som vedlikeholdes av Statistisk sentralbyrå. Arbeidet har vært spesielt fokusert på tre hovedløsninger som ble fremhevet i *utvalgets* delrapport fra mars 2002. Av disse er det i hovedsak de to første som er belyst med talleks-empler, mens det for den siste har vært vanskelig å foreta konkrete beregninger. De tre tilnærminger utvalget hadde festet seg ved, er:

- fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunal virksomhet innenfor merverdiavgiftssystemet
- utvidet kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet (utvidelse av dagens ordning)
- utvidet avgiftsplikt for kommunal virksomhet

Kapittel 2 gir innledningsvis en oversikt over oppbygningen av *KOSTRA* og redegjør for en del sentrale begrensinger i tallmaterialet i forhold til de problemstillingene som ønskes belyst. For å lette fremstillingen av beregningsresultatene gjøres omfattende aggregeringer langs både funksjons- og artsdimensjonen. I tillegg gis en kort vurdering av

¹⁾ Også dette problemet er nå delvis søkt avhjulpet via kompensasjonsordningen ved at også private og veldedige virksomheter som utfører kommunale oppgaver kan få tilsvarende refusjon for inngående merverdiavgift på visse vilkår.

dataenes representativitet samt en del presiseringer om bruken av data i analysene. Avslutningsvis presenteres aggregerte hovedtall basert på oppgaver fra totalt 406 av landets 435 kommuner. Av samlede kostnader på vel 159 milliarder kroner er 93.4% regnskapsført som aktiviteter utført i egen regi, mens det resterende er påløpt i egne særbedrifter eller ved kjøp fra andre kommuner, fylke, stat eller private. Lønn utgjør om lag to tredeler av kostnadene ved aktiviteter i egen regi, mens nær 12% av det resterende gjelder vedlikehold og byggetjenester.

Kapittel 3 presenterer beregningene hvor det er gjort anslag for inngående merverdiavgift, kompensasjonsgrunnlag ved dagens ordning og kompensasjonsgrunnlag ved en utvidet kompensasjonsløsning. Siden disse tallene ikke kan trekkes direkte ut av datagrunnlaget, er det gitt detaljerte forklaringer til forutsetningene som er lagt til grunn for de ulike trinn i beregningene. Av en samlet kommunal kostnad på 148.7 milliarder kroner ved aktiviteter i egenregi, anslås inngående merverdiavgift til virksomheter utenfor merverdiavgiftsloven å utgjøre ca. 5.9 milliarder kroner, eller 3.9% av kostnaden. Samlet kompensasjonsgrunnlag ved dagens ordning anslås til 1.54 milliarder kroner, hvorav hele 72.5% knytter seg til vedlikehold og byggetjenester mens knappe 19% gjelder konsulenttjenester. Ved en utvidet ordning er det antatt at grunnlaget øker til 1.78 milliarder kroner. Økningen skyldes i all hovedsak at nye tjenestetyper forutsettes inkludert, noe som særlig vedrører *service og reparasjoner, vaktmester, sikring og vakt* og *konsulenttjenester*.

Kapittel 4 drøfter mulighetene for effektiviseringsgevinster ved forbedringer i merverdiavgiftssystemet. Det er flere forutsetninger som må være oppfylt for at slike gevinster skal kunne oppnås. For det første må det eksistere avgiftsmessig forskjellsbehandling av en slik art at den påvirker kommunene til å velge ikke-optimale løsninger. Videre må effektivitetstapene som følger av disse valgene være større enn hva det eventuelt koster å endre avgiftssystemet slik at vridningene fjernes. Eksistensen av vridninger er derfor ikke i seg selv et tilstrekkelig vilkår for å rettferdiggjøre en skatteomlegging ut fra dette perspektivet. En må i tillegg kunne sannsynliggjøre at det er vridningene og ikke andre forhold som styrer kommunenes valg i uønsket retning, samt at de samfunnsøkonomiske omkostningene er av et visst omfang.

KOSTRA-tallene gir ikke i seg selv noe grunnlag for å beregne kostnadene ved avgiftsskapt effektivitetstap. I vurderingen av slike spørsmål må en kombinere med erfaringstall fra konkurranse-

utsetting av kommunal virksomhet. Kapittelet gir en kort oversikt over noen aktuelle studier med spesielt fokus på Norden, men erfaringsmaterialet fra denne regionen er dessverre fortsatt nokså beskjedent. Derimot foreligger en del oversiktsliteratur fra andre deler av verden som peker mot besparelser i størrelsesorden 20%. Studiene viser samtidig at det ikke primært er organiseringen av utførende virksomhet som privat eller offentlig men selve konkurranseeksponeringen som bidrar til besparelsene. Det er derfor sannsynlig at de senere års sterke fokus på innsparinger og effektivisering i kommunal sektor allerede har kortet inn avstanden til eksterne konkurrenter slik at sparepotensialet i Norge i dag er lavere enn de utenlandske studiene antyder.

Heller ikke i forhold til avgiftsreglementets påvirkning av kommunenes valg mellom egenregi og eksternkjøp, kan *KOSTRA*-dataene gi noen definitive svar. Vi kan tilnærme oss problemstillingen ved å anslå terskelverdier for skjermingseffekten av avgiftsvariasjoner og bruke disse som sannsynlighetsindikatorer. Terskelverdiene blir her et prosentmål på hvor mye rimeligere en ekstern tilbyder i gjennomsnitt må produsere for å overvinne en eventuell avgiftsulempe. For *primærvridning* ved kjøp av støttetjenester kan anslag for slike terskelverdier eksempelvis utledes av de kalkulatoriske tjenesteandelene som er satt i tilknytning til kompensasjonsloven. Ved denne tilnærmingen får laveste bygg- og anleggskategori med anslått tjenesteandel på 35% en terskelverdi på 8.4%, mens renholdstjenester - med tjenesteandel på 85% - får terskelverdi 20.4%. Begge disse, og spesielt den siste, representerer høye skjermingsnivåer som åpenbart kan influere betydelig på kommunenes valg mellom egenproduksjon og eksternkjøp av støttetjenester. Vurderingene er imidlertid kun relevante for tjenestetyper som ikke er inkludert i kompensasjonsloven, men som samtidig er merverdiavgiftspliktige. Etter merverdiavgiftsreformen i 2001 er det flere nye tjenester som er havnet i denne kategorien. Vårt anslag for en utvidet kompensasjonsløsning antyder en årlig kostnad på om lag 240 millioner kroner ved også å inkludere disse i ordningen. Effektivitetstapet av den skjermingen som ligger innbakt i dagens avgiftssystem er naturligvis vesentlig lavere. I et svært spekulativt regneeksempel har vi antydnet et tap på ca. 50 millioner kroner.

Også for den *sekundær*-vridning som kompensasjonsordningen kan forårsake i konkurransen om utførelse av kommunale primæroppgaver, kan det beregnes terskelverdier for skjermingen. Gjennomsnittstall for skjermingens relative betydning i

de enkelte kommunale funksjonene kan som en tilnærming finnes ved å ta utgangspunkt i *KOSTRA*-tall for kostnadsstrukturen. Hvis slike tall legges til grunn, finner vi at den indirekte skjermingsvirkningen i det norske systemet er relativt beskjeden for sentrale funksjoner som pleieinstitusjoner (1.5%), grunnskole (1.3%), førskole (0.6%) og hjemmehjelp (0.1%). I tillegg vet vi at de eksterne konkurrentene i noen grad kan unndra seg denne ulempen gjennom tilpasningen av sin egen aktivitet. Samtidig er det nå også en rekke av disse leverandørene som har fått tilgang til kompensasjonsordningen.

1 Mandatet og problemstillingen

1.1 Formålet med prosjektet

Prosjektet er initiert av Merverdiavgiftsutvalget²⁾ for å understøtte utvalgets arbeid med økonomiske anslag og tallunderlag. Utvalget har fått i oppgave å vurdere forslag til løsninger som gjør at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger. Idealet er et opplegg hvor merverdiavgiften i seg selv ikke påvirker kommunenes valg mellom egenproduksjon og eksternekjøp av varer og tjenester. Dette har vist seg vanskelig å gjennomføre i praksis, og når nøytralitetshensynet ikke blir tilstrekkelig ivaretatt, kan vridninger oppstå slik at kommunene velger vekk de rimeligste løsningene til fordel for mindre effektive alternativer.

I sin delrapport av 22. mars 2002 diskuterer utvalget flere ulike former for vridninger i kommunal sektor som avgiftsreglementet kan være kilde til. Her er en også inne på at de tiltak en eventuelt iverksetter for å eliminere en kilde til vridning, ofte kan skape nye vridninger på andre områder. En rekke ulike ordninger blir vurdert, hvorav utvalget velger å samle seg om tre av alternativene for det videre arbeidet. Disse løsningsalternativene, som også er dem som blir fokusert i denne rapporten, er:

- fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunal virksomhet (dvs. kompensasjon innenfor merverdiavgiftssystemet)
- kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet
- utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter.

Formålet med dette prosjektet er å belyse og så

²⁾ Merverdiavgiftsutvalget ble nedsatt av regjeringen 11. januar 2002.

langt mulig tallfeste konsekvensene av aktuelle problemstillinger knyttet til dagens ordning og de ulike alternativene. En sentral oppgave er å kartlegge omfanget av konkurranseulempen ved ulike utforminger av merverdiavgiftssystemet. Det er i ly av slike ulemper at avgiftsopplegget i seg selv kan medvirke til konkurransevridning i kommunenes valg mellom utførelse i egenregi og eksternekjøp av tjenester. Disse vridningene er uønsket fordi de kan gjøre det lønnsomt å velge løsninger som innebærer at oppgaver ikke blir utført så effektivt som mulig. Dette innebærer i så fall et samfunnsøkonomisk tap.

For vurderingen av om det er hensiktsmessig å iverksette avhjelpende tiltak, kan omfanget av eventuelle konkurranseulempen både totalt og i forhold til den enkelte beslutning være nyttige indikatorer. Disse ulempene gir imidlertid ingen direkte informasjon om størrelsen på eventuelle avledede samfunnsøkonomiske tap. Ulempene markerer kun en potensiell øvre grense for slike tap. Anslag for de reelle samfunnsøkonomiske konsekvensene av uønsket konkurransevridning, må nødvendigvis bli svært spekulative og sjablonmessige. Dette skyldes dels at det er lite tilgjengelig dokumentasjon av systematiske effektivitetsforskjeller mellom kommunal egenutførelse og konkurrerende virksomheter i Norge. Dels er det også vanskelig, med utgangspunkt i tilgjengelige data, å skille ut og rendyrke kostnadsstrukturen til de deler av kommunale funksjoner som er aktuelt å konkurransesutsette. Rapporten gjør likevel et forsøk på en slik sjablonmessig vurdering av samfunnsøkonomiske tap.

Med de økonomiske og tidsmessige rammene som både utvalget og dette prosjektet er underlagt, er det utelukkende lett tilgjengelige sekundærdata som har kunnet benyttes som grunnlag for beregningene i denne rapporten. Utvalget nevner selv i sin delrapport, flere kilder som kunne være aktuelle som underlagsmateriale for studier av konkurransevridninger. Etter nærmere undersøkelser viser det seg at *KOSTRA*, som administreres av Kommunal- og regionaldepartementet i samarbeid med SSB, står i en særstilling, både med hensyn til dekningsgrad og tilgjengelige detaljer. Anslag og vurderinger i dette prosjektet er derfor i all hovedsak basert på data fra *KOSTRA*.

1.2 Nærmere om vridningsproblematikken

I motsetning til for eksempel miljøavgifter, som benyttes bevisst for å redusere omfanget av adferd med skadevirkninger, er merverdiavgiften en ren provenyskatt. Hensikten er utelukkende å trekke

inn midler til finansiering av offentlig virksomhet. Av hensyn til ressursutnytingen i samfunnet er det derfor viktig at avgiften utformes så den i minst mulig grad endrer folks adferd. Nå er det likevel slik at all beskatning påvirker aktørene i det økonomiske systemet. Om ikke annet så vil en hver skatt medføre inndragning av kjøpekraft. Når vi slik får mindre å rutte med, så påvirker det våre valg. Kanskje må vi kjøpe en mindre bolig enn vi først hadde tenkt, eller i verste fall leie i stedet fordi vi ikke lengre ser oss råd til egen bolig. Kanskje er det bilkjøpet som må utstå, eller vi må kjøpe en som er mindre og rimeligere enn vi ville gjort om avgiften ikke fantes.

Når det er tale om nøytralitet i skattesammenheng innebærer det derfor ikke en ambisjon om å unngå enhver påvirkning. Det er umulig. Poenget blir å begrense mulighetene for at avgiften i seg selv bidrar til å begunstige noen kjøpsalternativer på bekostning av andre. For merverdiavgiften vil en typisk si at den virker nøytralt hvis aktørene, om de fikk full kompensasjon for kjøpekraften som avgiften inndrar, ville velge nøyaktig den samme vare- og tjenestekombinasjonen etter innføring av avgiften som før. Dette kan en i prinsippet oppnå ved å underlegge alle kjøpsalternativene det samme prosentvise avgiftspåslaget. I forhold til dette utgangspunktet oppstår da vidningsproblemer først i det øyeblikket man innfører unntak og særordninger i avgiftsreglementet.

Fra virkelighetens verden vet vi at det kan finnes mange gode grunner for å bake inn særordninger i skattelovgivningen. I noen tilfeller har dette utspring i ønsker om å fremme spesielle målsetninger, for eksempel i distriktspolitikken hvor differensiert arbeidsgiveravgift brukes aktivt som virkemiddel. Andre ganger kan unntakene ha kontroll- og beregningstekniske begrunnelser. For merverdiavgiften er dette siste svært relevant. Prinsippet for denne avgiften er at den skal *„innkreves av omsetning i alle ledd ... for levering av varer og tjenester mot vederlag..”*. Nettopp *vederlaget* er her et sentralt element siden det er det som danner grunnlaget for å bestemme avgiftens størrelse. Merverdiavgiften er derfor i første rekke tilpasset transaksjonsbasert omsetning mellom uavhengige, private aktører. Ved denne type handel blir det vanligvis foretatt en fortløpende avregning av den enkelte transaksjon, med markedsprisen som referansegrunnlag. At avgiften påløper i alle ledd, samtidig som den enkelte avgiftspliktige selv må dokumentere grunnlaget for fradrag av inngående avgift, gir både gode kontrollmuligheter og sterke insentiv for den enkelte til å innrapportere de riktige pristallene.

Av de tjenestene som offentlig sektor produserer, er det en rekke som ikke omsettes i tråd med det prinsippet som merverdiavgiften bygger på. Ta for eksempel mye av den politiske og administrative aktiviteten som ofte har en vid og noe uklart avgrenset målgruppe. Selv når denne aktiviteten retter seg mot en velidentifisert ”kjøper”, slik som ved byggesaksbehandling, så ligger det et vesentlig skille i at myndigheten har monopol, slik at det ikke automatisk fremkommer noen markedspris å basere avgiften på. For dette siste tilfellet kan man likevel tilnærme seg den transaksjonsbaserte omsetningen ved å fastsette et gebyr som beregningsgrunnlag for avgiften. Dette er imidlertid langt vanskeligere å gjennomføre i forhold til den mer generelle myndighetsutøvelsen.

Også på andre tunge offentlige ansvarsområder - innen helse, undervisning og kultur - er ”transaksjonene” ofte av en slik art at det ikke så lett fremtrer et veldefinert vederlag, som kan rettes mot identifiserbare ”kjøpere”. På noen områder kan utvidet bruk av egenandeler og stykkprising være en måte å tilnærme seg problemstillingen, men heller ikke disse virkemidlene er uten lyter³⁾ og de kan vanskelig løse alle utfordringer i forhold til innføring av en generell merverdiavgift på disse områdene.

Det er blant annet med utgangspunkt i slike vurderinger at Merverdiavgiftsloven inneholder en rekke unntaksbestemmelser for merverdiavgift på tjenester. Unntakene omfatter blant annet *tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse*, herunder kommunal virksomhet, men også mer spesifikke aktivitetsområder, slik som *helse- og sosialtjenester, undervisning, finansielle tjenester (inkludert forsikring), personbefordring samt omsetning og utleie av fast eiendom* m.v. Virksomheter som i henhold til noen av disse bestemmelsene faller utenfor merverdiavgiftsområdet, skal ikke innkreve merverdiavgift på egen omsetning. Samtidig har de heller ikke anledning til å kreve fradrag for inngående avgift.

Loven har også en del mer spesielle bestemmelser om fritak for avgift i siste ledd, for omsetning som i utgangspunktet faller innenfor loven. Dette gjelder særlig i forhold til utenrikshandel, skip i

³⁾ For *egenandeler* som beregningsgrunnlag for merverdiavgift ligger en begrensning i at vi ofte av sosiale/ fordelingsmessige hensyn ikke ønsker å belaste tjenestemottakeren med hele kostnaden.

Stykkprising er prøvd med gode resultat som finansieringsmåte for planlagte standardoperasjoner ved sykehusene. Metoden har imidlertid klare begrensninger i forhold til tjenester som vanskeligere lar seg standardisere. I tilfeller hvor utførende enhet har mulighet for finere selektering av tjenestemottakere enn satsdifferensieringen legger opp til, kan stykkprising ha negative sideeffekter.

utenriksfart og luftfart. Fritaket inkluderer imidlertid også aviser og bøker og dessuten alle tjenester knyttet til planlegging, bygging og vedlikehold av offentlig veg og baneanlegg for kollektivtransport på skinner. Det spesielle med denne bestemmelsen i forhold til unntakene ovenfor, er at aktørene i tillegg til at de ikke skal beregne utgående avgift likevel er fritatt for inngående avgift.

Det er spesielt i skjæringsfeltet mellom det å *ha* og det å *ikke ha* fradragsrett for inngående avgift, at regelverket skaper grobunn for økonomisk motiverte vridninger mellom egenproduksjon og eksterntkjøp av tjenester. Dette problemet knytter seg ikke bare til selve lovutformingen, men legger også snubletråder i forhold til kompensasjonsordninger som skal "reparere" utilsiktede virkninger av loven. Forholdet blir diskutert i utvalgets delrapport av 22.03 2002. Vi skal likevel kort gjøre rede for to prinsipielt ulike hovedtyper av vridninger som kan oppstå.

1.2.1 Vridning type I – Støttefunksjoner

En viktig type vridninger oppstår når virksomheter som opererer utenfor merverdiavgiftsområdet skal ha utført tjenester som ligger innenfor området. I dette tilfellet har man ikke krav på refusjon for inngående avgift. Derved oppstår en utilsiktet avgiftsmessig begunstiging av egenproduksjon i forhold til eksterntkjøp av tjenesten. Et typisk eksempel er når en kommunal enhet - eller for den saks skyld en hvilken som helst annen virksomhet (t. eks. bank eller forsikringsselskap) som opererer utenfor merverdiavgiftsområdet skal avgjøre om t. eks. regnskapstjenester skal kjøpes eksternt eller utføres i egen regi. Det vil da ikke være merverdiavgift på lønnsdelen av regnskapsarbeid som utføres av egne ansatte, mens det påløper 24% på hele tjenesten hvis den kjøpes fra andre. For fortsatt å være konkurransedyktige må eksterne

leverandører derfor kunne utføre tjenesten til en vesentlig lavere kostnad. Det er i dette tilfellet en åpenbar mulighet for at den ulike avgiftsmessige behandlingen gjør det lønnsomt for oppdragsgiver å velge en intern løsning også i tilfeller hvor dette i utgangspunktet er et klart dyrere alternativ. Heri ligger en kilde til effektivitetstap. Tabell 3.1 illustrerer hvordan merverdiavgiften i dette tilfellet påvirker den økonomiske avveiningen mellom intern utførelse og eksterntkjøp av kostnadmessig identiske tjenester. Tabellen inkluderer to eksempler hvor arbeidsinnsats utgjør henholdsvis 50 og 100 prosent av totalproduktet.

Utvalgets delrapport nevner også en annen type vridning som kan oppstå når offentlige institusjoner - enten hver for seg eller i et organisert fellesskap - driver virksomhet som *hovedsakelig* tilgodeser egne behov. I henhold til merverdiavgiftslovens §11 annet ledd, skal institusjonene i dette tilfellet kun betale avgift på eventuell omsetning til utenforstående. Det påløper således ingen *uttaksavgift* på vertskommunen(e)s kjøp fra virksomheten. "Hovedsakelighetskravet" er i henhold til praksis tilfredsstilt så sant mindre enn 20 prosent av omsetningen går til andre. Kommunene kan følgende organisere egen aktivitet - som ut fra sin art er avgiftspliktig i selveide virksomheter, uten at det derved påløper avgift. Avgiftsfritaket gjelder tilsvarende for alle deltakende kommuner når virksomheten organiseres i et interkommunalt selskap. Utenforstående kommuner behandles imidlertid på lik linje med andre ikke-deltagere og ilegges merverdiavgift på vanlig måte.

Vridningen som oppstår i dette tilfellet er prinsipielt sett den samme som vi har beskrevet over (type D), og lovgivers hensikt med §11, annet ledd, har nok først og fremst vært å gi kommunene fleksibilitet til å organisere virksomheten på en mest mulig hensiktsmessig måte. Aktivitetene som legges ut i en slik egen institusjon kan i utgangspunktet

Tabell 3.1 Eksempel på avveining mellom egenregi og eksterntkjøp for virksomheter som opererer utenfor mva-området

	Alternativ I: Arbeidsintensitet 50 %		Alternativ II: Arbeidsintensitet 100%	
	Egenregi	Eksternt	Egenregi	Eksternt
Vareinnsats	50	50		
Inngående avgift	12			
Arbeidskostnad	50	50	100	100
Egenkostnad	112	100	100	100
Utgående avgift		24		24
Sammenligningsgrunnlag	112	124	100	124

tet utføres avgiftsfritt i egen regi. Den organisatoriske justeringen medfører således ingen endring i den avgiftsmessige behandlingen. Gitt at utførelse i egenregi er alternativet, må motivet for en atskilt organisasjonsløsning ventelig søkes i rasjonaliseringsgevinster og eventuelle samordnings- og stor-driftsfordeler i interkommunale foretak.

Lovbestemmelsen kan imidlertid medføre selvstendige vridninger i tilfeller hvor ordinær egenregiutførelse ikke er konkurransedyktig med eksternkjøp, til tross for avgiftsfritaket. En effektiviseringsgevinst ved utskillelse i egen enhet eller overføring til interkommunalt foretak, kan da være tilstrekkelig til at avgiftsfrikaket blir utslagsgivende for foretakets konkurranseevne. I slike situasjoner kan denne lovbestemmelsen i prinsippet initiere etablering av kommunale virksomheter som er mindre effektive enn sine private konkurrenter, og som kun kan overleve i ly av den beskyttelse som den avgiftsmessige forskjellsbehandlingen gir.

Eksempler på områder hvor denne problemstillingen kan være aktuell er i forbindelse med organisering av regnskapsvirksomhet og vaktmestertjenester. I forhold til vaskeri-, renhold og byggtjenester er temaet per i dag mindre relevant siden det for disse tjenestene finnes egne kompensasjonsordninger for inngående avgift. Problemstillingen er heller ikke aktuell på områder hvor kommunale eller interkommunale institusjoner driver hovedsakelig utadrettet virksomhet innenfor avgiftsområdet til eksempel innen renovasjon, vannverk og elektrisitetsforsyning.

1.2.2 Vridning type II – Erstatningstjenester

En annen form for vridning kan oppstå hvis kommunale og private leverandører av samme tjeneste

blir underlagt ulike avgiftsregler. Dette er en svært aktuell problemstilling i forbindelse med kompensasjonsordninger som innføres for å dempe vridningseffekter av loven. Delrapporten fra utvalget diskuterer flere alternative kompensasjonsløsninger. Et av alternativene er den gjeldende *norske ordningen*⁴⁾ (lov av 17.2. 1995, nr 9) som for et avgrenset utvalg av tjenester, gir kompensasjon for anslått kostnadsulempe av inngående merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner. Løsningen skal i prinsippet nøytralisere den avgiftsbetingede vridningen mellom egenproduksjon og eksternkjøp av støttefunksjoner. Men selv om ordningen lykkes på dette planet kan den lett skape nye vridninger. Særlig utsatt i så måte er konkurranseforholdet til næringsdrivende virksomheter som også opererer utenfor merverdiavgiftsområdet, til eksempel innen helse- og sosialsektoren, undervisning osv. I den grad disse virksomhetene ikke får tilsvarende refusjon for inngående avgift på egne eksternkjøp, innebærer dette en desavuering. En eksklusiv kompensasjonsordning for kommunesektoren påfører dem derved en ny kostnadsulempe i forhold til konkurrerende kommunal virksomhet.

Tabell 3.2 illustrerer problemstillingen med to stiliserte regneeksempler, for en tjeneste som er hhv. 100% og 50% arbeidsintensiv. I illustrasjonen konkurrerer en kommunal med en ekstern aktør om utførelsen av en primærtjeneste, som ligger utenfor mva-loven. Begge ser seg i utgangspunktet best tjent med å kjøpe støttefunksjoner tilsvarende halvparten av arbeidsbehovet eksternt, og utføre

⁴⁾ Ordningen er organisert utenfor merverdiavgiftsloven og kostnadene betales av kommunene og fylkeskommunene selv. Ved endring i den årlige totalkostnaden justeres rammeoverføringene fra staten tilsvarende.

Tabell 3.2 Eksempel på vridning type II - Kommunal eller privat drift?

	50% eksternkjøpt støttefunksjon			
	Alternativ I: Arbeidsintensitet 100%		Alternativ II: Arbeidsintensitet 50 %	
	Kommunal drift	Ekstern erstatn.	Kommunal drift	Ekstern erstatn.
Vareinnsats			50	50
Inngående avgift			12	12
Egenutført arbeid	50	50	25	25
Eksternkjøpt arbeid	50	50	25	25
Inngående avgift	12	12	6	6
Sammenligning u/refusjon	112	112	118	118
Refusjon	12		6	
Sammenligning m/refusjon	100	112	112	118

resten selv. Innkjøpte støttefunksjoner ligger innenfor loven og pådrar derfor merverdiavgift. Ingen av de to har fradragsrett for inngående merverdiavgift, men den kommunale enheten får refundert merverdiavgiften på støttefunksjonen via en refusjonsordning utenfor merverdiavgiftsloven⁵⁾. En ser da at kommunen og den private tilbyderer får forskjellige bruttokostnader på grunn av den ulike avgiftsbehandlingen. Ulempen for den private aktøren blir naturligvis størst i eksempelet med høyest arbeidsintensitet.

Nå kan det sies at tabelleksempelen har begrenset relevans etter den tilføyelsen som ble foretatt i *Kompensasjonsloven* i desember 1999. Ved denne endringen ble kompensasjonsordningen utvidet til også å omfatte private og ideelle virksomheter som opererer som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet. I prinsippet skal vridning av type II etter dette kun finne sted i forhold til konkurrerende virksomhet som faller utenfor definisjonen som her trekkes opp. Hvordan den utvidede ordningen fungerer i praksis gjenstår imidlertid å se da den først trådte i kraft fra 2000 og det foreløpig ikke foreligger noen oversikt over utbetalinger til private og ideelle virksomheter.

1.3 Informasjonsønskene og datagrunnlaget

1.3.1 Informasjonsbehovet

Formålet med prosjektet stiller spesielle krav til datagrunnlaget. Tallmaterialet må for det første gi et grunnlag for å anslå størrelsen på de samlede kostnadene i kommunesektoren som berøres av vridninger ved ulike utforminger av merverdiavgiftsopplegget. For det andre ønsker en å kunne beregne "skjermingsverdien" av ulike avgiftsbetingede kilder til vridning. Sammenholdt med totalkostnaden vil denne verdien gi en indikasjon om hvor mye rimeligere en ekstern leverandør må være for å kunne konkurrere med egenproduksjon.

For å tilfredsstille alle ønskene bør datamaterialet ideelt sett gi mulighet for å:

- Splitte kommunale kostnader etter funksjonsområde
- Identifisere kostnader ved kommunal virksomhet som er aktuelt å konkurransenutsette
- Separat identifikasjon av kostnader som er eksponert for inngående merverdiavgift etter avgiftssats.

- Detaljert oppsplitting av internkostnader etter aktivitet (dvs. om det gjelder renhold, regnskapstjenester, konsulent osv.)

Dessverre er det ingen aktuelle datakilder som er utformet med disse ønskene for øyet. Behovet for kompromisser melder seg derfor relativt raskt, og en vil se at det er et betydelig behov for skjønnsmessige vurderinger både i tilretteleggelsen av data og i forhold til måten data anvendes på.

1.3.2 Potensielle datakilder

Delrapporten fra utvalget viser til tidligere beregninger av vridninger skapt av merverdiavgiften og angir også noen aktuelle datakilder for videre studier. De fleste av disse er utført i perioden forut for innføringen av *Lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner m.v.* i 1995 (LOV 1995-02-17 nr. 9)

Av utførte undersøkelser og beregninger nevnes spesielt:

- St.meld. nr. 21 (1993-94) *Merverdiavgift og offentlig sektor*, anslø på svært usikkert grunnlag et maksimalt effektivitetstap på 300-500 millioner kroner innen sektorene bygg og anlegg, trykkeri, renhold og vask og rens.
- En interdepartemental arbeidsgruppe konkluderte i sin rapport datert 30/9 1994, med et maksimumsanslag for effektivitetstapet i sektorene bygg og anlegg, renhold og vask og rens på 990 millioner kroner. Tallet bygde på anslag fra ECON på bearbeidelsesverdien innen kommunalt renhold. Det ble lagt til grunn bransjetall for vask og rens, mens omfanget av kommunal egenproduksjon innen bygg- og anlegg ble avledet fra Statistisk Sentralbyrås bygge- og anleggsstatistikk.
- En spørreundersøkelse gjennomført av Konkurransetilsynet i 1993 viste at mange kommuner utførte arbeid i egen regi innen sektorene bygg- og anlegg (58.3%), vaskeritjenester (43.2%) og vann og avløp (74.5%). Tilsvarende tall ble også referert for gartnervirksomhet (34.9%), samferdsel (27.5%) og energiforsyning (7.3%). Det ble også spurt om bruken av kommunale forvaltningsbedrifter. Her lå de største innslagene innen energiforsyning (17.9%), avfall- og søppelhåndtering (17.4%), vann- og avløpstjenester (10.6%) og innen bygg- og anlegg (7.6%). Det er verdt å understreke at disse tallene kun forteller hvor stor andel av kommunene som utførte produksjon i egen regi eller i forvaltningsbedrifter. De gir ingen indikasjon om hvor mye av kommunenes virk-

⁵⁾ For begge aktørene påløper merverdiavgift på vareinnsatsen i eksempelet med 50% arbeidsintensitet. Denne avgiften er ikke vist eksplisitt siden det her ikke er noen forskjellsbehandling.

somhet som ble utført på den ene eller andre måten.

- NHO foretok i 1994 en spørreundersøkelse blant medlemsbedriftene om erfaringer ved deltagelse i konkurranse om oppdrag i offentlig sektor. Langt over halvparten av bedriftene mente at mulighetene for å spare merverdiavgift ofte var utslagsgivende for at offentlige tilbydere og interne løsninger ble foretrukket. Blant dem som oppga å ha tapt i konkurranse med offentlig leverandør var det 68% som mente at merverdiavgiftsulempen hadde vært utslagsgivende.
- I revidert nasjonalbudsjett 2001 presenterte Finansdepartementet på grunnlag av tall fra Statistisk sentralbyrå en oversikt over tjenester som ble omfattet av merverdiavgiftsreformen i 2001. Tallene har utgangspunkt i nasjonalregnskapet for 1997 og er beheftet med betydelig usikkerhet. I følge disse anslagene var det en liten del av offentlig sektors kjøp av tjenester som ble avgiftspliktige ved denne reformen. Beregningene er gjengitt i tabell 3.3.

Av aktuelle datakilder for studier av avgiftsskapt vridninger, nevner utvalget spesielt to: *Kommunal og regionaldepartementets (KRD) organisasjonsdatabase* og den relativt nyetablerte *Kommune-Stat rapporteringen (KOSTRA)*. Disse er utviklet for ulike formål og skiller seg vesentlig fra hverandre.

KRDs organisasjonsdatabase blir vedlikeholdt av Norsk Institutt for by og regionsforskning (NIBR) og baserer seg på spørreundersøkelser til kommuner og fylkeskommuner. Siste undersøkelse ble gjennomført i 2000. Basen er primært fokusert på hva som er hovedprinsippet for organisering av de ulike funksjonene innen den enkelte kommune. Materialet gir derfor ingen informasjon

regnskapstall og heller ikke om eventuelle andre organisasjonsmåter i de tilfeller at deler av en kommunal funksjon er organisert på annen måte. I ekstremtilfeller innebærer dette at mer enn halvparten av aktiviteten knyttet til en funksjon, i prinsippet kan være organisert på annen måte enn det som fremkommer av statistikken⁶⁾. En oversiktstabell fra 2000-rapporten er gjengitt i Tabell 3.4.

KOSTRA er det mest detaljerte og oppdaterte informasjonsmaterialet om kommunale regnskaper som er tilgjengelig. Det er derfor dette materialet som er det eneste aktuelle å ta utgangspunkt i for de analysene som ønskes utført i denne studien. I KOSTRA blir en rekke økonomiske nøkkeltall innhentet direkte fra de enkelte kommunenes regnskaper til Statistisk Sentralbyrå (SSB). Det er utarbeidet en egen *rapporteringsforskrift av 15.12 2000*, som skal sikre standardisering av de regnskapsopplysningene som leveres. Ved utarbeidelse av standarden er det lagt vekt på at de etterspurte dataene i all hovedsak skal være tilgjengelige, enten direkte eller som aggregat, av kommunenes egne regnskapstall. Opplegget er utviklet i løpet av de senere årene, og første relativt komplette datasett gjelder regnskapsåret 2001.

Tallene er ikke direkte sammenlignbare fra år til år. Prosentandeler (absolutte tall i parentes). 1995: N ∈ [209,318], 1996: N ∈ [266,357], 2000: N ∈ [314,359]. Gjengitt fra NIBR-notat 2000:128, side 80.

⁶⁾ NIBR vurderer for tiden en revisjon av opplegget hvor en mer detaljert kartlegging anses som et mulig alternativ. Vurderingen er særlig aktualisert av at enkelte av endringene som har funnet sted fra 1996 til 2000 er vanskelige å forklare. Spesielt gjelder dette den markerte tendensen til nedgang i andel privat organisering som hovedprinsipp (Jevnfør Tabell 3.4).

Tabell 3.3 Anskaffelser av tjenester som ble merverdiavgiftspliktige fra 1. juli 2001 i utvalgte sektorer uten fradragsrett. Millioner kroner 1997

Tjenester omfattet av mva-reformen	Kommune- forvaltning	Stats- forvaltning	Finans- næringen	Frivillige organisasjoner
Økonomisk og jur. rådgivning	340	520	2 040	310
Post	180	240	1 090	140
Vikartjenester	140	190	50	40
Andre tjenester	110	170	90	70
Sum tjenester	770	1 120	3 270	560
Sum produktinnsats	37 821	36 525	19 500	13 700

Kilde: SSB

Tabell 3.4 Kommunenes organisering av ivaretagelsen av hovedtyngden av utvalgte oppgaver 1995, 1996 og 2000.

	Organisasjonsformer									
	Ordinær kommunal drift/forretningsdrift (kommunalt selskap/foretak)			Inter-kom. samarbeid	Aksjeselskap/stiftelse			Privat virksomhet		
	1995	1996	2000		1995	1996	2000	1995	1996	2000
Institusjonsbaserte omsorgstjenester	-	-	99,7 (358)	0,0 (0)	-	-	0,0 (0)	-	-	0,3 (1)
Drift svømmehall	-	-	97,6 (326)	0,0 (0)	-	-	1,2 (4)	-	-	0,3 (1)
Boligforvaltning ¹	90,6 (252)	86,6 (303)	95,5 (340)	0,3 (1)	7,6 (21)	9,1 (32)	3,6 (13)	1,8 (5)	4,3 (15)	0,6 (2)
Rengjøring ² ...i sykehjem	98,4 (313)	98,9 (353)	98,9 (353)	0,3 (1)	0,0 (0)	0,0 (0)	0,0 (0)	1,6 (5)	1,1 (4)	0,9 (3)
...i skoler	-	-	98,6 (353)	0,3 (1)	-	-	0,0 (0)	-	-	1,1 (4)
Vannforsyning	93,2 (275)	89,4 (312)	82,2 (295)	11,2 (40)	2,7 (8)	4,6 (16)	2,0 (7)	4,1 (12)	6,0 (21)	4,8 (17)
Barnehage	-	-	92,8 (332)	0,3 (1)	-	-	0,0 (0)	-	-	7,0 (25)
Kantinedrift ³	78,0 (163)	77,4 (206)	89,5 (281)	1,0 (3)	5,2 (11)	4,2 (11)	1,6 (5)	16,7 (35)	18,4 (49)	8,0 (25)
Vaskeritjeneste (eks. i sykehjem) ⁴	76,4 (220)	64,9 (227)	77,8 (270)	5,2 (18)	7,6 (22)	8,8 (31)	2,3 (8)	15,9 (46)	26,3 (92)	14,7 (51)
Renovasjon	63,9 (200)	42,7 (151)	7,9 (28)	72,0 (257)	12,7 (40)	28,8 (102)	1,1 (4)	23,3 (73)	28,5 (101)	19,1 (68)
Veivedlikehold/ snørydding	-	-	43,9 (156)	0,6 (2)	-	-	0,0 (0)	-	-	55,6 (198)

¹ I 2000 ble benevnelsen endret til "Eiendomsforvaltning".

² I 1995 og 1996 var ikke rengjøring skilt mellom skoler og sykehjem, spesifiseringen og skillet ble innført fra 2000.

³ I 2000 ble dette spesifisert til "Kantinedrift i kommunehuset/administrasjonen".

⁴ I 2000 ble dette spesifisert til "Vaskeritjeneste i sykehjem".

⁵ I tillegg oppgir 3 kommuner at frivillige organisasjoner ivaretar drift av svømmehall.

2 KOSTRA – oppbygging, rammer og hovedtall

Kapittelet gir først en kortfattet oversikt over hvordan KOSTRA er oppbygd samt en del viktige begrensninger i materialet i forhold til målet for denne studien. Videre blir det redegjort for grupperinger som er foretatt av presentasjonsmessige hensyn og dernest presentert en del hovedtall fra databasen.

2.1 Hovedelement og begrensninger

KOSTRA er organisert som et typisk regnskap hvor det fokuseres på funksjoner, det vil si hvilke behov i befolkningen som skal dekkes. I henhold til rapporteringsforskriften skal alle utgifter (inkludert avskrivninger) og inntekter henføres til den relevante funksjonen. I kommunerapporteringen skilles det mellom ca. 60 funksjoner, samt at det er etablert en serie egne funksjoner for eksterne og interne finanstransaksjoner.

I tillegg til plasseringen på funksjon, skal alle

påløpte kostnader og inntekter også splittes etter art. Typiske arter er lønn, energi, forsikringer, billettinntekter osv. KOSTRA opererer med rundt 40 ordinære *kostnadsarter*, som er knyttet til kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunens egen produksjon. Videre er det definert to separate arter for henholdsvis kjøp og salg av tjenester internt mellom de enkelte funksjonene. Det finnes 5 arter for kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon. Disse skiller mellom kjøp fra henholdsvis staten, fylket, andre kommuner, egne særbedrifter og andre, dvs. private aktører. Videre er det en hel rekke arter som ikke er relevante for denne studien og som vedrører overføringsutgifter, finansutgifter, salgsinntekter, refusjoner, overføringsinntekter, samt finansinntekter og finansieringstransaksjoner.

Selv om KOSTRA representerer et enestående omfattende og detaljert datasett over norske kommuner, kan materialet likevel ikke imøtekomme alle datautfordringene i forhold til den problemstillingen som her ønskes belyst. Dette er en naturlig konsekvens av at basen ikke er utviklet for dette formålet og det er derfor en rekke begrensninger i muligheten for å detaljere arter og funksjoner langs de ønskede dimensjonene. Spesielt problematisk er det at en rekke av kostnadsartene ikke er detaljert ned til et nivå som rendyrker innholdet i forhold til merverdiavgiftsbehandlingen. Et typisk eksempel er art 185, *forsikringer og utgifter til vakthold og sikring*. Her inkluderes forsikringer - som er fritatt inngående avgift - sammen med avgiftsbelagte kjøp av alarmsystemer, vakthold og vektertjenester i samme art. For analysene er det nødvendig å holde disse to kategoriene atskilt. Eneste måte å oppnå det på er ved å foreta en skjønnsmessig oppsplitting i avgiftspliktig og fritt for de artene dette angår.

En annen begrensning i dataene knytter seg til mulighetene for å beregne omfanget av kompensasjon for merverdiavgift på tjenester. Her er det spesielt fire kostnadsarter som er involvert, men detaljeringen er ikke slik at alt som er henført til den enkelte art skal underlegges sammenbehandling. Til eksempel inkluderer art 260, *renhold, vaskeri og vaktmestertjenester*, både tjenester som er kompensasjonsberettiget og tjenester som ikke er det, etter dagens lovgivning. For byggetjenester er det dessuten slik at kompensasjonen gis på 3 ulike prosentnivå avhengig av andel vareinnhold i leveransen. På art 230, *vedlikehold og byggetjenester*, kan flere av disse satsnivåene være aktuelle, slik at en også her må bruke skjønn for

å bestemme en "gjennomsnittlig" kompensasjons-sats.

En tredje datautfordring gjelder håndteringen av veirelaterte kostnader. Her berører vi et "nullavgifts"-område i mva-loven. For de relevante funksjonene (primært 3) er det derfor en rekke av de kommunale innkjøpene som er fritatt for inngående avgift. KOSTRA gir imidlertid ingen mulighet for å bestemme hvor stor andel av de samlede innkjøpene til disse funksjonene som dette berører. Igjen må vi basere oss på skjønn.

En ytterligere problemstilling knytter an til forholdet mellom egenproduksjon og eksternkjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon. I dette tilfellet gir KOSTRA en oppsplitting av kostnadene etter art for egenproduksjonen, mens eksternkjøpene kun er splittet etter hvem som er selger. For denne type eksternkjøp - av hele tjenester - foreligger følgelig ingen artsfordeling av kostnadene. Hvor vi ønsker/ trenger en slik fordeling kan vi selvfølgelig, som en tilnærming, anta at eksternleverandøren står overfor samme kostnadsstruktur som en møter ved egenproduksjon. En kan imidlertid stille spørsmål ved denne tilnærmingen, dels fordi eksterne leverandører kan organisere driften på en annen måte, men spesielt fordi egenproduksjonen normalt alltid inkluderer aktiviteter / oppgaver som ikke er aktuelt å overlate til eksterne. Som en konsekvens av dette vil forskjellene i kostnadsstrukturen sannsynligvis være størst når en stor andel av aktiviteten innen en funksjon er overlatt til eksterne.

Det relativt omfattende behovet for skjønnsanvendelse i omgangen med data representerer naturlig nok en betydelig kilde til mulige feil i anslagene. De enkelte skjønn er nærmere beskrevet i tilknytting til de aktuelle beregningene.

2.2 Gruppering av funksjoner og arter

På grunn av det store antallet funksjoner og arter har det vært nødvendig å foreta grupperinger langs begge dimensjonene for å kunne presentere resultatene på en hensiktsmessig måte. Ved inndelingen er det forsøkt å samle naturlig beslektede funksjoner og arter. Samtidig er det lagt vekt på at aggregeringen i minst mulig grad skal være til hinder for en rendyrking av særtrekk som er viktige i forhold til beregning av inngående merverdiavgift, kompensasjonssytelser osv. Det er likevel ikke til å unngå at en i noen tilfeller må knytte de skjønnsmessige forutsetningene for beregningene til et lavere nivå enn det som fremkommer i resultatoppstillingene.

Tabell 3.5 Funksjons- og artsgrupper brukt i resultatoppstillinger

KORTFORM	FORKLARING
Funksjoner:	
STYRE & ADMIN	Politisk styring og administrasjon
UNDERVISNING	Skole og annen undervisning
HELSE & SOSIAL	Helsetjenester, sosialhjelp ol.
UTENFOR	Tjenester utenfor ordinært kommunalt ansvarsområde
BOLIG	Boligbygging, utleie og finansiering
NÆRING	Næringsvirksomhet og støttetiltak for næringslivet
SAMFERDSEL	Samferdselsbedrifter og transporttiltak
VEI M.M	Veisektor og tilrettelegging av rekreasjonsområde i tettsted
BRANNVERN	Beredskap mot branner og ulykker
VAR & FEIER	Vann, avløp, renovasjon og feiervesen
KULTUR +	Kultur, kirke og idrett mm.
Arter:	
LØNN	Lønn og lønnsrelaterte utgifter (arb.avg. avgift, pensjon osv.)
AFRI	Øvrige kostnader hovedsakelig fritatt inngående mva
A24	Hovedsakelig mva-pliktig med normalavgift
VBY	Vedlikehold og byggetjenester
S&R	Service og reparasjoner
RVV	Renhold, vaskeri og vaktmester
KON	Konsulenttjenester
M12	Kjøp av matvarer (halv merverdiavgift)
MIX	Blanding av avgiftsfritt og avgiftspliktig

Grupperingene som benyttes er vist i Tabell 3.5 Hvilke underarter og funksjoner som inngår i hver kategori er nærmere forklart i vedlegg, kapittel 5.

2.3 Dataenes kvalitet

At dataene er direkte avledet av kommunenes regnskapstall bør være en indikasjon om pålitelighet. Feil kan selvsagt likevel snike seg inn i tilpasningen og overføringen av data til den standardiserte formen som er spesifisert for KOSTRA. Dessuten vil det fortsatt være åpning for visse variasjoner i kommunenes føringspraksis i forhold til rapporteringen, til tross for at det er utarbeidet en rimelig detaljert veileder for dette arbeidet. Vi ser imidlertid ingen grunn til å mistenke at dataene skal være vesentlig svekket av systematiske feilføringer. Også tatt i betraktning den store innsatsen som er nedlagt i utviklingen av KOSTRA og den omfattende oppfølgingen fra Statistisk Sentralbyrås side, er det grunn til å anta at dataene i basen holder et høyt kvalitetsnivå.

KOSTRA er imidlertid fortsatt ikke helt "fulltallig". Som det fremgår av Tabell 3.6 er det fortsatt 29 av i alt 435 kommuner, kommuner som

ikke har rapportert inn KOSTRA-tall for 2001. Disse kommunene fordeler seg på i alt 11 fylker, men med en klar overvekt av relativt små utkantkommuner. Hele 17 av kommunene i gruppen (58,6%) fremstår i SSBs befolkningsfremskrivning til 2010 (middels vekst), som netto fraflyttingskommuner. I snitt bor 45.5 % i tettsted mot 75.9% i landet som helhet⁷⁾. Som det fremgår av tabellen ligger den gjennomsnittlige bruttoinntekten per innbygger over 16 år vesentlig under landsgjennomsnittet. En ser også at både kommunal driftsutgift og spesielt rammetilskudd per innbygger ligger klart høyere enn landsgjennomsnittet.

Sett i forhold til KOSTRA-dataenes representativitet er det verd å notere at de utelatte kommunene kun står for 2,3% av det samlede folketallet i Norge. Gruppens andeler av samlede kommunale driftskostnader og rammetilskudd på landsbasis utgjør anslagsvis 2,5% og 3,7%. På denne bakgrunn er det lite sannsynlig at utelatelsen av de 29 kommunene har noen vesentlig innflytelse på resultatene i denne analysen.

⁷⁾ Ved beregning av prosentandeler og per capita-tall for gruppen utelatte kommuner og for landet totalt er det foretatt vektig med utgangspunkt i folketallet.

Tabell 3.6 Nøkkeltall for utelatte kommuner

	Gjennomsnitt per innbygger							
	Areal km ²	Folketall 01.01.02	Anslått folketal i 2010	Folke- tall per km ²	Andel bosatt tettbygd	Brutto- inntekt 17 år+ kroner	Drifts- utgift kroner	Ramme- tilskudd kroner
0427 Elverum	1229,4	18271	19324	14,9	67,1	209281	27332	7647
0428 Trysil	3015,8	7034	6875	2,3	3,4	187507	32635	11902
0430 Stor-Elvdal	2167,4	2947	2722	1,4	40,9	188541	39746	15431
0434 Engerdal	2195,5	1546	1437	0,7	0	167033	45665	20255
0513 Skjåk	2079	2389	2291	1,1	21	179568	35337	14488
0827 Hjartdal	798,2	1677	1651	2,1	0	186751	41807	14732
0834 Vinje	3117	3832	4271	1,2	13,1	199902	58815	9268
0911 Gjerstad	322,8	2493	2564	7,7	26,9	182544	34603	16659
1211 Etne	708,4	3945	3900	5,6	37,8	208009	28904	12286
1222 Fitjar	145	2978	3083	20,5	40,4	205569	28563	11150
1244 Austevoll	114,2	4446	4586	38,9	26,4	266168	33301	11181
1264 Austrheim	55,9	2522	2559	45,1	16,1	244840	35670	12424
1421 Aurland	1488,7	1827	1763	1,2	30,6	200826	61506	10799
1520 Ørsta	803,1	10259	10421	12,8	63	205844	29527	9856
1563 Sunndal	1711,9	7426	7597	4,3	70,3	209800	35106	7452
1736 Snåsa	2328,7	2358	2282	1,0	32,2	178836	37144	16946
1815 Vega	159,4	1412	1328	8,9	17,8	177843	39835	22871
1816 Vevelstad	530,4	576	577	1,1	0	199762	55703	33454
1827 Dønna	193	1595	1509	8,3	0	179255	45228	25521
1836 Rødøy	705,7	1530	1503	2,2	0	169174	47397	29499
1841 Fauske	1208,1	9657	9714	8,0	71,7	203450	32950	9603
1842 Skjerstad	465,4	1083	960	2,3	23	176261	48942	30777
1852 Tjeldsund	317,3	1461	1374	4,6	40,9	192564	39331	20589
1854 Ballangen	929,6	2731	2754	2,9	29,5	181720	34266	19319
1919 Gratangen	312,8	1307	1224	4,2	0	172542	47070	29100
1923 Salangen	457,4	2358	2636	5,2	31,1	186070	40262	19582
1928 Torsken	246,1	1130	1062	4,6	61,6	190717	45154	28120
2014 Loppa	690,8	1421	1308	2,1	38,4	185633	51095	35532
2023 Gamvik	1413,5	1269	1256	0,9	84,2	191413	56156	31089
Alle utelatte	29910,5	103480	104531	3,5	45,5 %	201415	35660	13217
Hele landet	323758,7	4503436	4692393	13,9	75,9 %	237190	32670	8147
Utelatte som andel av landstotalen	9,24 %	2,30 %	2,23 %			84,9 %	109,2 %	162,2 %

Kilde: SSB

2.4 Øvrige presiseringer i forhold til analysene

2.4.1 Investerings- og driftsregnskap

Kommuneloven med tilhørende forskrifter stiller en rekke krav til hvordan kommunene skal føre sine regnskaper. Blant annet krever loven at "Årsbudsjettet skal være inndelt i en driftsdel og en investeringsdel" (§46, pkt. 5). Denne oppsplittingen er også gjennomført i KOSTRA. For analysen i etter-

følgende kapitler gir dette mulighet for å anvende ulike forutsetninger/ skjønn i beregninger som baseres på henholdsvis drifts- og investeringsrelaterte kostnader.

Anslagene som presenteres i denne rapporten inkluderer som hovedregel både drifts- og investeringsbaserte tall. I hoveddokumentet er det normalt kun summen av disse som fremgår.

(Utvalgets merknad: I SNF-rapporten er også tabeller hvor utgiftene er splittet på investering og drift tatt med i et vedlegg. Av forenklingssyn

har en valgt å utelate tabellvedlegget her. Det vises til rapporten, som er publisert i sin helhet på SNFs hjemmeside (www.snf.no)).

2.4.2 Internhandel mellom kommunale enheter

Innenfor det som er karakterisert som egenproduksjon er det gitt åpning for å regnskapsføre internhandel mellom kommunale funksjoner. En måte dette kan foregå på er ved at en ordinær kommunal funksjon selger tjenester til andre ordinære funksjoner. Et eksempel kan være at sentraladministrasjonen selger regnskaps- eller juridiske tjenester til andre enheter. I dette tilfellet får administrasjonen inntektsført salget på en egen inntektstypart *internsalg* (790) mens de kjøpende enhetene blir belastet på art 290, *internkjøp*⁸⁾. Kostnaden vil i dette tilfellet være artsfordelt på den selgende enheten, mens den er uspesifisert på de kjøpende funksjonene. Siden vi er avhengig av artsfordelingen i merverdiavgiftsanalysene, er det naturlig å legge til grunn tallene uten internhandel i beregningene. Totalkostnaden for egenproduksjon i de enkelte funksjonene kan derfor avvike noe fra de totaltall kommunene har rapportert som *beste estimat*. Grunnlagstallene vi benytter blir samtidig noe

⁸⁾ Hensikten med å regnskapsføre denne type interne transaksjoner er å bidra til at kostnadene i størst mulig grad synliggjøres på den funksjon hvor varen eller tjenesten er nyttiggjort. På dette området kan det være betydelige forskjeller i kommunenes føringspraksis.

mindre sårbare for varierende føringspraksis kommunene i mellom.

KOSTRA gir også en annen mulighet for internhandel med varer og tjenester. Det er innført en egen funksjon *interne serviceenheter* (190) som kan nyttes til samlet føring av utgifter og inntekter til avdelinger som betjener flere KOSTRA-funksjoner, samt materiallager og felles maskinpark. I dette tilfellet skal alle utgiftene for serviceenheten fordeles fullt ut på de funksjonene som betjenes fra enheten. Det gjennomføres med andre ord en full artsfordeling på de kjøpende funksjonene i det øyeblikk disse belastes. For analyseformål innebærer dette at det er naturlig å utelate 190-funksjonen fra datagrunnlaget. Eneste konsekvens av dette er at det eventuelt kan oppstå en tidsforskyvning ved at utgiften ikke nødvendigvis belastes funksjonene samtidig som den påløper kommunen via den interne serviceenheten.

Omfanget av internhandel rapportert i KOSTRA fremgår av Tabell 3.7. Hvis vi ser bort fra funksjonen *UTENFOR*, som typisk omfatter drift av flyktningmottak o.l., er det *VAR & FEIER* funksjonen som er netto kjøper av den største andelen av egne tjenester, mens *STYRE & ADMIN* og *BRANNVERN* er selgere av store nettoandeler. Nå er det viktig å være klar over at KOSTRA ikke gir informasjon om hvilke funksjoner som er kjøper ved et internsalg eller hvilke som er selger ved internkjøp. Når da tallene i tabellen er aggregert opp fra et høyere detaljeringsnivå og til funksjonsgrupper,

Tabell 3.7 Kjøp og salg av tjenester mellom kommunale avdelinger

Tall i mill. kroner	Egenregi	Internkjøp	Internsalg	Internkostnad	Intern handel i %		
					Kjøp	Salg	Netto
Styre & admin	18745,0	615,1	-1019,1	18341,0	3,35	-5,56	-2,20
Undervisning	51182,0	679,4	-567,1	51294,3	1,32	-1,11	0,22
Helse & sosial	56871,1	1519,5	-1326,0	57064,7	2,66	-2,32	0,34
Utenfor	392,4	42,3	-5,4	429,4	9,85	-1,25	8,60
Bolig	2356,3	68,0	-44,0	2380,3	2,86	-1,85	1,01
Næring	2133,0	76,6	-85,1	2124,5	3,61	-4,00	-0,40
Samferdsel	243,3	4,8	-3,2	244,9	1,97	-1,30	0,66
Vei m.m.	4297,5	111,9	-83,7	4325,7	2,59	-1,94	0,65
Brannvern	1572,5	12,3	-36,7	1548,1	0,79	-2,37	-1,58
Var & feier	6381,6	585,2	-254,5	6712,3	8,72	-3,79	4,93
Kultur +	4493,1	127,0	-121,7	4498,4	2,82	-2,71	0,12
Sum	148667,9	3842,1	-3546,5	148963,6	2,58	-2,38	0,20
Intern service	4079,0	2840,5	-3041,3	3878,2	73,24	-78,42	-5,18
Totalt	152746,9	6682,6	-6587,7	152841,8	4,37	-4,31	0,06

Kilde: Statistisk sentralbyrå

er det derfor sannsynlig at en stor del av de kjøp og salg som fremkommer innen hver gruppe gjelder internhandel mellom medlemmene i gruppen. Eksempelvis vil en typisk forvente at det innenfor *VAR & FEIER*-gruppen foregår en rekke transaksjoner mellom funksjonene *produksjon av vann og distribusjon av vann*.

2.4.3 Egenproduksjon og tjenester som erstatter egenproduksjon

KOSTRA trekker et klart skille mellom aktivitetene som utføres i egen regi og innkjøp av komplette tjenester fra eksterne leverandører. For førstnevnte er regnskapstallene splittet i henhold til arter. Dette gjelder naturlig nok ikke for eksternekjøpene, hvor det kun skilles mellom hvilken hovedkategori leverandøren tilhører. Det er 5 slike leverandørkategorier som rapporteres separat: *staten, fylkeskommuner, kommuner, private og egne særbedrifter*.

Vi ser her at heller ikke aktivitetene som utføres av *egne særbedrifter* blir artsfordelt i kommuneregnskapene. Det samme gjelder kjøp fra *interkommunale foretak*, som blir ført som kjøp fra (*andre*) *kommuner*, selv i de tilfellene at kommunen er medeier i foretaket. Dette siste skaper også visse vansker i forhold til avgiftsanslagene siden eierforholdet kan påvirke avgiftsplikten⁹⁾. Generelt er det grunn til å tro at det meste som rapporteres som kjøp fra (*andre*) *kommuner* på områder som er innenfor mva-loven (eks. *VAR & FEIER*), gjelder kjøp fra interkommunale foretak hvor kommunen er medeier og hvor det følgelig ikke påløper inngående merverdiavgift.

2.4.4 Merverdiavgiftsreformens ikrafttreden 1. juli 2001

Merverdiavgiftsreformen 2001 trådte i kraft fra 1. juli dette året. Reformen innebar at en del tjenester som tidligere hadde vært avgiftsfrie, nå ble underlagt ordinær merverdiavgift. Samtidig ble merverdiavgift på matvarer satt ned til 12 prosent. Dette innebærer at KOSTRA-tallene for 2001 som er de vi benytter i analysene refererer seg til to noe ulike avgiftsregimer. Datamaterialet gir ingen mulighet for å skille fra hverandre tall for første og andre halvår.

I de etterfølgende analysene har vi valgt å se bort fra de datamessige problemene som reformen medfører. Alle tall er behandlet som om de referer seg til avgiftsreglene som gjelder for perioden etter

at reformen ble iverksatt. Intuitivt skal dette føre til en viss overvurdering av omfanget av inngående merverdiavgift. Imidlertid er de skjønn som må legges til grunn for analysene så vidt grovkornede at vi ser liten hensikt i å forsøke noen ytterligere finjusteringer på dette punktet.

2.5 Hovedtall fra KOSTRA

Dette delkapitlet gir en oversikt over en del av totaltallene fra KOSTRA som ligger til grunn for beregningene i de etterfølgende kapitlene. Alle tall referer til regnskapsåret 2001. Kronebeløp er oppgitt i millioner.

Tabell 3.8 viser samlede rapporterte kostnader til KOSTRA og hvordan disse fordeler seg mellom de ulike funksjonsgruppene. For hver funksjonsgruppe er tallene fordelt mellom egenproduksjon og de 5 ulike kategoriene for eksternekjøp av tjenester. Øverste tabell-del viser beløp, mens det i den nederste er foretatt en prosentivering av kostnadstallene for hver av funksjonene.

Av beløpstabellen ser en at det er *HELSE & SOSIAL* og *UNDERVISNING* (begge områder unntatt fra mva-loven), som ikke overraskende er de tunge funksjonene. De to står til sammen for mer enn 72 % av de samlede kostnadene, mens utgiftene knyttet til *VAR & FEIER*, hvor hovedtyngden av kommunenes mva-pliktige virksomhet ligger, utgjør i underkant av 5 % av totalkostnaden. Veisektoren, som er spesiell ved at store deler av leveransene til kommunen er innenfor "*nullavgifts*"-området, står for under 3 prosent av totalkostnaden.

Den prosentuerte deltabelen viser at det er betydelige variasjoner mellom de ulike funksjonene i hvor stor andel av tjenestene som kjøpes eksternt¹⁰⁾. Det er også store forskjeller i hvilke leverandørkategorier som er mest fremtredende innen hver funksjon. Kjøp fra *private* utgjør de største andelene innenfor *HELSE & SOSIAL*, *BOLIG* (-forvaltning) og *SAMFERDSEL*, mens kjøp fra "*annen kommune*" les interkommunale foretak står sentralt for *BRANNVERN* og *VAR & FEIER*. For fem av funksjonsgruppene er mer enn 95 prosent av kostnadene relatert til aktiviteter utført i egen regi.

Tabell 3.9 gir en nærmere oversikt over hvordan egenregien innen hver av funksjonsgruppene

⁹⁾ Jevnfør mva-loven § 11 annet ledd – omtalt i kapittel 1.2, foran.

¹⁰⁾ Tallene i tabellen bygger på totalene for samtlige kommuner som har rapportert til KOSTRA. Prosentene utgjør slik sett gjennomsnittstall for sektoren. Går en til det underliggende kommunenivået er det her svært store variasjoner i fordelingen mellom egenproduksjon og eksternekjøp for mange av funksjonene.

Tabell 3.8 Egenregi og eksternekjøp – totaltall og prosentuert

Tall i mill. kroner	Egenregi	Særbedrift	Annen kommune*	Fylke	Stat	Privat	Totalt
Styre & admin	18745,0	37,7	276,0	9,4	13,5	161,2	19242,7
Undervisning	51182,0	118,5	566,5	55,5	9,3	762,0	52693,7
Helse & sosial	56871,1	176,6	599,9	704,9	15,3	4592,2	62960,1
Utenfor	392,4	0,0	2,0	2,8	2,5	6,7	406,4
Bolig	2356,3	1,5	1,8	0,2	0,2	216,3	2576,3
Næring	2133,0	7,1	64,8	1,1	4,2	78,4	2288,4
Samferdsel	243,3	0,6	7,2	0,4	0,8	23,7	276,0
Vei m.m.	4297,5	5,2	9,9	10,5	21,9	101,5	4446,5
Brannvern	1572,5	30,1	228,2	0,5	0,2	32,1	1863,6
Var & feier	6381,6	81,3	922,7	0,2	0,3	330,1	7716,2
Kultur +	4493,1	29,5	31,1	6,3	7,1	129,0	4696,1
Sum	148667,9	488,1	2709,9	791,9	75,2	6433,1	159166,0

	Egenregi	Særbedrift	Annen kommune*	Fylke	Stat	Privat	Totalt
Styre & admin	97,41 %	0,20 %	1,43 %	0,05 %	0,07 %	0,84 %	100,00 %
Undervisning	97,13 %	0,22 %	1,08 %	0,11 %	0,02 %	1,45 %	100,00 %
Helse & sosial	90,33 %	0,28 %	0,95 %	1,12 %	0,02 %	7,29 %	100,00 %
Utenfor	96,56 %	0,00 %	0,49 %	0,69 %	0,62 %	1,65 %	100,00 %
Bolig	91,46 %	0,06 %	0,07 %	0,01 %	0,01 %	8,40 %	100,00 %
Næring	93,21 %	0,31 %	2,83 %	0,05 %	0,18 %	3,43 %	100,00 %
Samferdsel	88,15 %	0,22 %	2,61 %	0,14 %	0,29 %	8,59 %	100,00 %
Vei m.m.	96,65 %	0,12 %	0,22 %	0,24 %	0,49 %	2,28 %	100,00 %
Brannvern	84,38 %	1,62 %	12,25 %	0,03 %	0,01 %	1,72 %	100,00 %
Var & feier	82,70 %	1,05 %	11,96 %	0,00 %	0,00 %	4,28 %	100,00 %
Kultur +	95,68 %	0,63 %	0,66 %	0,13 %	0,15 %	2,75 %	100,00 %
Sum	93,40 %	0,31 %	1,70 %	0,50 %	0,05 %	4,04 %	100,00 %

* Inkluderer kjøp fra interkommunale foretak hvor kommunen er medeier

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

fordeler seg mellom de definerte gruppene av kostnadsarter. Også her gis først en oversikt over beløp og dernest en deltabell med prosentuering for hver av funksjonene.

3 Inngående merverdiavgift og kompensasjonsordninger

For å kunne anslå det økonomiske omfanget av ulike kompensasjonsordninger for merverdiavgiften, må en først skaffe seg et bilde av inngående merverdiavgift betalt av kommunene. Dette er ikke tall som fremgår av KOSTRA. I dette kapitlet vil vi derfor først foreta en skjønsmessig beregning av den inngående avgiften for dernest å gå videre med anslag for den gjeldende samt en utvidet kompensasjonsløsning. Skjønnene som legges til grunn for beregningene forklares fortløpende, men med en del utdypninger i vedlegg.

3.1 Beregning av inngående merverdiavgift

Regnskapstallene i KOSTRA viser kommunenes bruttotransaksjoner splittet mellom de enkelte funksjoner og arter. I de tilfeller kommunene har betalt inngående avgift, vil dette være innbakt i beløpene. Vi tar derfor utgangspunkt i at tallene for alle funksjoner som driver virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven inkluderer inngående avgift på alle avgiftspliktige varer og tjenester. Derimot vil inngående merverdiavgift ikke være med i kostnadstallene til de funksjonene som selv er avgiftspliktige, da disse har fradragsrett for den inngående avgiften.

For de delene av kostnadene som antas å inkludere inngående avgift, beregnes avgiften av bruttobeløpet, på følgende måte:

$$\text{Inng. avgift} = \text{Avgiftsbeløgt beløp} * \text{MVA-sats} / (1 + \text{MVA-sats})$$

Ved normalsats og halv sats gir dette følgende anslag for den inngående avgiften:

Tabell 3.9 Egenregiutførelse i KOSTRA 2001 – Totaltall og prosentuert (Sum drifts- og investeringsregnskap)

Tall i mill. kroner	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	11485,5	1428,2	2047,0	704,1	556,4	95,6	712,8	115,6	1599,8	18745,0
Undervisning	38962,6	1826,8	2274,6	4333,8	105,7	423,8	455,5	216,8	2582,3	51182,0
Helse & sosial	41692,7	2800,6	2996,3	4930,6	147,6	325,3	703,8	1145,1	2129,2	56871,1
Utenfor	216,3	39,9	43,6	49,5	2,8	2,4	7,2	2,3	28,5	392,4
Bolig	448,6	787,0	189,5	689,1	7,8	18,0	72,6	6,5	137,3	2356,3
Næring	672,0	433,2	244,4	496,7	3,1	6,1	126,4	5,8	145,4	2133,0
Samferdsel	43,8	7,7	32,8	134,9	1,2	0,5	10,6	0,1	11,7	243,3
Vei m.m.	731,0	181,9	733,2	2325,9	55,2	11,1	62,6	0,8	195,8	4297,5
Brannvern	1190,1	60,9	157,5	42,2	14,9	6,0	4,6	1,8	94,6	1572,5
Var & feier	1278,1	139,3	1162,6	2972,1	55,0	9,6	303,7	2,8	458,4	6381,6
Kultur +	1746,1	482,4	685,0	983,0	34,3	63,0	140,3	25,3	333,8	4493,1
Sum	98466,7	8187,8	10566,4	17662,0	984,0	961,2	2600,1	1523,0	7716,7	148667,9

	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	61,27 %	7,62 %	10,92 %	3,76 %	2,97 %	0,51 %	3,80 %	0,62 %	8,53 %	100,00 %
Undervisning	76,13 %	3,57 %	4,44 %	8,47 %	0,21 %	0,83 %	0,89 %	0,42 %	5,05 %	100,00 %
Helse & sosial	73,31 %	4,92 %	5,27 %	8,67 %	0,26 %	0,57 %	1,24 %	2,01 %	3,74 %	100,00 %
Utenfor	55,12 %	10,17 %	11,11 %	12,61 %	0,71 %	0,61 %	1,83 %	0,59 %	7,26 %	100,00 %
Bolig	19,04 %	33,40 %	8,04 %	29,25 %	0,33 %	0,76 %	3,08 %	0,28 %	5,83 %	100,00 %
Næring	31,50 %	20,31 %	11,46 %	23,29 %	0,15 %	0,29 %	5,93 %	0,27 %	6,82 %	100,00 %
Samferdsel	18,00 %	3,16 %	13,48 %	55,45 %	0,49 %	0,21 %	4,36 %	0,04 %	4,81 %	100,00 %
Vei m.m.	17,01 %	4,23 %	17,06 %	54,12 %	1,28 %	0,26 %	1,46 %	0,02 %	4,56 %	100,00 %
Brannvern	75,68 %	3,87 %	10,02 %	2,68 %	0,95 %	0,38 %	0,29 %	0,11 %	6,02 %	100,00 %
Var & feier	20,03 %	2,18 %	18,22 %	46,57 %	0,86 %	0,15 %	4,76 %	0,04 %	7,18 %	100,00 %
Kultur +	38,86 %	10,74 %	15,25 %	21,88 %	0,76 %	1,40 %	3,12 %	0,56 %	7,43 %	100,00 %
Sum	66,23 %	5,51 %	7,11 %	11,88 %	0,66 %	0,65 %	1,75 %	1,02 %	5,19 %	100,00 %

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Normalsats = Avgiftsbelagt beløp * 0.24 / (1 + 0.24) = Avgiftsbelagt beløp * 0.194

Halv sats = Avgiftsbelagt beløp * 0.12 / (1 + 0.12) = Avgiftsbelagt beløp * 0.107

Den beregningstekniske utfordringen består i å bestemme hvilke av KOSTRA-tallene som inkluderer inngående avgift. For de av postene som inneholder en blanding av avgiftsfrie og avgiftsbelagte kjøp må det i tillegg foretas en skjønnsmessig fordeling av beløpene mellom de to kategoriene. Ved bestemmelsen av avgiftsregimet kan både funksjonstilhørighet og kostnadsart være utslagsgivende. Til eksempel er det en rekke funksjoner som faller helt eller i hovedsak utenfor mva-lovens virkeområde, som følge av aktivitetstypen. Dette gjelder de politiske og forvaltningsmessige funksjonene, så vel som funksjoner knyttet til helse, sosial- og undervisning. Tjenester fra disse funksjonene er i alminnelighet ikke avgiftsbelagt og føl-

gelig har kommunen heller ikke rett til fritak for inngående avgift.

På den annen side leverer kommunen også en rekke tjenester som er avgiftspliktige. Dette gjelder Var-tjenester (vann, avløp og renovasjon) samt feiervesen. Funksjoner knyttet til disse tjenestene finansieres normalt av kostnadsbaserte gebyrer til brukerne, og disse gebyrene er merverdiavgiftspliktige. De respektive funksjonene har derfor også rett til fritak for inngående avgift på innkjøp av varer og tjenester til egen virksomhet. For våre anslag medfører dette at det for disse funksjonene ikke skal beregnes inngående merverdiavgift.

Går en så til den andre regnskapsdimensjonen er det artsfordelingen som brer ut egenproduksjonen etter kostnadstype. Noen arter er relatert til lønnskost til egne ansatte, og vil ikke under noen omstendighet være gjenstand for inngående merverdiavgift. Andre arter gjelder tjenester som

er utenfor merverdiavgiftsområdet eller som er underlagt null-avgift. Finans- og forsikringstjenester, undervisning og persontransport er eksempler på førstnevnte, mens null-avgift knytter seg til tjenester i veisektoren. For innkjøpene av disse typene tjenestene inngår ikke inngående avgift i KOSTRA-tallene og de skal derfor holdes utenfor avgiftsanslaget uavhengig av om den aktuelle kommunale funksjonen opererer innenfor eller utenfor merverdiavgiftsområdet. Det er kun de innkjøpskostnadene som ut fra sin egen art er avgiftspliktige, som kan pådra regnskapstallene inngående merverdiavgift. Forutsetningen for at det skal skje er at den aktuelle funksjonen ikke selv er avgiftspliktig og slik sett har rett til fritak for inngående avgift.

Hovedutfordringen med kostnadsartene er det antallet arter som inneholder en blanding av avgifts-

pliktige og avgiftsfrie varer og tjenester. Et typisk eksempel på en slik blandet kostnadsart er *185, Forsikringer og utgifter til vakthold og sikring*. Her er forsikringene utenfor mva-området og følgelig ikke underlagt inngående avgift, mens vakthold og vektertjenestene derimot er avgiftspliktige. Her gir KOSTRA lite hjelp til å avgjøre hvor mye som tilhører den enkelte kategorien. Følgelig må vi basere oss på en skjønnsmessig fordeling. Hvor vi ikke har andre indikasjoner til hjelp, har vi for disse tilfellene lagt til grunn en 50:50 fordeling mellom avgiftsbelagte og avgiftsfrie innkjøp. Detaljene i den artsbestemte avgiftsbehandlingen er vist i eget vedlegg, kapittel 6.

Tabell 3.10 viser beregnet anslag for inngående merverdiavgift. Øverste tabelldel viser beregnet avgiftsbeløp i millioner kroner, mens den nedre tabellen viser hvor store andeler anslått avgift

Tabell 3.10 Anslag for inngående merverdiavgift – beløp og andel av totalkostnad (Sum drifts- og investeringsregnskap)

Tall i mill. kroner	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	0	10,53	386,86	136,29	107,69	16,66	137,96	12,38	154,81	963,19
Undervisning	0	5,80	431,70	838,80	20,47	73,82	88,17	23,23	249,90	1731,88
Helse & sosial	0	6,16	571,17	954,31	28,56	56,67	136,22	122,69	206,05	2081,83
Utenfor	0	0,07	8,34	9,59	0,54	0,41	1,39	0,25	2,75	23,34
Bolig	0	0,90	36,50	133,37	1,51	3,13	14,04	0,70	13,28	203,43
Næring	0	0,30	46,31	96,13	0,60	1,06	24,47	0,62	14,07	183,55
Samferdsel	0	0,07	6,32	26,11	0,24	0,09	2,05	0,01	1,13	36,02
Vei m.m.	0	0,36	141,46	58,16	8,55	1,93	2,96	0,09	18,95	232,45
Brannvern	0	0,33	30,00	8,18	2,89	1,04	0,89	0,19	9,15	52,67
Var & feier	0	0,01	0,99	0,85	0,04	0,03	0,13	0,01	0,37	2,43
Kultur +	0	1,37	129,95	190,25	6,64	10,97	27,15	2,71	32,30	401,34
Sum	0	25,89	1789,59	2452,04	177,71	165,80	435,43	162,89	702,78	5912,12

	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	0,0 %	0,7 %	18,8 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,4 %	10,7 %	10,0 %	5,0 %
Undervisning	0,0 %	0,3 %	19,0 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,4 %	10,7 %	9,7 %	3,3 %
Helse & sosial	0,0 %	0,2 %	19,1 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,4 %	10,7 %	9,7 %	3,6 %
Utenfor	0,0 %	0,2 %	19,1 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,3 %	10,9 %	9,6 %	5,9 %
Bolig	0,0 %	0,1 %	19,3 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,3 %	10,8 %	9,7 %	8,6 %
Næring	0,0 %	0,1 %	18,9 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,4 %	10,7 %	10,0 %	8,5 %
Samferdsel	0,0 %	0,9 %	19,3 %	19,4 %	20,0 %	13,5 %	19,4 %	10,0 %	9,8 %	14,8 %
Vei m.m.	0,0 %	0,2 %	19,3 %	2,5 %	15,5 %	13,5 %	4,7 %	11,3 %	9,7 %	5,4 %
Brannvern	0,0 %	0,5 %	19,0 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,4 %	10,6 %	9,7 %	3,3 %
Var & feier	0,0 %	0,0 %	0,1 %	0,0 %	0,1 %	0,2 %	0,0 %	0,3 %	0,1 %	0,0 %
Kultur +	0,0 %	0,3 %	18,9 %	19,4 %	19,4 %	13,5 %	19,4 %	10,7 %	10,0 %	8,8 %
Sum	0,0 %	0,3 %	16,8 %	13,9 %	18,1 %	13,4 %	16,7 %	10,7 %	9,3 %	3,9 %

Kilde: Statistisk sentralbyrå

utgjør av det enkelte regnskapsførte beløp. Som en ser utgjør anslaget for samlet inngående merverdiavgift kun 3.9 % av totale kostnader. Grunnen til at andelen blir så vidt lav ligger primært i de store avgiftsfrie artsgruppene - i særdeleshet lønn til egne ansatte, som utgjør nær 2/3-deler av totalkostnaden - samt i at både veisektor og VAR/FEIER-tjenestene i hovedsak utgår fra beregningsgrunnlaget.

Det en videre ser er at en stor andel av beregnet avgift (41.8%) knytter seg til vedlikehold og byggearbeider, mens nest største artsgruppe er A24 (30.3%), hvor vi blant annet finner mye av materialene og utstyret som medgår til bygging og vedlikehold. For øvrig bidrar de tre artene *service & reparasjoner, rens vask & vaktmester*, samt *konsulent*, med 13.2% av samlet avgift. Dette er noe mer enn MIX-gruppen (11.9%).

I tillegg til den avgift som pådras gjennom kommunenes aktiviteter i egenregi, påløper også inngående avgift på aktiviteter i særbedrifter og interkommunale foretak. For disse virksomhetene gir ikke KOSTRA noe artsfordelt underlag til hjelp for beregningen av inngående avgift. Et anslag av størrelsesorden kan vi likevel lage ved å ta utgangspunkt i at kostnadsbildet for de enkelte funksjonene er identisk med det vi kjenner fra egenregi. Hvis vi i tillegg forutsetter at alle kjøp fra *annen kommune* representerer kjøp fra interkommunalt foretak hvor kommunen er medeier, finner vi følgende:

- Inkludering av særbedrifter øker samlet mva-anslag med ca. 0.4%
- Inkludering av både særbedrifter og kommunale/interkommunale foretak øker samlet mva-anslag med ca. 1.26%

En viktig grunn til at særbedrifter og interkommunale foretak influerer lite på totalanslaget er at denne type organisering særlig benyttes i tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten innen VAR & FEIER-funksjonene. I og med fradragsretten for inngående avgift, inngår disse funksjonene i liten grad i beregningsgrunnlaget.

Tabell 3.11

- Vaskeri- og renserivirksomhet	-	75
- Bygg- og anleggsarbeider hvor det bare leveres tjenester	-	60
- Bygg- og anleggsarbeider hvor det også leveres varer	-	35
- Rene konsulenttjenester for bygg og anlegg (utforming)	-	80
- Renholdstjenester ¹⁾	-	85

¹⁾ Kompensasjon for renholdstjenester ble innført per 31. desember 2001. Slik kompensasjon er derfor ikke gitt for 2001, som våre grunnlagsdata er hentet fra. Det hører likevel med i modellanslaget over *gjeldene ordning*.

3.2 Modellanslag for gjeldende kompensasjonsordning

Norge praktiserer i dag en kompensasjonsordning for kommunesektoren, som ligger utenfor merverdiavgiftssystemet, og som er hjemlet i en egen lov (Lov 17.02 1995 nr. 9). Etter denne ordningen kan kommuner og fylkeskommuner, etter dokumentert søknad, få utbetalt en kompensasjon for inngående merverdiavgift ved eksternt kjøp av visse typer tjenester. Den løpende driften av ordningen finansieres av kommunesektoren selv, men likevel slik at endringer i de samlede årlige utbetalingene blir utjevnet ved justeringer i de statlige overføringene til sektoren. Kompensasjonen utbetales etter prosentsatser som er satt kalkulatorisk for hver tjenestetype. Satsen skal representere den typiske andelen eget lønnsarbeid i den enkelte tjenestekategorien, d.v.s. den delen av leveransen som vurderes å være konkurranseutsatt i forhold til kommunal egenproduksjon.

Nedenstående tjenester er omfattet av dagens ordning, med satsene vist i tabell 3.11.

I forhold til inndelingen i KOSTRA, vil vaskeri- og renseri- samt renholdstjenester i all hovedsak være konsentrert til kostnadsarten vi har kalt RVV (*renhold, vaskeri og vaktmester*). Men, som en ser, vil de her være blandet med andre tjenester, bl.a. vaktmester, flyttetjenester ol.. De to kompensasjonsberettigede tjenestekategoriene lar seg naturlig nok heller ikke skille fra hverandre, noe som ville vært en stor fordel siden de er undergitt ulike satser. Et ytterligere kompliserende element er at vaktmestertjenestene som føres her, både kan være kjøpt eksternt og følgelig tillagt inngående avgift, og dels kan være avgiftsfrie tjenester utført av egen vaktmestersentral.

Ved modellberegningen av kompensasjon til *renhold* samt *vaskeri & rens*, har vi gjort følgende forutsetninger:

- Kun kostnader ført på RVV-arten inngår i beregningsgrunnlaget
- Vaktmestertjenester tilsvarende 10% av total kostnad på RVV er utført av egen vaktmestersentral og er følgelig ikke belastet inngående

- avgift og utgår derfor fra beregningsgrunnlaget for kompensasjon (jevnfør for mva-beregningene i foregående delkapittel).
- Beregningsgrunnlaget antas fordelt 40/30/30 mellom hhv. rens & vaskeri, renhold og de ikke kompensasjonsberettigede tjenestene, hovedsakelig vaktmester
 - Det beregnes 85% kompensasjon av anslått inngående avgift for den andelen som representerer de kompensasjonsberettigede tjenestene. Satsen settes lik den høyeste av de kalkulatoriske satsene på hhv. 75% og 85%. Dette fordi kommunene, i følge kommunerevisjonen, har varierende føringspraksis og det derfor er grunn til å anta at deler av den tilhørende råvarekostnaden er fordelt til andre kostnadsarter.

For de tre byggrelaterte tjenestetypene det gis

kompensasjon for, er det naturlig å anta en konsentrasjon om de to kostnadsartene *vedlikehold og byggtjenester (VBY)* samt *service og reparasjoner (S&R)* for de to første, og utelukkende plassering under *konsulenttjenester (KON)* for den siste. For de to førstnevnte kan det vanskelig gjøres noen nærmere grensedracting med utgangspunkt i KOSTRA. Også i forhold til disse tjenestetypene bekrefter kommunerevisjonen at føringspraksis varierer med hensyn til om tilhørende materialkostnader føres sammen med tjenesten eller fordeles til andre kostnadsarter. Spesielt for kategorien *byggtjenester hvor det også leveres varer* er det grunn til å anta at en betydelig del av tilhørende materialkostnader blir ført på andre arter.

Ved modellberegningen av kompensasjon til *byggtjenester*, har vi gjort følgende forutsetninger:

- Rene konsulenttjenester antas utelukkende ført

Tabell 3.12 Anslag for kompensasjon for inngående merverdiavgift ved dagens ordning – beløp og andel av totalen

Tall i mill. kroner	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	0	0,00	0,00	63,06	21,46	9,91	86,92	0,00	0,00	181,35
Undervisning	0	0,00	0,00	381,64	4,09	43,92	61,90	0,00	0,00	491,55
Helse & sosial	0	0,00	0,00	432,18	5,71	33,72	91,63	0,00	0,00	563,23
Utenfor	0	0,00	0,00	4,55	0,11	0,24	0,92	0,00	0,00	5,82
Bolig	0	0,00	0,00	61,39	0,30	1,86	9,78	0,00	0,00	73,33
Næring	0	0,00	0,00	43,68	0,12	0,63	16,04	0,00	0,00	60,47
Samferdsel	0	0,00	0,00	11,89	0,05	0,05	1,46	0,00	0,00	13,45
Vei m.m.	0	0,00	0,00	27,70	1,71	1,15	2,05	0,00	0,00	32,61
Brannvern	0	0,00	0,00	3,85	0,58	0,62	0,59	0,00	0,00	5,63
Var & feier	0	0,00	0,00	0,39	0,01	0,02	0,09	0,00	0,00	0,50
Kultur +	0	0,00	0,00	87,45	1,32	6,53	18,44	0,00	0,00	113,74
Sum	0	0,00	0,00	1117,78	35,44	98,65	289,81	0,00	0,00	1541,67

	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	0,0 %	0,0 %	0,0 %	4,1 %	1,4 %	0,6 %	5,6 %	0,0 %	0,0 %	11,8 %
Undervisning	0,0 %	0,0 %	0,0 %	24,8 %	0,3 %	2,8 %	4,0 %	0,0 %	0,0 %	31,9 %
Helse & sosial	0,0 %	0,0 %	0,0 %	28,0 %	0,4 %	2,2 %	5,9 %	0,0 %	0,0 %	36,5 %
Utenfor	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,3 %	0,0 %	0,0 %	0,1 %	0,0 %	0,0 %	0,4 %
Bolig	0,0 %	0,0 %	0,0 %	4,0 %	0,0 %	0,1 %	0,6 %	0,0 %	0,0 %	4,8 %
Næring	0,0 %	0,0 %	0,0 %	2,8 %	0,0 %	0,0 %	1,0 %	0,0 %	0,0 %	3,9 %
Samferdsel	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,8 %	0,0 %	0,0 %	0,1 %	0,0 %	0,0 %	0,9 %
Vei m.m.	0,0 %	0,0 %	0,0 %	1,8 %	0,1 %	0,1 %	0,1 %	0,0 %	0,0 %	2,1 %
Brannvern	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,2 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,4 %
Var & feier	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Kultur +	0,0 %	0,0 %	0,0 %	5,7 %	0,1 %	0,4 %	1,2 %	0,0 %	0,0 %	7,4 %
Sum	0,0 %	0,0 %	0,0 %	72,5 %	2,3 %	6,4 %	18,8 %	0,0 %	0,0 %	100,0 %

Kilde: Statistisk sentralbyrå

på *konsulent-arten (KON)* og det antas at de byggrelaterte tjenestene står for 75% av samlede konsulentkostnader i driftsbudsjettet og 90% i investeringsbudsjettet.

- Byggkonsulenttjenestene kompenseres med 80% basert på beregnet anslag for inngående merverdiavgift for disse tjenestene.
- Byggtjenester med og uten vareleveranse føres i blanding på de to kostnadsartene *bygg- og vedlikehold* samt *service og reparasjoner*. På førstnevnte art antas de utgjøre 100%, mens de for sistnevnte art er stipulert til 40% av totalkostnad.
- Byggetjenester med og uten vareleveranse antas kompensert med 50% av beregningsgrunnlaget i driftsregnskapet og med 45% i investeringsregnskapet. Begrunnelsen for denne forskjellsbehandlingen av drift og investeringer er en antagelse om at investeringer i større grad enn driftstjenester baseres på totalentrepriser hvor det er mindre naturlig med utsplitting av materialkostnader til andre arter.

Beregningsresultatet er vist i Tabell 3.12. En ser her at tre fjerdedeler av anslått kompensasjon gjelder byggarbeider med og uten levering av materialer. Av dette igjen er overveiende andel knyttet til arbeider innen skole- og helse- og sosialsektorene. Konsulenttjenestene står for knappe 19 prosent av totalanslaget. Også her trekker skole og helse en stor del av totalen, men samtidig ser en som naturlig er at administrasjonen veier tungt.

3.3 Modellanslag for en utvidet kompensasjonsordning

Et av alternativene som Merverdiutgiftsutvalget vurderer, er en utvidelse av dagens kompensasjonsordning. Det har lenge vært en del tjenesteområder hvor private konkurrerer med kommunal egenregi om oppdrag, men som likevel ikke er omfattet av ordningen. Ved innføringen av merverdiavgiftsreformen i 2001, er antallet tjenester i denne kategorien økt. Blant de avgiftspliktige tjenestene som per i dag holdes utenfor ordningen finner vi: vaktmester- og vektertjenester, avgiftspliktige konsulenttjenester utenfor byggsektor, post- og varetransport mm. Vaktmestertjenestene og de aktuelle konsulenttjenestene lar seg relativt enkelt identifisere i KOSTRA. Dette er noe vanskeligere for de øvrige tjenestene. Her har det vært nødvendig med relativt grove skjønn. For øvrig er sannsynligvis disse tjenestene av noe mindre økonomisk betydning.

Ved modellberegningen av en utvidet kompensasjonsordning, har vi forutsatt følgende:

- Alle service- og reparasjonsavtaler inkluderes (art S&R). Kompensasjonssatsen økes til 60%. Satsøkningen har sammenheng med at serviceavtaler utenom bygg- og anlegg antas å ha et høyere tjenesteinnhold, i hvert fall med hensyn til det som føres på denne arten (Ved reparasjoner som krever kostbare delekjøp blir dette i mange tilfeller fakturert direkte og da mer sannsynlig fordelt til annen art)
- Vaktmestertjenestene inkluderes ved at hele beregningsgrunnlag for RVV-arten legges inn med 85% kompensasjonssats (samme som benyttes for gjeldende ordning).
- Alle konsulenttjenester under *konsulent-arten (KON)* inkluderes med 80% (samme som for byggkonsulent)
- Vekter- og sikringstjenester inkluderes skjønnsmessig ved at anslått inngående avgift på art *185 forsikring, vakt hold og sikring* legges til grunn og kompenseres 80%. I merverdiavgiftsanslaget er det lagt til grunn at de avgiftspliktige tjenestene utgjør 20% av det som er kostnadsført på arten.
- En noe mer uoversiktlig diversekategori inkluderes ved at det beregnes 70% kompensasjon av 20% av anslått merverdiavgift på følgende to kostnadsarter i MIX-kategorien;
 - *130 Post, banktjeneste, telefon*
 - *170 Transport og drift av egne transportmidler*
- samt 70% av 10% av anslått merverdiavgift på en kostnadsart i A24-kategorien:
 - *140 Annonse, reklame, informasjon*

Beregningsresultatet er vist i Tabell 3.13. En ser her at anslaget for den utvidede ordningen representerer en økning på om lag 240 millioner kroner, tilsvarende en 15.6 prosent økning i forhold til anslaget for gjeldende ordning. Av dette står de mest spekulative anslagene, knyttet til MIX- og A24-kategorien samt kostnadsarten *service og reparasjoner*, for ca. 118 millioner kroner, eller nær 50 prosent. For *MIX- og A24-gruppene*, er grunnlaget for anslaget svært usikkert og sjablonmessig. For service- og reparasjoner kan det stilles spørsmål ved om en 100% inkludering i ordningen er nødvendig ut fra hensikten med kompensasjonene. En rekke serviceavtaler knyttet til installert utstyr vil i praksis måtte utføres av leverandøren eller annen spesialist og er således ikke gjenstand for reell konkurranse fra kommunal egenregi. Slike innvendinger vil og kunne reises i forhold til en rekke av tjenestene i A24- og MIX-kategorien (bl.a. for post- og telefonitjenester). På den annen side er det åpenbart at kommunal egenregi er et reelt alternativ for

Tabell 3.13 Anslag for kompensasjon for inngående merverdiavgift ved utvidet ordning – beløp og andel av totalen

Tall i mill. kroner	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	0	8,42	4,16	63,06	64,61	14,16	110,37	0,00	10,09	274,88
Undervisning	0	4,64	0,83	381,64	12,28	62,75	70,53	0,00	12,97	545,63
Helse & sosial	0	4,92	1,10	432,18	17,14	48,17	108,97	0,00	12,49	624,99
Utenfor	0	0,06	0,01	4,55	0,32	0,35	1,12	0,00	0,19	6,59
Bolig	0	0,72	0,07	61,39	0,90	2,66	11,24	0,00	0,19	77,16
Næring	0	0,24	0,33	43,68	0,36	0,90	19,58	0,00	0,49	65,58
Samferdsel	0	0,05	0,01	11,89	0,14	0,08	1,64	0,00	0,08	13,89
Vei m.m.	0	0,29	0,10	27,70	5,13	1,64	2,37	0,00	1,45	38,67
Brannvern	0	0,27	0,02	3,85	1,73	0,88	0,71	0,00	0,72	8,17
Var & feier	0	0,00	0,00	0,39	0,03	0,02	0,10	0,00	0,03	0,58
Kultur +	0	1,09	0,85	87,45	3,98	9,32	21,72	0,00	0,92	125,33
Sum	0	20,71	7,47	1117,78	106,63	140,93	348,34	0,00	39,62	1781,48

	Lønn	AFRI	A24	VBY	S&R	RVV	KON	M12	MIX	EGENREGI
Styre & admin	0,0 %	0,5 %	0,2 %	3,5 %	3,6 %	0,8 %	6,2 %	0,0 %	0,6 %	15,4 %
Undervisning	0,0 %	0,3 %	0,0 %	21,4 %	0,7 %	3,5 %	4,0 %	0,0 %	0,7 %	30,6 %
Helse & sosial	0,0 %	0,3 %	0,1 %	24,3 %	1,0 %	2,7 %	6,1 %	0,0 %	0,7 %	35,1 %
Utenfor	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,3 %	0,0 %	0,0 %	0,1 %	0,0 %	0,0 %	0,4 %
Bolig	0,0 %	0,0 %	0,0 %	3,4 %	0,1 %	0,1 %	0,6 %	0,0 %	0,0 %	4,3 %
Næring	0,0 %	0,0 %	0,0 %	2,5 %	0,0 %	0,1 %	1,1 %	0,0 %	0,0 %	3,7 %
Samferdsel	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,7 %	0,0 %	0,0 %	0,1 %	0,0 %	0,0 %	0,8 %
Vei m.m.	0,0 %	0,0 %	0,0 %	1,6 %	0,3 %	0,1 %	0,1 %	0,0 %	0,1 %	2,2 %
Brannvern	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,2 %	0,1 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,5 %
Var & feier	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Kultur +	0,0 %	0,1 %	0,0 %	4,9 %	0,2 %	0,5 %	1,2 %	0,0 %	0,1 %	7,0 %
Sum	0,0 %	1,2 %	0,4 %	62,7 %	6,0 %	7,9 %	19,6 %	0,0 %	2,2 %	100,0 %

Kilde: Statistisk sentralbyrå

visse typer drift av datasystemer, i deler av post-distribusjonen samt i utvikling og fremstilling av

informasjonsmateriell. Ved en eventuell utvidelse av kompensasjonsordningen kan det da lett oppstå

Tabell 3.14 Anslag for mva-kompensasjon og beregningsgrunnlag.

Mill. kroner	Gjeldende kompensasjonsordning			Tillegg ved utvidet ordning		
	MVA-komp.	Omsetn.-grunnlag	Tjenestedel	MVA-komp.	Omsetn.-grunnlag	Tjenestedel
AFRI				20.7	133.8	107.0
A24				7.5	56.1	39.3
VBY	1 117.8	12 668.8	5 775.2			
S&R	35.4	367.3	183.1	71.2	613.0	367.8
RVV	98.7	599.6	509.7	42.2	257.0	218.5
KON	289.8	1 871.6	1 497.3	58.5	378.0	302.4
MIX				39.6	306.1	214.3
Totalt	1 541.7	15 507.4	7 965.3	239.7	1 744.1	1 249.3

problemer med grensedragningen hvis man ønsker å være svært konservativ med hensyn til hva som inkluderes. Hvorvidt dette gjør det hensiktsmessig å inkludere hele S&R-arten, slik anslaget legger til grunn, er noe som må vurderes nærmere.

Av de øvrige bidragene til kompensasjonsøkningsen, står *konsulent*-kategorien for om lag 24 prosent og *RVV* for 17.5%. Til den førstnevnte gruppen søker juridisk- og økonomisk rådgivning, samt vikartjenester og kontrolloppgaver. Den siste gruppen gjelder vaktmester-, kantine- og flyttetjenester. De siste 8.6% av økningen skriver seg fra *AFRI-kategorien*, og da utelukkende fra anslaget for tjenester knyttet til drift av alarmsystemer, vakthold og vektertjenester.

Tabell 3.14 gir en oversikt over kompensasjonsanslagene for hver artskategori sammenstilt med det kostnadmessige underlaget som anslagene bygger på. Underlagene er gitt både ved samlet omsetningsverdi og som avledet tjenesteinnhold ut fra de kalkulatoriske andelene tjenesteinnhold som er lagt til grunn i beregningene. Disse andelene er avledet av de satsene som kompensasjonsloven foreskriver, men er av forskjellige grunner ikke nødvendigvis identiske med disse. Dette er det nærmere redegjort for i beregningsforutsetningene foran.

Ved en utvidelse av kompensasjonsordningen er det naturlig å vente en økning av eksterntkjøpene av de berørte tjenestene. Dette vil så fall i hovedsak komme som erstatning for lønn til egne ansatte. Omfanget av en slik endring er imidlertid vanskelig å anslå fra KOSTRA, da det her ikke sies noe

om hvordan egne lønnsmidler fordeler seg mellom kostnadsartene. Virkningene av en utvidelse blir dessuten sterkt moderert av at merverdiavgiftsreformen ble gjennomført midt i det inntektsåret datagrunnlaget er hentet fra. Mange av de berørte tjenestene var avgiftsfrie før denne omleggingen. Dette gjelder blant annet en rekke av konsulenttjenestene samt post- og vikartjenester. For disse tjenestekategoriene er det ikke naturlig å vente noen økning i eksterntkjøpene ved utvidelse av ordningen. Her vil en snarere anta at eksterntkjøpene vil falle i forhold til datagrunnlaget, dersom dagens ordning opprettholdes. Samtidig vet vi at det blant de tjenestene som også tidligere har vært avgiftsbelagt uten å komme inn under kompensasjonsordningen, er en relativt stor andel som er forholdsvis robuste i forhold til konkurranse fra egenregi. Den totale veksten i eksterntkjøp, som følge av en slik utvidelse i kompensasjonsordningen som er lagt til grunn for anslagene, må derfor antas å bli svært moderat.

En annen interessant endring i Kompensasjonsloven, er åpningen for at også private og ideelle virksomheter kan få kompensasjon for merverdiavgift på egne tjenestekjøp når de selv leverer tjenester som direkte erstatter kommunalt utførte oppgaver. På dette området kan imidlertid ikke KOSTRA gi noe dekkende bilde av situasjonen. For det første er det mye av denne virksomheten som ikke inngår i kommunale regnskap og som følgelig ikke er tatt med i KOSTRA. Dernest, er heller ikke det som rapporteres som eksterntkjøp av erstatningstjenester, fordelt etter kostnadsarter. Mulighetene for en tilsvarende utledning av anslag for inngående

Tabell 3.15 Anslag for mva-kompensasjon utenfor egenregi

Tall i mill. kroner	Egenregi		Særbedrift & annen kom.		Fylke & stat		Private	
	Dagens ordning	Utvidet komp.	Dagens ordning	Utvidet komp.	Dagens ordning	Utvidet komp.	Dagens ordning	Utvidet komp.
Styre & admin	181,35	274,88	1,98	3,47	0,47	0,57	2,29	3,01
Undervisning	491,55	545,63	1,77	2,37	0,07	0,12	6,26	6,67
Helse & sosial	563,23	624,99	5,90	6,86	1,75	2,89	10,01	15,47
Utenfor	5,82	6,59	0,02	0,02	0,17	0,18	0,05	0,07
Bolig	73,33	77,16	0,08	0,09	0,00	0,00	2,01	2,26
Næring	60,47	65,58	0,48	0,62	0,03	0,04	0,53	0,68
Samferdsel	13,45	13,89	0,05	0,06	0,01	0,01	0,17	0,19
Vei m.m.	32,61	38,67	0,07	0,09	0,28	0,29	0,52	0,62
Brannvern	5,63	8,17	0,55	0,95	0,00	0,00	0,06	0,11
Var & feier	0,50	0,58	0,02	0,03	0,00	0,00	0,01	0,01
Kultur +	113,74	125,33	1,83	1,93	0,10	0,13	3,62	3,88
Sum	1541,67	1781,48	12,75	16,48	2,89	4,24	25,54	32,98

avgift og mva-kompensasjon som vi har foretatt for egenregi, er derfor ikke til stede. For erstatningstjenestene kan vi imidlertid lage en tilnærming ved å forutsette at de eksterne virksomhetene har nøyaktig samme kostnadsstruktur som de kommunale funksjonene de leverer erstatningstjenester til. Denne fremgangsmåten har klare svakheter, først og fremst ved at de kommunale funksjonene ofte dekker et bredere spekter av oppgaver enn det som er aktuelt å overlate til eksterne aktører. For illustrasjonens skyld har vi likevel inkludert en oversikt i Tabell 3.15 med denne type anslag for kompensasjon til ulike kategorier eksterne tjenesteleverandører.

Vi gjør oppmerksom på at det kun er tjenesteleveransene fra private som omfattes av utvidelsen i loven (de øvrige kategoriene er i det alt vesentlige allerede inkludert i ordningen). Tallet som fremkommer for private tjenesteleveranser er imidlertid på ingen måte dekkende for de antatte totalkostnadene ved utvidelsen av kompensasjonsloven. Årsaken til det er at oversikten kun bygger på leveranser som inngår direkte i de kommunale regnskapene. I tillegg til dette finnes en lang rekke private tjenesteytende virksomheter innen barnehagesektor, eldreomsorg, undervisning mm., som drives både med og uten kommunal støtte, og som er aktuelle mottakere av merverdiavgiftskompensasjon.

3.4 Fullt fritak for inngående avgift

Et av alternativene som utvalget vurderer, er et fullt fritak for inngående merverdiavgift ved innkjøp til kommunal sektor. En slik ordning kan enten organiseres som en del av det ordinære avgiftsopplegget, eller i form av en kompensasjonsløsning på siden av loven. I det første tilfellet må det gjøres unntak i loven, slik at refusjon kan kreves også for avgift på innkjøp til virksomhet hvor det ikke foretas transaksjonsbasert videresalg. Et slikt unntak er enkelt å gjennomføre, men strider mot et av grunnprinsippene for denne avgiftsformen.

Alternativet er en utvidet kompensasjonsordning hvor kompensasjonen ikke begrenses til en kalkulatorisk bestemt tjenesteandel, men gis fullt ut for all dokumentert inngående avgift. Denne siste løsningen praktiseres blant annet i våre naboland Sverige, Danmark og Finland, hvor kommunene får etterbetalt kompensasjon for merverdiavgift på alt kjøp av varer og tjenester til ikke-avgiftspliktig virksomhet, med noen spesifiserte unntak¹¹⁾. EU-

regelverkets krav til utformingen av merverdiavgiftssystemet er trolig en medvirkende årsak til at alle disse landene har valgt en kompensasjonsløsning utenfor merverdiavgiftsloven. For sin endelige rapport, varsler *utvalget* en nærmere vurdering av Norges forpliktelser i forhold til EU-retten på dette området.

I sammenligning med den norske ordningen, ligger den prinsipielle fordelene ved en full refusjons- eller kompensasjonsløsning i at man i første hånd unngår det kalkulatoriske elementet rundt tjensteandelen (jevnfør diskusjonen i kap. 4.2). Spesielt om ordningen også legges innefor merverdiavgiftsloven, vil man i tillegg kunne oppnå en vesentlig raskere utbetaling, enn hva som er vanlig for kompensasjonsløsninger på siden av loven. Videre vil både dette forholdet og den standardiserte praksisen for føring av merverdiavgiftsregnskap øke sjansene for at refusjonen godskrives stedet hvor den er oppstått, slik at risikoen for avdelingsvis suboptimalisering trolig blir noe redusert.

Men selv om en full refusjons- eller kompensasjonsløsning har noe bedre funksjonalitet enn gjeldende norske ordning i håndteringen av avgiftspliktige støttetjenester (*type I vridning*), så møter en også her problemer i konkurranseforholdet til ekstern virksomhet utenfor merverdiavgiftsloven (*type II vridning*). Uten mottiltak blir denne vridningen vesentlig mer fremtredende enn ved den norske ordningen, fordi refusjonsbeløpet økes betydelig. I Tabell 3.10 har vi anslått samlet inngående merverdiavgift til ikke-avgiftspliktig kommunal egenregivirksomhet til ca. 5.87 milliarder kroner. For kompensasjonsutbetalinger etter dagens norske ordning har vi beregnet et totaltall på 1.54 milliarder kroner (jevnfør Tabell 3.12). I snitt innebærer det at skjermingsvirkningen overfor eksterne leverandører av erstatningstjenester, blir om lag 3.8 ganger høyere ved full refusjon i sammenligning med den begrensede norske varianten. Behovet for mottiltak øker derved tilsvarende.

I våre naboland har man stort sett valgt å møte *type II vridninger* ved også å utbetale en kompensasjon til kommunene for såkalt "skjult merverdiavgift". Denne er her kalkulatorisk bestemt for ulike typer av tjenstekjøp og beregnes direkte av innkjøpsprisen. Også Norge har relativt nylig innført tiltak mot *type II vridning*, uten at vi foreløpig har noen særlig erfaring med hvordan dette vil fungere. Hos oss skal kompensasjonen betales direkte til den eksterne tjenesteleverandøren i henhold til den dokumentasjonen som kan fremlegges for avgift på egeninnkjøp av relevante støttetjenester.

Totalt sett kan det synes som om de modellene som benyttes i de øvrige nordiske landene er noe

¹¹⁾ Slike unntak gjelder typisk i forhold til uttak for privat forbruk, representasjon, firmabil ol.

bedre i håndteringen av *type I vridninger*, og at den generelle likebehandling av inngående avgift på varer og tjenester representerer en forenkling. Ordningene har samtidig innsending månedsvis. Dette innebærer merarbeid, men gjør samtidig at det går kortere tid fra refusjonskravet oppstår til det godskrives. Denne tidsbesparelsen har trolig en viss positiv effekt overfor tendenser til avdelingsvis suboptimalisering ved at den reduserer sjansene for at refusjonsbeløp skal trekkes ut fra den kommunale avdelingen hvor kravet er oppstått.

På den annen side medfører inkluderingen av alle varer og tjenester at refusjonsbeløpene blir langt høyere enn i den norske løsningen. Dette utvider grunnlaget for *type II vridning*, slik at behovet for tiltak mot såkalt *skjult* avgift blir vesentlig større i våre naboland enn i Norge.

3.5 Utvidet avgiftsplikt

I prinsippet vil en fulldekkende avgiftsplikt ta bort vridningsproblemene. Avgiftsutvalget har signalisert at man vil vurdere en utvikling i denne retningen, men har ikke nærmere konkretisert hvordan en slik ordning skal se ut i praksis. Beregningsteknikk kunne en her i prinsippet ta utgangspunkt i en ideell ordning hvor absolutt alle tjenester er inkludert. Det er imidlertid uklart hvordan dette kan gjennomføres i praksis. Hovedutfordringen ved en slik ordning knytter seg imidlertid til hvordan man skal fastsette et tilfredsstillende beregningsgrunnlag for utgående avgift. Alternative beregningsgrunnlag kan være egenandeler og stykkpriser, men å sikre en rimelig konsistens mellom denne type grunnlagsfastsettelse og tjenestenes reelle verdi, blir temmelig vrient for en rekke av de aktuelle tjenestene. En begrenset utvidelse av avgiftsplikten kan derfor synes som en langt mer aktuell tilnærming enn en altomfattende ordning. I og med at utvalget foreløpig ikke har lagt klarere føringer på dette punktet, er det vanskelig å gjøre meningsfylte beregninger.

4 Merverdiavgift og effektiviseringsgevinst

I kapittel 1 illustrerer vi at svakheter i merverdiavgiftssystemet kan forårsake to typer uønskede vridninger i kommunenes tilpasning mellom egenproduksjon og eksternkjøp av tjenester. Slik vridning oppstår primært ved at lønnskostnaden til kommunens egne ansatte underlegges en gunstiger avgiftsbehandling - enten direkte i merverdiavgiftssystemet eller via kompensasjonsordninger

- enn om det samme lønnsarbeidet utføres for kommunen av andre aktører. Dette innebærer en utilsiktet økonomisk skjerming av interne kommunale tjenesteenheter. I ly av avgiftsreglementet kan det da fortsatt være mulig for disse enhetene å tilby kommunen den rimeligste total løsningen, selv i tilfeller hvor de er klart mindre effektive i utførelsen av arbeidet enn eksterne aktører.

I forhold til det enkelte valg av tjenesteleverandør setter skjermingseffekten et tak på det effektivitetstapet som merverdiavgiftsopplegget alene kan gi opphav til. Først når den kommunale effektivitetsulempen eventuelt overskrider denne grensen, vil det lønne seg for kommunen å kjøpe tjenestene eksternt. Skjermingen påvirker derfor kun avgjørelsene når effektivitetsforskjellen ligger i intervallet fra null og opp til taket. Men dette innebærer samtidig at skjermingstaket ikke er noen god indikator for omfanget av det effektivitetstapet som kommunene lider. Dette taket sier for det første ikke noe om hvilke tjenester som er gjenstand for avgiftsskapt vridning og det viser heller ikke hvor i intervallet man eventuelt måtte befinne seg i det enkelte tilfellet. Med skjermingstaket som utgangspunkt for beregningene, vil vi derfor alltid overvurdere det samfunnsøkonomiske tapet ved avgiftsskapt vridning i kommunal sektor. Samtidig kan det være vanskelig å si noe fornuftig om størrelsen på de overvurderingene vi gjør. En alternativ tilnærming er å anslå effektivitetstap med utgangspunkt i erfaringstall for besparelser oppnådd ved utkontrahering av kommunale tjenester. Kapittel 4.1 nedenfor gir en oversikt over en del slike erfaringstall.

Men selv om vi kan skaffe gode tall for det gjennomsnittlige effektivitetstapet i de tilfeller skjermingen binder, så gjenstår det fortsatt å avgjøre hvor ofte den binder. Skal det være tale om avgiftsskapt vridning må begge disse vilkår være tilfredsstillt samtidig. I kapittel 4.2 skal vi derfor tar utgangspunkt i gjeldende merverdiavgiftsopplegg og se nærmere på hvilke situasjoner som eventuelt kan gi opphav til slike vridninger.

4.1 Effektivisering ved utkontrahering av kommunale tjenester

For å kunne beregne effektivitetsforskjeller mellom kommunal egenregi og alternativ tjenesteførelse, må en ha tilgang til sammenlignbar informasjon om kostnadene ved begge løsningene. Den kanskje beste kilden i så måte er erfaringer med konkurranseutsetting gjennom anbudsrunder. I dette tilfellet må både kommunale enheter og private interessenter kalkulere egne antatte kostna-

der og presentere sine tilbud. Nå er det imidlertid først i det siste 10-året at denne type konkurranseutsetting av kommunale tjenester har fått et visst omfang, og da mer i en del andre land enn i Norge. Fortsatt er derfor erfaringsgrunnlaget relativt beskjedent, spesielt hos oss. Svakheterne ved datatilfanget går spesielt på at man mangler et større, systematisk grunnlagsmateriale. Mange studier har derfor hatt et relativt beskjedent og eksempelpreget underlag. Videre er det et åpenbart problem at den vesentligste erfaringsperioden er så vidt kort. Dette gjør det noe vanskelig å avgjøre i hvilken grad privatiseringsgevinster varer ved eller om systematisk underkalkulering kan forekomme. Slike feil kan ha utspring i manglende erfaring hos tilbyderne, men kan og være bevisste strategiske "introduksjonstilbud".

Samtidig er det en rekke forhold som kompliserer vurderingen av om en tilsynelatende besparelse ved privatisering av kommunale tjenester, representerer reelle samfunnsøkonomiske gevinster. Dette går blant annet på kvalitet, for om innsparingene oppnås ved å skjære i kostnadskrevende tilbud som er viktige for brukerne, så er dette ikke en samfunnsøkonomisk vinning, selv om det blir billigere for kommunen. Det er heller ingen slik vinning hvis besparelsene primært skyldes dårligere lønnsforhold for de ansatte som utfører tjenestene. Da er det snarere tale om fordelingsvirkninger gjennom overføring av inntekt. For at en skal kunne fastslå en entydig samfunnsøkonomisk forbedring så må innsparingene være oppnådd ved smartere organisering og mer effektiv drift.

Askildsen m.flere (1999) foretar en gjennomgang av tilgjengelig litteratur om konkurranseutsetting med spesielt fokus på Norge. I mangel av relevante hjemlige studier refereres også en del studier fra utlandet. Samtidig understreker forfatterne at det er usikkert i hvilken grad konklusjonene fra utenlandske studier - og da spesielt fra andre enn våre nærmeste naboland - lar seg direkte overføre på norske forhold. Med henvisning til gjennomgang av internasjonale empiriske studier foretatt av Domberger og Rimmer (1994) og Domberger og Jensen (1997), refereres en konklusjon om at man ved konkurranseutsetting kan forvente besparelser i størrelsesorden 20%. Disse besparelsene oppnås imidlertid uavhengig av hvem som vinner anbudskonkurransen, men med en tendens til noe lavere besparelser når offentlig virksomhet vinner.

Fra Norge og Sverige refererer Askildsen m.flere (1999) studier av konkurranseutsetting innen renovasjon, pleie- og omsorgstjenester og busstransport. På det første området vises til to norske breddestudier. Sørensen (1996) som sam-

menholdt avfallsgebyr¹²⁾ med organisasjonsform, fant et noe lavere gebyrnivå (ikke signifikant) for kommuner som benytter private renovasjonsselskap. Derimot påviste han en signifikant forskjell på 6-7% mellom utførelse i egenregi og utførelse i separat enhet, enten i privat eller i kommunalt/interkommunalt foretak. Som innvendinger mot studien påpekes det at gebyret ikke nødvendigvis er et tilfredsstillende kostnads mål da det har en videre ramme enn den innsamlingsbiten av renovasjonen som er den som mest typisk settes ut på anbud. Det ligger også en usikkerhet i at det ikke er kontrollert for mulige systematiske sammenhenger mellom organisering i kommunalt/interkommunalt selskap og kostnadsforskjeller langs by-land dimensjonen.

I en liknende studie utført av Konkurransetilsynet (1998) med utgangspunkt i enhetskostnad per abonnement, ble det funnet en noe lavere kostnad (3.5%, men ikke signifikant) i kommuner som svarer at konkurranseutsetting er gjennomført. For de tilfeller det ble rapportert bruk av åpen anbudskonkurranse var forskjellen 4.7%. Undersøkelsen beregnet en forskjell på hele 27.3% mellom utførelse i kommunal etat og interkommunalt selskap, og en tilsvarende forskjell på 8.1% mellom kommunal etat og privat selskap. Konkurransetilsynet påpeker imidlertid at det ikke er kontrollert for omfang av kildesortering eller gjennomsnittlig antall km kjørt. Dette er forhold som helt klart påvirker kostnadene ved renovasjon.

For helsesektoren refereres kun breddestudier fra Sverige, som er det landet i Norden som har gått lengst på dette området. I år 2000 ble om lag 10% av sykehjemsplassene i Sverige drevet av private kommersielle aktører (Eikås, 2001). Högberg (1996) undersøkte kostnadseffektene av konkurranseutsetting av kommunal virksomhet i 15 av Stockholms 17 sosialdistrikt i 1993/94. Det var i særlig grad eldreomsorgstilbud som ble konkurranseutsatt. Undersøkelsen viste besparelser på 48 millioner svenske kroner per år, tilsvarende 11.8% i snitt. Også kommunale enheter deltok i konkurransen, men kom i de fleste tilfeller dyrere ut (9.4% høyere i snitt), selv om det var store variasjoner. En intervjuundersøkelse gjennomført av Almqvist (1996) blant en rekke administrasjonssjefer i den kommunale eldreomsorgen i Stockholm antyder dessuten at trusselen om konkurranseutsetting i seg selv kan ha gitt insentiv til effektivisering av driften. Ved avdelinger hvor administrasjonssjefer svarte at de opplevde en konkurransetrussel, ble

¹²⁾ Fra 1995 er kommunene pålagt å kalkulere gebyrene slik at de reflekterer de reelle kostnadene ved driften.

kostnadene redusert 9 til 10%. Hvor sjefene ikke opplevde slik trussel var de tilsvarende kostnadsreduksjonene 5 til 6%.

På rutebilssektoren refererer Askildsen m.flere (1999) både en svensk og en norsk studie. I Sverige har de lokale myndighetene helt siden 1989 kunnet benytte anbudskonkurranser til å fordele busskonsesjoner innen sitt fylke (län), og i 1995 var hele 70% av ruteproduksjonen fordelt på denne måten. Den svenske studien (Alexandersson m.flere, 1998) undersøkte virkningen av den svenske reformen på kostnader, etterspørsel og effektivitet. En kombinert tidsserie- og tversnitt-regresjon med data fra samtlige fylker for årene 1987-93, indikerte en kostnadsreduksjon på 13.4%. Et problem med studien er imidlertid at den faller sammen med en nedgang på hele 14% i antall reisende i perioden 1987-93. I undersøkelsen tilskrives denne etterspørselsnedgangen andre årsaker enn reformen, blant annet store takstøkninger og dyp nedgangskonjunktur. Gaasland (1998) har undersøkt effektivitetsvirkninger av anbudskonkurranse i den norske bussektoren. Studien som kombinerer statistisk metode med kvalifisert skjønn, konkluderer med besparelser på minst 10% i den norske bussektoren.

Litteraturgjennomgangen til Askildsen m.flere (1999) dokumenterer vesentlige besparelser ved konkurranseutsetting av offentlig sektor, men illustrerer samtidig at det er betydelige problemer ved å måle denne type effektiviseringspotensialer på en tilfredsstillende måte. En erfaring som imidlertid går igjen i mange av studiene, er at det er konkurranseeksponeringen langt mer enn om anbudsvinneren er privat eller offentlig som avgjør størrelsen på besparelsene. Derfor kan det være grunn til å tro, at med den betydelige oppmerksomhet som har vært omkring effektivisering i offentlig sektor de senere årene, og den tiltagende åpenheten for bruk anbudskonkurranser, så er sparemulighetene ved konkurranseutsetting lavere i dag enn for 10 år siden. Spesielt om vi og skal ha et samfunnsøkonomisk perspektiv for øye¹³⁾, er det naturlig å gjette på at gjennomsnittlig effektiviseringspotensialer ved konkurranseutsetting av kommunale tjenester i Norge i dag, sannsynligvis ikke overskrider 10%.

4.2 Merverdiavgiftens skjerming av utførelse i egenregi

I NHOs spørreundersøkelse blant medlemsbedrif-

tene i 1994, ble merverdiavgiftsulempen fremhevet som en sentral konkurransefaktor. Av de 38% av respondentene som svarte at de hadde deltatt i konkurranse om oppdrag for offentlig sektor og tapt for offentlig leverandør, var det 67% som svarte at de hadde inntrykk av at de tapte fordi de i motsetning til den offentlige leverandøren måtte beregne merverdiavgift. Blant bedriftene som rapporterte å ha tapt oppdrag til offentlig institusjon, svarte hele 90% at de mente det offentlige heller ansetter egne folk eller kjøper tjenester fra annen offentlig etat for å spare merverdiavgift. Tilsvarende andel blant dem som ikke rapporterte å ha tapt oppdrag var 56%. Av virksomhetene som svarte på undersøkelsen, ble kommunene fremholdt som den viktigste offentlige oppdragsgiveren.

Det er flere grunner til at denne undersøkelsen ikke gir noe godt utgangspunkt for å vurdere skjermingseffekten av dagens merverdiavgiftsordning. Den viktigste grunnen er selvsagt innføringen av *Lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner* i 1995. Denne loven rettet seg i første rekke mot leveranser av støttefunksjoner og vridninger av *type I* (jevnfør kap. 1.2.1). Her var avgiftens skjermingseffekt spesielt sterk for de arbeidsintensive tjenestene. Det er liten tvil om at denne loven i hovedsak har virket etter hensikten for de tjenestene som er inkludert, selv om det fortsatt gjenstår noen svake punkt. Det ene består i at det kan gå relativt lang tid fra et kjøp finner sted, til avgiftsrefusjonen mottas. Et annet punkt gjelder muligheten for avvik mellom stedet hvor et refusjonskrav oppstår og stedet hvor refusjonen inntektsføres. I situasjoner hvor kommunen totalt sett kommer best ut med eksterntkjøp, kan derfor avdelinger med beslutningsmyndighet likevel tjene på å velge dyrere løsninger i egenregi hvis avdelingen ikke får tilbakeført avgiftskompensasjonen. Sentraladministrasjonen i kommunene er nok oppmerksom på denne muligheten for suboptimalisering og gjør ganske sikkert sitt beste for å fjerne muligheter og insentiv til slik atferd. En tredje innvending som også kan reises mot ordningen, er at den benytter standardiserte tjenesteandeler ved beregning av kompensasjonen. Disse standardsatsene vil i mange tilfeller kunne avvike en del fra den reelle avgiftsskjermingen av tjenestedelen i egenregiutførelse. Virkningene kan her slå i begge retninger, både til gunst og ugunst for eksterne konkurrenter. Men innvendingene til tross, det er vår oppfatning at kompensasjonsordningen - på de områdene den omfatter har tatt bort det meste av avgiftens skjermingseffekt i forhold til *type I* vridninger.

Derimot har merverdiavgiftsreformen i 2001

¹³⁾ Dette krever bl.a. at vi også kontrollerer for den del av besparelsene som har utspring i rene lønnskutt (fordelingsvirkning), noe vi ikke kjenner til at noen av de refererte undersøkelsene har gjort.

lagt grunnlaget for en del nye *type I vridninger* gjennom utvidelsen av avgiftsgrunnlaget på tjenestesisden. I kapittel 3.3 har vi anslått den samlede veksten i utbetalingene til vel 241 millioner kroner ved en bred utvidelse av kompensasjonsloven til også å omfatte de nye avgiftspliktige tjenestene etter reformen, samt en del tjenester som også tidligere var avgiftspliktige, men som ikke var inkludert. Så lenge en slik utvidelse ikke blir gjennomført, ligger det et klart potensial for at egenregiutførelsen på disse områdene vil øke i ly av skjermingen. Hvis kompensasjonen i gjennomsnitt er beregnet med utgangspunkt i en tjenesteandel på 75 prosent, svarer de 241 millionene til en netto omsetningsverdi på knapt 1340 millioner kroner, hvorav tjenesteden utgjør ca. 1 milliard kroner. Hvis vi i et luftig regnestykke antar at halvparten av dette over tid vil skifte over til egenregiutførelse, så representerer det tjenester for 500 millioner kroner. Skjermingstaket for effektivitetstap i den forbindelse er 121 millioner kroner. Det reelle tapet vil imidlertid være vesentlig lavere. Hvis vi for eksempel antar at kommunal egenregiutførelse av tjenestene i snitt er 10% mindre effektiv enn alternativet, blir effektivitetstapet 50 millioner kroner.

Som det er vist i kap. 1.2.2 kan kompensasjonsordningen skape nye vridninger av *type II*, i forhold til eksterne leverandører av tjenester til erstatning for kommunal kjernevirksomhet på områder som ligger utenfor merverdiavgiftsloven. Ved loendring i 1999 (lov 3 des. 1999 nr. 80) er kompensasjonsordningen utvidet med sikte på å imøtegå dette problemet. Heretter vil også private og ideelle virksomheter som yter tjenester som en integrert del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet og som finansieres på lik linje med tilsvarende offentlige virksomheter, omfattes av kompensasjonsloven. Endringen er fortsatt av så ny dato at vi mangler erfaring med hvordan den vil fungere. Intensjonen er at den skal gjøre eksterne leverandører av kjernevirksomhet innen blant annet undervisning og helse- og sosialsektoren blir avgiftsmessig likestilt med utførelse i egenregi.

KOSTRA gir ikke noe tilfredsstillende utgangspunkt for å beregne skjermingsvirkning (vridning) av *type II*. For å anslå denne trenger en kjennskap til kostnadsstrukturen til den enkelte tjenesteleverandør. Det vi som tilnærming kan beregne, er hvor stor andel henholdsvis merverdiavgift og anslått kompensasjon utgjør av totalleveransene til kommunale funksjoner som opererer utenfor merverdiavgiftsloven. Tabell 3.16 illustrerer dette for fire utvalgte funksjoner. Tabellen gir en pekepinn om potensialet for forskjellsbehandling mellom egen-

regi og eksternkjøp av erstatningstjeneste ved ulike kompensasjonsregimer. Forskjellene blir naturlig nok størst for ordninger hvor det gis full kompensasjon (jevnfør nordiske naboland) og vesentlig mindre ved begrenset kompensasjonen, slik som i den norske løsningen.

Som en ser av tabellen utgjør både den beregnede avgiften og spesielt kompensasjonen en beskjeden andel av totalkostnadene. Hovedgrunnen er at det her er tale om svært arbeidsintensive virksomhetsområder. For de fire funksjonene varierer lønnsandelen av totalkostnaden (lønn, arbeidsgiveravgift ol.) fra 72 prosent for grunnskolen til nærmere 92 prosent i hjemmehjelpen. Residualen er den begrensede rammen for de eksternkjøp av støttetjenester som kan danne grunnlag for kompensasjoner (og derved gi opphav til *type II* vridning). For skolens del ligger det et rom for slike kjøp i nybygg og vedlikehold av lokaler, i renhold, vaktmester, vikartjenester mm. For hjemmehjelpsfunksjonen er potensialet for slike kompensasjonsbetingende eksternkjøp naturlig nok minimalt.

Tallene i tabellen gir en indikasjon om at avgiftens potensielle skjermingseffekt i forhold til vridning av *type II* er relativt beskjeden. Selv ved den type ordninger som praktiseres i våre naboland - hvor det gis full kompensasjon for inngående merverdiavgift både på varer og tjenester så utgjør den beregnede kompensasjonen fortsatt ikke over 5 prosent for den mest sårbare funksjonen. Tilsvarende forholdstall for den norske løsningen er 1.5 prosent. Spesielt i det siste tilfellet kreves det ikke særlig store effektivitetsfortrinn for å overvinne kostnadsulempen ved en eksklusiv kompensasjonsordning for kommunesektoren. For øvrig vil eksterne leverandører i dette tilfellet også ha mulighet til å undra seg deler av ulempen ved egenregiutførelse av kompensasjonsbetingende tjenester (eks. renhold og vaktmester), slik at det ikke påløper inngående avgift på disse. I tillegg kommer, at de private og veldedige virksomhetene som omfattes av utvidelsene i kompensasjonsordningen (jevnfør Kompensasjonsloven § 1, annet ledd) i prinsippet skal være fullt forskånet fra vridningsulempen av *type II*.

Nå skal en selvsagt være noe forsiktig med å forutsette at Tabell 3.16 gjenspeiler kostnadsbildet til konkurrerende leverandører i kommunal tjenesteyting. Avvik kan oppstå ved at eksterne aktører organiserer virksomheten på en annen måte, og slik kanskje blir mer sårbare for vridning av *type II*. Videre må en huske at de kommunale funksjonene også inkluderer aktiviteter av administrativ og kontrollmessig art som det ikke er aktuelt å utkontrahere. Gjennomsnittstallene i

Tabell 3.16 Merverdiavgift og kompensasjon sammenholdt med totalverdi for utvalgte funksjoner

	Beløp – mill kroner			Andeler	
	Totalt	Inng. mva	Kompensasjon	Inng. mva	Kompensasjon
Førskole	8 454	179,9	47,4	2,1 %	0,6 %
Grunnskole	36 676	1 468,6	435,5	4,0 %	1,3 %
Pleieinstitusjon	23 718	1 168,1	332,6	4,9 %	1,5 %
Hjemmehjelp	16 903	154,5	13,3	0,9 %	0,1 %

tabellen kan derfor gi et noe fordreid bilde av de delene som er aktuelt å konkurransesette. Likevel, under dagens avgiftsregime - hvor vi også tar i betraktning utvidelsen av kompensasjonsordningen - så er det vanskelig å se at vridninger av *type II* kan ha noen særlig betydning for kommunenes valg mellom egenregi og eksternekjøp av erstatningstjenester. I den grad kommunene foretrekker egen utførelse av primærtjenester fremfor potensielt rimeligere alternativer, må nok forklaringen i all hovedsak søkes andre steder enn i merverdiavgiftssystemet. Det er mange forhold som kan spille inn. Politiske holdninger, tradisjon og relasjoner til egne ansatte og deres organisasjoner er viktige faktorer. I tillegg må en anta at det fortsatt er mye usikkerhet i kommunene i forhold til håndteringen både av anbudsrunder og den etterfølgende oppfølgingen av eksterne leverandører. På steder med få eksterne tilbydere er det nok og en del kommuner som frykter for innlåsing i faste avtaleforhold ved avvikling av egen virksomhet.

5 Gruppering av funksjoner og kostnadsarter

For å forenkle resultatpresentasjonen er det foretatt en rekke grupperinger av både kommunale funksjoner og kostnadsarter. Ved inndelingen av funksjonsgruppene er det forsøkt å samle naturlig beslektede funksjoner. Samtidig er det lagt vekt på at aggregeringen i minst mulig grad skal være til hinder for en rendyrking av funksjonsrelaterte særtrekk i forhold til merverdiavgiften. Ved grupperingen av kostnadsartene er fire arter skilt ut for seg, fordi de anses å stå sentralt i forhold til avgiftsmotiverte vridninger i valget mellom egenutførelse og eksternekjøp av støttefunksjoner. I tillegg er interne lønnsrelaterte kostnader samlet i en egen gruppe, mens kostnadsartene for øvrig er fordelt skjønnsmessig til tre samlegrupper avhengig av antatt dominerende behandling under det gjeldende merverdiavgiftsregimet.

5.1 Funksjonsgrupper

Listen nedenfor viser detaljene i aggregeringen av kommunale funksjoner til totalt 11 funksjonsgrupper. Numrene refererer til kontonumre i KOSTRA. Kortformer brukt i tabeller er gjengitt i parentes):

Styring og administrasjon (STYRE & ADMIN):

- 100 Politisk styring og kontrollorganer
- 120 Administrasjon (sentralt)
- 130 Administrasjonslokaler
- 180 Diverse fellesutgifter (eldreråd, overformynderi osv.)
- 300 Fysisk tilrettelegging og planlegging (reguleringsplaner ol.)
- 360 Naturforvaltning og friluftsliv
- 365 Kulturminnevern

Skole og annen undervisning (UNDERVISNING):

- 201 Førskole
- 202 Grunnskole
- 211 Styrket tilbud til førskolebarn
- 213 Voksenopplæring
- 214 Spesialskoler
- 215 Skolefritidstilbud
- 221 Førskolelokaler og skyss
- 222 Skolelokaler og skyss
- 383 Musikk- og kulturskoler

Helsetjenster og sosialhjelp (HELSE & SOSIAL):

- 231 Aktivitetstilbud barn og unge
- 232 Forebygging skole og helsestasjonstjeneste
- 233 Forebyggende arbeid, helse og sosial (inkl. bedriftshelsevern)
- 234 Aktivisering eldre og funksjonshemmede (inkl. transporttjenesten)
- 241 Diagnose, behandling, rehabilitering

- 242 Råd, veiledning og sosial forebyggende arbeid
 243 Tilbud til personer med rusproblemer
 244 Barneverntjeneste
 251 Barneverntiltak i familien
 252 Barneverntiltak utenfor familien
 253 Pleie, omsorg og hjelp i institusjon
 254 Pleie, omsorg og hjelp i hjemmet
 261 Botilbud i institusjon
 262 Botilbud utenfor institusjon
 273 Kommunale sysselsettingstiltak
 281 Økonomisk sosialhjelp
 282 Bistand til etablering og opprettholdelse av egen bolig

Kultur, kirke og idrett mm (KULTUR +).

- 370 Bibliotek
 373 Kino
 375 Museer
 377 Kunstformidling
 380 Idrett
 385 Andre kulturaktiviteter
 390 Den norske kirke
 392 Andre religiøse formål
 393 Kirkegårder, gravlunder og krematorier

Veisektor og rekreasjon i tettsted (VEI M.M.):

- 333 Kommunale veier, nyanlegg, drift og vedlikehold
 334 Kommunale veier, sikring og miljøtiltak
 335 Rekreasjon i tettsted (plasser, torg, turveier, grøntanlegg og toaletter)

Samferdsel (SAMFERDSEL):

- 330 Samferdselsbedrifter/ transporttiltak (havernevesen, lokale ruter ol.)

Vann, avløp, renovasjon og feiervesen (VAR & FEIER):

- 340 Produksjon av vann
 345 Distribusjon av vann
 350 Avløpsrensing
 353 Avløpsnett/ Innsamling av avløpsvann
 354 Tømming av slamavskillere, septiktanker ol.
 355 Innsamling av forbruksavfall
 357 Gjenvinning og sluttbehandling av avfall
 338 Forebygging av brann og ulykker

Beredskap mot branner og andre ulykker (BRANNVERN):

- 339 Beredskap mot branner og andre ulykker

Boligforvaltning (BOLIG):

- 310 Boligbygging, -utleie og -finansiering

Næringsrettet virksomhet (NÆRING):

- 320 Kommunal næringsvirksomhet (Bl.a. drift av skog- og jordbrukseiendommer, el-forsyning mm.)
 325 Tilrettelegging og bistand for næringslivet

Utenfor ordinært kommunalt ansvarsområde (UTENFOR):

- 285 Tjenester utenfor ordinært kommunalt ansvarsområde (eks. flyktningsmottak)

5.2 Gruppering av kostnadsarter

Listen nedenfor viser detaljene i aggregeringen av kostnadsarter til totalt 11 kostnadsgrupper. Numrene refererer til kontonumre i KOSTRA. Kortformer brukt i tabeller er gjengitt i parentes):

Lønn og lønnsrelaterte utgifter (Hovedsakelig avgiftsfritt) - (LØNN)

- 010 Fastlønn
 020 Lønn til vikarer
 030 Lønn til ekstrahjelp
 040 Overtidslønn
 050 Annen lønn og trekkpliktige godtgjørelser
 070 Lønn vedlikehold
 080 Godtgjørelse til folkevalgte
 090 Pensjonsinnskudd og trekkpliktige forsikringsordninger
 099 Arbeidsgiveravgift

Øvrige innkjøp som hovedsakelig er avgiftsfrie - (AFRI)

- 150 Opplæring, kurs
 160 Oppgavepliktig reise-, diett- og bilgodtgjørelse mm.

- 165 Andre oppgavepliktige godtgjørelser
- 185 Forsikringer og utgifter til vakthold og sikring
- 190 Leie av lokaler og grunn
- 280 Grunnerverv
- 285 Kjøp av eksisterende bygg/anlegg

Mva-pliktig med normalavgift – (A24)

- 100 Kontormateriell
- 110 Medisinsk forbruksmateriell
- 114 Medikamenter
- 140 Annonse, reklame, informasjon
- 180 Energi
- 200 Inventar og utstyr
- 209 Medisinsk utstyr
- 210 Kjøp, leie og leasing av transportmidler
- 220 Kjøp, leie og leasing av maskiner
- 250 Materialer til vedlikehold

Vedlikehold og byggetjenester (VBY):

Vedlikehold og byggetjenester

Serviceavtaler og reparasjoner (S&R):

Serviceavtaler og reparasjoner (brannvarsling, heiser, teknisk infrastruktur, driftsavtaler data, kontormaskiner)

Renhold, vaskeri og vaktmetertjenester (RVV):

- 260 Renhold, vaskeri- og vaktmestertjenester (inkl. kantinedrift og flyttetjenester)

Konsulenttjenester (KON):

- 270 Konsulenttjenester (juridisk hjelp, kontroll/ revisjon, tekniske konsulenter, vikartjenester, annen konsulenthjelp (eks. oppgavepliktige honorar - jf. art 165)

Redusert avgift for matvarer (M12).

- 115 Matvarer

Blanding av avgiftsfritt og avgiftspliktig (MIX).

- 105 Undervisningsmateriell
- 120 Annet forbruksmateriell / Råvarer og tjenester
- 130 Post, banktjenester og telefon

- 170 Transport/drift av egne transportmidler
- 195 Avgifter, gebyrer og lisenser

6 Anslag for inngående avgift, forutsetninger

Tabell 3.17 viser hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for de enkelte kostnadsartene ved beregning av anslag for inngående merverdiavgift. Artene er ordnet etter den hovedgruppen de er plassert i. For hver enkelt art er det angitt hvor stor andel av kostnadsført beløp som skal inkluderes og hvilken avgiftssats som skal legges til grunn for denne andelen. Avvik fra normen for den enkelte hovedgruppe er kommentert. Det er også kommentert hvor det gjøres forskjell på behandlingen av drifts- og investeringstallene.

Vi gjør oppmerksom på at den artsrelaterte behandlingen som beskrives i tabellen er hovedregelen. Det gjøres unntak fra denne for enkelte funksjoner. Unntakene gjelder funksjoner knyttet til veisektor og funksjoner som selv er avgiftspliktige og som følgelig er fritatt for inngående avgift.

Veisektoren er spesiell ved at tjenesteleveranser i siste ledd angående bl.a. *planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig veg*, er fritatt for merverdiavgift (Den såkalte "null-paragrafen" i Merverdiavgiftsloven). For de tre kommunale funksjonene dette berører har vi derfor forutsatt at det for deler av de kostnadsførte beløpene ikke skal beregnes inngående avgift på de tre artene hvor dette er relevant. At ikke beløpene unntas i sin helhet, skyldes at deler av tjenestene antas knyttet til annet enn bygging og vedlikehold av vei. Restbeløpene behandles i henhold til den hovedregelen som gjelder for de respektive artene. Følgende unntak er lagt til grunn i beregningene, se tabell 3.18.

For de 8 funksjonene som er avgiftspliktige (VAR & FEIER), har vi for 7 lagt til grunn at de er avgiftspliktige for 100% av regnskapsført beløp. For feierfunksjonen som også har en utvidet ulykkesforebyggende funksjon, har vi lagt til grunn at 80% er avgiftspliktig. Dette innebærer at det for denne siste funksjonen blir beregnet inngående avgift for de resterende 20%.

Tabell 3.17 Artsdefinert mva-behandling

Art	Tekst	Behandling		Kommentar
		Andel	Avgift	
Kategori LØNN-arter:				
010	Fastlønn	100%	0%	
020	Lønn til vikarer	100%	0%	
030	Lønn til ekstrahjelp	100%	0%	
040	Overtidslønn	100%	0%	
050	Annen lønn og trekkpliktige godtgjørelser	100%	0%	
070	Lønn vedlikehold	100%	0%	
080	Godtgjørelse til folkevalgte	100%	0%	
090	Pensjon & trekkpl. forsikr.	100%	0%	
099	Arbeidsgiveravgift	100%	0%	
Kategori AFRI-arter:				
150	Opplæring, kurs	100%	0%	Inkl. avg.pliktig vakthold & sikring (kun for driftsregnskapet)
160	Oppg.pl. reisegodtgjørelser	100%	0%	
165	Øvr. oppg.pl. godtgjørelser	100%	0%	
185	Forsikring, vakthold & sikr.	20%	24%	
190	Leie av lokaler og grunn	100%	0%	
280	Grunnerverv	100%	0%	
285	Kjøp av bygg/anlegg	100%	0%	
Kategori M12-art:				
115	Matvarer	100%	12%	
Kategori A24-arter:				
100	Kontormateriell	95%	24%	Inkl. aviser, fagbøker og tidsskrifter
110	Medisinsk forbruksmatr.	100%	24%	
114	Medikamenter	100%	24%	(100% i investeringsregnskapet)
140	Annonse, reklame, inform.	100%	24%	Inkl. bøker, kunst og trygghetsalarm
180	Energi	100%	24%	
200	Inventar og utstyr	95%	24%	
209	Medisinsk utstyr	100%	24%	
210	Kjøp, leie, leasing av transportmidler	100%	24%	
220	Kjøp, leie & leasing av maskiner	100%	24%	
250	Materialer til vedlikehold	100%	24%	
Kategori MIX-arter:				
105	Undervisningsmaterieill	50%	24%	Inkl. avgiftsfrie lærebøker
120	Annet forbruksmaterieill/ råvarer og tjenester	50%	24%	Inkl. bl.a. sivilarbeidere, tjenestefrikjøp, filmleie, teaterbilletter.
130	Post, banktjeneste, telefon	50%	24%	
170	Transport og drift av egne transportmidler	60%	24%	
195	Avgifter, gebyrer, lisenser	50%	24%	
Særskilte arter:				
230	Vedlikehold & bygge-tjenester (VBY)	100%	24%	(Sentrale i refusjonssammenheng)
240	Serviceavtaler og reparasjoner (S&R)	100%	24%	Inkl. deler av interne vaktmestertjenester
260	Renhold, vaskeri og vaktmestertjenester (RVV)	90%	24%	
270	Konsulenttjenester (KON)	100%	24%	tjenester

Tabell 3.18

	Vedlikehold & byggetjenester	Service & reparasjoner	Konsulent-tjenester
333 Nyanlegg, drift og vedlikehold	90 %	20 %	80 %
334 Miljø- og sikkerhetstiltak	80 %	20 %	80 %
335 Rekreasjon i tettsted	75 %	20 %	60 %

7 Referanseliste

- Almqvist, R (1996) *Effekter av konkurrenshotet - en studie av egen regis resultatenheter inom äldreomsorgen i Stockholms stad*, Institutet för kommunal ekonomi, Stockholm.
- Alexandersson G., S. Fölster og S. Hultén (1998) *The effects of competition in Swedish local bus services*, Journal of Transport Economics and Policy, 32, 2: 203-219.
- Askildsen, J.E., K.R. Brekke, F.R. Førsum og K.O. Kalhagen (1999) *Effektivitet, ressursbruk og konkurranseutsetting i kommunesektoren - En gjennomgang av empiriske studier*, SNF-rapport 4/99, Bergen
- Domberger, S og P. Jensen (1997) *Contracting out by the Public Sector: Theory, Evidence, Prospects*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 13, No 4: 67-78.
- Domberger, S. og S. Rimmer (1994) *Competitive Tendering and Contracting in the Public Sector: A Survey*, International Journal of the Economics of Business, 1,3: 39-44.
- Eikås, M (2001) *Kommunal tenesteproduksjon på kontrakt? Om bruk av private aktører i helse- og sosialsektoren i norske kommunar*, LOS-senteret, Rapport 0116 - Bergen 2001
- Forskrift 15.12. 2000 nr. 1425, *Forskrift om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner*. (Hjemlet i Kommune-loven – lov av 25/9 1992, nr. 107 §49)
- Gaasland, I (1998) *Effektivitetsvirkninger av anbudskonkurranse i den norske rutebilssektoren*, SNF-rapport 1/98, Bergen
- Högberg, O (1996) *Kostnadseffekter av konkurranseutsetting : en studie av Stockholms stads äldreomsorg*, Institutet för kommunal ekonomi, Stockholm.
- Innst. O. nr. 24 (2000-2001) *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift* (Merverdiavgiftsreformen 2000)
- Innst. O. nr. 3 (2001-2002) *Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2002 - lovendringer*
- Interdepartemental arbeidsgruppe (1994) *Konkurransevidning mellom privat og kommunal sektor som følge av merverdiavgiftsloven kartlegging av omfanget*. (rapport av 30/9 1994)
- Konkurransetilsynet (1998) *Konkurranseutsetting av renovasjonstjenesten 1998*, Oslo
- Konkurransetilsynet (1998) *Konkurranseutsetting av kommunal virksomhet*, Rapport fra de nordiske konkurransemyndigheter, nr 1/1998, Oslo
- KOSTRA.dep.no, Hjemmeside med løpende oppdatert veileder for kommunenes og fylkeskommunenes rapportering til KOSTRA
- Lov 19.06 1969 nr. 66, *Lov om merverdiavgift*.
- Lov 17.02 1995 nr. 9, *Lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner m.v.*
- Merverdiavgiftsutvalget (2002) *Delrapport av 22. mars 2002*.
- NHO (1994) Spørreundersøkelse blant medlemsbedriftene om erfaringer med konkurransevidning som følge av merverdiavgiftsbestemmelsene. Undersøkelsen er referert i rapporten fra den interdepartementale arbeidsgruppen.
- Norsk Institutt for by og regionsforskning (2000) *Om kommunal organisering 2000*. NIBR-notat 2000:128.
- Ot.prp. nr. 18 (1994-95) *Om lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner ved kjøp av visse tjenester fra registrerte næringsdrivende*
- Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) *Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift* (Merverdiavgiftsreformen 2001)
- St.meld. nr. 21 (1993-94) *Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransevidning mellom offentlig og privat virksomhet*.
- St.meld. nr. 2 (2000-2001) *Revidert nasjonalbudsjett 2001*
- St. prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) *Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002*