

22. mars 2002

**Delrapport
fra
merverdiavgiftsutvalget**

Innhold

1. UTVALGETS MANDAT OG SAMMENSETNING	4
1.1 UTVALGETS MANDAT	4
1.2 UTVALGETS SAMMENSETNING	5
1.3 UTVALGETS TOLKNING AV MANDATET.....	6
1.4 UTVALGETS ARBEID	7
2. SAMMENDRAG OG KONKLUSJONER	8
2.1 INNLEDNING.....	8
2.2 OVERSIKT OVER DELRAPPORTEN.....	9
2.3 SAMMENDRAG AV UTVALGETS VURDERINGER	10
3. GENERELT OM MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET.....	20
3.1 INNLEDNING.....	20
3.2 GRUNNPRINSIPPER BAK MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET	20
3.3 KORT OMTALE AV MERVERDIAVGIFTSREFORMEN 2001	21
3.4 NÆRMERE OM MERVERDIAVGIFTSPLIKTEN OG EN KORT OMTALE AV ENKELTE BEGREPER	22
3.4.1 <i>Generelt</i>	22
3.4.2 <i>Omsetning</i>	23
3.4.3 <i>Næring</i>	23
3.4.4 <i>Uttak</i>	23
3.4.5 <i>Import og eksport</i>	24
3.4.6 <i>Fradragsretten</i>	24
3.4.7 <i>Unntak og fritak</i>	25
3.5 NÆRMERE OM OFFENTLIGE VIRKSOMHETERS AVGIFTSPLIKT.....	25
3.5.1 <i>Generelt</i>	25
3.5.2 <i>Offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet – Merverdiavgiftsloven § 11 første ledd</i>	27
3.5.3 <i>Offentlige institusjoner som tilgodeser egne behov – Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd</i>	28
3.5.4 <i>Det rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning – Merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd</i>	30
3.5.5 <i>Avgiftsfritaket for offentlig veg – Merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13</i>	30
4. MERVERDIAVGIFT OG KOMMUNAL VIRKSOMHET	32
4.1 INNLEDNING.....	32
4.2 KOMMUNALE OPPGAVER.....	32
4.3 INTERKOMMUNALT SAMARBEID.....	33
4.4 KOMMUNENE OG MERVERDIAVGIFTSREGELVERKET	35
5. KONKURRANSEVRIDNINGER I MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET.....	38
5.1 KORT BESKRIVELSE AV KONKURRANSEVRIDNING	38
5.1.1 <i>Konkurransevidning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre</i>	38
5.1.2 <i>Konkurransevidning som følge av ulike avgiftsregler for leverandører av samme tjeneste</i>	40
5.2 OMFANGET AV KONKURRANSEVRIDNINGER.....	42
5.2.1 <i>Om å anslå det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet</i>	42
5.2.2 <i>Hva finnes av empiriske anslag?</i>	43
5.2.3 <i>Organiseringen av kommunal tjenesteproduksjon</i>	45

6.	TIDLIGERE VURDERINGER AV KONKURRANSEVRIDNINGER	49
6.1	INNLEDNING	49
6.2	UTVALGSINNSTILLINGEN FRA 1970 OG OPPFØLGINGEN AV DENNE	49
6.3	MERVERDIAVGIFTSUTVALGET AV 1985 (ZIMMERUTVALGET)	50
6.4	ST. MELD. NR. 21 (1993-94) OG OT.PRP. 18 (1994-95)	51
7.	GJELDENDE KOMPENSASJONSORDNING FOR KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER	53
7.1	BAKGRUNN	53
7.2	BESKRIVELSE AV ORDNINGEN	53
8.	LØSNINGER PÅ KONKURRANSEVRIDNINGER I ANDRE LAND	58
8.1	INNLEDNING	58
8.2	OM KOMPENSASJONSORDNINGER I ENKELTE EU-LAND	59
8.2.1	<i>Sverige</i>	59
8.2.2	<i>Danmark</i>	61
8.2.3	<i>Finland</i>	61
8.3	MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET I NEW ZEALAND	62
9.	ALTERNATIVE LØSNINGER FOR Å MOTVIRKE KONKURRANSEVRIDNING	64
9.1	INNLEDNING	64
9.2	AVGIFTSPÅLEGG I ENKELTE SAKER	66
9.2.1	<i>Beskrivelse</i>	66
9.2.2	<i>Utvalgets vurderinger</i>	67
9.3	INSTRUKS	68
9.3.1	<i>Beskrivelse</i>	68
9.3.2	<i>Utvalgets vurderinger</i>	69
9.4	LEVERANDØREN FRITAS FRA PLIKTEN TIL Å BEREGNE MERVERDIAVGIFT VED OMSETNING TIL KOMMUNER	70
9.4.1	<i>Beskrivelse</i>	70
9.4.2	<i>Utvalgets vurderinger</i>	71
9.5	KOMMUNESEKTOREN GIS RETT TIL FRADRAG FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT	73
9.5.1	<i>Beskrivelse</i>	73
9.5.2	<i>Utvalgets vurderinger</i>	74
9.6	KOMPENSASJON UTENFOR MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET	76
9.6.1	<i>Beskrivelse</i>	76
9.6.2	<i>Utvalgets vurderinger</i>	77
9.6.3	<i>Mulige forbedringer av gjeldende kompensasjonsordning</i>	78
9.7	AVGIFTSPLIKT FOR KOMMUNALE VIRKSOMHETER	80
9.7.1	<i>Beskrivelse</i>	80
9.7.2	<i>Utvalgets vurderinger</i>	82
9.8	UTVALGETS ANBEFALINGER	84
10.	FORHOLDET TIL INTERKOMMUNALT SAMARBEID	87
10.1	BESKRIVELSE	87
10.2	UTVALGETS VURDERINGER	87
10.3	KONKLUSJON	89
11.	UTVALGETS VURDERINGER AV LØSNINGER FOR STATSFORVALTNINGEN.....	90
11.1	BESKRIVELSE	90
11.2	UTVALGETS VURDERINGER	91
11.3	KONKLUSJON	93
12.	REFERANSELISTE	95

1. UTVALGETS MANDAT OG SAMMENSETNING

1.1 Utvalgets mandat

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

”Spørsmålet om konkurransevidninger 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 tjenesteomsetning 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 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 skissere 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 fradragrett 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 Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002 varslet at en vil sette ned et hurtigarbeidende utvalg som skal legge frem en innstilling i løpet av 2002.”

1.2 Utvalgets sammensetning

Utvalget har følgende sammensetning:

Professor Jørn Rattsø, Trondheim, NTNU, leder

Forsker 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)

Sekretariatet består av :

Underdirektør Erik Vassnes, leder (Finansdepartementet)
Seniorrådgiver Elisabeth Berge (Finansdepartementet)
Lovrådgiver Erik Mæhlen Larsen (Finansdepartementet)
Førstekonsulent Lars Einar Legernes (Finansdepartementet)
Rådgiver Jan Erik Mardal (Kommunal- og regionaldepartementet)

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.

Utvalget er bedt om å dele sin innstilling i to ved at det innen utgangen av mars 2002 avgis en delinnstilling hvor det skisseres enkelte løsninger som synes mest aktuelle for å likebehandle kommunal egenproduksjon med kjøp fra private og fra andre kommuner. Utvalget har lagt til grunn at hensikten med en delinnstilling er å avgi en rapport om de foreløpige konklusjoner. En har ikke tolket det dithen at det skal avlegges en delinnstilling om avgrensede tema som

ikke skal berøres i den endelige innstillingen. Utvalget har derfor valgt betegnelsen delrapport.

Utvalget har drøftet mulige løsninger som kan fjerne konkurransevidninger som følge av merverdiavgiften. Utvalget har i delrapporten valgt å anse enkelte løsninger som uaktuelle. Utvalget har skissert enkelte løsninger som synes mest aktuelle. Det legges opp til at utvalget i sin endelige innstilling vurderer de mest aktuelle løsningene nærmere. Utvalget har lagt til grunn for vurderingene at løsningene både kan supplere og/eller erstatte den eksisterende kompensasjonsordningen.

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 drøftet i hvilken grad de ulike løsningene som utvalget mener er aktuelle alternativer for kommunale virksomheter, også er egnet for statsforvaltningen.

I mandatet er det presisert at løsningene bør kunne gjennomføres uten at balansen i statsbudsjettet blir endret. Utvalget tolker dette slik at alle løsningene som vil innebære provenytnyt 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 må motvirkes gjennom tilsvarende budsjetttiltak overfor kommunene.

1.4 Utvalgets arbeid

Fra utvalget startet sitt arbeid til det la frem sin delrapport har utvalget hatt 3 møter. Utvalget er informert om at NHO har engasjert bl.a. ECON for å beskrive og vurdere løsninger på som kan fjerne konkurransevidninger som følge av merverdiavgiften. Utvalgets sekretariat har hatt møte med ECON for å kartlegge hva deres oppdrag går ut på og hvordan dette kan være til nytte for utvalgets arbeid.

2. SAMMENDRAG OG KONKLUSJONER

2.1 Innledning

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. Problemstillingen er blitt aktualisert i forbindelse med Merverdiavgiftsreformen 2001, hvor det ble innført generell merverdiavgiftsplikt på 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 enten finnes innenfor eller utenfor merverdiavgiftssystemet.

Utvalget er i mandatet bedt om å dele sin innstilling i to ved at det innen utgangen av mars 2002 avgis en delrapport hvor det skisseres enkelte løsninger som synes mest aktuelle for å likebehandle kjøp fra private og andre kommuner med kommunal egenproduksjon.

I denne delrapporten har utvalget vurdert og drøftet flere alternative modeller som kan være aktuelle. Utvalget har vurdert flere modeller og forkastet enkelte av disse. Utvalget skisserer tre løsninger som synes mest aktuelle og som utvalget vil vurdere videre og konkretisere nærmere i sin endelige innstilling.

Mandatet uttrykker videre at også regelverket om offentlig virksomhet som drives i fellesskap og tjenesteomsetning mellom kommunene bør vurderes. Utvalget har beskrevet merverdiavgiftsreglene overfor kommunal virksomhet og spesielt i forhold til kommunalt samarbeide. Utvalget har vurdert i hvilken grad de løsninger som skisseres for kommunale virksomheter også kan løse konkurransevidningsproblemer i forhold til kommunale samarbeidsformer.

Mandatet uttrykker at det vil være en fordel om løsningene som skisseres for kommunale virksomheter i delrapporten også vil egne seg for statsforvaltningen. På denne bakgrunn har utvalget drøftet i hvilken grad de aktuelle løsningene også er egnet for statsforvaltningen.

2.2 Oversikt over delrapporten

Utvalget har hatt en svært knapp tidsfrist til å utarbeide denne delrapporten. Det har derfor vært nødvendig å avgrense utredningens omfang. Utvalget har konsentrert oppmerksomheten om å:

- skissere løsninger som kan fjerne konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre
- vurdere hvorvidt de skisserte løsninger medfører at det oppstår nye konkurransevidninger mellom kommunale og private leverandører av samme tjeneste
- vurdere hvorvidt de skisserte løsninger er egnet til å fjerne konkurransevidninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra interkommunale sammenslutninger
- vurdere hvorvidt de skisserte løsninger er egnet for statlige virksomheter.

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

Kapittel 4 beskriver merverdiavgiften i forhold til kommunal virksomhet. Det gis en beskrivelse av kommunenes oppgaver og redegjøres kort for utviklingstrekk i organisering av kommunal tjenesteproduksjon. I denne sammenheng gis det en oversikt over hvordan kommunalt samarbeide kan være organisert. Det gis en redegjørelse for kommunenes stilling i forhold til merverdiavgiftsregelverket, og i hvilken grad valg av samarbeidsformer får konsekvenser for avgiftsplikten.

I kapittel 5 gis en kort beskrivelse av konkurransevidninger i merverdiavgiftssystemet. Det gjøres rede for den konkurransevidning som kan oppstå mellom egenproduksjon og kjøp fra andre og mellom kommunale og private leverandører av samme tjeneste. Det gis i tillegg en beskrivelse av undersøkelser som en kjenner til som er gjort av omfanget av konkurransevidninger. Videre gjøres det kort rede for hovedresultater vedrørende organisering av kommunal tjenesteproduksjon.

I kapittel 6 gis en kort redegjørelse for tidligere vurderinger av alternative løsninger som kan fjerne konkurransevidninger i merverdiavgiftssystemet. I kapittel 7 gis en beskrivelse av den gjeldende kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner. Eksisterende løsninger som kan fjerne konkurransevidninger i merverdiavgiftssystemet i våre nærmeste naboland er omtalt i kapittel 8. Det er her også gitt en særskilt omtale av merverdiavgiftssystemet i New-Zealand.

Alternative løsninger som kan fjerne konkurransevidninger er drøftet i kapittel 9. Her drøfter utvalget de aktuelle løsningene og utvalget skisserer hvilke løsninger en vil arbeide videre med.

I kapittel 10 drøfter utvalget hvordan de løsninger utvalget har skissert for kommunesektoren kan løse konkurransevidninger som følge av ulike former for interkommunalt samarbeide.

I kapittel 11 drøfter utvalget kort i hvilken grad de løsninger som er skissert for kommunal virksomhet også kan egne seg for statsforvaltningen. Utvalget vurderer også om en løsning hvor anskaffelser til statsforvaltningen regnskapsføres eksklusive merverdiavgift (nettobudsjettering av merverdiavgift) er en egnet løsning for statsforvaltningen.

2.3 Sammendrag av utvalgets vurderinger

Løsninger for kommunale virksomheter

Det fremgår av mandatet at utvalget innen utløpet av mars 2002 skal levere en delrapport hvor det skisseres enkelte løsninger som synes mest aktuelle. Utvalget har hatt en svært knapp tidsfrist ved utarbeidelsen av delrapporten, og har derfor konsentrert seg om å gi en kortfattet beskrivelse av de alternative løsningene som synes å foreligge. Aktuelle modeller utvalget har vurdert er følgende:

- avgiftspålegg for utvalgte virksomheter
- instruks om å se bort i fra merverdiavgiften
- fritak for merverdiavgift ved omsetning til kommunal virksomhet
- fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunal virksomhet
- kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet
- utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter.

Enkelte av disse modellene er det etter utvalgets mening ikke aktuelt å vurdere nærmere, og disse er derfor allerede nå forkastet. For de løsningene som etter utvalgets oppfatning fremstår som aktuelle, har det imidlertid ikke vært mulig å foreta en mer inngående vurdering og sammenligning. Dette skyldes blant annet at det har vært vanskelig på så kort tid å fremskaffe tilfredsstillende bakgrunnsmateriale.

Utvalget vil vurdere disse alternativene grundigere i innstillingen som skal avgis i løpet av året. I den endelige innstillingen vil det være naturlig å foreta en bredere gjennomgang av de enkelte alternativene, hvor en blant annet kommer nærmere inn på mer konkrete utforminger av løsningene og hvilke administrative konsekvenser de ulike modellene har for både skattemyndighetene, kommunene og de private næringsdrivende.

Ved vurderingen av hvilke modeller som det er aktuelt å se nærmere på, har utvalget særlig fokusert på i hvilken grad de ulike alternativene

- kan bidra til å fjerne konkurransevriddinger ved kommunenes valg mellom egenproduksjon og kjøp fra andre
- medfører at det oppstår nye konkurransevriddinger mellom kommunale og private leverandører av samme type tjenester
- vil bryte med prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester
- medfører økte administrative kostnadene for avgiftsforvaltningen, kommunesektoren og de næringsdrivende
- ikke strider med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet.

Utvalget har særlig valgt å legge vekt på om de ulike modellene er egnet til å fjerne konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget har også sett det som viktig at ikke de løsningene som skisseres skaper nye konkurransevriddinger. Utvalget har også lagt vekt på om de ulike modellene vil bryte med merverdiavgiften som en generell beskatning av innenlands forbruk av varer og tjenester. Alle fritak og særordninger i merverdiavgiftssystemet vil i utgangspunktet svekke merverdiavgiftens generelle karakter. Dette kan gi opphav til tilpasninger og uproduktiv aktivitet. Utvalget legger også vekt på de administrative kostnader som de alternative modellene kan antas å medføre både for myndighetene, kommunen og de næringsdrivende. Utvalget har dessuten vurdert i hvilken grad de enkelte modellene kan være i strid med de rammer EUs regelverk setter for medlemslandene på dette området. Siden Norge ikke er medlem av EU, og siden EØS-avtalen ikke omfatter skatter og avgifter, er ikke Norge bundet av reglene i det sjette avgiftsdirektivet. Etter utvalgets mening vil imidlertid de løsninger som EU har lagt seg på, også være viktig å forholde seg til ved vurderingen av hvordan regelverket bør utformes i Norge. Utvalget har for øvrig ikke hatt tid til å vurdere om de skisserte alternativene er i samsvar med Norges forpliktelser i forhold til EØS-avtalen. 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 provenytnap 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 må motvirkes gjennom tilsvarende budsjetttiltak overfor kommunene.

Utvalget har vurdert en modell med avgiftspålegg i enkelte tilfeller. Ved vurdering av løsninger på konkurransevriddingene, er det av stor betydning at

de løsninger som velges er av generell karakter. Som et generelt utgangspunkt mener derfor utvalget at modeller som innebærer tiltak for å motvirke konkurransevridninger i enkeltstående tilfeller ikke er en tilfredsstillende løsning. Ordningen med avgiftspålegg som er hjemlet i merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd fremstår derfor som lite egnet til å gi noen generell løsning på konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. På denne bakgrunn mener utvalget at konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre som merverdiavgiften gir opphav til, ikke kan løses ved at det gis konkrete avgiftspålegg til enkeltstående offentlige institusjoner.

Et avgiftspålegg på ett område kan også medføre forskjellsbehandling for de institusjoner som eventuelt gis pålegg ved at disse blir stilt i en mer ugunstig posisjon i forhold merverdiavgiften enn andre som driver tilnærmet samme form for egenproduksjon. Det kan dessuten synes å oppstå andre former for konkurransevridninger ved en slik modell. Utvalget har imidlertid ikke foretatt noen nærmere analyse av dette.

Utvalget viser også til at avgiftspålegg på flere områder lett kan føre til en komplisert og uoversiktlig rettstilstand som kan bli vanskelig å praktisere både for avgiftsforvaltningen og for de offentlige institusjonene. Et avgiftspålegg innen enkelte bransjer vil dessuten kunne skape et press for å gi tilsvarende pålegg for andre bransjer.

Utvalget viser for øvrig til Zimmerutvalgets innstilling hvor det er påpekt flere svakheter ved ordningen om avgiftspålegg. Utvalget slutter seg i hovedsak til disse vurderingene, og anser avgiftspålegg som et uaktuelt virkemiddel for å fjerne konkurransevridninger.

Utvalget har også vurdert en modell med instruks overfor offentlige virksomheter om at de ved valg mellom egenproduksjon og anskaffelse fra private næringsdrivende skal se bort fra den økonomiske fordel som avgiftsreglene ville gi institusjonene ved egeninnsats. Utvalget mener at henstillinger om at offentlige virksomheter skal se bort fra reelle kostnader ved innkjøp, ikke kan antas å veie særlig tungt når institusjonene skal prioritere innenfor gitte budsjettammer. På denne bakgrunn mener utvalget at en ordning med instruks ikke er et aktuelt virkemiddel for å fjerne konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

Utvalget har også vurdert en modell med fritak for å beregne merverdiavgift for leveranser til kommunene. Utvalget mener at et generelt avgiftsfritak for leverandørenes omsetning til kommunesektoren kan fjerne konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. En kommune vil ved en slik modell ikke få noen avgiftskostnad ved sine innkjøp, uavhengig av om anskaffelsene refererer seg til avgiftspliktig eller ikke-

avgiftspliktig virksomhet. Utvalget viser imidlertid til at et slikt avgiftsfritak kan skape nye konkurransevriddinger i disfavør av for eksempel private næringsdrivende som omsetter tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt

Et generelt fritak for leveranser til kommunesektoren innebærer også et markert brudd med merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften er en generell form for beskatning av innenlands forbruk av varer og tjenester. Et fritak for omsetning til kommuner vil bidra til å svekke systemets generelle karakter.

Et generelt avgiftsfritak vil gjelde alle private avgiftspliktige som omsetter til kommunesektoren. Mange næringsdrivende vil da både få avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Dette betyr at alle avgiftspliktige næringsdrivende som omsetter til en kommunal institusjon må ta stilling til om det i det enkelte tilfelle skal beregnes merverdiavgift. Selgeren må få klarhet i om det er en kommunal institusjon som står som kjøper, og om denne institusjonen er av en slik art at den har krav på avgiftsfri levering. Et slikt system vil derfor inneholde et element av usikkerhet hos selgeren, som kan føre til administrative kostnader for de enkelte næringsdrivende.

For kommunene vil et fritak bety at merverdiavgiften allerede er fjernet ved leveringstidspunktet, slik at avgiften ikke utgjør noen økonomisk belastning. En slik modell vil derfor være enkel å administrere for kommunene. For avgiftsforvaltningen vil en slik ordning kunne medføre økt kontrollbehov og administrative kostnader. Som nevnt vil et fritak berøre mange næringsdrivende, og innebære at avgiftsetaten vil motta omsetningsoppgaver med avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning fra mange næringsdrivende som tidligere bare har hatt avgiftspliktig omsetning. Selv om det ikke har vært tid til å foreta noen beregninger av administrative kostnader, mener utvalget at dette vil medføre økte kostnader knyttet til kontroll mv. for avgiftsmyndighetene. En ordning med et generelt eller begrenset avgiftsfritak ved omsetning til kommunesektoren vil også være i strid med EFs sjette avgiftsdirektiv.

Etter en samlet vurdering har utvalget funnet at en ordning med avgiftsfritak innebærer flere ulemper. Utvalget vil i denne sammenheng særlig peke på at denne modellen, i tillegg til at den kan medføre nye konkurransevriddinger, innebærer vesentlig brudd med merverdiavgiftssystemet og medfører administrative kostnader særlig for leverandører til kommunen. Utvalget kan derfor ikke anbefale å vurdere dette alternativet nærmere.

De tre alternative modellene som er beskrevet ovenfor vil ikke bli nærmere vurdert av utvalget i den endelige innstillingen.

Utvalget har valgt å se nærmere på en ordning som innebærer at kommunene gis utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift innenfor

merverdiavgiftssystemet. En slik modell kan fjerne konkurransevidningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Modellen kan imidlertid medføre nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. For kommunal sektor vil en slik utvidet fradragsrett medføre at den merverdiavgift som påløper ved innkjøp, kan fjernes gjennom fradragsretten. Den utvidede fradragsretten ville imidlertid ikke omfatte private næringsdrivende. Dette betyr at private tjenesteytere, eksempelvis en privat skole, ville få en avgiftskostnad ved sine innkjøp i motsetning til offentlige institusjoner.

Etter denne modellen skal selgeren beregne merverdiavgift på vanlig måte, og det er kommunen som skal sørge for at avgiften blir nøytralisert gjennom den utvidede fradragsretten. For kommunene vil en slik modell innebære at institusjonene må innlevere oppgaver til avgiftsforvaltningen med krav om tilbakebetaling av påløpt merverdiavgift. Dette betyr at institusjonene må føre et eget merverdiavgiftsregnskap. På den annen side vil kommunene allerede være i registrert i merverdiavgiftsmanntallet for sin omsetningsvirksomhet, slik at de allerede er kjent med regelverket. For avgiftsforvaltningen vil en slik modell medføre økte arbeidsoppgaver når det gjelder kontroll og oppgavebehandling.

En slik ordning er ikke i samsvar med EFs sjette avgiftsdirektiv. Selv om Norge ikke er bundet av EUs sekundærlovgivning på skatte- og avgiftsområdet bør dette også være et forhold som tas med i vurderingen av denne modellen.

Utvalget anser at det foreligger både ulemper og fordeler ved en slik modell. Ordningen kan medføre nye konkurransevidninger og vil innebære et systembrudd med merverdiavgiftssystemet. På den annen side vil en slik ordning basere seg på et etablert system og må samlet sett antas å medføre mindre administrative kostnader enn en fritaksordning, særlig for leverandører til kommunene og avgiftsmyndighetene. Videre har en slik utvidet fradragsrett for kommunene tidligere vært praktisert i Sverige, og det vil være naturlig for utvalget å se nærmere på hvilke erfaringer man der hadde med denne ordningen. Utvalget har på denne bakgrunn valgt å se nærmere på denne modellen i det videre arbeidet.

Utvalget er i mandatet spesielt bedt om å vurdere om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet. En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan, på samme måte som en ordning med utvidet fradragsrett, fjerne konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Det kan imidlertid oppstå nye konkurransevidninger mellom virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen og virksomheter som ikke omfattes.

En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet må antas imidlertid også å medføre administrative kostnader både ved regelutforming og kontroll for myndighetene. Det må legges til grunn at en slik ordning vil medføre kostnader også for kommunene ved at de må gjøre seg kjent med regelverket og ved arbeidet med innsendelse av refusjonsoppgaver. Omfanget av de administrative kostnadene vil imidlertid være avhengig av hvordan en slik ordning utformes. Utvalget vil derfor komme tilbake til mer konkrete vurderinger av administrative kostnader når en har vurdert utformingen av en slik ordning nærmere.

Det foreligger 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 er forenlig med EUs regelverk på skatte- og avgiftsområdet.

Utvalget mener at en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan være en egnet løsning og vil vurdere en slik løsning nærmere fram mot sin endelige innstilling. Det må blant annet vurderes om ordningen skal utformes generell til å omfatte både varer og tjenester slik som i våre naboland, eller om en bør ha en ordning som gjelder et begrenset antall tjenester hvor omfanget av egenproduksjon i kommunene anses å være av betydelig omfang. I den forbindelse kan det være aktuelt å studere bakgrunnen for, og utformingen av, de generelle kompensasjonsordningene som er etablert i våre naboland. Det må også vurderes om en kompensasjonsordning kan gjennomføres med utgangspunkt i en forbedring og utvidelse av eksisterende ordning, eller om dagens ordning skal erstattes av en annen ordning av mer generell karakter.

Utvalget viser til at det synes å være betydelig rom for forbedringer av gjeldende ordning. Dette gjelder både omfanget av ordningen, utbetalingsrutiner og regelverket knyttet til praktisering av ordningen. En nærmere vurdering av slike forhold kan gi en bedre ordning som i praksis fungerer slik at beslutningstakerne i kommuner ikke oppfatter merverdiavgiften som en kostnad i valget mellom kjøp av tjenesten fra andre og egenproduksjon. Utvalget vil fram mot avleggelse av den endelige innstillingen vurdere en slik løsning nærmere og se på hvilke endringer som kan gjennomføres for å få dagens ordning til å fungere bedre.

Utvalget er i mandatet bedt om å 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 og å skille dem ut som egne regnskapsenheter som omsetter med merverdiavgift. Slik fristilling synes etter utvalgets oppfatning å være i samsvar med nye

organisasjonsformer som kommunene allerede prøver ut i dag, hvor det skilles mellom forvaltning og produksjon.

Utvalget anser at et generelt merverdiavgiftssystem hvor hele eller deler av kommunenes virksomhet blir avgiftspliktig, kan fjerne konkurransevriddingene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. En slik løsning innebærer at kommunale virksomheter likestilles med private i forhold til merverdiavgiftsregelverket. De deler av kommunal virksomhet som fremdeles står utenfor avgiftsplikten og ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, kan imidlertid fortsatt stå overfor konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

En løsning hvor flere virksomheter blir avgiftspliktige vil bety at en i praksis får et mer konkurransenøytralt system både ved at det blir avgiftsmessig likestilling mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, samt mellom kommunale og private virksomheter som produserer samme avgiftspliktige tjenester. Dette synes derfor å være den systemmessig beste løsningen.

En løsning med avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter kan gi flere merverdiavgiftspliktige som innebærer mer administrasjon for avgiftsmyndighetene. De kommunale virksomhetene som kommer inn i merverdiavgiftsmanntallet kan få noe større administrasjonskostnader knyttet til selve avgiftsplikten. I tillegg kommer de administrative kostnader ved å skilles ut som egen regnskapsenheter/kommunale foretak. Utvalget har ikke foreløpig ikke grunnlag for å tallfeste slike kostnader.

Utvalget mener at en løsning med utvidet avgiftsplikt kan være aktuell og vil se nærmere på denne i den endelige utredningen. En løsning hvor en vurderer avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter krever som det fremgår ovenfor nærmere utredning på flere områder. Det må blant annet vurderes nærmere på hvilken måte en skal gjennomføre en utvidet avgiftsplikt. Det må videre vurderes hva slags type virksomheter som det vil være hensiktsmessig å skille ut som egne regnskapsenheter, og hva slags organisasjonsform virksomheten skal ha.

Utvalget viser til omtalen av merverdiavgiftssystemet i New-Zealand i kapittel 8.3 som et eksempel på en variant hvor en har gått svært langt i å innføre avgiftsplikt for kommunal virksomhet ved at all statlig og kommunal virksomhet i utgangspunktet er innenfor merverdiavgiftssystemet. Offentlig virksomhet oppnår dermed fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i virksomheten. Systemet forutsetter at det i stor grad er etablert systemer med prising av offentlige tjenester for eksempel ved kostnadsbaserte gebyrer og egenandeler.

Innføring av en slik løsning i Norge krever betydelige endringer i merverdiavgiftssystemet. Eksempelvis må en gå bort fra et sentralt og innarbeidet begrep som omsetning. Likeledes bør omfanget av avgiftspliktige tjenester være betydelig bredere enn det er i Norge i dag. Utvalget betrakter dette som en prinsipielt interessant løsning, men den forutsetter så betydelige endringer i merverdiavgiftssystemet at det ikke antas å være en aktuell løsning på kort sikt.

Løsninger for interkommunalt samarbeide

I den senere tid har kommunene utviklet samarbeid innenfor et bredt spekter av oppgaver og nye måter å organisere oppgavene på er under utvikling.

Merverdiavgiftsloven setter begrensninger i hvordan kommunene kan organisere samarbeide for å unngå avgiftsbelastning på tjenester som ytes mellom de deltakende kommuner/institusjoner, se nærmere omtale i kapittel 4.4. Dersom kravene som settes for at slike samarbeidsformer skal unngå avgiftsbelastning ikke oppfylles, oppstår det avgiftsplikt på disse interne tjenestene. Dette betyr eksempelvis at hvis en vertskommune selger tjenester til andre kommuner oppstår det avgiftsplikt. Dersom kommunene i stedet velger en løsning med eksempelvis interkommunale selskaper, utløser dette ikke avgiftsplikt på disse tjenestene.

Utvalget anser at dagens merverdiavgiftsregelverk kan påvirke organiseringen av interkommunalt samarbeide. Utvalget mener merverdiavgiften ikke bør hindre utvikling av effektive samarbeidsformer. Utvalget vil imidlertid understreke at det må tas utgangspunkt i generelle løsninger. Særskilte lempinger i regelverket som innebærer at tjenester som omsettes fra virksomheter som driver kommunalt samarbeide står overfor gunstigere regler enn for eksempel private som yter samme tjenester, kan som vist nedenfor medføre nye konkurransevidninger i disfavør av private tilbydere.

Utvalget har vurdert hvordan de løsninger som utvalget har valgt å se nærmere på for å fjerne konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, vil kunne egne seg i forhold til interkommunalt samarbeide, herunder vertskommunemodellen og andre samarbeidsformer. Når det gjelder andre samarbeidsformer enn vertskommunemodellen, anser utvalget at dette er organisasjonsformer som i denne sammenheng kan betraktes på samme måten som vertskommuneløsningen.

- En ordning med utvidet fradragrett for inngående avgift for interkommunale selskaper, vil innebære at interkommunalt selskap/vertskommuner ikke betaler merverdiavgift på anskaffelser. Utvidet rett til fradrag synes å fjerne konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra interkommunalt selskap/vertskommuner. Både

offentlige og private leverandører omsetter imidlertid tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt som for eksempel helse-, sosial- og undervisningstjenester. Fradragsrett for inngående merverdiavgift for interkommunalt selskap/vertskommuner kan innebære konkurransevriddinger i disfavør av private leverandørene av tilsvarende tjenester som er unntatt fra merverdiavgift og hvor dermed den private leverandøren ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

- En ordning med kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet som vil omfatte både kommuner, fylkeskommuner og interkommunalt selskap/vertskommuner synes å fjerne konkurransevriddinger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra interkommunalt selskap/vertskommuner. Innenfor en slik ordning får kommunen kompensert merverdiavgiften på tjenesteleveranser både fra private og fra kommuner/interkommunalt selskap/vertskommuner. For tjenester som ikke omfattes av ordningen, kan det imidlertid fremdeles oppstå konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og avgiftspliktig kjøp fra interkommunalt selskap/vertskommuner. Kompensasjon for interkommunalt selskap/vertskommuner kan innebære konkurransevriddinger i disfavør av private leverandør av tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt og som ikke omfattes av kompensasjonsordningen.
- Dersom det ble innført avgiftsplikt for kommunal virksomhet, ville disse virksomhetene få fradragsrett for inngående avgift. For disse synes det ikke lenger å være noen konkurransevridding mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra interkommunalt selskap/vertskommuner. Tilsvarende vil det bli avgift på omsetningen fra slike virksomheter. Dette vil tilsvare merverdiavgiftsreglene for private virksomheter som yter tilsvarende tjenester. Det synes i dette tilfellet ikke å være noen konkurransevridding mellom kommunale og private virksomheter som yter de samme tjenestene. Avgiftsplikt for enkelte kommunale virksomheter kan imidlertid føre til at det i større grad blir konkurransevriddinger i forhold til leveranser mellom avgiftspliktige virksomheter i kommunen og enheter i kommunen som ikke er avgiftspliktige.

Selv om det eventuelt blir gjennomført endringer i regelverket som innebærer at de begrensninger gitt i merverdiavgiftsloven i forhold til interkommunalt samarbeide fjernes (slik at ulike kommunale samarbeidsformer unngår avgiftsplikt), vil dette nødvendigvis ikke medføre et mer nøytralt regelverk. Dersom interkommunale samarbeider gis større muligheter for å unngå avgift, vil dette gi motiv for beslutningstakerne i en kommune til å delta i slike sammenslutninger for å spare merverdiavgift på tjenester. Dette skaper konkurransevridding i disfavør av private tilbydere av samme tjenester. Dette er etter utvalgets mening uheldig.

På grunn av den knappe tiden som har vært til rådighet ved utarbeidelsen av delrapporten, har det ikke vært mulig for utvalget å foreta en fullstendig gjennomgang av konkurransevidninger og forholdet til interkommunalt samarbeide. Utvalget vil foreta en bredere gjennomgang i sin endelige innstilling. Utgangspunktet må være at merverdiavgiften ikke bør ha noen betydning om tjenester utføres med kommunenes egen ansatte, i et interkommunalt selskap eller de utføres av private næringsdrivende.

Løsninger for statsforvaltningen

Utvalget har drøftet i hvilken grad de tre løsningene som synes å være aktuelle for kommunal virksomhet synes å være egnet også for statsforvaltningen. Alle løsningene synes å være egnet til å fjerne konkurransevidningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget viser til at løsningene med kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet og nettobudsjettering av merverdiavgift for statsforvaltningen kan gi nye konkurransevidninger mellom statlige og private virksomheter som omsetter samme tjenester som er unntatt for merverdiavgift. Blant disse to løsningene mener utvalget ut fra administrative hensyn at en ordning med budsjettering uten merverdiavgift vil være å foretrekke. En løsning med nettobudsjettering av merverdiavgift må imidlertid blant annet vurderes opp mot andre hensyn i forhold til statlig budsjettering. Utvalget har ikke vurdert dette nærmere.

En løsning hvor flere virksomheter blir avgiftspliktige vil bety at en i praksis får et mer konkurransenøytralt system både ved at det blir avgiftsmessig likestilling mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, samt mellom statlige og eksempelvis private virksomheter som produserer samme avgiftspliktige tjenester. En slik løsning innebærer at statsforvaltningen likestilles med private i forhold til merverdiavgiftsregelverket. De deler av statsforvaltningen som fremdeles står utenfor avgiftsplikten og ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, kan fortsatt stå overfor konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget anser likevel dette som den systemmessig beste løsningen for statsforvaltningen.

3. GENERELT OM MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET

3.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell omsetningsavgift som skal skattlegge endelig innenlands forbruk av varer og tjenester. I tillegg beregnes merverdiavgift ved innførsel og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Denne avgiften har eksistert siden 1. januar 1970, jf. lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. 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 gjennom fradragsretten å forhindre avgiftslegging mellom næringsdrivende. På den måten ville merverdiavgiften i større grad virke som en skatt på forbruk. Det ble også lagt vekt på at merverdiavgiftssystemet ville virke mer nøytralt på etterspørsel og næringsstruktur enn sisteledsavgiften. Dessuten var overgangen til merverdiavgiftssystemet 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 vesentlig utvidet av hensyn til et mest mulig nøytralt system i forholdet mellom omsetning av varer og tjenester.

Det norske merverdiavgiftsregelverket var frem til 2001 i liten grad endret siden merverdiavgiftsloven ble vedtatt i 1969 og frem til 2001. 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 fra 1. juli 2001 innebærer at det 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 det skal være mest mulig nøytralt og gi minst mulig uheldige tilpasninger i økonomien, samtidig som statens sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for avgiftsforvaltningen og de næringsdrivende.

Nøytralitet er et viktig prinsipp i merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften er en forbruksavgift som i sin utforming tar sikte på å belaste det endelige forbruket av avgiftspliktige ytelser. Merverdiavgiften skal oppkreves i alle omsetningsledd. Retten til å fradragføre inngående merverdiavgift medfører imidlertid at avgiften ikke blir belastet de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. På denne måten oppnås det, så lenge hvert ledd er avgiftspliktige, nøytralitet i systemet uten hensyn til 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 fradragføre 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 derfor alle tjenesteytende næringer som ikke omfattes av avgiftsplikten, eksempelvis banker eller forsikringsvirksomhet, bli endelig belastet merverdiavgift på linje med alminnelige forbrukere.

For avgiftspliktige næringsdrivende er prinsippet om nøytralitet godt ivaretatt gjennom fradragretten som gjelder ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester til bruk i virksomheten.

For ikke-avgiftspliktig virksomhet kan det imidlertid oppstå konkurransevriddinger som følge av merverdiavgiften. Slike virksomheter har ikke rett til fradrag for kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. Dersom en slik virksomhet velger å utføre tjenesten med egne ansatte skal det ikke beregnes merverdiavgift. Slike konkurransevriddinger er nærmere beskrevet i kap. 5.1.1.

3.3 Kort omtale av Merverdiavgiftsreformen 2001

Før 1. juli 2001 var det kun generell merverdiavgiftsplikt for varer, mens bare tjenester som var spesifikt nevnt i loven var avgiftspliktige. Den begrensede avgiftsplikten for tjenester førte til vilkårlige og uheldige avgrensinger. 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, jf. 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). Reformen innebærer at det fra 1. juli 2001 er 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, samt en rekke unntak innen kultursektoren, idrett og reiselivsrelaterte næringer. Den generelle avgiftssatsen ble økt fra 23 prosent til 24 prosent fra 1. januar 2001, og det ble innført en redusert merverdiavgiftssats på matvarer på 12 prosent.

Merverdiavgiftsreformen innebærer at Norge har fått et merverdiavgiftssystem som i sin oppbygning er likt det som praktiseres i alle andre OECD-land unntatt USA, som ikke 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 er avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester med mindre de er særskilt unntatt. Den generelle avgiftsplikten fremgår av merverdiavgiftsloven § 13, jf. kapittel 1. Unntakene er gitt i merverdiavgiftsloven §§ 5, 5 a og 5 b. Eksempelvis er det gitt unntak for omsetning av fast eiendom, helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, kulturelle tjenester, finansielle tjenester, persontransport, overnattingstjenester og offentlig myndighetsutøvelse.

For at omsetningen av varer og tjenester skal være avgiftspliktig, 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 vedkommendes avgiftsoppgjør. En registrert næringsdrivende sender derfor bare inn et nettooppgjør til avgiftsmyndighetene, 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. Dessuten er enkelte varer og tjenester null-satset (aviser, bøker, el-biler, ferging av kjøretøy, el-kraft til husholdningsformål i Nord-Norge mv.) Satsene vedtas årlig av Stortinget.

3.4.2 Omsetning

Det er et vilkår for avgiftsplikt at det foreligger omsetning. Likestilt med omsetning er innførsel og uttak. Merverdiavgiftsloven § 3 definerer omsetning som levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag. Byttehandel defineres også som omsetning.

Gjensidig forpliktende transaksjoner vil i utgangspunktet være omfattet av omsetningsbegrepet. Enkelte transaksjoner vil imidlertid komme utenfor begrepet. Offentlige servicetjenester fra offentlige institusjoner ytes eksempelvis i stor grad uten direkte vederlag, fordi institusjonen mottar offentlig støtte. Det vil i slike tilfeller være tvilsomt om det foreligger omsetning mellom den som yter og den som faktisk mottar ytelsen. Det foreligger eksempelvis ikke omsetning når staten bevilger subsidier til 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 avgiftsplikt er at det foreligger næringsvirksomhet. I alminnelighet vil vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, være den samme 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 det også beregnes merverdiavgift på uttak til privat forbruk og til virksomhet utenfor

avgiftsområdet på lik linje med kjøp fra andre. For eksempel skal det beregnes merverdiavgift når en butikkeier tar med matvarer hjem.

Bestemmelsene om uttak fører også til at virksomheter som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet, må beregne avgift når varer eller tjenester anskaffet til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten benyttes utenfor avgiftsområdet. Eksempelvis vil en drosjeeier, som også driver et bilverksted med utadrettet virksomhet, måtte beregne merverdiavgift når drosjen repareres uten vederlag på bilverkstedet.

3.4.5 Import og eksport

Etter merverdiavgiftsloven oppstår det også avgiftsplikt ved innførsel av varer. Innførselsmerverdiavgiften har sin begrunnelse i prinsippet om at merverdiavgiften er ment å skulle dekke innenlands forbruk. Man vil sikre at varer som innføres får den samme avgiftsmessige behandlingen som ved innenlands omsetning.

Fra 1. juli 2001 er det innført merverdiavgift på kjøp av tjenester fra utlandet. En rekke tjenester skal avgiftsberegnes der hvor mottakeren av tjenester er hjemmehørende. Mottakeren plikter å beregne og betale avgiften. Avgiftsplikten gjelder når tjenesten leveres til mottaker/kjøper av tjenesten som er næringsdrivende hjemmehørende i Norge eller stat eller kommune i Norge. Avgiftsplikten gjelder tjenester som kan fjernleveres.

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 dekke innenlands forbruk.

Det norske merverdiavgiftssystemet bygger på destinasjonsprinsippet. Det vil si at varen/tjenesten skal skattlegges i forbrukslandet og ikke i opprinnelseslandet (produksjonslandet).

3.4.6 Fradragsretten

Registrerte næringsdrivende har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. 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. Eksportfritaket sikrer at varer og tjenester som eksporteres fra Norge er renset for norsk merverdiavgift. Retten til fradrag gjelder i utgangspunktet for avgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk i den avgiftspliktige virksomhet. Det er

en forutsetning at selgeren har beregnet merverdiavgift av den varen/tjenesten som anskaffes.

For de 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 den ene og dels i den andre, skal det foretas en forholdsmessig fordeling av inngående avgift.

3.4.7 Unntak og fritak

I merverdiavgiftssystemet er det flere unntak og fritak fra avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester. Disse kan deles inn i to hovedgrupper, som prinsipielt sett er helt ulike.

Den første gruppen er omsetning som er utenfor avgiftsområdet. Virksomheter som har slik omsetning, skal ikke registreres i avgiftsmanntallet, 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 dekkes av disse bestemmelsene regnes i utgangspunktet som avgiftspliktige subjekter og har fradragsrett for inngående avgift. Fritaket innebærer imidlertid at de ikke skal beregne utgående avgift på virksomhetens omsetning (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 omsetning av enkelte varer og tjenester som forbrukes innen Norge, eksempelvis omsetning av aviser og trykt skrift og av tjenester som gjelder offentlig veg og baneanlegg utelukkende for skinnegående kollektiv persontransport, se omtalen i kapittel 3.5.

3.5 Nærmere om offentlige virksomheters avgiftsplikt

3.5.1 Generelt

Den avgiftsrettslige stilling til offentlig virksomhet er regulert i merverdiavgiftsloven § 11. Avgiftsreglene setter skille mellom de offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet, og de offentlige institusjoner som primært er etablert for å løse andre oppgaver, men som i mindre

utstrekning omsetter varer eller tjenester til andre. Bestemmelsen i § 11 første ledd som omhandler førstnevnte institusjoner, fastslår at offentlige institusjoner er avgiftspliktige på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester. Reglene for de institusjoner som i hovedsak ikke omsetter utenfor kommunen er tatt inn i § 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 enkelte forskjeller mellom private næringsdrivende og offentlige enheter 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. 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 avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette betyr 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 ofte omsette tjenester som er særskilt unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder eksempelvis for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester. De offentlige institusjoner driver også i stor utstrekning med offentlig myndighetsutøvelse. Omsetning av tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse er unntatt fra avgiftsplikten. Dette betyr at offentlige organer som yter tjenester som innebærer myndighetsutøvelse mot oppkreving av et vederlag, eksempelvis et gebyr, i henhold til offentlig rettslige regler er unntatt fra plikten til å beregne merverdiavgift.

I mange tilfeller vil offentlige institusjoner heller ikke drive med omsetningsvirksomhet, det vil si yte tjenester mot vederlag. For eksempel gjelder dette undervisning i skoler. Det vil da ikke foreligge omsetning, og 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 drift.

3.5.2 Offentlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet – Merverdiavgiftsloven § 11 første ledd

Bestemmelsen fastslår at både statlige, fylkeskommunale og kommunale institusjoner er avgiftspliktige 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. Etter denne bestemmelsen er altså staten, fylkeskommuner, primærkommuner, samt virksomheter som eies av disse, likestilt med private næringsdrivende i forhold til avgiftsreglene. Bestemmelsen setter ikke krav til næringsvirksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt.

Offentlige institusjoner som kommer inn under bestemmelsen vil omfattes av de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. De skal registreres i avgiftsmanntallet, beregne utgående avgift av sin omsetning til andre, og beregne avgift ved uttak utenfor avgiftsområdet. Videre gjelder de alminnelige reglene om rett til fradrag for inngående avgift.

Typiske virksomheter som kommer inn under denne bestemmelsen er kommunale kloakkvesen og vannverk. Det er imidlertid ikke bare produksjonsbedrifter som kan bli avgiftspliktige. Også virksomheter som drives av det offentlige med helt andre hovedoppgaver, vil kunne komme inn under bestemmelsen for deler av sin virksomhet. Dette vil for eksempel gjelde et sykehusvaskeri eller et brannvesens verksted. Disse virksomhetene er selvstendige avgiftssubjekter på linje med private næringsdrivende.

En kommune vil etter denne bestemmelsen være avgiftspliktig for sin omsetning til andre enten det gjelder til private, næringsdrivende, statlige institusjoner eller til andre kommuner. En kommune anses etter merverdiavgiftsloven som en enhet i denne sammenheng. Dette gjelder imidlertid ikke for de enheter innen en kommune som er registrert i avgiftsmanntallet etter første ledd, eller i det særskilte avgiftsmanntallet etter annet ledd. Disse virksomhetene anses alltid som egne avgiftssubjekter. Et kommunalt vannverk som er avgiftspliktig etter første ledd, skal beregne avgift 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.

To eller flere kommunale virksomheter med avgiftsplikt etter § 11 første ledd kan la seg fellesregistrere etter § 12 første ledd. De generelle vilkårene om fellesregistrering må være oppfylt. Konsekvensen av en slik fellesregistrering er at det ikke oppstår avgiftsplikt ved leveranser mellom de virksomheter som er

fellesregistrert. Dette kan eksempelvis være et kommunalt vannverk og en kommunal renovasjonsvirksomhet.

Institusjoner under staten anses i forhold til merverdiavgiftsloven som selvstendige enheter og ytelser mellom disse skal derfor avgiftsberegnes forutsatt at ytelsene er avgiftspliktige og at de omsettes. Utgangspunktet innen staten er således at den enkelte institusjon, etat, direktorat eller departement vurderes for seg. Den nærmere avgrensning kan være vanskelig.

3.5.3 Offentlige institusjoner som tilgodeser egne behov – Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd

Mange offentlige institusjoner driver ikke omsetning. Disse fremstiller varer eller yter tjenester kun til egne aktiviteter. For disse institusjonene foreligger det ikke avgiftsplikt. Disse skal ikke registreres i avgiftsmanntallet og de kan ikke gjøre fradrag for inngående avgift på innkjøp til bruk i virksomheten. Eksempelvis gjelder dette 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 en begrenset omsetning av varer og tjenester til andre. Dette forholdet er regulert i § 11 annet ledd. Det er bare omsetningen til andre som skal avgiftsberegnes dersom institusjonen hovedsakelig tilgodeser egne behov. Det sentrale poeng etter bestemmelsen er å begrense plikten til å beregne uttaksmerverdiavgift ved egen bruk av varer og tjenester. Motstykket er at det kun gis fradragsrett for inngående avgift på varer og tjenester som skal omsettes videre. Sentralt i avgjørelsen av om det dreier seg om en virksomhet som kommer innenfor første eller annet ledd, står begrepene hovedsakelig og omsetning til andre.

I tilfeller kravet til hovedsakelig ikke er oppfylt, skal all omsetning avgiftsberegnes. Etter lang og fast forvaltningspraksis anses en offentlig institusjon hovedsakelig å tilgodese egne formål når minst 80 prosent av produserte varer eller tjenester benyttes til egne formål. Utgangspunktet for vurderingen av om en virksomhet kommer innenfor bestemmelsen i annet ledd er hvor stor del av de aktuelle varer og tjenester som omsettes til andre, og hvor stor del som går til dekning av egne behov.

Når det gjelder spørsmålet om hva som er omsetning til andre, regnes samme kommune eller fylkeskommune som en enhet i forhold til § 11 annet ledd. Omsetning innen en slik kommune/fylkeskommune vil altså ikke være omsetning til andre og utløse avgiftsplikt. Dette gjelder imidlertid ikke omsetning til andre kommunale virksomheter som har registreringsplikt etter bestemmelsen i § 11 første ledd. Omsetning til slike virksomheter vil regnes som omsetning til andre og utløser avgiftsplikt.

For staten skal som utgangspunkt de enkelte institusjoner, etater, direktorater og departementer også anses som andre. Omorganisering av offentlige oppgaver ved å legge disse til nye enheter, kan altså medføre plikt til å beregne avgift for tjenester som ytes mellom virksomheter som lå under samme enhet.

Finansdepartementet har 15. juni 2001 inntil videre med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70 gitt et generelt fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift ved uttak av tjenester til ikke-avgiftspliktig del av en virksomhet. Fritaket gjelder når den eksterne omsetning ikke overstiger 20 prosent av samlet omsetning. Bestemmelsen i § 11 annet ledd er altså inntil videre gitt generell anvendelse 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 advokattjenester til eget bruk, så fremt den eksterne omsetningen ikke er større enn 20 prosent.

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 drift av et vaskeri til kommunenes skoler uten å beregne merverdiavgift. Dette betyr også at et sykehus eid av staten, et kommunalt aldershjem i en kommune og skolevesenet i en annen kommune kan gå sammen om å opprette et vaskeri for vask av disse samarbeidende institusjonenes tøy. Fellesvirksomheten skal da 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, skole og aldershjem uten at det skal beregnes merverdiavgift av dette.

For at fellesdriften skal komme inn under merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, må alle deltakerne 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 første ledd, vil bestemmelsen i annet ledd ikke gjelde. En fellesvirksomhet som er avgiftspliktig etter annet ledd må beregne avgift ved omsetning til andre enn deltakerne.

For at bestemmelsen i § 11 annet ledd skal komme til anvendelse, må det foreligge faktisk fellesdrift. Dette vil ikke være tilfelle dersom en av institusjonene står for driften og sender oppgjør til de øvrige for deres andel av driftsutgiftene.

Bestemmelsen i § 11 annet ledd gjelder ikke for institusjoner eller virksomhet som er organisert som aksjeselskap, allmennaksjeselskap, andelsforetak eller statsforetak. Disse står således ikke i noen særstilling i forhold til avgiftsreglene.

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 avgift av varer som fremstilles eller tjenester som ytes til eget bruk. Bestemmelsen gir således adgang til å gi pålegg om å beregne avgift 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 uten at det skal beregnes merverdiavgift. Dersom den tilsvarende vare eller tjeneste anskaffes fra private næringsdrivende, blir institusjonen belastet med merverdiavgift. Dette kan føre til konkurransevidning. I forarbeidene til bestemmelsen ble det understreket at pålegget bare bør anvendes hvor det ikke er mulig å påvirke konkurransevidningen på en annen måte, eksempelvis gjennom administrative tiltak. Finansdepartementet har også forutsatt i St.meld. nr. 54 (1984-85) 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 oppnevnt et rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning etter denne bestemmelsen. 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 (Zimmerutvalget) 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 således ingen aktivitet i dette utvalget.

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

Etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13 skal det ikke betales avgift av omsetning av tjenester i siste omsetningsledd som gjelder planlegging, prosjektering, anlegg, reparasjon, og vedlikehold av offentlig veg og baneanlegg

utelukkende for skinnegående kollektivtransport, samt fremstilling på verksted av bruer og deler av bruer til slik veg eller bane.

Avgiftsfritaket har som formål å motvirke konkurransevridning og skape avgiftsmessig nøytralitet mellom offentlig og privat drift i vegsektoren. Bestemmelsen har i stor grad samme formål som lov av 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. jf. kapittel 7.

For planlegging og prosjektering omfatter fritaket kun konkrete vegprosjekter. 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 veg.

Det er bare tjenester i siste omsetningsledd som omfattes av avgiftsfritaket. Siste ledd vil være:

- Staten, ved arbeid på statlig veg.
- Fylkeskommunen, ved arbeid på fylkeskommunal veg.
- Kommunen, ved arbeid på kommunal veg.

Bare den som har inngått avtale med siste ledd-virksomheten 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 vegutbyggere, dersom det er fattet bindende vedtak hos offentlig myndighet, eksempelvis kommunestyret, om at vegen skal tas med som offentlig veg.

Fritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13 gjelder bare tjenester. All varelevering er således avgiftspliktig.

4. MERVERDIAVGIFT OG KOMMUNAL VIRKSOMHET

4.1 Innledning

Vurderingen av aktuelle løsninger som kan bidra til å nøytralisere merverdiavgiftsregelverket i forhold til kommunenes beslutninger, må skje på bakgrunn av hvilke typer oppgaver kommuner/fylkeskommuner utfører og i hvilken form kommunene organiserer sin virksomhet på. Det er nødvendig å kjenne til i hvilken grad det oppstår merverdiavgiftsplikt for de ulike tjenester som kommuner yter og i hvilken grad avgiftsplikten avhenger av organisasjon- og samarbeidsformer. Sentralt i denne sammenhengen er om den aktuelle tjenesteproduksjonen er å regne som omsetning eller felles drift i merverdiavgiftslovens forstand. Det er videre viktig å avdekke i hvilken grad merverdiavgiftsregelverket kan hindre en utvikling av effektive og rasjonelle kommunale samarbeidsformer.

Nedenfor gir utvalget en kort beskrivelse av kommunenes viktigste oppgaver og en redegjørelse om hvorvidt disse aktivitetene utløser merverdiavgiftsplikt for kommunene. Det gis dessuten en nærmere beskrivelse av utviklingstrekkene for interkommunalt samarbeid og den avgiftsmessige situasjon for disse. I kapittel 10 har utvalget foretatt en nærmere vurdering av merverdiavgiftsproblemstillinger for interkommunale samarbeid og de aktuelle løsningsalternativer som blir drøftet i kapittel 9.

4.2 Kommunale oppgaver

Kommunenes oppgaver kan grupperes i myndighetsutøvelse, tjenesteytelse og næringsvirksomhet. Med myndighetsutøvelse siktes det til den myndighet kommunen/fylkeskommunen har til å regulere borgerens rettigheter og plikter, for eksempel ved å gi tillatelser, nedsette forbud eller gi dispensasjoner. Det er krav om uttrykkelig lovhjemmel for å kunne gjøre inngrep overfor private. Eksempler på utøvelse av offentlig myndighet er når kommunen gir tillatelse til oppføring av bygning og når plan- og bygningsmyndighetene forbyr deling av en eiendom. Innenfor gruppen tjenesteytelse vil det ikke alltid være klare grenser mot kategorien næringsvirksomhet. Dette gjelder eksempelvis i forhold til tjenesteyting som består i persontransport.

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 visst minstemål av velferdstjenester. Det siste gjelder for eksempel undervisning, barnehager, helsevesen, sosiale tjenester, pleie og omsorg mv. Det samme gjelder mange av oppgavene kommunene påtar seg frivillig som for eksempel kommunal kinodrift, offentlige bad, busstransport mv.

En del brukerrettede oppgaver vil, enten den utføres i egenproduksjon eller av andre, være avhengig av underleveranser eller tilleggsleveranser. Dersom under- og tilleggsleveranser 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/juridiske konsulenttjenester.

4.3 Interkommunalt samarbeid

Utviklingstendenser

Organisering av kommunal tjenesteproduksjon er under omstilling og fornyelse som innebærer at det etableres nye organisasjonsformer i retning av bl.a. fristilling av enheter. Dette kan bl.a. ha sin bakgrunn i krav til mer effektiv drift, økt konkurranse, og økt kvalitet på tjenestene. Økt samarbeid mellom kommunene om tjenesteproduksjon kan reflektere at kommunestrukturen ikke er tilpasset det økende behovet for kommunal tjenesteproduksjon.

Kommunene har tradisjonelt samarbeidet om kapitalintensive forsyningsoppgaver og spesialiserte områder med utpregede stordriftsfordeler (som eksempelvis strømforsyning, vannforsyning og avløp). Utviklingen den senere tid viser at kommunene i økende grad utvikler samarbeid innenfor et bredere spekter av oppgaver. Organiseringen av det interkommunale samarbeidet synes å utvikle seg fra å være egne forvaltningsorganer eller juridiske enheter til å være organisert som samarbeidsprosjekter, felles enheter og såkalte vertskommuneløsninger.

Samarbeidsmodeller

Kommunal tjenesteproduksjon berører to parter; kommunen som leverer tjenesten og en privat/offentlig mottaker. Eksempelvis driver kommunen grunnskoleundervisning og barnehager. Et kommunalt ansvar for tjenesten vil derimot i mange tilfeller omfatte tre parter; kommunen som den bevilgende myndighet, den utøvende part og brukeren/mottakeren av tjenesten. Dette synes i økende grad å forekomme i tilfeller med interkommunalt samarbeid. Eksempelvis kan en kommune avtale at en annen kommune skal stå for leveranse av en tjeneste til en bruker i egen kommune. Forskjellen mellom et ordinært interkommunalt samarbeid og en slik samhandling, er at sistnevnte mangler en organisatorisk overbygning. 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 man ha et rettslig grunnlag for å etablere organet og for å overlate virksomhet til det.

Interkommunalt samarbeid *med* organisatorisk overbygning er regulert både i kommuneloven, loven om interkommunale selskaper, den offentligrettslige særlovgivningen og den privatrettslige lovgivningen. Den måten kommuner og fylkeskommuner velger å organisere sin virksomhet på vil således være mangfoldig. Organisasjonsmodellen vil normalt avhenge av hva slags virksomhet det er tale om, de målene som er trukket opp for virksomheten og rammebetingelsene vedkommende virksomhet har for øvrig.

Hvilke regler som kommer til anvendelse avhenger av hvilken organisasjonsform som velges for samarbeidet.

Nedenfor nevnes noen sentrale former for organisering av interkommunalt samarbeid.

- *Interkommunalt selskap*: Virksomhet hvor alle deltakerne er kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper reguleres av lov om interkommunale selskaper av 29. januar 1999 nr. 6 (IKS-loven). Slike typer samarbeid fremstår som selvstendige rettssubjekter med ubegrenset deltakeransvar. Loven regulerer blant annet ansvarsfordeling mellom ulike organer, organisering, økonomistyring og adgang til låneopptak. Ikke bare virksomhet med forretningspreget karakter, men også virksomhet som er etablert for å forvalte sosiale- og helsemessige tjenester vil falle innenfor loven.
- *Kommuneloven § 27*: Denne bestemmelsen vil gjelde interkommunalt samarbeid som ikke er organisert som egne rettsssubjekter og med ubegrenset deltakeransvar. Etter § 27 kan kommuner/fylkeskommuner opprette et eget styre som ved fullmakter kan treffe avgjørelser om virksomhetens drift. Samarbeid som fremstår som egne rettsssubjekt faller utenfor bestemmelsens virkeområde, slik at virkeområdet for § 27 er blitt innskrenket etter vedtakelsen av IKS-loven.
- *Aksjeselskap*: Kommuner og fylkeskommuner kan være aksjeeier både sammen med andre kommuner/fylkeskommuner, sammen med andre offentlige rettsssubjekter og sammen med private. En kommune/fylkeskommune kan også være eneaksjeeier i et aksjeselskap. Rammene for slike selskapers virksomhet vil dels følge av den alminnelige næringslovgivningen. Dessuten fastsetter alminnelige kommunalrettslige prinsipper om bruk av kommunenes midler visse grenser for hvilke aksjeselskaper en kommune kan delta i. 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.

- *Andre samarbeidsformer* kan for det første være enheter som gjennom avtale- eller partnerbasert samarbeid driver felles produksjon av tjenester. For det andre kan samarbeid finne sted i en såkalt vertskommunemodell. Denne formen for samarbeid innebærer at en kommune utfører en eller flere oppgaver på vegne av en eller flere nabokommuner uten felles organisatorisk overbygning (rådmann). Kvalitet, omfang og hvordan tjenestene skal finansieres er regulert i ulike former for avtaler mellom kommunen som tilbyr og kommunen som etterspør.

Tradisjonelt sett har interkommunalt samarbeid vært organisert gjennom organisatoriske overbygninger, fra 2000 i hovedsak som interkommunale selskap. Dette gjelder eksempelvis interkommunale vannverk og interkommunale avfallsselskap. De ”nye” interkommunale samarbeidene om andre typer oppgaver som eksempelvis IT-løsninger, geodatatjenester, ressurskrevende brukere, eldreomsorg og skole er eksempler på tjenester som kan være aktuelle som vertskommuneløsninger.

Utvalget er også kjent med at det finnes eksempler på samarbeid på tvers av og mellom forvaltningsnivåene. Dette gjelder mellom kommuner, fylkeskommuner og statlige enheter mv. Et eksempel på fylkesplan er at kommunene i et fylke, fylkeskommunen og fylkets høyskole i fellesskap finansierer en stilling som skal ivareta felles utlysninger/rammeavtaler når det gjelder innkjøp.

4.4 Kommunene og merverdiavgiftsregelverket

Det er fra flere hold påpekt at merverdiavgiften skaper økonomiske hindringer for å organisere samarbeid mellom kommuner etter vertskommunemodellen, jf. beskrivelsen ovenfor. Utvalget er opplyst om at slike samarbeidsprosjekter ønsker en rask avklaring på merverdiavgiftsspørsmålet for å komme videre i sine prosesser.

Utvalget er presentert for følgende eksempel på at merverdiavgiftsloven påvirker muligheten for organiseringen av interkommunalt samarbeid:

En arbeidsgruppe som utreder ”Kart- og oppmålingsvirksomheten” i 9 kommuner i Vestfold (”9-K-samarbeidet”) med formål å starte et omfattende geodata-samarbeid, tilrår en vertskommuneløsning for en del av tjenestene innenfor dette fagområdet. Vertskommunen vil da tilby denne tjenesten mot vederlag fra de andre kommunene. Som følge av merverdiavgiftsreformen vil imidlertid tjenestene bli 24 prosent dyrere ved en vertskommuneløsning enn om kommunene organiserer tjenestene i et interkommunalt selskap eller kommunen utfører oppgavene selv. Kommunene i 9-K hevder på denne bakgrunn at lovgivningen på dette punkt ikke fremmer interkommunale

løsninger som faglig blir vurdert som de beste. Kommunene i 9-K hevder at merverdiavgiftsloven må bygge på at interkommunalt samarbeid må kunne organiseres etter hva som er hensiktsmessig ut fra spørsmål om fag, effektivitet, demokratisk styring, lokale forhold osv.

Det er et vilkår for merverdiavgiftsplikt at det foreligger omsetning. I forhold til tjenester betyr dette at det må foreligge ytelse mot vederlag, det vil med andre ord si at det må foreligge en gjensidig bebyrdende transaksjon. Det vil si at dersom en kommunal virksomhet tar et gebyr for den utførte tjenesten, er dette en betaling for tjeneste som i utgangspunktet vil medføre merverdiavgiftsplikt. I kapittel 3.4 er det gitt en kort omtale av omsetningsbegrepet. Det er i merverdiavgiftsloven gjort en rekke unntak fra den generelle avgiftsplikten. Dette gjelder eksempelvis for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester. Det samme gjelder tjenester som utføres som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Dette innebærer at selv om disse tjenestene omsettes, for eksempel at det tas skolepenger, betales en egenandel eller at det betales et gebyr for en offentlig myndighetsutøvelse, så blir det ikke merverdiavgiftsplikt. For at det skal oppstå merverdiavgiftsplikt for kommunenes aktiviteter, må det altså foreligge omsetning og tjenesten må ikke være omfattet av et avgiftsunntak.

Det avgjørende for kommunenes avgiftsmessige posisjon for den øvrige virksomhet vil avhenge av om det foreligger omsetning til noen som ikke hører inn under kommunenes eget virksomhetsområde. I forhold til merverdiavgiftsreglene er det viktig å skille mellom ytelser som kommunen leverer til noen utenfor kommunens eget virksomhetsområde, det vil si til andre, jf. nedenfor, og virksomhet som har til formål å tilgodese kommunens egne behov.

Kommuner og institusjoner som eies eller drives av kommunen, er i utgangspunktet avgiftspliktige på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester som er innenfor avgiftsområdet. Det er gitt en nærmere omtale av omsetningsvilkåret i kapittel 3.5. Slike offentlige institusjoner er med andre ord likestilt med private næringsdrivende i forhold til avgiftsregelverket. Typiske virksomheter av denne art er kommunale kloakkvesen og vannverk. Slike virksomheter skal registreres i avgiftsmanntallet og svare utgående avgift av vederlaget for tjenesten. Virksomhetene vil ha rett til fradrag for inngående avgift av anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomhet.

I forhold til merverdiavgiftsregelverket anses kommunen som en enhet. Dette betyr at tjenester som ytes fra en virksomhetsdel av kommunen til en annen virksomhetsdel ikke blir merverdiavgiftsbelagt. Dersom en kommune derimot yter tjenester til noen utenfor kommunens eget virksomhetsområde, blir det

merverdiavgiftsplikt dersom det foreligger omsetning. Eksempelvis vil omsetning av vaskeritjenester fra et kommunalt vaskeri til et eldresenter i en annen kommune anses som en avgiftspliktig omsetning.

Offentlige institusjoner som hver for seg eller i fellesskap driver omsetning som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, er bare avgiftspliktige for sin omsetning til andre. Det er gitt en nærmere omtale av disse reglene i kapittel 3.5. Når det foreligger slik felles drift, skal fellesskapet ikke beregne merverdiavgift av de ytelser som utføres for de som deltar i fellesskapet. Dette innebærer at flere kommuner kan gå sammen og drive et vaskeri som betjener skolene eller sykehjemmene i de samarbeidende kommuner uten at det utløser merverdiavgift. Hvis vaskeriet imidlertid også påtar seg oppdrag fra private eller statsforvaltningen må det betale merverdiavgift av denne omsetningen. For organiseringen av kommunenes virksomhet, blir det dermed et viktig spørsmål om hvilke virksomheter som vil være omfattet av disse reglene, dvs. hvilke virksomheter som bare blir avgiftspliktig for sin omsetning til andre.

Disse reglene omfatter blant annet virksomheter som er organisert som interkommunalt samarbeid i henhold til kommuneloven § 27 og interkommunale selskaper i henhold til lov om interkommunale selskaper. Det samme gjelder virksomheter som er organisert som ansvarlig selskap etter selskapsloven. Bestemmelsen gjelder imidlertid ikke institusjoner eller virksomheter som er organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap for omsetning av tjenester fra disse selskapene. Kommuner som har valgt en slik organisering vil derfor være avgiftspliktig, så fremt den aktuelle tjenesten er omfattet av loven.

Dersom kommunene velger å innrette det interkommunale samarbeidet på en slik måte at det i merverdiavgiftslovens forstand ikke foregår felles drift, vil det oppstå avgiftsplikt. Kommuner som kjøper og selger tjenester fra hverandre organisert etter eksempelvis vertskommunemodellen eller etter andre samarbeidsavtaler som ikke er regulert i kommuneloven § 27 eller etter lov om interkommunale selskaper vil følgelig være avgiftspliktig, forutsatt at de øvrige vilkår er oppfylt. "9-K"-samarbeidet, som er omtalt ovenfor, er således et eksempel på interkommunalt samarbeid som blir merverdiavgiftspliktig på grunn av at det er organisert som en vertskommuneløsning i stedet for et interkommunalt selskap.

5. KONKURRANSEVRIDNINGER I MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET

5.1 Kort beskrivelse av konkurransevidning

Fiskale avgifter bør i minst mulig grad bidra til vridninger i konkurranseforhold mellom varer, tjenester, bedrifter og næringer. For en generell fiskal avgift som merverdiavgiften tilsier dette at avgiftsbelastningen på en vare eller tjeneste bør være uavhengig av hvordan varen eller tjenesten blir produsert eller anskaffet. Hvis dette vilkåret ikke er oppfylt, har vi en konkurransevidning. I henhold til tolkningen av mandatet er det særlig to typer konkurransevidninger som synes å være aktuelle for kommunal tjenesteproduksjon innenfor dagens merverdiavgiftssystem. Det er i mandatet særlig fokusert på vridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Merverdiavgiftssystemet gir opphav til konkurransevidninger også på andre måter enn i forholdet mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Det kan oppstå konkurransevidninger ved at leverandører av like tjenester står overfor ulike merverdiavgiftsregler. Dette kan føre til at f.eks. en kommunal og en privat tjenesteleverandør står overfor ulike regler ved omsetning av samme tjeneste. Denne vridningen kan imidlertid også oppstå mellom private leverandører. Det er nedenfor gitt en nærmere beskrivelse av disse typer konkurransevidninger.

5.1.1 Konkurransevidning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre

Generelt

Et kjennetegn ved merverdiavgiften som forbruksavgift er retten til fradrag for inngående avgift. Fradragsretten innebærer at registrerte næringsdrivende ikke blir belastet avgift ved kjøp av varer og tjenester til virksomheten.

Avgiftsbelastningen vil først fremkomme ved salg til den som anses som forbruker i systemet. I tillegg til private forbrukere omfatter dette også næringsdrivende og offentlige eller ideelle institusjoner som ikke er avgiftspliktige, og som derfor ikke kan gjøre fradrag for inngående avgift. For disse gruppene vil egenproduksjon medføre lavere avgiftsbelastning enn ved kjøp av de samme varer eller tjenester fra andre. Flere tjenesteytere er utenfor merverdiavgiftsområdet, som for eksempel finansnæringen, helse- og sosialsektoren, undervisning, frivillige organisasjoner mv. En grunn til at det er særlig fokus på konkurransevidningen innen offentlig sektor kan være at offentlig sektor utgjør en stor del av økonomien, og at offentlig sektor i mange sammenhenger kan dra nytte av stordriftsfordeler ved egenproduksjon av visse tjenester.

Et eksempel på konkurransevidningen som oppstår mellom egenproduksjon og kjøp fra andre er presentert i boks 1.

Boks 1: Eksempel på konkurransevidning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre

Anta at en kommune skal avgjøre om de skal kjøpe regnskapstjenester fra et privat regnskapsfirma, eller ansette en person til å gjøre dette. Anta også for enkelhets skyld at den eneste innsatsfaktoren er arbeidskraft og at det ikke ilegges andre skatter enn merverdiavgift. Kostnaden for kommunen ved egenproduksjon tilsvarer da lønnen. Anta at lønnen er på 124 kr/time. Gitt dagens merverdiavgiftssats på 24 pst. 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.

For offentlige virksomheter som driver utadrettet virksomhet, dvs. salg til andre, vil det på den annen side ikke eksistere noe konkurransevidning mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Disse vil være avgiftspliktige på samme måte som private virksomheter, jf. merverdiavgiftslovens § 11 første ledd. I disse tilfellene vil det ikke gi lavere merverdiavgiftsbelastning å utføre en tjeneste med egne ansatte fremfor å anskaffe den fra privat virksomhet. Ved innkjøp vil disse virksomhetene få fjernet avgiftskostnaden gjennom fradragsretten. Eksempler på slike utadrettede virksomheter som er merverdiavgiftspliktige er renovasjon, vannverk og elektrisitetsverk.

Konsekvenser av særregelen i § 11 annet ledd

Særregelen i merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd er beskrevet i kapittel 3.5. Her fremgår det at offentlige institusjoner som hver for seg eller i fellesskap driver virksomhet som hovedsakelig tilgodeser egne behov, bare skal betale avgift på sin omsetning til andre. "Hovedsakelig" er etter lang praksis definert som at under 20 pst. av omsetningen går til andre. Denne særregelen gir altså en begrenset avgiftsplikt for virksomheter som ut fra sin art skulle være avgiftspliktige etter ordinære regler. Institusjonene som kommer innenfor denne bestemmelsen er kun avgiftspliktige for sin omsetning til andre, men slipper å beregne uttaksmerverdiavgift.

Omsetning mellom to institusjoner i samme kommune regnes ikke som omsetning til andre, med mindre den ene av institusjonene er avgiftspliktig etter

§ 11 første ledd. Disse virksomhetene er også fritatt fra plikten til å beregne avgift ved uttak til eget bruk. I tillegg kan flere offentlige institusjoner som hovedsakelig tilgodeser egne behov drive slik virksomhet i fellesskap. Det blir da ikke beregnet avgift på omsetning til deltakerne i fellesskapet. Det er gitt et eksempel på virkningen av særregelen i boks 2.

Boks 2: Eksempel på virkninger av merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd

En kommunal institusjon driver en regnskapsvirksomhet og mottar oppdrag fra andre institusjoner innen den samme kommunen. Virksomheten mottar også oppdrag fra andre kommuner. Avgiftsmessig anses kommunen som en enhet, og det betales derfor ikke avgift på omsetning innen samme kommune. Dette forutsetter at kravet til hovedsakelighet er oppfylt. Omsetning til andre kommuner anses som omsetning til andre, og skal derfor avgiftsbelegges. Dette kan eksempelvis være tilfelle hvor en vertskommune produserer en tjeneste som omsettes til andre kommuner. Dette kan utløse avgiftsplikt.

Alternativt kan kommunen gå sammen med andre kommuner og i fellesskap opprette en regnskapsvirksomhet som skal levere tjenester til alle deltakerne i fellesskapet. Så lenge de andre kravene som stilles i merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd er oppfylt, skal det ikke beregnes avgift på omsetning til medlemmene i dette fellesskapet, fordi dette ikke anses for å være omsetning til andre. Ved omsetning utenfor fellesskapet skal det derimot beregnes avgift. Et slikt fellesskap kan eksempelvis være et interkommunalt selskap.

Som det fremgår av eksemplet i boks 2 kan avgiftsreglene gjøre det økonomisk gunstig å opprette felles driftsenheter. Ved opprettelse av fellesforetak kan deltakerne dekke sitt behov for vedkommende tjeneste uten avgiftsplikt, mens en tilsvarende tjeneste fra en registrert næringsdrivende vil bli avgiftspliktig.

5.1.2 Konkurransesvridning som følge av ulike avgiftsregler for leverandører av samme tjeneste

Merverdiavgiften kan også gi konkurransesvridninger hvis ulike leverandører av tilsvarende varer og tjenester er underlagt ulike regler. Regler som gjør at avgiftsplikten avgrenses etter subjektive forhold og ikke etter tjenestens art er egnet til å skape slike konkurransesvridninger. Det er viktig å unngå regler som gjør at like ytelser får ulik avgiftsbelastning avhengig av hvem som omsetter ytelsen. I prinsippet kan særregler som gjør at like ytelser behandles ulikt avhengig av hvem som omsetter ytelsen her kunne gi konkurransesvridninger både mellom ulike private leverandører og mellom private og offentlige leverandører.

Særregler for offentlige virksomheter, slik som utvalget bl.a. har drøftet i kapittel 9 med fradragsrett for inngående merverdiavgift og fritak for å beregne merverdiavgift ved omsetning til kommunale virksomheter, er eksempler på særregler som vil skape nye konkurransevidninger i favør av kommunale virksomheter. I motsetning til en kommunal virksomhet vil en privat næringsdrivende da bli belastet med merverdiavgift på sine innkjøp av avgiftspliktige varer og tjenester i den grad vedkommende befinner seg utenfor avgiftsområdet. Den private næringsdrivende, som eksempelvis driver innen helse-, sosial- eller undervisningssektoren, vil ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift fordi dette er tjenester som ikke er avgiftspliktige. Det vil dermed oppstå nye konkurransevidninger ved at det gjelder ulike avgiftsregler ved omsetning fra for eksempel en kommunal leverandør enn for tilsvarende tjeneste som omsettes fra en privat leverandør.

I denne forbindelse kan det vises til en svensk offentlig utredning (SOU 1993:75) hvor det ble påpekt at den daværende ordningen i Sverige med utvidet fradragsrett for kommunale virksomheter, som skulle fjerne konkurransevidninger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre, medførte nye konkurransevidninger. 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 konkurransevidende 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 institusjoner. Begrunnelsen var at de nye konkurransevidningsproblemene som ble påpekt i utredningen også var aktuelle ved innføring av en lignende fradragsrett for kommunene her i landet.

5.2 Omfanget av konkurransevidninger

5.2.1 Om å anslå det samfunnsøkonomiske effektivitetstapet

Et sentralt resultat innen økonomisk velferdsteori er at fri konkurranse under visse betingelser gir samfunnsøkonomisk effektivitet. Ved at produsentene utsettes for konkurranse, drives de til å produsere det konsumentene etterspør til lavest mulig kostnader. I praksis vil det imidlertid ofte finnes konkurransebegrensninger av ulik art som gjør at samfunnsøkonomisk effektivitet ikke oppnås.

Konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre som følge av merverdiavgiften, vil føre til samfunnsøkonomisk effektivitetstap i den grad det fører til at varer eller tjenester produseres med høyere samfunnsøkonomiske kostnader enn det som ville ha vært tilfelle uten merverdiavgift.

Omfanget av effektivitetstapet som følge av at kommunene på grunn av merverdiavgiften velger å produsere tjenester selv fremfor å kjøpe dem fra andre er vanskelig å anslå. Det vil bl.a. kreve at en kjenner kostnadsfunksjonen både til kommunen og til private tilbydere. Slik informasjon er ikke tilgjengelig uten omfattende undersøkelser. Det kan imidlertid være mulig som illustrasjon å angi et maksimumsanslag på effektivitetstapets størrelse. Dersom det forutsettes at kommunen velger den løsningen som er billigst, vil kostnadsforskjellen mellom privat og kommunal virksomhet maksimalt være lik merverdiavgiftssatsen på 24 prosent. Dersom kostnadsforskjellen hadde vært større enn maksimumsanslaget, ville den private løsningen uansett vært billigst og den samfunnsøkonomisk lønnsomme løsningen realiseres. Gjennom bruken av innsatsfaktorer blir også kommunal egenproduksjon belastet med merverdiavgift. Maksimumsanslaget vil derfor ligge under 24 pst. og vil være lavest for tjenester som har størst andel av merverdiavgiftspliktige innsatsfaktorer. I praksis vil størrelsen på effektivitetstapet ligge et sted mellom 0 og maksimumsanslaget. Hvis effektivitetstapet anslås med utgangspunkt i maksimumsanslaget, forutsettes det at kommunal egenproduksjon har høyere samfunnsøkonomiske kostnader enn privat tjenesteproduksjon. I tillegg tas det ikke hensyn til at effektivitetstapet normalt vil ligge under maksimumsanslaget. Det er derfor grunn til å tro at det faktiske effektivitetstapet vil ligge betydelig under maksimumsanslaget. For å beregne maksimumsanslaget kan det tas utgangspunkt i verdien på kommunal egenproduksjon. Maksimumsanslaget blir da 19,3 pst. av dette.¹

¹ Som vist i boks 1 vil egenproduksjon til 124 kr/time være likestilt med kjøp fra private til 100 kr/time (uten mva.). Maksimumsanslaget for det samfunnsøkonomiske tapet blir da 24 kr, eller 19,3 pst. av verdien på kommunal egenproduksjon.

5.2.2 Hva finnes av empiriske anslag?

Som indikert over er det vanskelig å vurdere hvor stort effektivitetstap konkurransevidningen gir. I St. meld. nr. 21 (1993-94) Merverdiavgift og offentlig sektor ble det på svært usikkert grunnlag anslått at konkurransevidningen ville kunne gi et effektivitetstap på maksimalt 300-500 mill. kroner innen sektorene bygg og anlegg, trykkeri, renhold og vask og rens. En interdepartemental arbeidsgruppe, som ble nedsatt for å kartlegge omfanget av gjeldende konkurransevidning innenfor kommunal sektor, konkluderte i sin rapport av 30. september 1994 med at maksimumsanslaget for effektivitetstapet, jf. diskusjonen i avsnittet over, innen sektorene bygg og anlegg, renhold og vask og renseri var om lag 990 mill. kroner. Dette tallet var basert på anslag fra ECON på bearbeidelsesverdien innen kommunalt renhold. For vask og rens var anslaget basert på tall fra bransjen, mens omfanget av kommunal egenproduksjon innen bygg- og anleggssektoren var anslått på bakgrunn av bygg- og anleggsstatistikken fra Statistisk sentralbyrå.

Arbeidsgruppen refererte også til en spørreundersøkelse utført av Konkurransetilsynet i 1993 om kommunal innkjøpspraksis. Her var et av spørsmålene om kommunene hadde forvaltningsbedrifter, forretningsdrift og/eller kommunal egenproduksjon på nærmere angitte områder. Selv om denne undersøkelsen ikke tallfester størrelsen på egenproduksjonen, kan den likevel gi en indikasjon på omfanget av egenproduksjon i de ulike sektorene i kommunen. Svarene på undersøkelsen er gjengitt i tabell 5.1:

Tabell 5.1 Spørsmål 24 i Konkurransetilsynets spørreundersøkelse om kommunal innkjøpspraksis

24. Har kommunen forvaltningsbedrifter, forretningsdrift og/eller kommunal produksjon i egen produksjon på nevnte områder

	Forretningsdrift			Forvaltningsbedrift			Egen produksjon		
	Ja	Nei	Ube-svart	Ja	Nei	Ube-svart	Ja	Nei	Ube-svart
- Bygg-/anleggsarbeid	2,27	87,12	10,61	7,58	81,82	10,61	58,33	39,65	2,02
- Avfall- og søppelhandtering	13,89	75,25	10,86	17,42	72,47	10,10	35,35	59,09	5,56
- Anleggsgartner-virksomhet	0,76	89,14	10,10	2,53	87,12	10,35	34,85	63,38	1,77
- Vaskeritjenester	4,04	84,85	11,11	2,53	85,35	12,12	43,18	54,04	2,78
- Vann- og avløpstjenester	8,08	80,30	11,62	10,61	77,27	12,12	74,49	22,98	2,53
- Samferdsel	4,80	85,61	9,60	6,06	84,85	9,09	27,53	68,69	3,79
- Energiforsyning	24,49	66,67	8,84	17,93	70,71	11,36	7,32	84,09	8,59

Kilde: Konkurransetilsynet

Tabellen viser at bygg og anlegg og vaskeritjenester, sammen med vann og avløpstjenester, er blant de tjenestene som har den største andelen egenproduksjon blant kommunene. Sistnevnte har en andel på om lag 75 pst.

I rapporten fra arbeidsgruppen ble det også presentert en undersøkelse som NHO hadde gjennomført i februar 1994 blant sine medlemsbedrifter. Av de

innkomne svarene fremgår det at 38 pst. av de spurte svarer ja på spørsmålet om bedriften har deltatt i konkurranse om oppdrag for statlig sektor, fylkeskommunal eller kommunal institusjon der oppdraget har gått til en offentlig leverandør (44 pst. nei, 18 pst. vet ikke). Av bedriftene som svarte ja på dette spørsmålet svarer 67 pst. at det er deres inntrykk at den offentlige leverandøren fikk oppdraget fordi den kunne levere sine tjenester uten merverdiavgift, mens bedriften deres tapte fordi de måtte beregne merverdiavgift. Blant de bedriftene som svarte at deres bedrift hadde tapt et oppdrag til en offentlig institusjon svarte 90 pst. at de registrerer at det offentlige heller ansetter egne folk eller kjøper tjenester fra en annen offentlig etat for å spare merverdiavgift. Tilsvarende andel for de som ikke oppgir å ha tapt oppdrag i konkurranse med en offentlig leverandør, er 56 pst. Av spørreundersøkelsen fremgår det videre at kommunen er den viktigste oppdragsgiveren for disse virksomhetene, fulgt av stat og fylkeskommune.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen, som innebar en generell avgiftsplikt på tjenester, ble det i Revidert nasjonalbudsjett 2001 foretatt en vurdering av hvordan denne reformen ville virke på forholdet mellom egenproduksjon og kjøp av tjenester. Reformen innebar et bredere merverdiavgiftsgrunnlag, noe som førte til at færre virksomheter ville ha et avgiftsmotiv for å produsere tjenester selv. For de virksomhetene som fortsatt er utenfor merverdiavgiftsområdet, innebærer merverdiavgiftsreformen isolert sett høyere kostnader, ved at flere tjenester ble omfattet av merverdiavgiften. Alt annet likt skulle dette derfor øke det økonomiske motivet for offentlig virksomhet til å produsere flere tjenester selv. Hvorvidt egenproduksjon av tjenester faktisk vil øke, vil imidlertid bl.a. avhenge av i hvor stor grad de nye tjenestene som er blitt avgiftspliktige er egnet for egenproduksjon. I omtalen i RNB 2001 ble det argumentert for at mange av de nye tjenestene som etter reformen ble omfattet av merverdiavgift i liten grad er aktuelle for egenproduksjon. Dette gjelder bl.a. post og vikartjenester. Det ble også vist til flere forhold som vil motvirke en vridning til egenproduksjon. For enkelte tjenester kan det være store etableringskostnader som gjør det lite effektivt å produsere mindre volum. Det kan også være effektivitetsgevinster i selve produksjonen ved at arbeidskraft kan utnyttes bedre ved større produksjon. Det ble også laget en oversikt over bl.a. offentlig sektors anskaffelser av tjenester som ble omfattet av merverdiavgiftsreformen. Tallene ble anslått på bakgrunn av Statistisk sentralbyrås nasjonalregnskap for 1997, men det knytter seg stor usikkerhet til disse tallene. Oversikten er tatt med her som tabell 5.2. Som det går frem av tabellen, utgjør offentlig sektors kjøp av tjenester som ble avgiftspliktige gjennom merverdiavgiftsreformen en meget liten andel av sektorens totale anskaffelser av varer og tjenester.

Tabell 5.2 Anskaffelser av tjenester som ble merverdiavgiftspliktige fra 1. juli 2001 i utvalgte sektorer uten fradragrett. Mill. kroner. 1997

Tjenester som omfattes av mva.- reformen	Kommune- forvaltning	Stats- forvaltning	Finans- næringen	Frivillige organisasjoner
Økonomisk og jur. rådgivning	340	520	2 040	310
Post	180	240	1090	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: Statistisk sentralbyrå.

5.2.3 Organiseringen av kommunal tjenesteproduksjon

I en beskrivelse av omfanget av konkurransevidningen kan det også være interessant å se hvordan kommunal og fylkeskommunal tjenesteproduksjon faktisk er organisert. Organisasjonsdatabasen drives i regi av KR D og bygger på spørreundersøkelser som blir foretatt hvert fjerde år, sist gang i 2000. Norsk institutt for by- og regionsforskning har ved NIBR-notat 2000:128 Om kommunal organisering 2000 gitt en rapport på grunnlag av spørreundersøkelsen i 2000. I det følgende blir hovedfunnene i denne rapporten kort gjengitt når det gjelder kommuners og fylkeskommuners organisering av sin virksomhet, herunder kommunenes privatisering av tjenesteproduksjon.

Kommunenes organisering av sin virksomhet

Tabell 5.3 nedenfor, som er hentet fra NIBR-notat 2000:128 side 80, viser kommunenes organisering av hovedtyngden av utvalgte oppgaver. Tallene fra 2000 viser at innslaget av private løsninger er sterkest når det gjelder vedlikehold/snørydding av vei. De to andre områdene med betydelig innslag av private løsninger er renovasjon og vaskeritjenester i sykehjem.

Utskilling av renovasjonstjenesten fra ordinær kommunal drift er valgt i over 90 prosent av kommunene. For vedlikehold/snørydding av vei er organisering innenfor ordinær kommunal drift mer vanlig (44 prosent av kommunene), og for vaskeritjenester produseres dette innenfor ordinær kommunal drift i 78 prosent av kommunene.

For vannforsyning er innslaget av kommunale løsninger og interkommunale samarbeid klart dominerende (93,4 prosent av kommunene). Kommunene er også helt dominerende som tjenesteprodusent for renhold i sykehjem og skoler (99 prosent av kommunene). Organisering av boligforvaltning eller eiendomsforvaltning innenfor ordinær kommunal virksomhet er også dominerende (96 prosent av kommunene).

Tallene viser at de fleste kommuner selv har ansvaret for å levere hovedtyngden av barnehagetjenestene, men i 2000 er private leverandører sterkt involvert i syv prosent av kommunene. Videre dominerer kommunene produksjonen av institusjonsbaserte omsorgstjenester og drift av svømmehall. I 2000 ble det også

spurt om vaktmestertjenester i skoler og hjemmebaserte omsorgstjenester. Disse ble drevet innenfor den ordinære kommunale virksomheten i alle de kommunene som svarte.

Siden tallene i denne undersøkelsen ikke er direkte sammenliknbare over tid, skal en være forsiktig med tolkningen av utviklingstrekk i kommunal tjenesteproduksjon på bakgrunn av dette. Samlet sett synes imidlertid ikke tallene å vise noen klar økning i privat tjenesteproduksjon i kommunene.

Tabell 5.3 Kommunenes organisering av utvalgte oppgaver 1995, 1996 og 2000. Tallene er ikke direkte sammenliknbare fra år til år. Prosentandeler (absolutte tall i parentes)

	Organisasjonsformer									
	Ordinær kommunal drift/forretningsdrift (kommunalt selskap/foretak)			Inter. komm. 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 av 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 (f.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".

* I tillegg oppgir 3 kommuner at frivillige organisasjoner ivaretar drift av svømmehall.

Kilde: NIBR

Fylkeskommunenes organisering av sin virksomhet

Tabell 5.4 nedenfor, som er hentet fra NIBR-notat 2000:128 side 83, viser hvordan utvalgte tjenester blir ivaretatt i fylkeskommunene. Selv om en skal være forsiktig med å tolke utvikling over tid, kan tabellene synes å indikere en

tiltakende privatisering i fylkeskommunene i perioden 1995–2000. Når det gjelder både rengjøring og kantinedrift, hvor det ikke ble rapportert om private løsninger i 1995 eller 1996, var det imidlertid et visst innslag av private løsninger i 2000. I 2000 har mellom to og fem fylkeskommuner gått inn på slike løsninger. Blant de tjenestene hvor det forelå data fra 1995 og/eller 1996, var det kun innen vaskeri og museumsdrift at det fantes innslag av private løsninger. Som det fremgår av tabellen, synes ikke innslaget av private løsninger for disse tjenestene å ha endret seg vesentlig i 2000 sammenliknet med tidligere år.

Tallene for 2000 viser at 12 av de 18 fylkeskommunene har valgt en privat løsning når det gjelder organiseringen av kollektivtransporten. Videre dominerer ordinær fylkeskommunal drift fortsatt når det gjelder bibliotek tjenester og vedlikehold av vei. Tilsvarende ble det i 2000 spurt om organiseringen av somatiske sykehustjenester, videregående opplæring og vaktmestertjenester i videregående skoler. Fordi alle fylkeskommuner ivaretar disse tjenestene innenfor den fylkeskommunale driften, er de ikke rapportert i tabellen.

Tabellen viser også at innslaget av interfylkeskommunalt samarbeid er begrenset. Det er stor variasjon i hvordan de tilfeller av samarbeid som det rapporteres om er organisert.

Tabell 5.4 Fylkeskommunenes organisering av hovedtyngden av utvalgte oppgaver 1995, 1996 og 2000. Prosentandeler (totalt antall og andel i parentes)

	Organisasjonsformer									
	Ordinær fylkeskommunal drift/forretningsdrift (fylkeskommunalt selskap/foretak)			Inter. f.kom. samarbeid	Aksjeselskap/stiftelse			Privat virksomhet		
	1995	1996	2000	2000	1995	1996	2000	1995	1996	2000
Bibliotektenester	-	-	94,1 (16/17)	5,9 (1/17)	-	-	0,0 (0/17)	-	-	0,0 (0/17)
Veivedlikehold	-	-	92,3 (12/13)	0,0 (0/13)	-	-	0,0 (0/13)	-	-	7,7 (1/13)
Museer	44,4 (4/9)	-	43,8 (7/16)	12,6 (2/16)	33,3 (3/9)	-	31,3 (5/16)	22,2 (2/9)	-	12,6 (2/16)
Rengjøring i vg. skoler ¹	100,0 (10/10)	92,9 (13/14)	88,9 (16/18)	0,0 (0/18)	0,0 (0/10)	7,1 (1/14)	0,0 (0/18)	0,0 (0/10)	0,0 (0/14)	11,2 (2/18)
Rengjøring i somatiske sykehus ¹	-	-	83,3 (15/18)	0,0 (0/18)	-	-	0,0 (0/18)	-	-	16,7 (3/18)
Kantinedrift i vg. skoler ²	87,5 (7/8)	92,9 (13/14)	72,2 (13/18)	0,0 (0/18)	12,5 (1/8)	7,1 (1/14)	0,0 (0/18)	0,0 (0/8)	0,0 (0/14)	27,8 (5/18)
Kantinedrift i somatiske sykehus ²	-	-	94,4 (17/18)	5,6 (1/18)	-	-	0,0 (0/18)	-	-	0,0 (0/18)
Vaskeritjeneste ³	63,7 (7/11)	38,5 (5/13)	41,2 (7/17)	5,9 (1/17)	9,1 (1/11)	23,1 (3/13)	23,6 (4/17)	27,3 (3/11)	38,5 (5/13)	29,4 (5/17)
Kollektivtransport	-	-	16,7 (3/18)	5,6 (1/18)	-	-	11,1 (2/18)	-	-	66,7 (12/18)

1) I 1995 og 1996 ble det spurt om "Rengjøring", skillet mellom rengjøring i vg. skoler og sykehus ble innført fra 2000.

2) I 1995 og 1996 ble det spurt om "Kantinedrift", skillet mellom kantinedrift i vg. skoler og sykehus ble innført fra 2000.

3) I 2000 ble dette spesifisert til "Vaskeritjeneste i sykehusene".

Kilde: NIBR

KOSTRA

En annen kilde til informasjon om kommunal tjenesteproduksjon er KOSTRA. KOSTRA er et informasjonssystem som blant annet omfatter regnskapsstatistikk for kommunene. Det er foreløpig noe usikkert hvilken nytte Kostra-registreringer vil kunne få for utvalgets arbeid, men utvalget vil vurdere dette nærmere i sitt videre arbeid. Utvalget vil senest få tilgang til dette når oppdatert og kvalitetskontrollert tallmateriale foreligger i løpet av juni 2002.

6. TIDLIGERE VURDERINGER AV KONKURRANSEVRIDNINGER

6.1 Innledning

Spørsmålet om konkurransevidninger i merverdiavgiftssystemet i forholdet mellom offentlig og privat drift har vært drøftet i flere sammenhenger siden merverdiavgiften ble innført i 1970. Nedenfor gis det en kort omtale av de forslag som har vært fremsatt for å motvirke de vridninger som merverdiavgiftssystemet gir på dette området.

6.2 Utvalgsinnstillingen fra 1970 og oppfølgingen av denne

I september 1970 ble det lagt frem en innstilling (innstilling om konkurransevidning) fra et utvalg som utredet spørsmålet om konkurransevidning mellom offentlig og privat virksomhet og visse andre vridningsspørsmål 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 vurderte flere alternativer som kunne bidra til å løse eller motvirke vridningseffektene mellom offentlig og privat drift. 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 eller ved en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget ble stående ved at tiltak mot konkurransevidningene burde gjennomføres ved pålegg om avgiftsplikt for de deler av offentlig virksomhet som tilgodeser egne behov.

Utvalgsinnstillingen fra 1970 ble behandlet i Ot.prp. nr. 26 (1970-71).

Finansdepartementet sluttet seg til at konkurransevidning mellom offentlig og privat drift 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 konkurransevidningen ble løst gjennom en adgang til å pålegge statlige og kommunale institusjoner å beregne avgift 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 vridningen på annen måte. Departementet var enig med utvalget at det for behandling av denne type saker burde opprettes et rådgivende utvalg.

Finanskomiteen sluttet seg til Finansdepartementets forslag, jf. Innst. O. nr. 40 (1970-71). På denne bakgrunn ble det i merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd gitt hjemmel for å pålegge avgiftsplikt for offentlige institusjoners varefremstilling og tjenesteyting til eget bruk. Ved kgl.res. av 6. august 1971 ble det i medhold av denne bestemmelsen oppnevnt et rådgivende utvalg for saker om konkurransevridding etter merverdiavgiftsloven.

I utvalgsinnstillingen fra 1970 ble det også gitt en særskilt behandling av konkurransevridding i vegsektoren. Fra utvalgets side ble det anbefalt at konkurransevriddingen i denne sektoren ble løst på en annen måte enn for den øvrige offentlige virksomheten. I stedet for et avgiftspålegg for det offentlige på egne arbeider, ble det antatt at vriddingsproblemer best kunne løses ved et avgiftsfritak for vegarbeider. I Ot.prp. nr. 26 (1970-71) tok Finansdepartementet ikke endelig stilling til hvordan konkurransevriddingen mellom offentlig og privat drift skulle løses i vegsektoren. Etter departementets mening burde dette spørsmålet utredes videre. I Innst. O. nr. 40 (1970-71) ga finanskomiteen imidlertid uttrykk for at spørsmålet om konkurransevriddinger i vegsektoren kunne løses relativt raskt, og ba derfor om at departementet fremmet en egen proposisjon om dette. I Ot.prp. nr. 13 (1971-72) foreslo departementet at det ble inntatt en egen bestemmelse i merverdiavgiftsloven om avgiftsfritak for vegarbeider. Finanskomiteen sluttet seg til dette forslaget, jf. Innst. O VII (1971-72). På denne bakgrunnen 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. Fritaket er senere blitt utvidet i flere omganger. I kapittel 3.5 er det gitt en nærmere beskrivelse av denne nullsatsordningen innen vegsektoren.

6.3 Merverdiavgiftsutvalget av 1985 (Zimmerutvalget)

I St.meld. nr. 54 (1984-85) Om merverdiavgiftssystemet ble det varslet at Finansdepartementet ville be det utvalget som skulle gjennomgå merverdiavgiften om å vurdere nærmere problemene vedrørende konkurransevridding.

I desember 1985 ble det oppnevnt et utvalg for å vurdere forbedringer i merverdiavgiftsloven. Utvalget avga to delinnstillinger – NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester (Storvikutvalget) og NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov (Zimmerutvalget), som blant annet omhandler konkurransevridding.

Zimmerutvalget viste til at det var vanskelig å peke på helt andre løsninger som kan fjerne konkurransevriddinger, enn hva som ble lagt frem i 1970. Utvalget

mente disse løsningene igjen var aktuelle. I spørsmålet om konkurransevidning i forhold til kommunale institusjoner avga utvalget delt innstilling. Flertallet gikk inn for en generell kompensasjonsordning innenfor merverdiavgiftssystemet for kommunale og fylkeskommunale virksomheter, ved at disse blir gitt en utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser. 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 kommunene. Det andre mindretallet gikk inn for avgiftsfritak begrenset til nærmere angitte bransjer hvor det er påvist å foreligge konkurransevidninger.

6.4 St. meld. nr. 21 (1993-94) og Ot.prp. 18 (1994-95)

Zimmerutvalgets innstilling i forhold til spørsmålet om konkurransevidning ble fulgt opp i St. meld. nr. 21 (1993-94), hvor daværende regjering mente at to alternativer var mest aktuelle for å fjerne konkurransevidninger i kommunal virksomhet. En løsning som ble skissert, var en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet for merverdiavgift som betales ved anskaffelser fra visse bransjer. Denne løsningen var i samsvar med forslaget fra det ene mindretallet i Zimmerutvalget. Denne kunne gjennomføres relativt hurtig. Den andre løsningen var å skille ut deler av den kommunale virksomheten i egne regnskapsenheter og innføre avgiftsplikt på omsetning fra disse enhetene. Dette ville imidlertid kreve omfattende endringer i kommunale regnskapsregler og ville ta tid å iverksette. På sikt ville imidlertid dette være en mer tilfredsstillende løsning.

Under behandlingen i finanskomiteen fant flertallet det sannsynliggjort at eksisterende konkurransevidning var et problem, jf. Innst. S. nr. 94 (1993-94). Flertallet antok imidlertid at det ville være en del ulemper og kostnader forbundet med en omlegging. Det ble derfor uttalt som en klar forutsetning at fordelene ved en omlegging måtte være større enn ulempene. Flertallet anbefalte en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet.

På bakgrunn av finanskomiteens merknader ble det nedsatte en arbeidsgruppe i Finansdepartementet som blant annet skulle kartlegge omfanget av egenproduksjonen i kommunal sektor.

I St.prp. nr. 1 (1994-95) ble det varslet at en ville gå inn for en begrenset kompensasjonsordning innen kommunal sektor for å redusere konkurransevidningen. I Budsjett-innst. S. nr. 1 (1994-95) støttet finanskomiteens flertall dette. Flertallet ville ta endelig stilling til hvilke bransjer som burde omfattes av ordningen når endelig forslag forelå.

I Ot.prp. 18 (1994-95) ble det fremmet forslag om å innføre en kompensasjonsordning for kommuner og fylkeskommuners kjøp av visse avgiftsbelagte tjenester. Det ble foreslått at ordningen skulle legges utenfor merverdiavgiftssystemet, og omfatte renhold, vaskeri og renseri, samt bygg og anlegg. Finanskomiteens flertall sluttet seg til forslaget, men slik at ordningen ikke skulle omfatte renhold. På denne bakgrunn vedtok Stortinget en egen lov om kompensasjon, jf. lov av 17. februar 1995 nr. 9 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. I kapittel 7 er det gitt en nærmere redegjørelse for denne ordningen.

7. GJELDENE KOMPENSASJONSORDNING FOR KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER

7.1 Bakgrunn

Gjeldende kompensasjonsordning for kommuner og fylkeskommuner ble innført fra 1. mai 1995, jf. omtalen av bakgrunnen for innføringen av denne i kapittel 6.4. Dette er en ordning som ligger utenfor merverdiavgiftssystemet.

Hensikten med kompensasjonsordningen er å motvirke konkurransevridning som følger av merverdiavgiftssystemet fordi kommuner og fylkeskommuner kan ha økonomisk fordel av å utføre visse tjenester selv fremfor å kjøpe tjenesten fra private næringsdrivende. Det er kun tjenesteelementet i leveransen som gir opphav til konkurransevridning siden kommunene selv med egenproduksjon av tjenestene må anskaffe nødvendig vareinnsats inkludert merverdiavgift. Siden det bare ytes kompensasjon for tjenesteelementet i leveransen er det utarbeidet egne refusjonssatser for de enkelte tjenester.

Det er en forutsetning at kompensasjonsordningen ikke skal påvirke statens inntekter. Kompensasjonsordningen er derfor finansiert av kommunene selv gjennom et engangstrekk i den kommunale rammetilskuddet, jf. St. meld. nr. 2 (1994-95) Revidert nasjonalbudsjett 1995. En viktig forutsetning for finansieringsordningen skulle virke etter hensikten var at finansieringen skulle skje uavhengig av hva den enkelte kommune mottar i refusjon.

Kompensasjonsordningen var opprinnelig begrenset til å gjelde anskaffelser til eget bruk av tjenester vedrørende vask og rens av tekstiler og arbeid på bygg, anlegg og annen fast eiendom. Ordningen ble utvidet til også å omfatte renhold med virkning fra 1. januar 2002, jf. Innst. O. nr. 3 (2001-2002).

Fra 1. januar 2000 ble ordningen utvidet til å omfatte private og ideelle virksomheter som er tatt med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale/fylkeskommunale tjenestetilbudet, jf. Ot. prp. nr. 86 (1998-99).

7.2 Beskrivelse av ordningen

Finansdepartementet har med hjemmel i kompensasjonsloven av 1995 fastsatt forskrift om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. (Forskrift 19. april 1995, forskrift nr. 105). Nedenfor gis det en beskrivelse av ordningen slik det følger av forskriften.

Berettiget etter kompensasjonsordningen er kommuner og fylkeskommuner og 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.

Havnevesenets virksomhet vil komme inn under ordningen. Havnevesenet har normalt et eget styre, men kommunestyret er her likevel det øverste organ.

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

Det er private og ideelle virksomheter som utfører tilsvarende oppgaver som kommunen eller fylkeskommunene etter lovgivningen er pålagt å utføre, som omfattes av kompensasjonsordningen. De viktigste lovpålagte oppgaver kommunen har er blant annet tjenester knyttet til primærhelsetilbudet, eldreomsorg, grunnskoler og barnehager. Fylkeskommunen er pålagt ansvaret for blant annet helsetjenester, videregående opplæring samt samferdsel. Videre regnes oppgaver som kommunen ved lov er pålagt det økonomiske ansvaret for, som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet som omfattes av kompensasjonsordningen.

Kompensasjonsordningen gjelder ikke for kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som er organisert som en stiftelse, et aksjeselskap eller lignende. Den gjelder heller ikke for kommunal virksomhet som omfattes av merverdiavgiftsloven § 11 første ledd. Disse institusjonene har rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel VI.

Det ytes heller ikke kompensasjon for merverdiavgift på leverte varer og merverdiavgift på verdien av innsatsvarer, herunder driftsmidler, som benyttes til utførelsen av tjenesten. Det ytes dermed i utgangspunktet kun kompensasjon for tjenstedelen av de aktuelle ytelsene, og ikke for varedelen. Dette er begrunnet med at det ikke anses å foreligge konkurransevridning som følge av merverdiavgiftssystemet ved kommunens/fylkeskommunenes kjøp av varer. Tjenstedelen er fastsatt rent sjablonmessig for de enkelte tjenesteområder i følgende kompensasjonskategorier:

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 konsulenttenester for bygg og anlegg 80 prosent
5. Renhold 85 prosent

Ved beregningen av sjablonene er det lagt til grunn en gjennomsnittsbetraktning av størrelsen på tjenesteandelen for de fem kategorier tjenester.

For at det skal bli tale om kompensasjon må kommunen ha betalt merverdiavgift for tjenesten. Det vil si at for de leveranser hvor kommunene har kjøpt avgiftsfrie tjenester kan det ikke kreves noen kompensasjon. Det vil i første rekke gjelde for arbeid på offentlig veg. Her betales bare merverdiavgift av vareleveransen. Jf. kapittel 3.5 hvor vegfritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13 er nærmere omtalt.

I regnskapsforskriften av 6. mai 1999 § 5-2 er det gitt spesielle regler for salgsdokumentet. Dette skal være nummerert, datert og angi navn og adresse på leverandøren, leverandørens organisasjonsnummer, navn og adresse på mottaker, en beskrivelse av hvilken tjeneste og kompensasjonskategori som er levert og om det er levert varer som er tatt med i andre fakturaer, vederlag for tjenesten og stedet der tjenesten er ytet. Salgsdokumentet skal også angi vederlaget uten avgift og selve avgiftsbeløpet.

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.

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

Kommune-/fylkeskommunerevisjon skal ved revisjon 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/fylkeskommunen skal videre attestere at virksomheten er en del av det kommunale eller fylkeskommunale tjenestetilbudet.

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 kommunen/fylkeskommunen har sendt inn oppgaven. Interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger som fører eget regnskap skal sende oppgaver på tilsvarende måte. Det må angis hvilke kommuner/fylkeskommuner som er med i sammenslutningen og med hvilken andel. Private og ideelle virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen skal ikke sende kompensasjonskravet direkte til fylkesskattekontoret, men til den kommune eller fylkeskommune de er hjemmehørende i.

Finansdepartementet har våren 2002 innhentet opplysninger fra skatteetaten over kommunenes kompensasjonskrav for 2000 for kjøp innenfor de tjenesteområdene som da var omfattet av kompensasjonsordningen. Disse områdene er:

- 1) Vaskeri- og renserivirksomhet
- 2) Bygg- og anleggsarbeider hvor det også leveres varer
- 3) Bygg- og anleggsarbeider hvor det bare leveres tjenester
- 4) Rene konsulenttjenester for bygg og anlegg nevnt i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr 9 og nr 12 siste alternativ (utforming)

I følge opplysningene hadde alle landets kommuner levert inn kompensasjonskrav dette året. Som det går frem av tabell 7.1, beløp de samlede kravene seg til om lag 1,2 mrd. kroner. Mesteparten av dette gjaldt kjøp av tjenester innen bygg og anlegg hvor det også leveres varer, og rene konsulenttjenester for bygg og anlegg. Bare 50 mill. av det samlede kravet var kompensasjon for kjøp av tjenester innen vask og renseri.

Tabell 7.1 Oversikt over krav om kompensasjon fra kommuner og fylkeskommuner for søknadsåret 2000. Alle tall i mill. kroner

Fylke	Tjenesteområde				Totalt
	1	2	3	4	
Østfold	2,77	40,22	1,85	9,58	54,41
Akershus	0,55	84,76	3,96	16,72	105,98
Oslo	2,43	133,24	8,07	36,26	180,00
Hedmark	2,76	33,20	1,35	5,08	42,38
Oppland	0,31	37,25	1,94	6,66	46,16
Buskerud	3,97	48,08	2,32	7,78	62,15
Vestfold	2,38	33,07	1,20	6,49	43,15
Telemark	0,57	24,90	1,51	3,71	30,69
Aust-Agder	1,58	26,26	1,15	4,82	33,80
Vest-Agder	2,69	37,71	3,55	10,20	54,14
Rogaland	7,31	90,29	4,12	16,61	118,33
Hordaland	3,08	90,77	8,19	15,42	117,45
Sogn og Fjordane	2,05	27,08	1,53	5,72	36,37
Møre og Romsdal	6,47	44,65	2,49	6,91	60,52
Sør-Trøndelag	4,51	40,30	3,16	17,32	65,28
Nord-Trøndelag	0,35	25,58	1,35	7,20	34,48
Nordland	3,72	49,03	4,10	9,88	66,73
Troms	1,84	31,13	3,60	3,62	40,19
Finnmark	1,59	22,26	3,29	3,84	30,97
Totalt	50,91	919,76	58,72	193,82	1223,21

Kilde: Skatteetaten og Finansdepartementet

8. LØSNINGER PÅ KONKURRANSEVRIDNINGER I ANDRE LAND

8.1 Innledning

Utvalget gir her en oversikt over hvilke løsninger enkelte EU-land har valgt for å løse problemet med konkurransevridding i merverdiavgiftssystemet mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. I denne gjennomgangen er det spesielt lagt vekt på hvilke løsninger som er valgt i våre naboland Sverige, Danmark og Finland. Utvalget gir dessuten en kort oversikt over merverdiavgiftsregelverket i New Zealand. Merverdiavgiftssystemet i New Zealand skiller seg ut fra de fleste andre land ved at de har et svært generelt system, hvor også offentlig sektor i stor grad er omfattet av avgiftsplikten.

EU-regelverket setter krav til, og rammer for, medlemslandenes regelverk på merverdiavgiftsområdet, men uten å gi noen uttømmende beskrivelse av et helhetlig merverdiavgiftssystem. Avgiftsområdet er nærmere regulert i sjette avgiftsdirektiv (Rdir 77/388/EØF). Direktivet forplikter medlemslandene til å etablere en generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Samtidig gjøres det uttrykkelig unntak fra denne avgiftsplikten. Det er ikke anledning til å operere med andre løsninger, med mindre det er gitt overgangsbestemmelser.

Store deler av den aktivitet som drives av offentlige institusjoner er etter det sjette avgiftsdirektivet unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Slike institusjoner er i henhold til direktivet som hovedregel ikke avgiftspliktige når eventuell omsetning skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse, jf. artikkel 4(5). Videre vil den aktivitet som utøves av offentlige institusjoner ofte være unntatt fra avgiftsplikten etter de særskilte unntakene i artikkel 13 (A) i direktivet. Dette er unntak som er av sosial karakter, det vil si tjenester som av sosiale grunner skal kunne leveres til et lavere prisnivå til den enkelte forbruker. Eksempler på tjenester som er unntatt er helsetjenester, sosiale ytelser og undervisningstjenester, og dette er tjenester som ofte ytes av offentlige institusjoner.

Etter det sjette avgiftsdirektivet har offentlige institusjoner ikke adgang til å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser av avgiftspliktige varer og tjenester som kan henføres til den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Kompensasjon for den økonomiske belastningen som merverdiavgiften utgjør for kommunene, må derfor i EU-medlemslandene gjøres utenfor merverdiavgiftssystemet.

Flere medlemsland har innført ulike kompensasjonsordninger for den offentlige sektoren. I EU foreligger det imidlertid ikke harmoniserte regler om kompensasjon for merverdiavgift for den offentlige virksomhet. De ulike kompensasjonssystemer som anvendes i et flertall av EU-landene er samtlige systemer som juridisk sett er utenfor det generelle merverdiavgiftssystemet. Disse ordningene synes derfor å være forenlig med det sjette avgiftsdirektivet. Det pågår nå et arbeid i EU-kommisjonen for å se på merverdiavgiftsregelverket for offentlige organer. Det er imidlertid ikke mulig å si hva dette arbeidet vil resultere i eller om behovet for kompensasjonsordninger vil bli endret.

Siden Norge ikke er medlem av EU, og siden EØS-avtalen ikke omfatter skatter og avgifter, er Norge ikke bundet av den harmonisering av regelverket som skjer innen EU på dette området. Norge er imidlertid 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.

Dette betyr at Norge i utgangspunktet ikke er bundet av EUs sekundærlovgivning på skatte- og avgiftsområdet ved utformingen av en kompensasjonsordning for kommunesektoren. På den annen side vil de begrensninger som EU-retten setter, etter utvalgets mening være et viktig moment ved vurderingen av de ulike alternativer for løsninger. I tillegg må det foretas en vurdering i forhold til de forpliktelser Norge har i henhold til EØS-avtalen.

I den endelige utredningen tar utvalget sikte på å gå nærmere inn på disse spørsmålene. Utvalget vil da også gi en nærmere beskrivelse av de ulike kompensasjonsordningene som er gitt i flere av EU-landene. I denne omgang har utvalget begrenset seg til å gi en oversikt over de ordningene som er gitt i våre nærmeste naboland.

8.2 Om kompensasjonsordninger i enkelte EU-land

8.2.1 Sverige

I Sverige gjelder et særskilt system med etterbetaling av merverdiavgift for kommunesektoren (Kommunkontosystemet), jf. lag (1995:1518) om mervärdesskattekontoen för kommuner och landsting. Systemet ble innført i 1996 og ligger utenfor merverdiavgiftssystemet. Ordningen er et kompensasjonssystem for den merverdiavgift som ikke kommunesektoren kan fradragføre i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Ordningen er i prinsippet generell for alle varer og tjenester. Formålet med ordningen er å hindre at merverdiavgiften gir konkurransevridninger mellom å produsere tjenester selv fremfor å kjøpe tjenester med avgift fra andre.

Den merverdiavgift som er aktuelt å få refundert etter kommunkontosystemet er:

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

Kommunkontosystemet innebærer dessuten at det gis kompensasjon for den "skjulte" merverdiavgift som inngår i visse avgiftsfrie anskaffelser. Denne "skjulte" avgiften oppstår for virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående avgift. Merverdiavgiften vil dermed utgjøre en kostnad, som kan bli veltet over på kjøper ved prising av tjenesten. Retten til etterbetaling for den "skjulte" merverdiavgiften gjelder kjøp eller bidrag for avgiftsfri virksomhet innen helse- og sykeomsorg, sosialomsorg og utdanning. Retten til etterbetaling gjelder imidlertid ikke for kjøp av kultur- og fritidstjenester eller bidragsytning til slik virksomhet. Størrelsen som kompenseres for den skjulte merverdiavgiften beregnes sjablonmessig til enten 5, 6 eller 18 prosent av prisen.

Kompensasjonen gjelder ikke for slike anskaffelser som det etter den svenske merverdiavgiftsloven gjelder uttrykkelig fradragsforbud for. Dette gjelder anskaffelser som er gjort for privat forbruk eller for bruk som berøres av de særskilte fradragsbegrensningene i merverdiavgiftsloven (eksempelvis representasjon og innkjøp av personbiler).

Ordningen er finansiert av kommunene selv. Hensikten med kommunkontosystemet er at systemet skal være stabilt og ikke gi opphav til økte kostnader for staten. Kommunens innbetalinger er ikke koblet til den enkelte kommunes faktiske kostnader til merverdiavgift. Den andel som kreves tilbakebetalt fra hver kommune blir bestemt av en fordelingsnøkkel som beregnes ut fra antall innbyggere. Dette innebærer at kjøp av eksterne tjenester i seg selv ikke blir økonomisk belastende for den enkelte kommune, idet systemet er kollektivt finansiert.

Den svenske regjeringen har i mars 2002 lagt frem forslag om endringer i kommunkontosystemet. Det er blant annet foreslått endringer i finansieringsformen og bestemmelsen som muliggjør kontroll i systemet. Etter forslaget skal disse endringene tre i kraft fra 1. januar 2003.

8.2.2 Danmark

I 1985 ble det innført en kompensasjonsordning for kommunesektoren i Danmark (Momsutligningsordningen), jf. blant annet lov nr. 212 af 16. maj om udligning af visse kommunale og amtskommunale udgifter til merværdiafgift og om Det Kommunale Momsfond. Kompensasjonsordningen ligger utenfor merverdiavgiftssystemet og gir kommunene refusjon for merverdiavgift som disse betaler i virksomhet som ikke er avgiftspliktig. Ordningen gjelder både for varer og tjenester. Det er imidlertid satt visse begrensninger i fradragsretten. Som i Sverige og Finland praktiseres også i Danmark en ordning med kompensasjon for "skjult" merverdiavgift. Ordningen ble innført for å forhindre den konkurransevidning som kan oppstå dersom kommunene, som ikke har fradragsrett på anskaffelser til bruk i unntatt virksomhet, velger å produsere tjenester med egne ansatte fremfor å kjøpe dem med avgift fra andre.

Kompensasjonsordningen er utgiftsnøytral for staten gjennom at kommunene bidrar til staten med innbetaling av merverdiavgift som kommunene kan kreve tilbake fra Momsfondet. Dette er et kommunalt merverdiavgiftsfond som finansieres av kommunene selv. I praksis avregner avgiftsmyndighetene merverdiavgiftsbeløpet mot en del av kildeskatten som månedlig utbetales kommunene.

Refusjonsordningen administreres av Innenriksdepartementet, og de enkelte kommuner får gjennom denne utligningsordningen utbetalt det beløp som svarer til de utgifter kommunene har til betaling av avgift etter merverdiavgiftsloven.

8.2.3 Finland

I Finland har kommunene rett til å få etterbetalt den merverdiavgift som påløper ved anskaffelser til avgiftsfri virksomhet. Systemet ble innført i forbindelse med innføringen av den finske merverdiavgiftsloven fra 1. juni 1994 (1501/93). Ordningen gjelder i prinsippet generelt for kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester til bruk i kommunenes avgiftsfrie virksomhet. Formålet med ordningen er å hindre at merverdiavgiften gir konkurransevidninger mellom å produsere tjenester selv fremfor å kjøpe tjenester med avgift fra andre. Ordningen ligger utenfor merverdiavgiftssystemet.

Refusjonsordningen gjelder ikke for anskaffelser som det etter den finske merverdiavgiftsloven gjelder uttrykkelig fradragsforbud for. Dette gjelder anskaffelser som er gjort for privat forbruk eller forbruk som berøres av de særskilte fradragsbegrensningene i merverdiavgiftsloven (eksempelvis representasjon, innkjøp av personbiler, motorsykler, husvogner samt fartøy for sport og fornøyelse).

Det er nylig vedtatt endringer som innebærer at kommunene også får tilbakebetalt den såkalte "skjulte" merverdiavgiften ved kjøp av avgiftsfrie tjenester fra privat sektor. Dette gjennomføres ved at kommunene får tilbakeført 5 prosent av kjøpesummen ved kjøp av enkelte avgiftsfrie tjenester som helse-, syke- og sosiale tjenester fra private tilbydere.

Ordningen er finansiert av kommunene selv. Finansieringsordningen hadde enkelte uheldige sider som gjorde at denne også nå er endret. Tidligere betalte hver kommune tilbake en andel fastsatt med basis i kommunenes innbyggertall. Nå dekkes statens utgifter ved at kommunenes andel av selskapsskatten er redusert.

8.3 Merverdiavgiftssystemet i New Zealand

I New-Zealand har man for en stor del unngått problemer med konkurransevridninger ved å ha et svært generelt merverdiavgiftssystem hvor også offentlig sektor er omfattet av avgiftsplikten. Etter denne modellen behandles offentlige organer som avgiftspliktige subjekter ved at all aktivitet i prinsippet skatlegges med full sats. Motstykket til dette er at det foreligger full fradragsrett for inngående merverdiavgift. Nedenfor gis det en kortfattet oversikt over denne modellen. For en mer inngående beskrivelse av systemet i New Zealand vises til "Merverdiavgiftsloven og vridning i produksjonstilpasningen – Goods and Services Tax (GST) i New-Zealand" (2000).

New-Zealand innførte et svært generelt merverdiavgiftssystem (Goods and Services Tax (GST)) i 1986 hvor svært få tjenester er unntatt og hvor avgiftsplikten ikke er knyttet til omsetning slik som ellers er vanlig, men til enhver aktivitet som foregår kontinuerlig eller regelmessig. Aktiviteten må tilby eller ha intensjon om å tilby varer og tjenester til andre for en motytelse. Aktiviteter i regi av lokale og sentrale myndigheter er avgiftspliktig virksomhet. Avgiftspliktig virksomhet inkluderer imidlertid ikke:

- arbeidstakerforhold der arbeidstakeren mottar lønn, eller ledelsen i virksomheter
- hobbyaktiviteter eller rekreasjonsaktiviteter drevet av enkeltpersoner
- leilighetsvis salg av interiør eller husholdningsartikler, møbler, personlige effekter eller private kjøretøyer.
- salg av varer og tjenester som er unntatt

Enkelte varer og tjenester er imidlertid særskilt unntatt:

- finansielle tjenester,
- leie av privat bolig,
- salg av bolig som en del av avgiftspliktig virksomhet,
- leie av boligtomt,

- donasjon av varer og tjenester som selges av ideelle organisasjoner og lignende, og
- edle metaller.

Definisjonen av avgiftsplikten er svært vidtrekkende. Offentlige organer omfattes av avgiftsplikten ved all ytelse av tjenester (med mindre disse etter sin art er særskilt unntatt fra avgiftsområdet). Dette gjelder også når tjenestene ytes til andre offentlige organer. Offentlige virksomheter betraktes som tilbydere av varer og tjenester til privat og offentlig sektor og har avgiftsplikt på linje med annen avgiftspliktig virksomhet og på linje med produksjon av varer og tjenester som omsettes til andre. Systemet forutsetter en prising av offentlige tjenester. Verdiene av omsetningen til privat sektor måles ved inntektene fra gebyrer og egenandeler eller andre betalingsformer. Verdien av omsetningen til offentlig sektor er representert ved enhver form for bidrag fra staten sammen med enhver form for bidrag fra andre deler av offentlig sektor. Verdien av slike aktiviteter er gjenstand for beregning av utgående GST, med mindre de er særskilt fritatt. Samtidig kan slik virksomhet føre fradrag for inngående GST på anskaffelser til bruk i virksomheten.

9. ALTERNATIVE LØSNINGER FOR Å MOTVIRKE KONKURRANSEVRIDNING

9.1 Innledning

Ifølge mandatet 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 er spesielt bedt om å vurdere ”.. om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet.” og ”.. om hele eller deler av kommunenes virksomhet bør komme innenfor merverdiavgiftssystemet, og dermed få fradragrett for inngående merverdiavgift.” I mandatet er det videre presisert at regelverket om offentlig virksomhet som drives i fellesskap og tjenesteomsetning mellom kommunene bør vurderes i denne sammenheng. Dessuten er utvalget blant annet bedt om å ”.. vurdere hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der merverdiavgiften kan føre til at private tilbydere får en konkurranseulempe.”

Det fremgår av mandatet at utvalget innen utløpet av mars 2002 skal levere en delrapport hvor det skisseres enkelte løsninger som synes mest aktuelle. Utvalget har hatt en svært knapp tidsfrist ved utarbeidelsen av delrapporten, og har derfor konsentrert seg om å gi en kortfattet beskrivelse av de alternative løsningene som synes å foreligge. Enkelte av disse løsningene er det etter utvalgets mening ikke aktuelt å vurdere nærmere og disse er derfor allerede nå forkastet. For de løsningene som etter utvalgets oppfatning fremstår som aktuelle, har det imidlertid ikke vært mulig å foreta en mer inngående vurdering og sammenligning. Dette skyldes blant annet at det har vært vanskelig på så kort tid å fremskaffe tilfredsstillende bakgrunnsmateriale.

Utvalget vil vurdere disse alternativene grundigere i innstillingen som skal avgis i løpet av året. I den endelige innstillingen vil det være naturlig å foreta en bredere analyse av de enkelte alternativene. Blant annet er det aktuelt å komme nærmere inn på mer konkrete utforminger av løsningene og hvilke administrative konsekvenser de ulike modellene har for både skattemyndighetene, kommunene og de private næringsdrivende.

Utvalget vil også vise til at det er behov for å innhente bakgrunnsmateriale for å kunne gi en nærmere redegjørelse for hvilke tjenester som er aktuelle for kommunal egenproduksjon, og der konkurransevridding i forhold til private tilbydere kan være et problem. Utvalget tar også sikte på å gi en oversikt over omfanget av egenproduksjon i kommunene innenfor de aktuelle

tjenesteområdene. Utvalget vil komme nærmere tilbake til dette i sin endelige innstilling.

Ved vurderingen av hvilke modeller som det er aktuelt å se nærmere på, har utvalget særlig lagt vekt på om de ulike alternativene

- kan bidra til å fjerne konkurransevriddinger mellom kommunenes egenproduksjon og kjøp fra andre
- medfører at det oppstår nye konkurransevriddinger mellom kommunale og private leverandører av samme type tjenester
- bryter med prinsippet om merverdiavgiften som en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester
- medfører økte administrative kostnadene for avgiftsforvaltningen, kommunesektoren og de næringsdrivende
- ikke strider med EUs regelverk på merverdiavgiftsområdet.

I tillegg til å legge vekt på om de ulike modellene kan fjerne konkurransevriddinger har utvalget også lagt vekt på om det vil oppstå nye former for konkurransevriddinger. Dessuten har utvalget lagt vekt på om de ulike modellene bryter med merverdiavgiften som en generell form for beskatning av innenlands forbruk av varer og tjenester. Alle fritak og særordninger i merverdiavgiftssystemet vil i utgangspunktet svekke merverdiavgiftens generelle karakter. Dette kan gi opphav til tilpasninger og uproduktiv aktivitet. Utvalget legger også vekt på de administrative kostnadene som de alternative modellene vil medføre både for myndighetene, kommunene og de næringsdrivende. Utvalget vil understreke at det ikke har vært mulig å foreta en nærmere beregning av hvilke administrative kostnader de ulike modellene kan medføre. Dette tar utvalget sikte på å komme tilbake til i den endelige innstillingen. Utvalget har dessuten vurdert i hvilken grad de enkelte modellene kan være i strid med de rammer EUs regelverk setter for medlemslandene på dette området. Siden Norge ikke er medlem av EU, og siden EØS-avtalen ikke omfatter skatter og avgifter, er ikke Norge bundet av reglene i det sjette avgiftsdirektivet. Etter utvalgets mening vil imidlertid de løsninger som EU har lagt seg på, også være viktige å forholde seg til ved vurderingen av hvordan regelverket bør utformes i Norge. Norge er forpliktet til å respektere Romatraktatens bestemmelser om markedsfrihet slik disse er inkorporert i EØS-avtalen og fortolket av EU-domstolen. Det har imidlertid ikke vært tid til å foreta en vurdering av hvordan de ulike modellene stiller seg i forhold til Norges forpliktelser i henhold til EØS-avtalen. Utvalget vil også

komme tilbake til dette i sin endelige utredning. 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 i kapittel 9 drøftet flere aktuelle modeller for å fjerne konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. I kapittel 9.2 har utvalget drøftet en modell med avgiftspålegg etter uttalelse fra et rådgivende utvalg. En modell med instruks overfor offentlig virksomhet om å se bort i fra merverdiavgiften ved offentlige anskaffelser er drøftet i kap 9.3. Modeller som kan fjerne konkurransevriddingene innenfor merverdiavgiftssystemet er drøftet i 9.4 og 9.5, hvor utvalget har sett på henholdsvis fritak for å beregne merverdiavgift ved omsetning til kommunale virksomheter, og full fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunale virksomheter. Videre har utvalget vurdert en ordning med kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet i kapittel 9.6. I kapittel 9.7 har utvalget drøftet en modell med utvidet avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter. Utvalgets anbefalinger er oppsummert i kapittel 9.8.

9.2 Avgiftspålegg i enkelte saker

9.2.1 Beskrivelse

Etter merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd er det åpnet for at Kongen, etter å ha innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg, kan pålegge stat, kommune og institusjoner som eies av disse, å beregne og betale merverdiavgift av varer som fremstilles eller tjenester som ytes til eget bruk. Bestemmelsen er nærmere omtalt under kapittel 3.5.

Det er hittil ikke truffet noen avgjørelse om avgiftspålegg etter denne bestemmelsen. Siden opprettelsen i 1971 har det rådgivende utvalget imidlertid behandlet flere saker som berører ulike bransjer, blant annet trykkeri-, renhold- og vaskeribransjen. Fra bransjene har det i disse sakene vært hevdet at avgiftsreglene fører til konkurransevriddinger mellom offentlig og privat drift, hvilket gjør at det blir økonomisk gunstig å velge egenproduksjon i stedet for å kjøpe den samme ytelsen fra andre. Ikke i noe tilfelle har det rådgivende utvalget anbefalt at avgiftspålegg blir brukt for å motvirke konkurransevridding, selv om det er lagt til grunn at avgiftsreglene innen visse bransjer fører til konkurransevridding mellom egenproduksjon og anskaffelse fra andre. For en

nærmere redegjørelse for saker som har vært til behandling i det rådgivende utvalget vises det til Zimmerutvalgets innstilling.

Gjeldende ordning med avgiftspålegg ble av Zimmerutvalget vurdert som et virkemiddel som ikke var aktuelt. Zimmerutvalget uttalte blant annet om dette (side 117-118 i innstillingen):

”Selv i de tilfellene hvor det rådgivende utvalget har funnet at det har foreligget konkurransevridding, er det ikke foreslått å bruke avgiftspålegg som virkemiddel. Dette synes i hovedsak å bygge på den oppfatning at avgiftspålegg er et alt for drastisk virkemiddel, særlig fordi et slikt pålegg bør gis generell virkning når det først skal benyttes.

Utvalget har foran pekt på ulike problemstillinger som vil oppstå dersom dette virkemiddelet skal benyttes. Disse problemstillingene knytter seg både til grunnlaget for avgiftsberegningen og til hvem som et pålegg skal rettes mot. Denne fremstillingen viser, etter utvalgets mening, at det knytter seg flere vansker også til gjennomføringen av et pålegg.

Det kan således konstateres at gjeldende regler om avgiftspålegg, sammenholdt med den praksis som har festnet seg, gjør det nødvendig med flere ulike vurderinger før dette virkemiddelet kan iverksettes. Disse vurderingen må gjentas for hver gang det reises spørsmål om konkurransevridding innen en bestemt sektor. Gjeldende regler om avgiftspålegg er derfor ikke egnet til å gi noen generell løsning på som fjerner konkurransevridding mellom offentlig og privat virksomhet.

Det forhold at påleggsordningen ikke har vært benyttet, viser etter utvalgets syn også at virkemiddelet har vist sin utilstrekkelighet. Etter utvalgets mening er det flere forhold som taler for at dette regelverket ikke lenger blir opprettholdt, men at konkurransevridding blir løst på andre måter.”

9.2.2 Utvalgets vurderinger

For virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, kan merverdiavgiften gi opphav til konkurransevridding mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Merverdiavgiften kan også gi konkurransevridding på andre måter, for eksempel ved at kommunale institusjoner og private som omsetter samme tjenester står overfor ulike regler. Ved vurderingen av valg av løsninger på disse konkurransevriddingene, er det av stor betydning at de løsninger som velges er av generell karakter. Som et generelt utgangspunkt mener derfor utvalget at modeller som innebærer tiltak for å motvirke konkurransevridding i enkeltstående tilfeller ikke er en tilfredsstillende løsning.

På denne bakgrunn mener utvalget at konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre som merverdiavgiften gir opphav til, ikke kan løses ved at det gis konkrete avgiftspålegg til enkeltstående offentlige institusjoner. Ordningen med avgiftspålegg, som er hjemlet i merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd, fremstår derfor som lite egnet til å gi noen generell løsning på konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Bakgrunnen for at det rådgivende utvalget heller ikke har foreslått å benytte avgiftspålegg i de saker hvor konkurransevidning er funnet å være til stede, synes å være den oppfatning at et pålegg ikke bør avgrenses til enkelte særskilte virksomheter, men gis i en generell form.

Et avgiftspålegg på ett område kan også medføre forskjellsbehandling for de institusjoner som eventuelt gis pålegg ved at disse blir stilt i en mer ugunstig posisjon i forhold til merverdiavgiften enn andre som driver tilnærmet samme form for egenproduksjon. Det kan dessuten synes å oppstå andre former for konkurransevidninger ved en slik modell. Utvalget har imidlertid ikke foretatt noen nærmere analyse av dette.

Utvalget viser også til at avgiftspålegg på flere områder lett kan føre til en komplisert og uoversiktlig rettstilstand som kan bli vanskelig å praktisere både for avgiftsforvaltningen og for de offentlige institusjonene. Et avgiftspålegg innen enkelte bransjer vil dessuten kunne skape et press for å gi tilsvarende pålegg for andre bransjer. Særlig vil dette gjelde etter at det fra 1. juli 2001 er innført generell merverdiavgiftsplikt også for omsetning av tjenester.

Utvalget viser for øvrig til Zimmerutvalgets innstilling, hvor det er påpekt flere svakheter ved ordningen om avgiftspålegg. Utvalget slutter seg i hovedsak til disse vurderingene, og anser avgiftspålegg som et uaktuelt virkemiddel for å fjerne konkurransevidninger.

9.3 Instruks

9.3.1 Beskrivelse

Etter at merverdiavgiftssystemet var innført i 1970, rettet en rekke organisasjoner innen ulike næringer en henvendelse til Finansdepartementet, hvor det ble fremholdt at avgiftsreglene førte til konkurransevidninger i disfavør av private næringsdrivende. På denne bakgrunn sendte Finansdepartementet og Kommunaldepartementet våren 1970 ut rundskriv til departementene og fylkesmennene. Det ble gitt en henstilling til alle offentlige institusjoner om at de ved valget mellom egenproduksjon og anskaffelse fra private næringsdrivende skulle se bort fra den økonomiske fordel som avgiftsreglene ville gi institusjonene ved egeninnsats. I et rundskriv av 30.

september 1973, som ble sendt til samtlige departementer, innskjerpet Finansdepartementet denne instruksen. I rundskrivet ble det blant annet uttalt:

”Finansdepartementet ba i rundskriv til departementene av 4. mai 1970 i forbindelse med statsbudsjettet for 1970 om at institusjonene ved valg mellom kjøp av varer og avgiftspliktige tjenester og egen innsats ser bort fra den økonomiske fordel som merverdiavgiftsloven gir institusjonene. En ba videre spesielt om at inngåtte kontrakter med de private næringsdrivende ikke blir sagt opp i tilfeller hvor den økonomiske fordel ved oppsigelsen utelukkende skyldes merverdiavgiften.

I rundskrivet ble det videre uttalt bl.a. følgende:

”Budsjettet for 1970 er utarbeidet under antatte forutsetninger om størrelsen av egeninnsats og omfang av kjøp av varer og tjenester. Under disse forutsetninger er merutgiftene som følge av innføringen av merverdiavgiftssystemet innarbeidet i budsjettet. Det vil derfor ikke være i samsvar med forutsetningene i budsjettet om forholdet mellom egeninnsats og kjøp av varer og tjenester endres for å unngå merverdiavgift.”

Finansdepartementet viser til det som er uttalt ovenfor og vil innskjerpe at institusjonene ved valg mellom kjøp av varer og avgiftspliktige tjenester og egeninnsats ser bort fra merverdiavgiften som må betales ved kjøp. En vil også innskjerpe at inngåtte kontrakter med de private næringsdrivende ikke blir sagt opp i tilfeller hvor den økonomiske fordel ved oppsigelsen utelukkende skyldes merverdiavgiften.”

I St.meld. nr. 54 (1984-85) ble det uttalt at instruksen på ny ville bli innskjerpet. Dette er imidlertid ikke blitt gjort.

Zimmerutvalget mente at en isolert bruk av instruks overfor offentlige institusjoner ikke kan anses som et egnet virkemiddel til å fjerne konkurransevridningene. Det ble blant annet pekt på at det er vanskelig i praksis å se om institusjonene likevel legger vekt på merverdiavgiften ved sine beslutninger. Zimmerutvalget foretok ingen egne undersøkelser av hvordan instruksen hadde virket. Det ble imidlertid vist til at de saker som var blitt forelagt det rådgivende utvalget ikke tydet på at instruksene i særlig grad hadde medvirket til å fjerne konkurransevridninger mellom offentlig og privat drift.

9.3.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at henstillinger om at offentlige virksomheter skal se bort fra reelle kostnader ved innkjøp, ikke kan antas å veie særlig tungt når institusjonene skal prioritere innenfor gitte budsjetttrammer. Videre er det vanskelig å kartlegge hvilken virkning en slik henstilling faktisk har overfor beslutningstakerne i de enkelte institusjonene. Av denne grunn er det også

vanskelig å få dokumentert om en slik ordning rent faktisk kan fjerne noen konkurransevridninger. I tillegg viser utvalget til at det er problematisk å finne hensiktsmessige mekanismer for sanksjonering dersom instruksene ikke etterleves. Det samme gjelder i forhold til eventuelle kontrolltiltak.

På denne bakgrunn mener utvalget at en ordning med instruks, slik som skissert ovenfor, ikke er et aktuelt virkemiddel for å fjerne konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

9.4 Leverandøren fritas fra plikten til å beregne merverdiavgift ved omsetning til kommuner

9.4.1 Beskrivelse

Et alternativ for å fjerne konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre innenfor merverdiavgiftsregelverket, kan være å innføre avgiftsfritak ved omsetning til kommuner. Det vil si at leverandøren/selgeren til kommunal sektor får en ordning med nullsats innenfor merverdiavgiftssystemet. At en vare eller tjeneste omsettes med nullsats, betyr at selger ved omsetningen er fritatt fra plikten til å svare utgående merverdiavgift, men kan trekke fra inngående merverdiavgift av sine anskaffelser til bruk i virksomheten. Med avgiftsfritak som virkemiddel menes det her at avgiftspliktige næringsdrivende på bestemte vilkår kan unnlate å beregne utgående merverdiavgift ved omsetningen til kommunale institusjoner. De kommunale institusjonene som etter avgiftsreglene ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift, blir da ikke belastet med merverdiavgift. Merverdiavgiften vil da ikke lenger gjøre det lønnsomt å velge egenproduksjon i stedet for kjøp fra andre. Dette alternativet vil ha samme økonomiske virkning som en utvidet fradragsrett for kommunene, som beskrevet i kapittel 9.5.

Et slikt avgiftsfritak kan innrettes på forskjellige måter. Fritaket kan gjøres helt generelt, slik at det omfatter alle varer og tjenester som omsettes til offentlige institusjoner, eller det kan begrenses til nærmere bestemte varer eller tjenester.

Et nærmere begrenset fritak som gjelder omsetning i siste ledd er gitt innen vegsektoren, jf. merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 13. Dette fritaket er nærmere omtalt under kapittel 3.5.

En slik modell tilsvarer Zimmerutvalgets ene mindretallsforslag. I St.meld. nr. 21 (1993-94) ga Finansdepartementet uttrykk for at dette var et lite aktuelt alternativ. I den forbindelse viste departementet blant annet til at risikoen for feil avgiftsberegning var betydelig, og at innføring av nye fritaksordninger ville bidra til å svekke merverdiavgiftens generelle karakter.

9.4.2 Utvalgets vurderinger

Motvirker konkurransevidninger

Et generelt avgiftsfritak for leverandørenes omsetning til kommunesektoren kan fjerne konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. En kommune vil ved en slik modell ikke få noen avgiftskostnad ved sine innkjøp, uavhengig av om anskaffelsene knyttes til avgiftspliktig eller ikke-avgiftspliktig virksomhet.

Et slikt avgiftsfritak kan imidlertid skape nye konkurransevidninger i favør av kommunale virksomheter som omfattes av ordningen. I motsetning til en kommunal virksomhet vil en privat næringsdrivende bli belastet med merverdiavgift på sine innkjøp av avgiftspliktige varer og tjenester i den grad vedkommende befinner seg utenfor avgiftsområdet. Den private næringsdrivende som omsetter tjenester som er unntatt fra merverdiavgift, som eksempelvis innen helse-, sosial- eller undervisningstjenester, vil ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift. En slik ordning skaper konkurransevidninger mellom kommunale og private leverandører av samme tjeneste.

Forholdet til merverdiavgiftssystemet

Et generelt fritak for leveranser til kommunesektoren innebærer et vesentlig brudd med merverdiavgiftssystemet. Et prinsipp ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er at det skal være så generelt som mulig, og en slik modell vil være med på å svekke systemets generelle karakter. Også mer avgrensede fritak vil være egnet til å svekke avgiftssystemets generelle karakter.

Administrative kostnader

En slik modell antas å medføre administrative kostnader, særlig for alle leverandører/selgere til offentlig virksomhet. Nedenfor er det gitt en kort vurdering av de administrative kostnadene for både private næringsdrivende, kommunesektoren og avgiftsforvaltningen.

Et generelt avgiftsfritak vil få virkning for alle private avgiftspliktige som omsetter til kommunesektoren, både vare- og tjenesteleverandører. Mange næringsdrivende vil da både få avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Alle avgiftspliktige næringsdrivende som omsetter til en kommunal institusjon må i det enkelte tilfelle ta stilling til om det skal beregnes merverdiavgift. Selgeren er ansvarlig for at det blir foretatt korrekt avgiftsberegning. Selgeren må få klarhet i om virksomheten det omsettes til er en kommunal virksomhet som omfattes av avgiftsfritaket. Dette vil i mange tilfeller ikke være opplagt. Et slikt system vil derfor inneholde et element av usikkerhet hos selgeren, som kan gi administrative kostnader for den enkelte næringsdrivende. I denne sammenheng viser utvalget til det fritaket som er gitt for tjenester til offentlig

veg og bane mv., jf. omtalen i kapittel 3.5. Dette fritaket har eksistert siden 1973, og reiser flere avgrensningsspørsmål, blant annet i forhold til hva som omfattes av fritaket. Det har derfor vært nødvendig å utforme og opprettholde et forholdsvis detaljert regelverk for dette fritaket. Fritaket fremstår som komplisert og uoversiktlig. Erfaringene med praktiseringen av fritaket underbygger etter utvalgets mening at en ordning med fritak for leveranser til bestemte virksomheter kan medføre økte administrative kostnader for leverandørene.

For kommunene vil et fritak bety at merverdiavgiften allerede er fjernet ved leveringstidspunktet, slik at avgiften ikke utgjør noen økonomisk belastning. En slik modell vil derfor være enkel å administrere for kommunene. Som påpekt av Zimmerutvalget (se side 119-120 i innstillingen) synes imidlertid også en generell fritaksordning å måtte begrenses noe. Slike begrensninger vil kunne skape usikkerhet om avgiftsberegningen, som også kommunene må ta stilling til.

For avgiftsforvaltningen vil en slik ordning kunne medføre økt kontrollbehov og administrative kostnader. Som nevnt vil et fritak berøre mange næringsdrivende, og innebære at avgiftsetaten vil motta omsetningsoppgaver med avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning fra en rekke næringsdrivende som tidligere bare har hatt avgiftspliktig omsetning. Selv om det ikke har vært tid til å foreta noen beregninger av administrative kostnader, mener utvalget at det vil være økonomiske kostnader knyttet til kontroll mv. for avgiftsmyndighetene.

EU-regelverket

En ordning med et generelt eller begrenset avgiftsfritak ved omsetning til kommunesektoren vil være i strid med EFs sjette avgiftsdirektiv. Norge er ikke bundet av reglene i det sjette avgiftsdirektivet, men etter utvalgets mening vil imidlertid de løsninger som EU har lagt seg på også være viktig å forholde seg til ved vurderingen av hvordan regelverket bør utformes i Norge.

Samlet vurdering av løsningen

Etter en samlet vurdering har utvalget funnet at en ordning med avgiftsfritak innebærer flere ulemper. Utvalget vil i denne sammenheng særlig peke på at denne modellen, i tillegg til at den kan medføre nye konkurransevridninger, innebærer et vesentlig brudd med merverdiavgiftssystemet og medfører administrative kostnader for leverandører til kommunen. Utvalget kan derfor ikke anbefale å vurdere dette alternativet nærmere.

9.5 Kommunesektoren gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift

9.5.1 Beskrivelse

En mulighet for å fjerne konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre kan også være at kommunesektoren gis en generell rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Modellen innebærer at det i prinsippet gis rett til fradrag for inngående merverdiavgift på alle anskaffelser, selv om avgiftsbeløpet ikke kan henføres til kommunens avgiftspliktige omsetningsvirksomhet. På denne måten vil også påløpt merverdiavgift i forbindelse med anskaffelser til kommunens interne drift gi rett til fradrag.

Denne løsningen vil ha den samme økonomiske virkning for kommunene som løsningen med fritak for omsetning til kommuner, jf. kapittel 9.4. Begge disse løsningene ligger innenfor merverdiavgiftsregelverket, men er systemmessig forskjellige. Ordningen med avgiftsfritak innebærer at det er selgeren som skal levere varen/tjenesten til kommunen uten merverdiavgift. På denne måten vil kommunen allerede ved leveringen få nøytralisert merverdiavgiften. En ordning med utvidet fradragsrett vil på den annen side gi kommunen som kjøper adgang til å fradragsføre inngående merverdiavgift, selv om kommunen ikke driver avgiftspliktig virksomhet.

En modell med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift for kommunesektoren i det ordinære merverdiavgiftssystemet ble innført i Sverige i 1991. Dette innebar at kommunene fikk fradragsført all påløpt avgift uansett om denne kunne henføres til innkjøp i avgiftspliktig virksomhet eller i den ikke-avgiftspliktige delen av virksomheten. Denne ordningen ble innført for å redusere merverdiavgiftens konkurransevriddende effekter ved valget mellom å utføre tjenester med egne ansatte eller kjøpe tilsvarende tjenester fra private næringsdrivende. Da Sverige ble medlem i EU ble denne utvidede fradragsretten innenfor merverdiavgiftssystemet ikke ansett for å være i overensstemmelse med EU-retten. Denne ordningen ble derfor avvirket, og et nytt kompensasjonssystem utenfor merverdiavgiftssystemet ble innført fra 1. januar 1996.

Zimmerutvalgets flertall gikk inn for at kommunene gis kompensasjon for betalt merverdiavgift gjennom merverdiavgiftssystemet, det vil si at de får fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til bruk i også ikke-avgiftspliktig virksomhet. Flertallet fant at dersom det ble valgt en slik kompensasjonsmodell innenfor merverdiavgiftssystemet, kan det tenkes i hvert fall tre ulike kategorier offentlige institusjoner som helt eller delvis må holdes utenfor en ordning for å motvirke konkurransevridding. For det første gjelder dette offentlige institusjoner som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 første ledd. Disse institusjonene har uansett rett til fradrag for inngående avgift etter de

ordinære avgiftsreglene, og det er derfor ikke behov for å trekke inn disse. For det andre vil offentlige virksomheter som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd komme i delvis samme stilling for så vidt gjelder omsetningsvirksomheten til andre. Det kan likevel være behov for at den øvrige virksomheten omfattes av ordningen. For det tredje mente flertallet at det synes nødvendig å holde de institusjonene som driver virksomhet utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde, og som driver i konkurranse med private næringsdrivende, utenfor en særordning for offentlige institusjoner. I motsatt fall vil slike institusjoner oppnå en konkurransefordel i forhold til private næringsdrivende som ikke har rett til fradrag for inngående avgift. I den forbindelse ble det uttalt (side 132 i innstillingen):

”I de tilfeller hvor offentlige institusjoner driver en utadrettet virksomhet utenfor lovens virkeområde i konkurranse med privat virksomhet som ikke har fradragsrett for inngående avgift, kan det oppstå en vridningseffekt i forhold til den private næringsvirksomheten. Den kommunale virksomheten vil da få en avgiftsmessig fordel gjennom retten til fradrag for inngående avgift. For at det ikke skal skapes nye vridningsproblemer, synes det derfor å være gode grunner for å holde slik offentlig virksomhet utenfor den foreslåtte kompensasjonsordningen. Som en illustrasjon på utadrettet virksomhet som drives både av kommunene og private kan nevnes barnehager.

Utvalget finner det imidlertid vanskelig å foreta noen konkret vurdering av hvilke kommunale institusjoner dette vil gjelde. Bl.a. er utvalget ikke sammensatt på en slik måte at det har tilstrekkelig innsikt til å vurdere dette spørsmål. En nøyer seg derfor med å vise til at den nevnte problemstillingen kan ha betydning i de tilfeller hvor det foreligger en reell konkurransesituasjon.”

I St. meld. nr. 21 (1993-94) gikk Finansdepartementet imot en slik løsning. Det ble pekt på at denne modellen ville medføre nye konkurransevridninger. Videre ble det anført at flertallets forslag ville representere et systembrudd i merverdiavgiftssystemet, ved at virksomheter som ikke driver avgiftspliktig omsetning likevel skal få fradrag for inngående avgift innenfor systemet. I denne sammenheng ble det vist til at dette også ville være i strid med EU-regelverket.

9.5.2 Utvalgets vurderinger

Motvirker konkurransevridninger

En modell hvor kommunesektoren gis en utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift innenfor merverdiavgiftssystemet kan fjerne konkurransevridningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Modellen kan imidlertid medføre nye konkurransevridninger mellom kommunale og private virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift,

eksempelvis innen helse- og undervisningssektoren. For kommunal sektor vil en slik utvidet fradragsrett medføre at den merverdiavgift som påløper ved innkjøp, kan fjernes gjennom fradragsretten. Den utvidede fradragsretten ville imidlertid ikke omfatte private næringsdrivende. Dette betyr at private tjenesteytere, eksempelvis en privat skole, ville få en avgiftskostnad ved sine innkjøp i motsetning til offentlige institusjoner. Utvalget vil også vise til at det i en svensk offentlig utredning (SOU 1993:75) ble påpekt at den daværende ordningen i Sverige med utvidet fradragsrett medførte nye konkurransevriddinger.

Forholdet til merverdiavgiftssystemet

En slik utvidet fradragsrett vil også representere et systembrudd i merverdiavgiftssystemet, ved at virksomheter som ikke driver avgiftspliktig omsetning likevel får fradragsrett innenfor systemet.

Administrative kostnader

Et forhold som også må vurderes er hvilke administrative kostnader en slik utvidet fradragsrett vil medføre. En slik ordning vil ikke stille private næringsdrivende i noen annen situasjon enn tidligere. Etter denne modellen skal selgeren beregne merverdiavgift på vanlig måte, og det er kommunen som skal sørge for at avgiften blir nøytralisert gjennom den utvidede fradragsretten. For kommunene vil en slik modell innebære at det må føres et eget merverdiavgiftsregnskap og innleveres oppgaver til avgiftsforvaltningen med krav om tilbakebetaling av påløpt merverdiavgift. På den annen side vil kommunene allerede være registrert i merverdiavgiftsmanntallet for sin omsetningsvirksomhet, slik at de allerede er kjent med regelverket. For avgiftsforvaltningen vil en slik modell medføre økte arbeidsoppgaver når det gjelder kontroll og oppgavebehandling. Det vil være et stort antall transaksjoner som vil bli trukket inn under kontrollområdet ved en slik modell. I denne forbindelse vises det til St.meld. nr. 21 (1993-94), hvor det er opplyst fra Skattedirektoratet at en slik generell ordning med fradragsrett for kommunene forutsetter at til dels betydelige ressurser må tilføres avgiftsforvaltningen.

EU-regelverket

En slik ordning er ikke i samsvar med EFs sjette avgiftsdirektiv. Selv om Norge ikke er bundet av EUs sekundærlovgivning på skatte- og avgiftsområdet bør dette også være et forhold som tas med i vurderingen av denne modellen.

Samlet vurdering av løsningen

Utvalget anser at det foreligger både ulemper og fordeler ved en slik modell. Ordningen kan medføre nye konkurransevriddinger og vil innebære et brudd med merverdiavgiftssystemet. På den annen side vil en slik ordning basere seg på et etablert system og må samlet sett antas å medføre mindre administrative kostnader enn en fritaksordning, særlig for leverandører til kommunene. Videre

har en slik utvidet fradragsrett for kommunene tidligere vært praktisert i Sverige, og det vil være naturlig for utvalget å se nærmere på hvilke erfaringer man hadde der med denne ordningen. Utvalget har på denne bakgrunn valgt å se nærmere på denne modellen i det videre arbeidet.

9.6 Kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet

9.6.1 Beskrivelse

Gjeldende ordning med merverdiavgiftskompensasjon for kommunesektoren er et eksempel på en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. En slik ordning er karakterisert ved 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 deretter tilbakebetalt merverdiavgiften på anskaffelsen. 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 egenproduksjon av tjenesten. Formålet med en slik ordning er ikke å øke kommunesektorens inntekter, men å fjerne konkurransevridninger. Slike ordninger vil normalt være finansiert av kommunesektoren selv.

En slik ordning kan utformes generelt, slik at den omfatter merverdiavgiften på alle varer og tjenester eller den kan utformes mer begrenset. I likhet med Norge har også våre naboland valgt en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Ordningen i Norge er imidlertid begrenset på flere måter. For det første omfatter den norske ordningen et begrenset antall tjenester. For det andre omfatter den norske ordningen bare tjenesteelementet i leveransen. Tjenesteelementet er sjablonmessig anslått for de tjenester som omfattes av ordningen. Sverige, Finland og Danmark har alle generelle ordninger som omfatter alle varer og tjenester og hvor det gis kompensasjon for hele merverdiavgiften. I våre naboland praktiseres også varianter av ordninger med kompensasjon for "skjult" avgift, dvs. at det gis kompensasjon for kommunenes kjøp fra enkelte ikke-avgiftspliktige virksomheter. Begrensningene i den norske ordningen kan nok delvis forklares med at Norge svært sent innførte en generell avgiftsplikt på tjenester.

Zimmerutvalgets flertall gikk inn for en generell kompensasjonsordning innenfor merverdiavgiftssystemet. I begrunnelsen for at flertallet valgte dette alternativet fremfor en ordning utenfor merverdiavgiftssystemet synes det særlig å ha blitt lagt vekt på administrative kostnader. Zimmerutvalget uttalte bl.a. følgende om en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet:

”Det kan imidlertid reises tvil om dette er en hensiktsmessig løsning. Dersom det forutsettes at kommunenes tilbakebetaling av statens tap kan gjennomføres gjennom inntektssystemet for kommunene, kreves det ingen egen administrasjon for å håndtere denne siden av kompensasjonsordningen. Ved å legge ordningen utenfor avgiftssystemet vil det således bli tale om å opprette en egen instans bare for å administrere og kontrollere utbetalingen av avgift til kommunene.”

Et mindretall på ett medlem gikk imidlertid inn for en begrenset kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet.

Finansdepartementet pekte på en løsning med kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet som en av to aktuelle løsninger i St. meld. nr 21 (1993-94).

9.6.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget er i mandatet spesielt bedt om å vurdere om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget har foretatt en generell vurdering av fordeler og ulemper ved å velge en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget viser til at gjeldende kompensasjonsordning i Norge er et eksempel på en slik ordning. Utvalget har også drøftet mulighetene for å gjøre enkelte forbedringer i den eksisterende ordningen, jf. nedenfor.

Motvirker konkurransevidninger

En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan, på samme måte som en ordning med utvidet fradragsrett, fjerne konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Det kan imidlertid oppstå nye konkurransevidninger mellom virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen og virksomheter som ikke omfattes. Som nevnt ovenfor er dette delvis løst i våre naboland ved at kommunen får kompensert ”skjult” merverdiavgift på enkelte tjenester som omsettes fra enkelte ikke-avgiftspliktige virksomheter til kommunen. Slike konkurransevidninger er forsøkt begrenset i dagens norske kompensasjonsordning ved at også private og ideelle virksomheter som er med i offentlige planer som en integrert del av det kommunale tjenestetilbudet, omfattes av ordningen.

Forholdet til merverdiavgiftssystemet

En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet vil ikke medføre særordninger som kompliserer merverdiavgiftsregelverket.

Administrative kostnader

En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet må imidlertid antas også å medføre administrative kostnader både ved regelutforming og kontroll for myndighetene. Det må legges til grunn at en slik ordning vil medføre

kostnader også for kommunene ved at de må gjøre seg kjent med regelverket, og ved arbeid med innsending av refusjonsoppgaver. De administrative konsekvensene for næringslivet av en slik ordning må antas å være svært begrensede. Omfanget av de administrative kostnadene vil imidlertid være avhengig av hvordan en slik ordning utformes. Utvalget vil derfor komme tilbake til mer konkrete vurderinger av administrative kostnader når en har vurdert utformingen av en slik ordning nærmere.

EU-regelverket

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 er forenlig med EUs regelverk på skatte- og avgiftsområdet.

Samlet vurdering av løsningen

Utvalget mener at en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan være en egnet løsning og vil vurdere en slik løsning nærmere frem mot sin endelige innstilling. Det må blant annet vurderes om ordningen skal gjøres generell til å omfatte både varer og tjenester slik som i våre naboland, eller om en bør ha en ordning som gjelder et begrenset antall tjenester, hvor omfanget av egenproduksjon i kommunene anses å være av betydelig omfang. I den forbindelse kan det være aktuelt å studere bakgrunnen for, og utformingen av, de generelle kompensasjonsordningene som er etablert i våre naboland. Det må også vurderes om en kompensasjonsordning kan gjennomføres med utgangspunkt i en forbedring og utvidelse av eksisterende ordning, eller om dagens ordning skal erstattes av en annen ordning av mer generell karakter.

9.6.3 Mulige forbedringer av gjeldende kompensasjonsordning

En mulig løsning kan etter utvalgets oppfatning være å se nærmere på selve utformingen av gjeldende ordning, uten at en nødvendigvis vurderer endringer i ordningens virkeområde. Utvalget stiller spørsmål ved i hvilken grad gjeldende kompensasjonsordning i praksis fungerer helt etter hensikten. Hensikten med gjeldende kompensasjonsordning er å nøytralisere merverdiavgiften på enkelte tjenester for å fjerne konkurransevridning mellom kommuner og fylkeskommuners egenproduksjon i forhold til å kjøpe dem fra andre. En gjennomgang og forbedring av dagens ordning vil imidlertid ikke fjerne konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre for tjenester som ikke omfattes av ordningen i dag.

Gjeldende 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/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. Etter utvalgets oppfatning kan ordningen utformes mer effektivt ved å gi den enkelte kommunale virksomhet mulighet til å sende inn kompensasjonskrav direkte til det stedlige fylkesskattekontor. Kompensasjonsbeløpet kan på tilsvarende måte utbetales direkte til den kompensasjonsberettigede virksomheten.

Utvalget er 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, vil dette 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 en- eller to-månedlig innsending og utbetaling av kompensasjonsbeløpet, er det sannsynlig at bevisstheten om at beløpet kompenseres blir klarere for den kompensasjonsberettigede virksomheten. Dette synes å tilsvare betalingsrutinene i kompensasjonsordningene i våre naboland. Ved å velge innsending av kompensasjonskrav for eksempel månedlig, 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 enn i dag.

En månedlig tilbakebetaling av kompensasjonsbeløp vil gi staten mindre forutsigbarhet knyttet til det samlede kompensasjonsbeløpet som det skal budsjetteres med i de årlige budsjetter. Slik ordningen er i dag med utbetaling to år etter at anskaffelsen er foretatt, vil staten i de årlige budsjetter ha oversikt over de samlede kompensasjonskravene som det skal budsjetteres med. Utvalget mener likevel det bør vurderes nærmere om inn- og utbetalingsterminene kan gjøres kortere enn i dag.

Utvalget mener også 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 spesifisering av hver faktura som legges til grunn for refusjonskravene som kommunen skal sende til fylkesskattekontoret. I tillegg er det krav om at leverandøren av kompensasjonsberettigede tjenester til kommunene må angi på salgsdokumentet hvilken refusjonskategori

leveransen kommer inn under. Utvalget er av den oppfatning at bl.a. kompleksiteten i ordningen og administrative byrder knyttet til dokumentasjonskrav fører til at ordningen ikke benyttes fullt ut. Ordningen berører imidlertid store pengestrømmer og må underlegges betryggende rutiner.

Det kan også stilles spørsmål ved om måten 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, dvs. 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 antar at gjeldende regnskapspraksis ikke vil utgjøre noe problem hvis en gjennomfører endringer som antydnet ovenfor, hvor refusjonskravene sendes inn hyppigere enn i dag og hvor de enkelte refusjonsberettigede virksomheter sender inn refusjonskrav direkte til fylkesskattekontoret.

Utvalget viser til at det synes å være betydelig rom for forbedringer av gjeldende ordning. Dette gjelder både omfanget av ordningen, utbetalingsrutiner og regelverket knyttet til praktisering av ordningen. En nærmere vurdering av slike forhold kan gi en bedre ordning som i praksis fungerer slik at beslutningstakerne i kommuner ikke oppfatter merverdiavgiften som en kostnad i valget mellom kjøp av tjenesten fra andre og egenproduksjon. Utvalget vil frem mot avleggelse av den endelige innstillingen vurdere en slik løsning nærmere og se på hvilke endringer som kan gjennomføres for å få dagens ordning til å fungere bedre.

9.7 Avgiftsplikt for kommunale virksomheter

9.7.1 Beskrivelse

Et generelt merverdiavgiftssystem, som omfatter konsum av alle varer og tjenester og som omfatter alle virksomheter, vil være tilnærmet nøytralt. Således synes et generelt merverdiavgiftssystem, hvor også offentlig virksomhet kommer innenfor, å være egnet til å fjerne motivet til egenproduksjon i offentlige virksomheter. Ved at offentlige virksomheter blir avgiftspliktige på linje med private, synes heller ikke merverdiavgiften å gi opphav til konkurransevridninger mellom offentlige og private virksomheter. Et slikt system krever imidlertid betydelige endringer i dagens merverdiavgiftssystem.

Som en langt mindre omfattende endring enn dette kan det vurderes fristilling ved å skille ut kommunale enheter som egne regnskapsenheter. Dette synes å være i samsvar med nye organisasjonsformer som kommunene allerede i dag prøver ut, og hvor det i større grad skilles mellom forvaltning og produksjon.

Det kan vises til at en del tjenester som for en stor del produseres i kommunale virksomheter har vært avgiftspliktige i mange år. Dette gjelder avgiftspliktige tjenester som er produsert i offentlige virksomheter som driver utadrettet omsetningsvirksomhet, det vil si salg til andre. Disse vil etter merverdiavgiftsregelverket være avgiftspliktige på samme måte som private næringsdrivende. Dette gjelder blant annet for tjenester som vann og kloakk og renovasjon. Ved å gjøre slike tjenester avgiftspliktige, synes det ikke å ha oppstått konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Når slike kommunale virksomheter er avgiftspliktige på linje med tilsvarende private produsenter, synes en også å unngå konkurransevriddinger mellom kommunal og privat produksjon.

Utvidet avgiftsplikt kan gjennomføres gjennom pålegg om bestemte rutiner for, eller bestemt organisering av, de kommunale aktiviteter/tjenester hvor konkurransevridding ved egenproduksjon kan være et problem. En slik løsning krever i tillegg en gjennomgang av omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven fordi mange tjenester som kan være aktuelle, finansieres gjennom bevilgninger og ikke gjennom betaling for tjenestene fra mottakers side.

Rent praktisk finnes det flere måter å gjennomføre en slik modell på. En slik ordning kan gjennomføres ved å pålegge kommuner å organisere de aktuelle virksomheter som kommunale foretak (KF). Det er i dag opp til kommunene selv å avgjøre om virksomheter skal skilles ut som egne regnskapsenheter, for eksempel i form av kommunale foretak. Også ved en slik modell kan det være aktuelt med en nærmere gjennomgang av omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven, for å komme frem til et merverdiavgiftsgrunnlag i tråd med intensjonene ved pålegget.

Alternativt kan enkelte tjenester spesifiseres som avgiftspliktige og i de kommunale regnskapene håndteres på linje med vann- og avløpstjenester og renovasjonstjenester som i dag er avgiftspliktige. Disse enhetene vil da bli merverdiavgiftspliktige på ordinær måte, og oppnår fradragrett for inngående merverdiavgift. Det må i tillegg kreves at kommunene gjennomfører et system med internfakturering for de aktuelle tjenester, slik at det fremskaffes et grunnlag for beregning av merverdiavgift.

Tjenester som utføres i kommunal virksomhet hvor det særlig kan være aktuelt å løse konkurransevriddinger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre gjennom å skille ut egne regnskapsenheter, synes å være typiske "støttetjenester" eller "interntjenester" som kommunen utfører med egne ansatte. Dette er som det fremgår av kapittel 4.2 for eksempel tjenester som økonomisk og juridisk tjenesteyting, administrasjon, rådgivning mv. Dette er

oppgaver som kommunesektoren stort sett står fritt til å velge om en skal produsere selv eller kjøpe fra andre.

En løsning med utvidet avgiftsplikt for kommunale virksomheter var ikke blant de løsningene som Zimmerutvalget vurderte. I St. meld. nr 21 (1993-94) viste Finansdepartementet til et alternativ som innebærer å skille ut deler av den kommunale produksjonen i egen regnskapsenheter, og at all omsetning fra slike enheter blir avgiftspliktig.

9.7.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget er i mandatet bedt om å 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, og å skille de ut som egne regnskapsenheter som omsetter med merverdiavgift. Slik fristilling synes etter utvalgets oppfatning å være i samsvar med nye organisasjonsformer som kommunene allerede prøver ut i dag, hvor det i større grad skilles mellom forvaltning og produksjon.

Motvirker konkurransevridninger

Utvalget anser at et generelt merverdiavgiftssystem, hvor hele eller deler av kommunenes virksomhet blir avgiftspliktig, kan fjerne konkurransevridningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. En slik løsning innebærer at kommunale virksomheter likestilles med private i forhold til merverdiavgiftsregelverket. En slik løsning kan skape nye konkurransevridninger bl. a. ved at de deler av kommunal virksomhet som fremdeles står utenfor avgiftsplikten og ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, fortsatt står overfor konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

Forholdet til merverdiavgiftssystemet

En løsning hvor flere virksomheter blir avgiftspliktige vil bety at en i praksis får et mer konkurransenøytralt merverdiavgiftssystem, både ved at det blir avgiftsmessig likestilling mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, samt mellom kommunale og private virksomheter som produserer samme avgiftspliktige tjenester. Dette synes derfor å være den systemmessig beste løsningen. En mer konkurransenøytral merverdiavgift, kan videre bidra til økt konkurranse og mer effektiv bruk av samfunnets samlede ressurser. Ved at en del kommunale virksomheter skilles ut som egne regnskapsenheter, vil det i tillegg bli større fokus på de faktiske produksjonskostnadene. Dette kan isolert sett ha positive effektivitetsvirkninger.

Administrative kostnader

En løsning med avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter kan gi flere merverdiavgiftspliktige, noe som innebærer mer administrasjon for avgiftsmyndighetene. De kommunale virksomhetene som kommer inn i merverdiavgiftsmanntallet kan få noe større administrasjonskostnader knyttet til selve avgiftsplikten. I tillegg kommer de administrative kostnader ved å skilles ut som egen regnskapsenheter/kommunale foretak. Utvalget har foreløpig ikke grunnlag for å tallfeste slike kostnader. En slik løsning antas ikke å gi administrative konsekvenser for næringslivet.

EU-regelverket

Utvalget har ikke gjort en fullstendig vurdering av forholdet til EU-retten. Som det følger av kapittel 8.1, er store deler av den aktivitet som drives av offentlige institusjoner etter det sjette avgiftsdirektivet unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Slike institusjoner er i henhold til direktivet som hovedregel ikke avgiftspliktige når eventuell omsetning skjer som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Videre vil den aktivitet som utøves av offentlige institusjoner ofte være unntatt fra avgiftsplikten etter de særskilte unntakene i artikkel 13 (A) i direktivet. I New-Zealand har man som nevnt i kapittel 8.3 gått svært langt i å innføre avgiftsplikt for kommunal virksomhet. En slik generell ordning vil være i strid med EFs sjette avgiftsdirektiv.

Samlet vurdering av løsningen

Utvalget mener at en løsning med utvidet avgiftsplikt kan være aktuell og vil se nærmere på denne i den endelige utredningen. En løsning hvor en vurderer avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter krever, som det fremgår ovenfor, nærmere utredning på flere områder. Det må blant annet vurderes nærmere på hvilken måte en skal gjennomføre en utvidet avgiftsplikt. Det må videre vurderes hva slags type virksomheter som det vil være hensiktsmessig å skille ut som egne regnskapsenheter, og hva slags organisasjonsform virksomheten skal ha.

Vurdering av et generelt merverdiavgiftssystem

Utvalget viser til omtalen av merverdiavgiftssystemet i New-Zealand i kapittel 8.3 som et eksempel på en variant hvor en har gått svært langt i å innføre avgiftsplikt for kommunal virksomhet ved at statsforvaltningen og all kommunal virksomhet i utgangspunktet er innenfor merverdiavgiftssystemet. Offentlig virksomhet oppnår dermed fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i virksomheten. Systemet forutsetter at det i stor grad er etablert systemer med prising av offentlige tjenester for eksempel ved kostnadsbaserte gebyrer og egenandeler.

Innføring av en slik løsning i Norge krever betydelige endringer i merverdiavgiftssystemet. Eksempelvis må en gå bort fra et sentralt og innarbeidet begrep som omsetning. Likeledes bør omfanget av avgiftspliktige

tjenester være betydelig bredere enn det er i Norge i dag. Utvalget betrakter dette som en prinsipielt interessant løsning, men den forutsetter så betydelige endringer i merverdiavgiftssystemet at det ikke antas å være en aktuell løsning på kort sikt.

9.8 Utvalgets anbefalinger

Utvalget har i dette kapitlet vurdert flere modeller for å fjerne konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre som følge av merverdiavgiften.

Utvalget har vurdert en modell med avgiftspålegg i enkelte tilfeller. Ved vurdering av løsninger på konkurransevidningene, er det av stor betydning at de løsninger som velges er av generell karakter. Som et generelt utgangspunkt mener derfor utvalget at modeller som innebærer tiltak for å motvirke konkurransevidninger i enkeltstående tilfeller ikke er en tilfredsstillende løsning. På denne bakgrunn mener utvalget at konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre som merverdiavgiften gir opphav til, ikke kan løses ved at det gis konkrete avgiftspålegg til enkeltstående offentlige institusjoner. Utvalget anser en ordning med avgiftspålegg som et uaktuelt virkemiddel for å fjerne konkurransevidninger.

Utvalget har også vurdert en modell med instruks overfor offentlige virksomheter om at de ved valg mellom egenproduksjon og anskaffelse fra private næringsdrivende skal se bort fra den økonomiske fordel som avgiftsreglene ville gi institusjonene ved egeninnsats. Utvalget mener at henstillinger om at offentlige virksomheter skal se bort fra reelle kostnader ved innkjøp, ikke kan antas å veie særlig tungt når institusjonene skal prioritere innenfor gitte budsjettammer. På denne bakgrunn mener utvalget at en ordning med instruks ikke er et aktuelt virkemiddel for å fjerne konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

Utvalget har også vurdert en modell med fritak for å beregne merverdiavgift for leveranser til kommunene (nullsats for leverandørene). Et generelt avgiftsfritak vil få virkning for alle private avgiftspliktige som omsetter til kommunesektoren. Mange næringsdrivende vil dermed både få avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning. Et slikt system medfører administrative kostnader for de næringsdrivende.

I tillegg til å gi nye konkurransevidninger og medføre administrative kostnader for leverandører til kommunene, vil utvalget peke på at denne modellen innebærer et markert brudd med merverdiavgiftssystemet. Merverdiavgiften er en generell form for beskatning av innenlands forbruk av varer og tjenester. Et

fritak for omsetning til kommuner vil bidra til å svekke systemets generelle karakter. Utvalget mener på denne bakgrunn at denne modellen ikke er aktuell.

De tre alternative modellene som er beskrevet ovenfor vil ikke bli nærmere vurdert av utvalget i den endelige innstillingen.

Utvalget har valgt å se nærmere på en ordning som innebærer at kommunene gis utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift innenfor merverdiavgiftssystemet. En slik modell kan fjerne konkurransevidningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Modellen kan imidlertid medføre nye konkurransevidninger mellom kommunale og private virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Utvalget anser at det foreligger både ulemper og fordeler ved en slik modell. Ordningen vil medføre nye konkurransevidninger og vil innebære et systembrudd med merverdiavgiftssystemet. På den annen side vil en slik ordning basere seg på et etablert system og må samlet sett 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 modellen i det videre arbeidet.

Utvalget er i mandatet spesielt bedt om å vurdere om det kan utformes egnede kompensasjonsordninger utenfor merverdiavgiftssystemet. En kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan på samme måte som en ordning med utvidet fradragsrett fjerne konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra andre. Det kan imidlertid oppstå nye konkurransevidninger mellom virksomheter som omfattes av kompensasjonsordningen og virksomheter som ikke omfattes.

Utvalget mener at en kompensasjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet kan være en egnet løsning og vil vurdere en slik løsning nærmere frem mot sin endelige innstilling. Det må også vurderes om en kompensasjonsordning kan gjennomføres med utgangspunkt i en forbedring og utvidelse av eksisterende ordning, eller om dagens ordning skal erstattes av en annen ordning av mer generell karakter.

Utvalget viser til at det synes å være betydelig rom for forbedringer av gjeldende ordning. Utvalget vil frem mot avleggelse av den endelige innstillingen vurdere en slik løsning nærmere og se på hvilke endringer som kan gjennomføres for å få dagens ordning til å fungere bedre.

Utvalget er i mandatet bedt om å 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 og skiller dem ut som egne regnskapsenheter som omsetter med merverdiavgift.

Utvalget anser at et generelt merverdiavgiftssystem hvor hele eller deler av kommunenes virksomhet blir avgiftspliktig, kan fjerne konkurransevriddingene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. En slik løsning innebærer at kommunale virksomheter likestilles med private i forhold til merverdiavgiftsregelverket.

Utvalget mener at en løsning med utvidet avgiftsplikt kan være aktuell og vil se nærmere på denne i den endelige utredningen. En løsning hvor en vurderer avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter krever som det fremgår ovenfor nærmere utredning på flere områder.

Utvalget viser til omtalen av merverdiavgiftssystemet i New-Zealand som et eksempel på en variant hvor en har gått svært langt i å innføre avgiftsplikt for kommunal virksomhet ved at all statlig og kommunal virksomhet i utgangspunktet er innenfor merverdiavgiftssystemet. Innføring av en slik løsning i Norge krever betydelige endringer i merverdiavgiftssystemet. Utvalget betrakter dette som en prinsipielt interessant løsning, men den forutsetter så betydelige endringer i merverdiavgiftssystemet at det ikke antas å være en aktuell løsning på kort sikt.

10. FORHOLDET TIL INTERKOMMUNALT SAMARBEID

10.1 Beskrivelse

I den senere tid har kommunene utviklet samarbeid innenfor et bredt spekter av oppgaver og nye måter å organisere oppgavene på er under utvikling. Ved vurderinger av å endre merverdiavgiftsregelverket slik at det ikke står i veien for mer effektive samarbeidsformer, er det også viktig å unngå at det oppstår nye konkurransevidninger.

Merverdiavgiftsloven setter begrensninger i hvordan kommunene kan organisere samarbeid for å unngå avgiftsbelastning på tjenester som ytes mellom de deltagende kommuner/institusjoner, se nærmere omtale i kapittel 4.4. Dersom kravene som settes for at slike samarbeidsformer skal unngå avgiftsbelastning ikke oppfylles, oppstår det avgiftsplikt på disse interne tjenestene. Dette betyr eksempelvis at hvis en vertskommune selger tjenester til andre kommuner oppstår det avgiftsplikt. Dersom kommunene i stedet velger en løsning med eksempelvis interkommunale selskaper, utløser dette ikke avgiftsplikt på disse tjenestene.

10.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget anser at dagens merverdiavgiftsregelverk kan påvirke organiseringen av interkommunale samarbeid. Utvalget mener merverdiavgiften ikke bør hindre utvikling av effektive samarbeidsformer. Utvalget vil imidlertid understreke at det må tas utgangspunkt i generelle løsninger. Utvalget viser til at selv om det eventuelt blir gjennomført endringer i regelverket som innebærer at de begrensninger gitt i merverdiavgiftsloven i forhold til interkommunalt samarbeid fjernes (slik at ulike kommunale samarbeidsformer unngår avgiftsplikt), vil dette nødvendigvis ikke medføre et mer nøytralt regelverk. Dersom interkommunale samarbeider gis større muligheter for å unngå avgift, vil dette gi motiv for beslutningstakerne i en kommune til å delta i slike sammenslutninger for å spare merverdiavgift på tjenester. Dette skaper konkurransevidning i disfavør av private tilbydere av samme tjenester.

Som redegjort for i kapittel 4.4 medfører vilkåret om felles drift at det ikke skal beregnes merverdiavgift på omsetning til deltakerne i et interkommunalt selskap. Ved opprettelsen av et interkommunalt selskap kan deltakerne dermed dekke sitt behov for en tjeneste uten merverdiavgift, mens en tilsvarende tjeneste som omsettes for eksempel fra en privat næringsdrivende blir avgiftspliktig. Avvikling av kravet om felles drift kan dermed innebære ytterligere konkurranseulempet for private tilbydere av tilsvarende tjenester.

Utvalget har vurdert hvordan de løsninger som utvalget har valgt å se nærmere på for å fjerne konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, vil kunne egne seg i forhold til interkommunalt samarbeid. Vurderingen viser at det ved alle de ulike modellene vil gjenstå konkurransevidninger. Utvalget har også vurdert hvordan de løsninger man vil se nærmere på vil kunne egne seg i forhold til andre samarbeidsformer, herunder vertskommunemodellen. Vurderingen blir, på tilsvarende måte som for interkommunale samarbeider, at konkurransevidningen mellom egen produksjon og kjøp fra andre kan fjernes, men at det fortsatt vil gjenstå enkelte konkurransevidninger. Når det gjelder andre samarbeidsformer enn vertskommunemodellen, anser utvalget at dette er organisasjonsformer som i denne sammenheng kan betraktes på samme måte som vertskommuneløsningen.

Utgangspunktet bør være at merverdiavgiften ikke skal ha noen betydning for om tjenester utføres med kommunens egne ansatte, i et interkommunalt selskap eller om den utføres av private næringsdrivende.

- En ordning med utvidet fradragrett for inngående avgift for interkommunale selskaper/vertskommuner, vil innebære at et interkommunalt selskap/vertskommunen ikke betaler merverdiavgift på anskaffelser. Modellen innebærer at det i prinsippet gis rett til fradrag for inngående avgift på alle anskaffelser, selv om avgiftsbeløpet ikke kan henføres til avgiftspliktig omsetningsvirksomhet. Utvidet rett til fradrag synes å fjerne konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra interkommunale selskaper/vertskommuner. Både offentlige og private leverandører omsetter imidlertid tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt som for eksempel helse-, sosial- og undervisningstjenester. Fradragrett for inngående merverdiavgift for interkommunale virksomheter/vertskommuner kan innebære konkurransevidninger i disfavør av private leverandørene av tilsvarende tjenester som er unntatt fra merverdiavgift og hvor dermed den private leverandøren ikke har fradragrett for inngående merverdiavgift.
- En ordning med kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet som omfatter både kommuner, interkommunale selskaper og vertskommuner, synes å fjerne konkurransevidninger mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra interkommunale selskaper/vertskommuner. Innenfor en slik ordning får kommunen kompensert merverdiavgiften på tjenesteleveranser både fra private og fra kommuner/interkommunale selskaper/vertskommuner. For tjenester som ikke omfattes av ordningen, kan det fremdeles kunne oppstå konkurransevidninger mellom egenproduksjon og avgiftspliktig kjøp fra interkommunale selskaper/vertskommuner. Både offentlige og private leverandører omsetter

imidlertid tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt, som for eksempel helse-, sosial- og undervisningstjenester. Kompensasjon for interkommunale selskaper/vertskommuner kan innebære konkurransevriddinger i disfavør av private leverandør av tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsplikt og som ikke omfattes av kompensasjonsordningen.

- Dersom det ble innført avgiftsplikt for flere kommunale virksomheter, ville disse virksomhetene få fradragsrett for inngående avgift. For disse synes det ikke lenger å være noen konkurransevridding mellom kommunal egenproduksjon og kjøp fra interkommunale selskaper/vertskommuner. Tilsvarende vil det bli avgift på omsetningen fra slike virksomheter. Dette vil tilsvare merverdiavgiftsreglene for private virksomheter som yter tilsvarende tjenester. Det synes i dette tilfellet ikke lenger å være konkurransevridding mellom kommunale og private virksomheter som yter de samme tjenestene. Avgiftsplikt for enkelte kommunale virksomheter kan imidlertid føre til at det i større grad blir konkurransevriddinger i forhold til leveranser mellom avgiftspliktige virksomheter i kommunen og enheter i kommunen som ikke er avgiftspliktige.

10.3 Konklusjon

Etter utvalgets mening er det viktig at man ser på merverdiavgiftsregelverket for interkommunalt samarbeid i sammenheng med de generelle løsninger som vurderes for å fjerne konkurransevriddinger. Særskilte lempinger i regelverket som innebærer at tjenester som omsettes fra virksomheter som driver slikt samarbeid står overfor gunstigere regler enn for eksempel private som yter samme tjenester, kan som vist ovenfor medføre nye konkurransevriddinger i disfavør av private tilbydere. Dette er etter utvalgets mening uheldig.

På grunn av den knappe tiden som har vært til rådighet ved utarbeidelsen av delrapporten, har det ikke vært mulig for utvalget å foreta en fullstendig gjennomgang av konkurransevriddinger og forholdet til interkommunalt samarbeid. Utvalget vil foreta en bredere gjennomgang i sin endelige innstilling. Det er av stor betydning å finne gode prinsipielt funderte helhetsløsninger. Utgangspunktet må være at merverdiavgiften ikke bør ha noen betydning om tjenester utføres med kommunenes egen ansatte, i et interkommunalt selskap eller de utføres av private næringsdrivende. På den annen side bør ikke merverdiavgiftsreglene hindre utvikling av rasjonelle samarbeidsformer.

11. UTVALGETS VURDERINGER AV LØSNINGER FOR STATSFORVALTNINGEN

11.1 Beskrivelse

Statsforvaltningen er, på samme måte som kommuner, likestilte med private næringsdrivende når de omsetter avgiftspliktige varer og tjenester, det vil si at statlige enheter er avgiftspliktige når de driver omsetningsvirksomhet. Et sentralt skille går derfor mellom i hvilken grad det dreier seg om eget bruk av varer og tjenester (ikke avgiftsplikt), og i hvilken grad det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. For å bestemme hva som er til eget bruk, må det tas stilling til hvordan den enkelte enhet skal bedømmes. En kommune regnes som en enhet i forhold til merverdiavgiften. Staten anses derimot ikke som en enhet. Innen staten er utgangspunktet at den enkelte institusjon, etat, departement eller direktoratet skal vurderes hver for seg. Statsforvaltningen vil i likhet med kommuner ofte ikke drive med omsetningsvirksomhet, eller de vil omsette tjenester som er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. På denne måten vil statsforvaltningen også i stor grad være utenfor merverdiavgiftssystemet. Statsforvaltningen vil ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til bruk i virksomheten.

Selv om staten som helhet ikke vil spare merverdiavgift ved egenproduksjon fremfor å kjøpe tjenester fra andre, er det imidlertid nærliggende å legge til grunn at tilpasning vil skje slik at den enkelte virksomhet får mest ut av sine begrensede budsjetter. Merverdiavgiften gir dermed motiv for egenproduksjon av tjenester også i statsforvaltningen. Det kan derfor være behov for å vurdere løsninger som kan fjerne konkurransevridninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre også for statsforvaltningen.

Merverdiavgift på statlige innkjøp vil ikke gi noen inntekt for staten som helhet. En viktig forskjell på løsningene for statsforvaltningen og kommunal forvaltning er derfor at det for statsforvaltningen ikke er nødvendig med en tilbakebetalingsordning, siden staten samlet ikke taper penger.

Utvalget er bedt om å levere en delinnstilling hvor det skisseres enkelte løsninger som synes mest aktuelle for å likebehandle kjøp fra private og andre kommuner med kommunal egenproduksjon. Mandatet uttrykker videre at *"...det vil være en fordel om de løsningene som utvalget skisserer i delinnstillingen også vil egne seg for statsforvaltningen."*

Utvalget har begrenset seg til å gi en kort drøfting av om de løsninger som er skissert for kommunal virksomhet, prinsipielt sett også kan egne seg for

statsforvaltningen. En har ikke funnet grunn til igjen å vurdere alle løsningsalternativer som er omtalt i denne delrapporten. De argumenter som utvalget har lagt vekt på ved vurderingen av de ulike løsningsalternativene for kommunal sektor, nye konkurransevidninger som kan oppstå, systemmessige hensyn, administrative kostnader mv., antas også å gjelde for modellene selv om de anvendes overfor statsforvaltningen. Utvalget har av den grunn ikke funnet det hensiktsmessig å komme nærmere inn på løsningene med avgiftspålegg i enkeltsaker eller instruks som virkemiddel. Tilsvarende gjelder for en modell med avgiftsfritak ved leveranser til statsforvaltningen.

Statsforvaltningen budsjetterer utgifter inklusive merverdiavgift. Zimmerutvalget vurderte en løsning hvor statlige institusjoner budsjetterer og avregner sine utgifter eksklusiv merverdiavgift. Zimmerutvalgets flertall gikk inn for en slik ordning for statlige institusjoner. I tillegg til de løsninger som utvalget ønsker å vurdere nærmere for kommunesektoren, har utvalget også vurdert en løsning med nettobudsjettering av merverdiavgift som en mulig løsning for statsforvaltningen.

11.2 Utvalgets vurderinger

En løsning innenfor merverdiavgiftssystemet med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift for statsforvaltningen, vil i prinsippet ha samme effekt som en ordning med kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet. Disse løsningene kan være egnet til å fjerne konkurransevidninger mellom egenproduksjon i statsforvaltningen og kjøp fra andre. Begge disse løsningene kan imidlertid gi nye konkurransevidninger mellom statsforvaltningen og private virksomheter som yter tjenester hvor det er unntak for merverdiavgift, eksempelvis for helse- og undervisningstjenester.

En løsning innenfor merverdiavgiftssystemet med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil også representere et brudd med merverdiavgiftssystemet, ved at virksomheter som ikke driver avgiftspliktig omsetning likevel får fradragsrett innenfor systemet. En slik løsning vil innebære en særordning som svekker merverdiavgiftssystemets generelle karakter.

En løsning med fradragsrett for inngående merverdiavgift for statsforvaltningen vil også være i strid med EFs sjettede avgiftsdirektiv. Selv om Norge ikke er bundet av EUs sekundærlovgivning på skatte- og avgiftsområdet, bør dette også være et forhold som tas med i vurderingen av denne modellen.

Begge løsningene synes å medføre betydelige administrative kostnader for statsforvaltningen, og synes etter utvalgets oppfatning å være en tungvint fremgangsmåte.

Etter utvalgets vurderinger synes det å foreligge flere ulemper med både en løsning med utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift og en løsning med kompensasjon for inngående merverdiavgift utenfor merverdiavgiftssystemet. Utvalget viser blant annet til at det oppstår nye konkurransevidninger og at det vil være betydelige administrative kostnader for de deler av statsforvaltningen som kommer inn under ordningen.

Et generelt merverdiavgiftssystem, hvor hele eller deler av statsforvaltningen blir avgiftspliktig, kan fjerne konkurransevidningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Samtidig vil de deler av statsforvaltningen som blir avgiftspliktige, likestilles med private i forhold til merverdiavgiftsregelverket. De deler av statsforvaltningen som fremdeles står utenfor avgiftsplikten og ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, vil imidlertid fortsatt stå overfor konkurransevidninger mellom egenproduksjon og kjøp fra andre.

Avgiftsplikt for større deler av statsforvaltningen vil kunne gjennomføres ved at flere statlige enheter fristilles og skilles ut som egne regnskapsenheter som blir merverdiavgiftspliktige og må føre egne regnskaper. Dette innebærer noe mer administrative kostnader både for de nye avgiftspliktige og for avgiftsforvaltningen.

En løsning hvor flere virksomheter blir avgiftspliktige, vil bety at en i praksis får et mer konkurransenøytralt system, både ved at det blir avgiftsmessig likestilling mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, og mellom statlige og private virksomheter som produserer samme avgiftspliktige tjenester. Dette må derfor etter utvalgets mening anses for å være den systemmessig beste løsningen. En mer konkurransenøytral merverdiavgift, kan videre bidra til økt konkurranse og mer effektiv bruk av samfunnets samlede ressurser.

Utvalget vil også vise til løsningen som ble anbefalt av Zimmerutvalgets flertall om at statsforvaltningen budsjetterer og avregner sin utgifter eksklusive merverdiavgift. Dette synes å innebære en tilsynelatende enkel måte å fjerne konkurransevidninger på. Utvalget vil imidlertid vise til at en slik løsning kan gi nye konkurransevidninger mellom statsforvaltningen og private virksomheter som yter tjenester hvor det er unntak for merverdiavgift, eksempelvis for helse- og undervisningstjenester.

En løsning med nettobudsjettering av merverdiavgiften er innført overfor statsforvaltningen både i Sverige og Danmark. Etter de svenske reglene gjennomføres dette ved at utbetalingen av utgiftene avregnes mot budsjettet uten avgift, mens selve avgiftsbeløpet avregnes mot statens inntektskapittel for merverdiavgift. Et slikt avregningssystem kunne ifølge flertallet i Zimmerutvalget også være et egnet virkemiddel for å fjerne

konkurransesvridninger her i landet. Dette medfører i så fall at budsjettrutinene må endres, slik at utgiftene anslås uten avgift. For den enkelte statsinstitusjon vil avgiften ikke fremstå som en utgift.

Utvalget anser at dette kan være en egnet løsning, men viser til at en løsning som endrer budsjetteringssystemet i statsforvaltningen må vurderes opp mot andre hensyn som må vektlegges i valg av budsjetteringssystem for statsforvaltningen. Videre må en slik løsning konkretiseres nærmere blant annet i forhold til hvilke deler av statsforvaltningen som skal inkluderes. Det må også vurderes nærmere i hvilken grad det som følge av omleggingen skal gjennomføres tilsvarende reduksjoner i bevilgninger til de deler av statsforvaltningen som blir omfattet av ordningen. Det forutsettes at den særskilte ordningen ikke gjøres gjeldende for de deler av statsforvaltningen som har ordinær avgiftspliktig omsetning og som dermed allerede har fradragsrett. Utvalget anser at det er viktig å avgrense ordningen mot virksomheter som driver omsetningsvirksomhet utenfor avgiftsområdet. Hvis også slike virksomheter omfattes av ordningen, vil det kunne skape nye konkurransevidninger i disfavør av private virksomheter som driver tilsvarende virksomhet og som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Utvalget har ikke vurdert disse forholdene nærmere.

11.3 Konklusjon

Utvalget har drøftet i hvilken grad de tre løsningene som synes å være aktuelle for kommunal virksomhet, synes å være egnet også for statsforvaltningen. Alle løsningene synes å være egnet til å fjerne konkurransevidningene mellom egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget viser til at løsningene med kompensasjon utenfor merverdiavgiftssystemet og nettobudsjettering av merverdiavgift for statsforvaltningen kan gi nye konkurransevidninger mellom statlige og private virksomheter som omsetter samme tjenester som er unntatt for merverdiavgift. Blant disse to løsningene mener utvalget ut fra administrative hensyn at en ordning med budsjettering uten merverdiavgift vil være å foretrekke. En løsning med nettobudsjettering av merverdiavgift må imidlertid blant annet vurderes opp mot andre hensyn i forhold til statlig budsjettering. Utvalget har ikke vurdert dette nærmere.

En løsning hvor flere virksomheter blir avgiftspliktige vil bety at en i praksis får et mer konkurransenøytralt system, både ved at det blir avgiftsmessig likestilling mellom egenproduksjon og kjøp fra andre, og mellom statlige og eksempelvis private virksomheter som produserer samme avgiftspliktige tjenester. En slik løsning innebærer at statsforvaltningen likestilles med private i forhold til merverdiavgiftsregelverket. De deler av statsforvaltningen som fremdeles står utenfor avgiftsplikten, og ikke har fradragsrett for inngående

merverdiavgift, kan imidlertid fortsatt stå overfor konkurransevidninger egenproduksjon og kjøp fra andre. Utvalget anser likevel dette som den systemmessig beste løsningen for statsforvaltningen.

12. REFERANSELISTE

Budsjett-innst. S. nr. 1 (1994-95)

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

Innst. O. nr. 40 (1970-71) Innstilling om konkurranseforvridning

Innst. O. VII (1971-1972) Lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Innst. S. nr. 94 (1993-94) Innstilling fra finanskomiteen om merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet.

Konkurransesvridningen mellom privat og kommunal sektor som følge av merverdiavgiftsloven – kartlegging av omfanget, rapport fra en arbeidsgruppe, 30. september 1994.

Lokshall, Raymond (2000): Merverdiavgiftsloven og vridning i produksjonstilpasningen – "Goods and services tax" (GST) i New-Zealand, hovedoppgave, Sosialøkonomisk institutt, Universitetet i Oslo.

NIBR-notat 2000:128 Om kommunal organisering 2000

NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester (Storvik-utvalget)

NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov (Zimmer-utvalget)

Ot.prp. nr. 13 (1971-72) 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. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001)

Ot.prp. nr. 26 (1970-71) Om endringer i lov om merverdiavgift og i lov om avgift på investeringer mv.

Ot.prp. nr. 86 (1998-99) Endringer i Skatte- og avgiftslovgjevinga

SOU 1993: 75 Vissa mervärdeskattfrågor II – Offentlig verksamhet m.m.

St. meld. nr. 2 (1994-1995) Revidert nasjonalbudsjett 1995

St. meld. nr. 2 (2000-2001) Revidert nasjonalbudsjett 2001

St. meld. nr. 21 (1993-94) Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet

St.meld. nr. 54 (1984-85) Om merverdiavgiftssystemet

St.prp. nr. 1 (1994-95) Skatter og avgifter til statskassen

St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002.