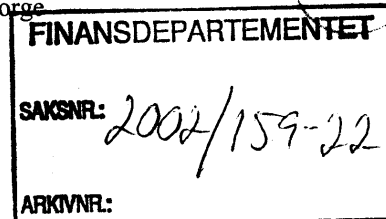


Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep.  
0030 Oslo

Bergen, 17. mars 2003  
Ansvarlig advokat: Trond Borge



## Høringsuttalelse - NOU 2003:3 Merverdiavgift og kommunene

Nutec AS har anmodet Ernst & Young om å gi en høringsuttalelse til NOU 2003:3 Merverdiavgift og kommunene – konkurransevridning mellom kommuner og private.

Nutec AS sin virksomhet består hovedsakelig i å drive sikkerhetsopplæring rettet mot offshore og maritime virksomheter. I Norge er det 3 private selskaper/stiftelser som tilbyr denne type kurs og opplæring. De private selskapene antas å ha en andel på ca 50% av det norske markedet. De andre selskapene er ResQ AS i Haugesund og NOSEFO – en privat stiftelse i Stavanger. De uttalelser som her gis, er koordinert og samordnet mellom disse tre aktørene – Nutec AS, NOSEFO og ResQ. Som sådan representerer dette brev en felles uttalelse vedrørende NOU 2003:3 og de konsekvensene dette lovforslaget vil ha for de private aktørene i dette markedet.

I tillegg til de overnevnte private aktørene er det 7 fylkeskommunale videregående og maritime skoler i Norge som tilbyr denne type kurs til oljeselskaper mv. De fylkeskommunale skolene antas å ha en markedsandel på ca 45%.

Den resterende markedsandelen på 5% innehas av utenlandske kurssentre.

Det er en direkte konkurransesituasjon mellom de private selskapene og de fylkeskommunale skolene, dvs. det blir konkurrert om de samme kontraktene med oljeselskapene mv. For oljeselskapene mv. er det først og fremst pris som er avgjørende for hvem som blir tildelt kontraktene.

En vesentlig andel de private aktørenes kurs er av avgiftsmyndighetene blitt ansett som undervisningstjenester som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Dette medfører at Nutec AS, ResQ AS og NOSEFO ikke har fradragsrett for inngående avgift på kostnader som relaterer til denne virksomheten. Eksempelvis utgjorde ikke fradragsberettiget inngående avgift i 2002 totalt 9,44 millioner kroner for et selskap som Nutec AS. Denne merverdiavgiften var således en endelig kostnad for selskapet.

Rattsø-utvalget sin innstilling vil som kjent medføre at de fylkeskommunale skolene f.o.m. 2004 vil få full fradragsrett for inngående avgift, selv om de driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. Nutec, NOSEFO og ResQ er i direkte konkurranse med fylkeskommunale skoler som tilbyr sikkerhetskurs til oljeselskaper mv. Dersom Rattsø-utvalget sin innstilling blir vedtatt vil det således bli innført konkurransevridning mellom kurssentre som er etablert i Norge.

Vi ber om at Finansdepartementet foreslår tiltak som kan motvirke den konkurransevridningen, og at det blir innført avgiftsnøytrale regler. Dette kan gjøres ved at norske kursarrangører av maritime og offshore relaterte kurs gis fradragsrett for inngående avgift.

Vi vil også bemerke at denne konkurransesituasjonen kan medføre at Rattsø-utvalgets innstilling om generell momskompensasjon for kommuner mv. er i strid med forbudet om statsstøtte i EØS avtalen artikkel 61 nr.1. Dette spørsmålet har vi nærmere vurdert i vedlagt rapport punkt 4.

Norske kursarrangører har merket en tiltagende konkurransesituasjon fra utenlandske kurssentre, hvor en fra oljeselskapenes side ser en økende fokusering på pris ved inngåelse av kontrakter. En har særlig merket konkurranse fra danske kurssentre. Det er anslått at danske kurssentre i dag har 5% av det norske markedet innen sikkerhetsopplæring og -kurs.

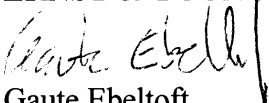
De norske merverdiavgiftsreglene fører til konkurransevridning mellom norske private kursarrangører og utenlandske kurssentre. I Danmark får kursentrene full fradragsrett for inngående avgift. Norske selskaper sin manglende fradragsrett for inngående avgift medfører således at norske selskaper har høyere kostnader enn sine utenlandske konkurrenter.

Vi ber om at konkurransesituasjonen med utenlandske selskaper blir tatt hensyn til ved utformingen av de norske avgiftsreglene, slik at norske og utenlandske selskaper kan konkurrere på like vilkår.

Vedlagt følger kopi av vår utredning hvor vi nærmere har vurdert de økonomiske og konkurransemessige konsekvenser av å holde offshore og maritim relatert kursvirksomhet utenfor avgiftsområdet, og hvor vi nærmere har underbygget våre påstander i dette brevet.

Dersom det skulle være behov for utdypende kommentarer står vi gjerne til tjeneste.

Med vennlig hilsen  
**ERNST & YOUNG AS**



Gaute Ebeltoft  
Advokatfullmektig

Kopi: Nutec AS, NOSEFO og ResQ AS

**KONSEKVENSER AV Å HOLDE OFFSHORE OG  
MARITIM RELATERTE  
UNDERVISNINGSTJENESTER UTENFOR  
AVGIFTSOMRÅDET**

## Innhold:

1.	Innledning.....	3
2.	Avgiftsmessig behandling av undervisningstjenester.....	3
3.	Rattsø-utvalget skaper konkurransevridding .....	4
3.1	Konkurransesituasjonen mellom norske kursarrangører .....	4
3.2	Virkingen av Rattsø-utvalgets forslag .....	4
3.3	Konkurransesituasjonen mellom norske og utenlandske selskaper.....	5
3.4	Oversikt over avgiftsreglene i Danmark .....	5
3.5	Oppsummering.....	6
4.	Rattsø-utvalgets innstilling kan være i strid med EØS avtalen .....	7
5.	Regelverket bryter med Stortingets forutsetninger.....	8
5.1	Avgiftskumulasjon og økte kostnader .....	8
5.2	Forenklet avgiftssystem .....	9
6.	Forslag til praktisk gjennomføring av at norske kursarrangører gis fradragsrett for inngående avgift.....	9
7.	Avslutning.....	10

## 1. Innledning

Nutec AS og selskapets datterselskaper er blant verdens ledende selskaper innen sikkerhets- og beredskapsopplæring og rådgivning.

Selskapets kjerneområde er å drive kursvirksomhet innen sikkerhetsopplæring som retter seg mot offshore og maritime virksomheter. Kursene spenner over et vidt spekter. Enkelte kurs består av grunnleggende sikkerhetsopplæring av personell som arbeider i offshore eller maritime virksomheter, og denne type kurs er åpne for alle som ønsker å delta. Andre kurs blir skreddersydd til de enkelte offshore- og maritime selskaper som bestiller kursene.

Det er store kostnader forbundet med selskapets kursvirksomhet. Dette skyldes blant annet at det ikke blir benyttet standard sikkerhetsutstyr mv i Nordsjøen. De forskjellige olje- og operatørselskapene benytter ulike typer livbåter, kommunikasjonsutstyr, overlevningsdrakter mv. Når det holdes kurs for olje- og operatørselskapene, må de offshoreansatte få trene på samme type utstyr som de benytter til daglig. Nutec må således anskaffe forskjellige typer livbåter mv.

En vesentlig andel av Nutec sine kurs er av avgiftsmyndighetene blitt ansett som undervisningstjenester som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Dette medfører at Nutec ikke får fradragsrett for inngående avgift på kostnader som relaterer til denne virksomheten. I 2002 har Nutec selskapene anskaffet avgiftsbelagte varer og tjenester for i alt NOK 43,8 millioner kroner. Merverdiavgiften som Nutec ikke kunne fradragsføre i 2002 utgjorde 9,44 millioner kroner. Denne merverdiavgiften var således en endelig kostnad for selskapet.

De norske merverdiavgiftsreglene fører til konkurransevridning mellom Nutec og utenlandske kurssentre. I Danmark får kurssentrene full fradragsrett for inngående avgift. Nutec sin manglende fradragsrett for inngående avgift medfører således at Nutec har høyere kostnader enn sine utenlandske konkurrenter.

Rattsø-utvalget sin innstilling vil som kjent medføre at de fylkeskommunale skolene f.o.m. 2004 vil få full fradragsrett for inngående avgift. Nutec er i direkte konkurranse med fylkeskommunale skoler som tilbyr sikkerhetskurs til oljeselskaper mv. Dersom Rattsø-utvalget sin innstilling blir vedtatt vil det også bli innført konkurransevridning mellom kurssentre som er etablert i Norge.

Vi vil i denne rapporten vise at det norske merverdiavgiftssystemet gir meget uheldige konsekvenser for private kurssentre som er etablert i Norge. For å unngå konkurransevridning i dette markedet, anmoder vi derfor Finansdepartementet om å vurdere å innføre avgiftsplikt på kommersiell kursvirksomhet som retter seg mot virksomheter mv.

## 2. Avgiftsmessig behandling av undervisningstjenester

For oversiktens skyld ønsker vi å gi en kort fremstilling av den avgiftsmessige behandlingen av undervisningstjenester.

Etter momsreformen 2001 faller undervisningstjenester som kjent utenfor merverdiavgiftsloven, jf merverdiavgiftsloven § 5 b nr 3.

Dette medfører at det ikke skal betales merverdiavgift av vederlaget for undervisningstjenester, og den som utfører tjenesten har heller ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i undervisningsvirksomheten. Avgift som blir betalt for denne type anskaffelser utgjør således en endelig kostnad for selskapene.

### **3. Rattsø-utvalget skaper konkurransevridning**

#### **3.1 Konkurransesituasjonen mellom norske kursarrangører**

I Norge er det 3 private selskaper/stiftelser som tilbyr sikkerhetsopplæring og -kurs som retter seg mot offshore og maritime virksomheter. I tillegg til Nutec er dette stiftelsen Norsk Senter For Offshoreutdanning (Nosefo) og ResQ AS. De private selskapene antas å ha en andel på ca 50% av det norske markedet.

I tillegg er det 7 fylkeskommunale videregående og maritime skoler i Norge som tilbyr denne type kurs til oljeselskaper mv. De fylkeskommunale skolene antas å ha en markedsandel på 45%.

Den resterende markedsandel på 5% innehas av utenlandske kurssentre, se nærmere om dette under punkt 3.3.

Det er en direkte konkurransesituasjon mellom de private selskapene og de fylkeskommunale skolene, dvs. det blir konkurrert om de samme kontraktene med oljeselskapene mv. For oljeselskapene mv. er det først og fremst pris som er avgjørende for hvem som blir tildelt kontraktene.

#### **3.2 Virkningen av Rattsø-utvalgets forslag**

Etter momsreformen 2001 vil alle kurssentre i utgangspunktet være innunder det samme avgiftsregime. Dersom kurssentrene driver undervisningsvirksomhet som faller utenfor merverdiavgiftsloven, så vil det ikke foreligge fradragsrett for inngående avgift. Dette gjelder uavhengig av om kurssentrene drives av private aktører eller fylkeskommunale skoler.

Det er imidlertid foreslått at kurssentre som drives av fylkeskommunale skolene f.o.m. 2004 skal få full fradragsrett for inngående avgift, selv om de driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. Dette har sin bakgrunn i at Rattsø-utvalget nylig har avlagt sin innstilling "Merverdiavgift og kommunene", NOU 2003:3. Rattsø-utvalgets oppgave har vært å vurdere tiltak som kan motvirke at de merverdiavgiftsbeløp kommuner og fylkeskommuner må betale ved kjøp av tjenester fra private, skal påvirke kommunenes valg med hensyn til om tjenester skal kjøpes fra eksterne leverandører eller om arbeidet skal utføres med egne ansatte. I korthet foreslår utvalget at kommunene og fylkeskommunene skal få refundert all merverdiavgift som betales på alle anskaffelser av varer og tjenester uten hensyn til om det som blir anskaffet er til bruk i avgiftspliktig virksomhet eller ikke.

Dersom forslaget blir vedtatt i sin nåværende form, vil fylkeskommunale videregående og maritime skoler få full fradragsrett for inngående avgift, selv om skolene utelukkende driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. F.o.m. 2004 vil merverdiavgiften således medføre en konkurransevridning mellom private aktører og fylkeskommunale maritime skoler.

Rattsø-utvalget erkjenner at den foreslåtte kompensasjonsordningen kan medføre konkurransevridding. I innstillingen punkt 11.2.2 er det uttalt følgende:

*”En generell kompensasjonsordning for kommunesektoren som gjelder alle varer og tjenester, kan skape nye konkurransevriddinger 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.*

Rattsø-utvalget har imidlertid ikke foreslått tiltak som skal motvirke konkurransevridding som oppstår når kommunale skoler tilbyr undervisningstjenester til oljeselskap mv. i konkurranse med private aktører.

### **3.3 Konkurransesituasjonen mellom norske og utenlandske selskaper**

Innenfor bransjen har en merket en tiltagende konkurransesituasjon fra utenlandske kurssentre, hvor en fra oljeselskapenes side ser en økende fokusering på pris ved inngåelse av kontrakter. En har særlig merket konkurranse fra danske kurssentre, og vi har kjennskap til at flere norske oljeselskaper, herunder Statoil, har sendt personell på kurs til Danmark.

Det er anslått at danske kurssentre i dag har 5% av det norske markedet innen sikkerhetsopplæring og -kurs. Det er imidlertid en økt fare for at norske offshore og maritime virksomheter i fremtiden vil kjøpe flere kurstjenester fra danske selskaper.

Danske kurssentre opererer med lavere priser enn norske selskaper som tilbyr undervisningstjenester. Ved hjelp av Ernst & Young i Danmark har vi på denne bakgrunn foretatt en undersøkelse over avgiftsbehandlingen i Danmark. Vi gjør oppmerksom på at avgiftsbehandlingen av undervisningstjenester i Danmark også er kommentert i Ot.prp. 2 (2000-2001) punkt 7.2.4.2.3.

### **3.4 Oversikt over avgiftsreglene i Danmark**

All skole- og universitetsundervisning mv. er unntatt fra avgiftsplikt etter den danske merverdiavgiftsloven. Unntaket for undervisningsvirksomhet omfatter imidlertid ikke kursvirksomhet som drives på kommersiell basis og som retter seg mot virksomheter og institusjoner mv. Dette fremgår av dansk merverdiavgiftslov § 13 stk. 1 nr 3, hvor det er uttalt at følgende tjenester er unntatt fra avgift:

*”Skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, faglig uddannelse, herunder omskoling, og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter dog ikke kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og som primært retter sig mod virksomheder og institutioner m.v.” (vår uthev.)*

Danske kommersielle kurssentre som tilbyr sikkerhetskurs til offshore og maritime virksomheter, vil således drive innenfor dansk avgiftsområde. Dette medfører at danske foretak har fradragsrett for inngående avgift på kostnader som relaterer seg til undervisningsvirksomheten. Danske

kurssentre vil således ha lavere kostnader enn norske selskaper, når det skal kjøpes inn utstyr mv. til undervisningsvirksomheten.

Danske kursvirksomheter skal fakturere utenlandske kurs-, konferanse- eller seminardeltagerne med dansk moms. Deltagere fra virksomheter fra EU-land og ikke EU-land må deretter søke om å få den danske momsen refundert fra danske avgiftsmyndigheter.

En kursdeltaker vil etter danske regler kun ha delvis momsfradrag for den del av kursvederlaget som gjelder overnatning og bespisning. Fradraget er begrenset til 25% av momsen, hvis prisen for øvrig står rimelig i forhold til de avholdte kursene. Hvis den danske kursarrangøren derimot tilbyr en kurs- eller konferansepakke inklusive uspesifisert overnatning og bespisning, har kursdeltaker adgang til full momsfradrag. I så fall har den danske kursarrangøren dog kun fradragsrett for 25% av momsbeløpet på innkjøp av bespisning og eventuell overnatning.

Det skal bemerkes at danske kursvirksomheter har en konkurranseulempa i forhold til kursvirksomheter i Sverige. I Sverige er kurs til danske virksomheter omfattet av reverse charge prinsippet. Dette medfører at svenske virksomheter kan fakturere kursene uten svensk moms til danske virksomheter.

Etter danske regler er kurset avgiftspliktig i det land, hvor kurset avholdes. Et kurs i Sverige vil således etter danske regler være avgiftspliktig i Sverige, og ikke i Danmark. Konsekvensen vil være at danske virksomheter kan delta på kurs i Sverige uten å måtte betale svensk eller dansk moms.

For å forhindre denne konkurransevriddingen er det forventet at momsreglene i Danmark vedrørende kurs vil bli forenklet, slik at kurs mv. i Danmark kan faktureres uten dansk moms til virksomheter i utlandet. Det utenlandske selskapet må i så fall selv beregne moms i sitt hjemland etter reverse charge prinsippet.

Dersom regelendringen blir gjennomført, vil en norsk virksomhet som kjøper kurstjenester i Danmark slippe å betale dansk og norsk moms.

### **3.5 Oppsummering**

Nutec får som nevnt ikke fradragsrett for inngående avgift for kostnader som relaterer seg til kursvirksomheten som faller utenfor merverdiavgiftsloven. For 2002 utgjør dette 9,44 millioner kroner.

Tilsvarende virksomheter i Danmark ville fått fradragsført denne merverdiavgiften. Merverdiavgiften vil således medføre at Nutec vil ha høyere kostnader enn tilsvarende utenlandske virksomheter, og disse merkostnadene må selskapet dekke inn i form av høyere pris for kursene. Høyere priser vil selvsagt svekke selskapets konkurranseevne i forhold til utenlandske selskaper.

Dersom Rattsø-utvalet blir vedtatt i sin nåværende form, vil fylkeskommunale skoler f.o.m. 2004 få full fradragsrett for inngående avgift ved anskaffelse av varer og tjenester til bruk i undervisningsvirksomheten. Fylkeskommunale skoler vil således få betraktelig lavere anskaffelseskostnader enn private kursarrangører, og dette vil være ett stort konkurransefortrinn for de fylkeskommunale skolene.



I dette markedet er merverdiavgiftsreglene således ikke nøytrale, og norske private virksomheter som Nutec AS, NOSEFO og ResQ blir diskriminert ved at de ikke gis fradragsrett for inngående avgift.

## 4. Rattsø-utvalgets innstilling kan være i strid med EØS avtalen

Etter vår oppfatning kan Rattsø-utvalgets innstillingen bryte mot forbudet om statsstøtte i EØS-avtalen artikkel 61 nr. 1. Det er 4 vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge ulovlig statsstøtte etter denne bestemmelsen: (1) at tiltaket innebærer statsstøtte, (2) at støttet er konkurransevridende, (3) at støtten virker selektivt og (4) at støtten må være egnet til å påvirke samhandelen mellom EØS-landene.

Hvorvidt en generell kompensasjonsordning for kommunene mv. er i strid med EØS avtalen, er vurdert av Rattsø-utvalget i innstillingens punkt 11.2.8, hvor det er uttalt følgende:

*”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 statsstøtteregelverkets 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 økonomisk aktivitet i forhold til statsstøtteregelverket. På denne bakgrunn kan det settes spørsmålstejn ved statsstøtteregelverkets 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.”*

Fylkeskommunale skoler tilbyr sikkerhetskurs mv. i direkte konkurranse med private virksomheter, og de fylkeskommunale skolene opptrer i markedet som en kommersiell aktør. Videre vil fylkeskommunale skoler oppnå full fradragsrett for inngående avgift på kostnader som relaterer seg til undervisningsvirksomheten. En potensiell utenlandsk aktør som etablerer kurssentre i Norge vil imidlertid ikke oppnå fradragsrett for inngående avgift, og dette medfører at en generell momskompensasjon for fylkeskommuner vil vri konkurransen eller true med å vri konkurransen mellom offentlige kursarrangører og utenlandske aktører. Vi gjør oppmerksom på at

det i forhold til vilkåret om konkurransevidning ikke er nødvendig å påvise en faktisk konkurransevidning. Det er tilstrekkelig at det er en mulighet for at konkurranse mellom to potensielle aktører vil bli påvirket.

På bakgrunn av ovennevnte kan vi vanskelig se at Rattsø-utvalgets innstilling kan være i samsvar med forbudet om statsstøtte i EØS avtalen. Vi derfor om at dette forholdet blir vurdert nærmere.

Vi vil også bemerke at fylkeskommunale skoler i dag kan få avgiften refundert etter lov av 17. februar 1995 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. Kompensasjonsloven gir fylkeskommuner mv. en delvis kompensasjon for betalt merverdiavgift ved anskaffelse av nærmere spesifiserte tjenester.

Dersom Finansdepartementet finner at Rattsø-utvalget sin innstilling er i strid med forbudet om statsstøtte i EØS avtalen, så antar vi tilsvarende må gjelde for dagens kompensasjonsordning. Den ulovlige statsstøtten er riktignok betraktelig lavere ved dagens ordning enn om Rattsø-utvalgets innstilling blir vedtatt. Et tiltak faller imidlertid i utgangspunktet ikke utenfor statstøttereglene alene fordi støtten er liten. Det henvises her til "EØS-avtalen og norsk skatterett" av Omar G. Dajani m.fl. side 218.

## 5. Regelverket bryter med Stortingets forutsetninger

Unntaket i merverdiavgiftsloven for undervisningstjenester bryter med Stortingets forutsetninger ved gjennomføringen av avgiftsreformen 2001.

### 5.1 Avgiftskumulasjon og økte kostnader

Som en følge av at undervisningsvirksomhet faller utenfor avgiftsområdet, vil norske selskaper ikke kunne fradragføre inngående avgift på kostnader som påløper virksomheten. For å dekke inn den ekstra kostnaden merverdiavgiften her vil utgjøre, må selskapene legge til et tilsvarende beløp på prisen på sine tjenester til kursdeltakere.

I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) punkt 4.3 har Finansdepartementet drøftet en del prinsipper som bør ligge til grunn for merverdiavgiftslovgivningen, og vi vil sitere følgende:

*"Et hovedprinsipp med merverdiavgiftssystemet er at det skal være nøytralt mellom de næringsdrivende. Det er derfor viktig at varer og tjenester som har betydning for omkostningene i næringslivet så vidt mulig blir trukket inn under avgiftsområdet, slik at det blir mulig å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift. Fradragretten for inngående merverdiavgift for registrerte næringsdrivende innebærer at disse ikke blir endelig belastet avgift ved sine kjøp av varer og tjenester til virksomheten. Næringsdrivende som driver virksomhet utenfor avgiftsområdet blir derimot belastet merverdiavgift på samme måte som alminnelige forbrukere ved anskaffelser til bruk i virksomheten. En registrert næringsdrivende kan derved bli belastet merverdiavgift som en følge av at foregående omsetningsledd ikke har fradragrett. Avgiften på disse anskaffelsene blir derfor skjøvet videre til neste ledd. I slike tilfeller foreligger det en skjult avgiftsbelastning. Ved*

*videresalg vil det oppstå en avgiftskumulasjon. Grunnen til dette er at den skjulte avgiftsbelastningen inngår i beregningsgrunnlaget for den avgift forbrukeren må betale.*

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

Som det fremgår av Finansdepartementets uttalelse er merverdiavgiften tilsiktet å være avgift på forbruk og avgiften skal i prinsippet bæres av den endelige forbruker. Sikkerhetskurs mv. blir i all hovedsak ytt til selskaper som har full fradragsrett for inngående avgift. Dagens regelverk medfører at norske offshorerelaterte kurssentre blir et brudd i avgiftskjeden mellom underleverandører og oljeselskapene mv. Det er vår vurdering at løsningen med å holde offshorerelaterte kurssentre utenfor avgiftsområdet, vil være i strid med intensjonene avgiftsreformen bygger på.

## **5.2 Forenklet avgiftssystem**

Nutec har i dag omsetning som både faller innenfor og utenfor avgiftsområdet, og selskapet er nødt til å trekke det vanskelige skille mellom ikke-avgiftspliktig undervisningsvirksomhet, og avgiftspliktig rådgivning og konsulentvirksomhet. Vi vil her trekke frem følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 2 (2000 – 2001) punkt 4.3.4:

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

Etter vår oppfatning vil avgiftsreglene bli lettere å praktisere dersom undervisningstjenester også blir gjort avgiftspliktig.

## **6. Forslag til praktisk gjennomføring av at norske kursarrangører gis fradragsrett for inngående avgift**

Private selskaper som driver kursvirksomhet rettet mot offshore og maritime virksomheter bør stilles i samme situasjon som sine utenlandske og ”offentlige” konkurrenter.

Dette kan gjennomføres ved at avgiftsunntaket for undervisningstjenester avgrenses på samme måte som i Danmark, ved at unntaket ikke omfatter kursvirksomhet som drives på kommersiell basis og som retter seg mot virksomheter og institusjoner mv.

Et annet alternativ er at kursvirksomhet som drives på kommersiell basis og som retter seg mot virksomheter og institusjoner mv., gis adgang til frivillig registrering i avgiftsmanntallet.

Et tredje alternativ er at norske offshore relaterte kursvirksomheter innrømmes fradragsrett for inngående avgift etter et § 70 vedtak. Etter denne bestemmelsen kan det som kjent gis helt eller delvis fritak for merverdiavgift når det foreligger særlige forhold.

For offshoresektoren har avgiftsmyndighetene tidligere innvilget en rekke særskilte fritak fra avgiftsplikten etter merverdiavgiftsloven § 70.

For eksempel har selskaper som leide ut driftsmidler til oljeselskaper være forpliktet til å svare investeringsavgift før denne avgiften ble avskaffet 1.10.2002. Investeringsavgiften på 7 % av varens anskaffelsespris var således en endelig kostnad for utleieselskaper. Norge var imidlertid alene om å ha investeringsavgift, slik at norske utleieselskaper hadde høyere kostnader enn utenlandske selskaper som leide ut samme type vare. I slike situasjoner fikk norske selskaper som regel innvilget fritak for investeringsavgift etter merverdiavgiftsloven § 70. Fritakene har vært

begrunnet med at investeringsavgiften ikke skal svekke norske selskapers konkurransevne i forhold til utenlandske selskaper, ved levering av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomheten.

Denne begrunnelsen mener vi også kan gjøres gjeldende for offshorerelaterte kurssentre, siden norske selskaper på grunn av sin manglende fradragsrett for inngående avgift vil få svekket sin konkurransevne i forhold til utenlandske selskaper.

## 7. Avslutning

De norske reglene er ikke i tråd med reglene i de land vi kan forvente oss konkurranse fra, og de norske selskapene kan derfor ikke konkurrere på samme vilkår både nasjonalt og internasjonalt.

Sett hen til den konkurransefordel de utenlandske selskapene har i forhold til norske virksomheter, vil vi trekke frem følgende uttalelse fra Ot.prp. nr 2 (2000-2001) pkt. 4.3.6 ;

*”Et norsk merverdiavgiftssystem som ikke er tilpasset utenlandske regler, kan få uheldige konsekvenser for enkelte virksomheter som er etablert i Norge. Utvalget påpekte at dette særlig gjelder ved omsetning av tjenester som har et globalt marked”.*

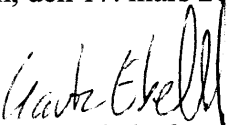
De norske reglene som gjelder for kommersiell kursvirksomhet skille seg fra reglene i de land de norske selskapene kan få konkurranse fra. Sett hen til det departementet tidligere har uttalt om konkurransenøytralitet i ovennevnte lovproposisjon, vil det være i tråd med intensjonene bak endringene av merverdiavgiftsloven, at norske regler samsvarer med de land vi konkurrerer med.

Økt konkurranse fra utenlandske selskaper med lavere driftskostnader pga. gunstige avgiftsregler i hjemlandet, vil på sikt kunne føre til at de norske selskapene taper større markedsandeler, og i verste fall ikke lenger vil være i stand til å konkurrere om oppdragene. Resultatet kan bli tap av verdifulle norske arbeidsplasser og kompetansesentre.

Hensynet til konkurransenøytralitet må også gjelde i forholdet mellom virksomheter som er etablert i Norge. Blir Rattsø-utvalget sin innstilling vedtatt i sin nåværende form, vil det bli innført konkurransevridning mellom norske kursarrangører, siden fylkeskommunale skoler får full fradragsrett for inngående avgift.

På bakgrunn av ovennevnte ber vi om at det blir innført konkurransenøytrale regler, slik at alle kan konkurrere på like vilkår.

**ERNST & YOUNG AS**  
Bergen, den 17. mars 2003

  
Gaute Ebeltoft  
advokatfullmektig