

<b>Dokumenttype</b>	NOU 1991:30	<b>Dokumentdato</b>	1991-12-00
<b>Tittel</b>	Forbedret merverdiavgiftslov		
<b>Utvalgsleder</b>	Zimmer, Frederik		
<b>Utgiver</b>	Finans- og tolldepartementet		
<b>Oppnevnt</b>	1985-12-06	<b>Sider</b>	261
<b>Note</b>	Utvalget har tidligere gitt en delutredning: NOU 1990:11		
<b>Kapittel</b>	Sammendrag og konklusjoner		
	2.1 Innledning		

Utvalget har hatt som oppdrag å vurdere flere ulike sider av merverdiavgiftssystemet, og det mandatet som ligger til grunn for utvalgets utredning kan deles inn i fire hoveddeler. Utredningen er også delt inn på samme måte som i mandatet, og består av følgende hoveddeler:

- En vurdering av et forslag til et modifisert avgiftssystem fremsatt av Norsk Tjenestemannslag.
- En vurdering av konkurransevridningsproblemet i forhold til merverdiavgiften.
- En vurdering av merverdiavgiftslovens bestemmelser i forhold til hvilke krav som kan stilles til rettssikkerhet for de næringsdrivende.
- En vurdering av avgiftsfritak ved omsetning av konsummelk.
- En oversikt over virkningene av de forslag utvalget har fremsatt.

På flere av de områdene som er behandlet, har utvalget funnet grunn til å undersøke hvilke regler som gjelder i andre land. I første rekke er det lagt vekt på en fremstilling av reglene i Danmark og Sverige, men det er på enkelte punkter også undersøkt hvilke regler som gjelder innen EF, og om eventuelle endringer i det norske regelverket vil være i harmoni med disse reglene.

## **Kapittel**    Sammenheng og konklusjoner

### 2.2 Forslaget til et modifisert avgiftssystem

I utredningens del I (kapittel 3 - kapittel 8) har utvalget vurdert det forslaget til et modifisert avgiftssystem som er fremsatt av Norsk Tjenestemannslag.

I kapittel 3 er det først gitt en kort oversikt over hovedpunktene i det sisteleddssystemet som var i bruk her i landet frem til 1970. Deretter er det gitt en oversikt over hovedprinsippene i det gjeldende merverdiavgiftssystemet. Foruten en generell omtale av merverdiavgiften som en forbruksavgift, inneholder kapittelet en beskrivelse av hvorledes avgiftsområdet er avgrenset, og hva som ligger i begrepene utgående og inngående avgift. Videre er det redegjort for at merverdiavgiftsloven inneholder bestemmelser om særskilte fritak fra avgiftsplikten, såkalte kvalifiserte avgiftsfritak, som reelt sett innebærer avgiftsberegning etter en 0-sats. Kapittelet gir videre en oversikt over registreringsplikt, hvorledes avgiften skal avregnes og avgiftssatsen.

I kapittel 4 er det gitt en kort oversikt over avgiftssystemene i andre land, i første rekke innen Norden, men det er også beskrevet hvilke hovedprinsipper som gjelder innen EF. Det konstateres at alle de nordiske land og alle medlemslandene i EF benytter merverdiavgiftssystemet som alminnelig forbruksavgift, likevel slik at det finske systemet er egenartet. Området for avgiftsplikt kan likevel variere fra land til land. Det samme gjelder avgiftssatsene.

Det norske merverdiavgiftssystemet har også tidligere vært gjenstand for vurdering av et eget utvalg. I desember 1973 ble det oppnevnt et utvalg med

professor Olav Gjærevoll som formann. Dette utvalget la frem sin innstilling i november 1975 (NOU 1975:67). I kapittel 5 er det gjort rede for konklusjonene i denne utredningen, og den senere behandlingen av denne utvalgsutredningen. I det samme kapittelet er det videre gitt en omtale av en utredning av 1979, fra et utvalg oppnevnt av den britiske finansminister hvor det ble tatt stilling til et forslag om å avskaffe beregningen av merverdiavgift på omsetningen mellom registrerte næringsdrivende.

I februar 1983 oppnevnte Norsk Tjenestemannslags forbundsstyre et internt utvalg som fikk i oppdrag å vurdere merverdiavgiftssystemet. Dette utvalget, som i det følgende er kalt NTL-utvalget, fremla sin utredning i februar 1984. I kapittel 6 er det redegjort for de forslag som ble fremsatt i denne utredningen. I NTL-utvalgets utredning er det lansert et forslag om et modifisert avgiftssystem. Forslaget bygger på at selve merverdiavgiftssystemet opprettholdes, men at omsetning mellom registrerte næringsdrivende avgiftsberegnes etter en 0-sats. I forslaget er det satt bestemte vilkår for at en slik 0-sats skal kunne benyttes. Således heter det at avgiftsberegningen bare kan unnlates i de tilfeller hvor omsetningen reskontroføres hos selgeren, og selgeren samtidig påfører denne kontoen kjøperens registreringsnummer. Videre er det satt som krav at det utstedes et årlig registreringsbevis, som skal tjene som legitimasjon for avgiftsfrie kjøp. Forslaget om et slikt registreringsbevis er imidlertid senere frafalt. Som et ytterligere krav er det foreslått at både kjøperens og selgerens registreringsnummer i avgiftsmanntallet påføres fakturaen. Dette er foreslått for at partene lettere skal kunne identifiseres, samt at partene skal være forsikret om hverandres avgiftsrettslige stilling. Når det gjelder påføring av kjøperens registreringsnummer, skal dette indikere at selgeren har spurt om kjøpers registreringsforhold.

I de tilfellene hvor vilkårene for avgiftsfri fakturering ikke er til stede, skal det beregnes avgift på vanlig måte. Kjøpere som er registrerte næringsdrivende kan da gjøre fradrag for inngående avgift etter de vanlige avgiftsreglene når anskaffelsen er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Uansett om vilkårene for avgiftsfri fakturering er til stede, har NTL-utvalget lagt til grunn at det på visse områder ikke skal være adgang til å benytte 0-sats. Dette gjelder områder hvor kjøpet typisk må anses å være til privat bruk, eller hvor fradragretten etter gjeldende regler er avskåret. Som eksempel på et slikt område er det vist til omsetning fra serveringsvirksomheter.

Etter gjeldende regler er det kjøperen som plikter å vurdere om det foreligger rett til fradrag for inngående avgift av en anskaffelse, og som skal foreta avgiftsberegning dersom en vare eller tjeneste tas ut av virksomheten til bruk privat eller til formål utenfor avgiftsområdet. I et modifisert system, hvor det ikke er beregnet avgift av anskaffelsen, skal det fortsatt være kjøperens ansvar å beregne avgift i uttakstilfellene.

NTL-utvalget har lagt til grunn at et modifisert avgiftssystem ikke vil føre til endringer i statens avgiftsinntekter så lenge området for avgiften og avgiftssatsen er den samme som i dag. Videre heter det at merverdiavgiften er en forbruksavgift, og at den først kommer inn til staten med endelig virkning når varen eller tjenesten er omsatt til forbruker som ikke har rett til fradrag for inngående avgift. Det vil derfor ikke ha noen virkning på tidspunktet for avgiftsinngangen om det ikke beregnes avgift mellom registrerte næringsdrivende.

I NTL-utredningen er det uttalt at hovedhensikten med forslaget om et modifisert avgiftssystem er å redusere mulighetene for avgiftsunndragelser. Således heter det at et modifisert system vil føre til en langt mindre pengestrøm mellom de næringsdrivende, og at unndragelsesmulighetene derved vil bli redusert. Det er videre fremhevet at statens avgiftstap som følge av betalingsmislighold vil bli redusert.

I kapittel 7 har utvalget redegjort for innbetalingsfunksjonen og optjeningsfunksjonen i merverdiavgiftssystemet, og deretter trukket sammenligning til et modifisert system. Utvalget slår fast at en eventuell omlegging til et modifisert system, under forutsetning av at avgiftsområdet og avgiftssatsen opprettholdes uendret, ikke vil påvirke statens avgiftsinntekter. For så vidt gjelder optjeningsfunksjonen, vil det heller ikke være noen prinsipiell forskjell mellom de to systemene. Fordi

opptjeningsfunksjonen er lik, vil også tidspunktet for når avgiften kommer inn til staten være den samme. Ved import kan likevel avgiften komme før inn til staten i det gjeldende merverdiavgiftssystemet, noe som gir en rentefordel.

Når det gjelder innbetalingsfunksjonen slår utvalget videre fast at det er en forskjell mellom de to systemene. I merverdiavgiftssystemet har hvert ledd i omsetningskjeden en innbetalingsfunksjon, mens denne funksjonen i det alt vesentlige vil ligge hos det siste leddet i omsetningskjeden i et modifisert system.

Kapittel 8 inneholder utvalgets vurdering av forslaget til et modifisert avgiftssystem. Utvalget har her delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet består av utvalgets formann, Zimmer, og medlemmene Dybsjord, von der Fehr, Fyhn, Mengshoel, Norstein, Refsland, Skjønsberg, Østby og Østrem. Mindretallet består av medlemmene Kristensen og Nordstrøm.

De vurderingene som ligger til grunn for flertallets og mindretallets hovedstandpunkt består av flere elementer. Nedenfor vil de mest sentrale deler av disse elementene bli omtalt punktvis i den rekkefølge de er behandlet i kapittel 8.

**Kapittel**      Sammenheng og konklusjoner  
                   2.2 Forslaget til et modifisert avgiftssystem  
                   A. Insolvens og betalingssvikt

I dette kapittelet er det først foretatt en vurdering av hvorledes statens avgiftstap som følge av betalingsmislighold vil bli påvirket som følge av en eventuell omlegging. Et samlet utvalg har kommet til at statens avgiftstap vil bli redusert i et modifisert system. Utvalget har imidlertid vurdert om det er mulig å redusere disse tapene innenfor det gjeldende avgiftssystemet, men har funnet det vanskelig å foreslå regler som motvirker slike tap. Selv om mulighetene for tap som følge av betalingsmislighold må anses som en negativ side ved det gjeldende avgiftssystemet, er flertallet av den oppfatning at dette ikke kan tillegges en slik vekt at det bør føre til en omvurdering av hele merverdiavgiftssystemet. Etter mindretallets syn er dette ett av flere tungtveiende momenter som taler for en overgang til et modifisert avgiftssystem.

**Kapittel**      Sammenheng og konklusjoner  
                   2.2 Forslaget til et modifisert avgiftssystem  
                   B. Unndragelsesmulighetene

En hovedhensikt med forslaget om et modifisert avgiftssystem er som nevnt å motvirke ulike former for avgiftsunndragelser. Etter flertallets syn er det på det rene at et slikt avgiftssystem inneholder elementer som er egnet til å motvirke avgiftsunndragelser. Således vises det til, som helt åpenbart, at det ikke vil være mulig å unndra avgift i leddene forut for sisteleddsselgeren når det rent faktisk ikke skal beregnes avgift på de tidligere ledd i omsetningskjeden. Når vilkårene for avgiftsfri omsetning ikke er til stede, skal det beregnes avgift på vanlig måte. Det modifiserte systemet som er foreslått er således ikke et "rent" system, i den forstand at all omsetning mellom registrerte næringsdrivende skal skje uten avgift. Etter flertallets syn vil det da fremstå som usikkert om et slikt system er egnet til redusere mulighetene for unndragelser, selv om de avgiftsbeløp som

til enhver tid sirkulerer i systemet vil bli redusert. Også under et modifisert system vil omsetningsoppgavene på alle omsetningsledd inneholde både utgående og inngående avgift, og mulighetene for å unndra avgift vil fortsatt være til stede.

Selv om det antas at beløpene for fradragsberettiget inngående avgift vil bli redusert på omsetningsoppgavene, vil det etter flertallets oppfatning være vanskelig å forutsi hvor mange næringsdrivende som likevel vil benytte seg av adgangen til å fakturere med avgift, selv om vilkårene for å unnlate avgiftsberegning er til stede. Det er i denne forbindelse vist til at de næringsdrivende, for å være på den "sikre siden", velger å foreta avgiftsberegning. Flertallet finner det derfor usikkert hvilken effekt et slikt system vil ha på mulighetene for avgiftsunndragelser.

For så vidt gjelder kontroll av restitusjonsoppgaver, har flertallet også påpekt at det i dagens system finnes visse indikatorer på at en slik oppgave er korrekt, eksempelvis at det er sannsynlig at en eksportbedrift har krav på tilbakebetaling av avgift. Et modifisert system kan skape større usikkerhet omkring disse forhold.

Etter en samlet vurdering har flertallet ikke funnet det i tilstrekkelig grad påvist at et modifisert avgiftssystem er bedre egnet til å sette et effektivt hinder mot avgiftsunndragelser enn det gjeldende merverdiavgiftssystemet.

Mindretallet legger ved sin vurdering av et modifisert system stor vekt på at omfanget av den inngående avgiften vil bli betydelig redusert. Den inngående avgiften utgjør i dag et betydelig kontrollområde. For at staten skal få inn de budsjetterte 66,3 milliarder kroner i merverdiavgift (ifølge St.prp.nr.1 (1991-92) inkl. investeringsavgift) i 1992, viser beregninger at det sirkulerer henimot 3 ganger dette beløp i systemet (ca. 150 - 180 milliarder kroner).

Mindretallet legger til grunn at dette innebærer betydelige muligheter for bevisste og ubevisste feil, som kan reduseres ved et modifisert system. Under et modifisert system vil større beløp under posten "inngående avgift" fremstå som atypisk, i motsetning til hva som er tilfelle idag. Dette vil i seg selv utgjøre et incitament til nærmere kontroll. De problemer som etter dagens system er til stede omkring den inngående avgiften, er av mindretallet tillagt betydelig vekt, og disse medlemmer anser dette som et tungtveiende argument for å foreta en omlegging til et modifisert system.

## **Kapittel** Sammen drag og konklusjoner

### 2.2 Forslaget til et modifisert avgiftssystem

#### C. Ansvar for korrekt avgiftsberegning

Et helt sentralt element i flertallets vurdering av et modifisert avgiftssystem er spørsmålet om hvem som skal ha ansvaret for korrekt avgiftsberegning. Det konstateres at det etter dagens system ikke er tvilsomt at selgeren bærer ansvaret for at avgiftsberegningen er korrekt. Utgangspunktet er at all omsetning som ikke er særskilt fritatt skal avgiftsberegnes, og selgeren behøver ikke ta stilling til kjøperens forhold ved hvert omsetningstilfelle. Et modifisert avgiftssystem bygger på det motsatte utgangspunkt, fordi hovedregelen er at avgiftsberegning skal unnlates for all kredittomsetning mellom registrerte næringsdrivende.

Det er av mindretallet foreslått at selgeren holdes ansvarlig dersom de formelle vilkår for avgiftsfri omsetning ikke er oppfylt. Reelt sett kan dette innebære at selgeren risikerer etterberegning av avgift av et salg som ikke skulle vært avgiftsberegnet, eksempelvis fordi registreringsnummer ikke er påført fakturaen. På den annen side er det av mindretallet foreslått at selgeren som hovedregel ikke skal holdes ansvarlig når de formelle vilkår er oppfylt, men hvor omsetningen likevel skulle vært avgiftsberegnet. I disse tilfellene skal selgeren bare holdes ansvarlig dersom det er utvist grov uaktsomhet eller forsett. Etter flertallets syn vil dette gjøre det

vanskelig for avgiftsmyndighetene å håndheve regelverket, og et slikt regelverk er i verste fall egnet til å gjøre et avgiftskrav illusorisk. Flertallet peker i denne forbindelse på at selgeren kan ha blitt forledet til å fakturere til en kjøper som ikke er registrert i avgiftsmanntallet, eller at det kan foreligge et samspill mellom kjøper og selger. Etter flertallets syn er det av helt avgjørende betydning for et enkelt og effektivt avgiftssystem at det ikke kan reises tvil om hvem som skal bære ansvaret for korrekt avgiftsberegning. Flertallet er således av den oppfatning at dette forholdet må tillegges så stor vekt at den tvil dette er egnet til å skape, i seg selv taler mot en omlegging til et modifisert system. Mindretallet viser til at forslaget til et modifisert system går ut på at etterberegning av avgift skal foretas hos selgeren i de tilfeller hvor de formelle vilkår for avgiftsfri levering ikke er oppfylt. Dette innebærer ikke innføring av noe helt nytt, men er velkjent også under dagens systemløsning, bl.a. ved eksport og andre kvalifiserte avgiftsfritak. Det er satt objektive vilkår for å foreta avgiftsfri fakturering, som det etter mindretallets oppfatning vil være enkelt for selgeren å forholde seg til. Dersom en slik etterberegning likevel fremstår som urimelig, kan dette løses gjennom bruk av ettergivelse etter merverdiavgiftsloven § 69. Også denne problemstillingen er velkjent under dagens system.

Mindretallet er enig i at det er vanskelig å lage et system som fullt ut forhindrer ulovlige transaksjoner, eksempelvis hvor kjøper og selger inngår et samarbeid for å unndra avgift. Etter mindretallets syn må slike problemer motvirkes ved å innføre administrative eller straffemessige sanksjoner, særlig der en av eller begge partene har opptrådt forsettelig eller grovt uaktsomt. Mindretallet mener at skyldkravet her må vurderes nærmere.

Etter mindretallets syn må eventuelle negative konsekvenser knyttet til ansvaret for korrekt avgiftsberegning holdes opp mot de positive virkningene som etter mindretallets mening vil oppnås ved et modifisert avgiftssystem.

**Kapittel**      Sammendrag og konklusjoner  
                   2.2 Forslaget til et modifisert avgiftssystem  
                   D. Andre forhold

Flertallet konstaterer at et modifisert avgiftssystem ikke er i samsvar med de grunnleggende prinsippene for et merverdiavgiftssystem slik dette praktiseres innen EF. Etter flertallets syn må dette tillegges vekt. Mindretallet finner det problematisk å trekke en slik konklusjon ut fra det foreliggende materiale om EF-retten. Mindretallet er av den oppfatning at dette spørsmålet neppe har vært vurdert innenfor EF, og at dette derfor ikke må tillegges avgjørende vekt.

Videre er flertallet av den oppfatning at det vil knytte seg kostnader til en omlegging, og at det bør påvises betydelige fordeler ved en omlegging. Etter flertallets syn er slike betydelige fordeler ikke påvist.

**Kapittel**      Sammendrag og konklusjoner  
                   2.2 Forslaget til et modifisert avgiftssystem  
                   E. Hovedkonklusjoner

Flertallets konklusjon er at det gjeldende merverdiavgiftssystemet bør opprettholdes, mens mindretallet konkluderer med at det bør foretas en

omlegging til et modifisert avgiftssystem slik det er foreslått av Norsk Tjenestemannslag.

I kapittel 8 har utvalget også behandlet to særskilte spørsmål hvor det i NTL-utredningen er foreslått endringer i merverdiavgiftsloven. Det ene spørsmålet gjelder beregning av avgift når det er kjøperen som utsteder salgsdokumentet, og utvalget har også her delt seg i det samme flertall og mindretall som ovenfor.

I NTL-utredningen er det foreslått at det ikke skal være adgang til å beregne avgift i de tilfellene hvor kjøperen utsteder salgsdokument. Denne problemstillingen gjelder to ulike forhold. For det første er det gitt en særskilt adgang for nærmere bestemte avtakere av leveranser fra visse småprodusenter til å beregne avgift etter merverdiavgiftsloven § 44a . Flertallet er av den oppfatning at dette forholdet bør bli gjenstand for en særskilt vurdering før det tas stilling til en eventuell endring av reglene. Flertallet finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på denne problemstillingen.

Det andre forholdet er at det i visse bransjer har utviklet seg en praksis hvor det er kjøperen som utsteder salgsbilag og beregner avgift. Flertallet konstaterer at det i et slikt tilfelle er kjøperen som bærer ansvaret for korrekt avgiftsberegning. Etter flertallets syn er det ikke grunn til å fastsette regler om at det ikke skal beregnes avgift når det er kjøperen som utsteder salgsbilag.

Mindretallet er av den oppfatning at det ikke bør være adgang for en kjøper til å beregne avgift i slike tilfeller, fordi dette innebærer at kjøperen i realiteten utsteder legitimasjon for rett til fradrag for inngående avgift til seg selv. Mindretallet viser til at påføring av merverdiavgift på fakturaen i disse tilfellene, er uten betydning for avgiftsprovenyet, når en ser bort fra det tapspotensiale som oppstår for staten. Av denne grunn mener mindretallet at det ikke må være adgang til å påføre merverdiavgift på fakturaen i slike tilfeller.

Det andre særskilte spørsmålet som er behandlet i kapittel 8 gjelder tollvesenets avgiftsberegning ved import. Et samlet utvalg er av den oppfatning at det kan være grunner som taler for at tollvesenet på visse vilkår kan unnlate å beregne avgift ved import til registrerte næringsdrivende.

## **Kapittel**      Sammendrag og konklusjoner

### 2.3 Konkurransesvridning

I utredningens del II (kapittel 9 - 16) har utvalget vurdert spørsmålet om konkurransevridding mellom egenregiutførelse og anskaffelse fra andre. Behandlingen er i det alt vesentlige konsentrert om forholdet til offentlig egenregivirksomhet, men utvalget har også behandlet konkurransevridding mellom næringsdrivende.

Gjeldende avgiftsregler for offentlig virksomhet står helt sentralt i en vurdering av spørsmålet om konkurransevridding, og i kapittel 9 er det derfor gitt en redegjørelse for disse reglene.

I kapittel 10 har utvalget drøftet hva som skal forstås med uttrykket konkurransevridding i forhold til merverdiavgiftssystemet. Utvalget har lagt til grunn at avgiftsreglene generelt sett er egnet til å påvirke om det offentlige velger å løse konkrete arbeidsoppgaver ved hjelp av egne ansatte eller ved å anskaffe ytelsen fra andre, og at reglene av denne grunn kan føre til konkurransevridding i forhold til de avgiftspliktige næringsdrivende. Dette vil imidlertid ikke gjelde i forhold til de offentlige institusjonene som er avgiftspliktige, og som har rett til fradrag for inngående avgift. Spørsmålet om konkurransevridding mellom offentlig egenregiutførelse og anskaffelse fra andre har også tidligere vært gjenstand for vurdering. I kapittel 11 er det gjort rede for den utvalgsinnstillingen som ble fremlagt i 1970, og som var foranledningen til

de gjeldende reglene om avgiftspålegg og opprettelsen av Det rådgivende utvalg for saker om konkurransevridning. I dette kapittelet er det videre redegjort for bakgrunn for avgiftsfritaket i veisektoren.

Spørsmålet om konkurransevridning mellom offentlig egenregivirksomhet og anskaffelse fra private næringsdrivende har også vært vurdert i andre land, og i kapittel 12 har utvalget gitt en nærmere oversikt over de danske og svenske reglene på dette området. Det konstateres at det både i Danmark og Sverige er gitt regler som tar sikte på å motvirke slik konkurransevridning. I Danmark er dette gjennomført ved at kommunale institusjoner som ikke har rett til fradrag for inngående avgift etter de ordinære avgiftsreglene, får kompensert avgiften gjennom en særskilt utligningsordning. Etter de svenske reglene er gitt en særskilt rett til fradrag for inngående avgift for kommunale institusjoner som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. For statlige institusjoner som ikke er avgiftspliktige er det i begge land fastsatt særskilte budsjetteringsregler som skal motvirke konkurransevridning mellom egenregiutførelse og anskaffelse.

I dette kapittelet er det videre gitt en kort oversikt over enkelte hovedregler innen EF.

Utvalget har i kapittel 13 lagt til grunn at følgende virkemidler står til rådighet for å motvirke konkurransevridning mellom kommunal egenregiutførelse og anskaffelse fra andre:

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

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

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

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

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

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

Ett mindretall, bestående av medlemmet Østby går også inn for

avgiftskompensasjon som hovedmodell, men mener at dette virkemiddelet bør innrettes på en annen måte enn det som er foreslått av flertallet.

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

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

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

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

For det tilfellet at en kompensasjonsordning blir innført, er det ene mindretallet, bestående av medlemmene Kristensen, Mengshoel og Nordstrøm av den samme oppfatning som flertallet på dette punkt.

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

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

I kapittel 14 har utvalget også påpekt at det kan være nødvendig å trekke opp grenser for hvilke institusjoner som skal falle inn under den ordning som eventuelt velges for å motvirke konkurransevridding. Videre er det gitt en drøftelse av forholdet til de virksomheter som faller inn under regelen i merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd.

I kapittel 15 har utvalget behandlet spørsmålet om konkurransevridding i

forhold til statlige institusjoner. Flertallet har lagt til grunn at dette spørsmålet stiller seg anderledes i forhold til slike institusjoner, og har derfor ikke funnet det hensiktsmessig å foreslå det samme virkemiddel som for de kommunale institusjonene. I stedet antar flertallet at konkurransevidningen best kan motvirkes ved en endring av budsjetteringsrutinene, ved at utgiftene budsjetteres og avregnes uten merverdiavgift. Mindretallet, bestående av medlemmene Kristensen, Mengshoel og Nordstrøm, foreslår også her en begrenset avgiftsfritaksordning, som for kommunale og fylkeskommunale virksomheter.

I kapittel 16 har utvalget vurdert konkurransevidning mellom private næringsdrivende. Utvalget er av den oppfatning at gjeldende regler i merverdiavgiftsloven § 10 femte ledd om adgang til bruk av avgiftspålegg bør opprettholdes. Utvalget er imidlertid av den oppfatning at avgiftspålegg bør forbeholdes egenregiutførelse av en viss størrelse, og at det derfor bør overveies å innarbeide en beløpsgrense i gjeldende regler.

## **Kapittel** Sammen drag og konklusjoner

### 2.4 Rettssikkerhet

#### 2.4.1 Innledning

Del III i utredningen er en vurdering av rettssikkerheten i merverdiavgiftssystemet og består av kapitlene 17 - 25.

Kapittel 17 inneholder en avgrensning av emnet. Det gis en kort beskrivelse av merverdiavgiftsforvaltningen, og det fastslås at den i hovedsak reguleres av forvaltningslovens bestemmelser.

Utvalget har gjennomgått regelverket for merverdiavgiftsforvaltningen med henblikk på å vurdere de avgiftspliktiges stilling på de viktigste felt innen forvaltningens arbeidsområde. I en slik gjennomgang av rettigheter og plikter står reglene for overprøving og kontroll med avgiftsforvaltningens arbeid sentralt. Særs kilt viktig i den forbindelse er spørsmålet om domstolens kompetanse i saker om merverdiavgift. Her står regelutformingen sentralt, og utvalget har sett nærmere på om reglene i for stor grad overlater avgjørelser til forvaltningens skjønn. Dette har ikke bare betydning for adgangen til å øve kontroll med forvaltningen, men er også viktig for muligheten til å forutsi de avgiftsmessige konsekvenser av ulike disposisjoner.

Gjennomgangen tar utgangspunkt i forvaltningens arbeid med informasjon og veiledning overfor de avgiftspliktige og publikum for øvrig. Etter å ha gjennomgått dette i kapittel 18, drøfter man i kapittel 19 om det bør innføres en ordning for bindende forhåndsuttalelser på merverdiavgiftens område. Deretter har en i kapittel 20 sett nærmere på hva de avgiftspliktige og andre er pliktige til å gi av opplysninger til avgiftsmyndighetene, herunder hvorledes bokettersyn og annen kontroll gjennomføres. Så følger en gjennomgang av de reaksjonsformer avgiftsmyndighetene har overfor feil og unndragelser fra de avgiftspliktiges side; kapittel 21 omhandler avgiftsforhøyelser og avgiftsfastsettelse (etterberegninger), mens reglene for renteberegning og ileggelse av tilleggsavgift behandles i kapittel 22. Reglene om administrativ klageadgang og domstolskontroll med avgiftsmyndighetenes avgjørelser gjennomgås i kapittel 23. I kapittel 24 behandles spørsmål om tilkjennelse av saksomkostninger i forbindelse med administrative klagesaker. Avslutningsvis ser en i kapittel 25 på reglene for å ettergi avgift på billighetsgrunnlag og å fritta for avgiftsplikt i særlige tilfeller, jfr. merverdiavgiftsloven § 69 og § 70 .

Utvalgets mandat omfatter ikke merverdiavgiftslovens straffebestemmelser. Utvalget har heller ikke ut fra rettssikkerhetshensyn foretatt noen vurdering av de sentrale materielle avgiftsbestemmelsene, dvs. grensene for merverdiavgiftslovens virkeområde og gjeldende avgiftsfritak innenfor loven.

---

**Kapittel** Sammen drag og konklusjoner

## 2.4 Rettssikkerhet

## 2.4.2 Informasjon og veiledning

Utvalget gjennomgår det som foreligger av tilgjengelig informasjonsmaterie ll fra avgiftsmyndighetene. Etter utvalgets vurdering får næringsdrivende og andre relativt god informasjon om endringer i merverdiavgiftssystemet og aktuelle uttalelser fra sentrale avgiftsmyndigheter gjennom det materialet som utgis av Skattedirektoratet. Utvalget er likevel av den oppfatning at det er nødvendig å bedre tilgangen på informasjon om merverdiavgiftssystemet. Det foreslås at det utgis en informasjonsbrosjyre med beskrivelse av avgiftssystemet. Det vises til Sverige hvor det årlig utgis en brosjyre av denne art som sendes alle avgiftspliktige næringsdrivende. Med tiden bør det tas sikte på å utgi en mer omfattende publikasjon i form av en håndbok, etter mønster av den årlige "Lignings ABC" på området for direkte skatter. Utvalget mener at avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift, samt rettsavgjørelser på merverdiavgiftsområdet bør publiseres i større grad enn det man gjør i dag. Ved siden av trykte publikasjoner peker utvalget spesielt på de muligheter på informasjonssiden som ligger i utnyttelse av moderne data- og kommunikasjonsteknologi.

Utvalget legger til grunn at avgiftsmyndighetene yter de enkelte avgiftspliktige individuell veiledning om avgiftsreglene utover det som strengt tatt følger av veiledningsplikten etter forvaltningsloven. Med henvisning til ligningsloven foreslås det imidlertid at det forskriftsfestes en rett for de avgiftspliktige til på nærmere vilkår å få konferere med en tjenestemann ved fylkesskattekontoret.

---

**Kapittel** Sammen drag og konklusjoner

## 2.4 Rettssikkerhet

## 2.4.3 Bindende forhåndsuttalelse

Utvalget viser til at det gis et stort antall skriftlige uttalelser, ikke minst fra sentrale avgiftsmyndigheter, som langt på vei skisserer bestemte løsninger på hvordan merverdiavgiftslovens regler vil virke i nærmere beskrevne tilfeller. Slike uttalelser som bare er ment å være veiledende, gis også i form av forhåndsuttalelse, dvs. før den beskrevne disposisjon har inntrådt. Uttalelsene har stor veiledningsverdi for den enkelte avgiftspliktige. Dersom den refereres vil den også kunne få en viss presedensvirkning og danne grunnlag for en praksis fra avgiftsmyndighetenes side i lignende tilfeller. Det er imidlertid på det rene at slike forhåndsuttalelser ikke er bindende for avgiftsmyndighetene.

Utvalget mener det bør åpnes for at avgiftsmyndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelser om merverdiavgiftsspørsmål. Det vises til svenske bestemmelser på området og at det nylig er innført regler for en begrenset adgang til å gi bindende forhåndsuttalelse her i landet på petroleumsskattelovens område.

Bindende forhåndsuttalelse er forutsatt bare å skulle gis i saker av en viss betydning. Det foreslås en gebyrordning for å avskjære bagatellmessige saker. Det legges opp til at vedkommende avgiftsorgan skal stå fritt til å avslå en anmodning om forhåndsuttalelse.

Utvalget er delt i synet på hvorledes ordningen med bindende forhåndsuttalelse nærmere skal utformes. Flertallet, bestående av utvalgets formann Zimmer og medlemmene Dybsjord, Fyhn, Kristensen, Mengshoel, Nordstrøm, Norstein, Refsland, Skjøsberg og Østrem går inn for at bindende forhåndsuttalelse skal gis av en egen nemnd, Merverdiavgiftsnemnda. Et mindretall på to bestående av medlemmene von der Fehr og Østby foreslår at kompetansen legges til Skattedirektoratet.

Utvalget er også delt med hensyn til om det bør være adgang til å klage administrativt over en bindende forhåndsuttalelse. Flertallet, bestående av utvalgets formann Zimmer og medlemmene Dybsjord, von der Fehr, Nordstrøm, Refsland, Skjøsberg og Østby går inn for at den avgiftspliktige og staten skal ha adgang til å klage forhåndsuttalelsen inn for Klagenemnda for merverdiavgift. Mindretallet, på fem bestående av medlemmene Fyhn, Kristensen, Mengshoel, Norstein og Østrem, vil avskjære adgangen til administrativ klage. Et samlet utvalg går likevel inn for at en bindende forhåndsuttalelse bør kunne prøves av domstolene.

<b>Kapittel</b>	Sammendrag og konklusjoner
2.4	Rettssikkerhet
2.4.4	Opplysningsplikt, kontroll og bokettersyn

Bokettersyn og andre kontrollundersøkelser foretas ofte med sikte på kombinert kontroll av både avgiftsoppgjør og skatteoppgjør. Utvalget har derfor på dette felt sammenlignet med tilsvarende bestemmelser i ligningsloven.

Etter utvalgets vurdering er det en ganske stor grad av sammenfall mellom reglene etter merverdiavgiftsloven og ligningsloven når det gjelder den avgifts- og skattepliktiges plikt til å gi opplysninger om egne forhold. På ett viktig felt er det imidlertid ikke fullt samsvar. Det gjelder reglene om adgang til befaring og besiktigelse hos den avgifts- og skattepliktige, spesielt adgangen til å foreta gjennomsyn av arkiver. Utvalget foreslår at merverdiavgiftsloven § 46 endres slik at det blir samsvar mellom reglene i merverdiavgiftsloven og ligningsloven på dette området. I tråd med dette foreslås det også at det gis regler i merverdiavgiftsloven som regulerer avgiftsmyndighetenes plikt til å varsle om slike undersøkelser og den avgiftspliktiges eller den opplysningspliktiges adgang til å være tilstede ved undersøkelsen.

Reglene for adgang til å innhente opplysninger fra andre enn den avgifts- og skattepliktige er i stor grad harmonisert. Utvalget foreslår ingen endringer i merverdiavgiftslovens bestemmelser på dette området. Det reises likevel spørsmål om det er praktisk mulig å benytte den hjemmel man har fått til å innhente visse masseopplysninger i maskinlesbar form i avgiftskontrollen, innen de gitte forutsetninger.

Etter å ha gått gjennom regler og rutiner for gjennomføring av bokettersyn og kontroller, foreslår utvalget at gjeldende forskrifter om bokettersyn fastsatt med hjemmel i ligningsloven, også gjøres gjeldende for avgiftskontrollen. Det foreslås også at det tas inn en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven om den avgiftspliktiges eller den opplysningspliktiges adgang til å klage over pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelser, og virkningen av slik klage. Forslaget samsvarer med ligningslovens bestemmelser.

<b>Kapittel</b>	Sammendrag og konklusjoner
-----------------	----------------------------

## 2.4 Rettssikkerhet

### 2.4.5 Avgiftsforhøyelse og fastsettelse av avgift ved skjønn

Avgiftsforhøyelse er en begrenset, sjablonmessig reaksjon som kan benyttes ved forsinket innsendelse av avgiftsoppgaver, unnlatelse av å fremlegge regnskaper til kontroll, eller unnlatelse av å etterkomme regnskapspålegg, merverdiavgiftsloven § 54. Utvalget foreslår at avgiftsmyndighetenes frist for å foreta begrensede, sjablonmessige forhøyelser pga forsinket innsendelse av avgiftsoppgaver, forkortes fra tre til ett år. For øvrig finner ikke flertallet grunnlag for endringer i reglene om avgiftsforhøyelse. Et mindretall på to bestående av medlemmene Kristensen og Nordstrøm, har avgitt en særbeamerkning. Det gis uttrykk for at avgiftsforhøyelse etter § 54 er helt utilstrekkelig som reaksjonsmiddel overfor unnlatelse av å fremlegge regnskap eller å etterfølge regnskapspålegg. Mindretallet foreslår at bestemmelsene endres med sikte på å få adgang til mer tjenelige administrative sanksjoner overfor slike unnlatelser.

Utvalget foreslår enkelte endringer i vilkårene for å foreta avgiftsfastsettelse, etterberegning av avgift, etter merverdiavgiftsloven § 55. I samsvar med ligningsloven § 9-6 nr.4 foreslås det en begrensning i fristen for å foreta fastsettelse når den avgiftspliktige har avgått ved døden. Varsel om fastsettelse må gis innen 2 år etter dødsfallet. Det foreslås for øvrig at den alminnelige 10-årsfrist for å foreta fastsettelser, justeres i samsvar med ligningslovens bestemmelser. For at fristene skal bli sammenfallende, foreslås det at fristen etter merverdiavgiftsloven § 55 tredje ledd først skal begynne å løpe fra utgangen av vedkommende kalenderår, istedenfor som i dag fra utgangen av vedkommende avgiftstermin. Endelig foreslås en endring i paragrafens første punktum av mer redaksjonell karakter, for å gjøre det mer tydelig at bestemmelsen ikke bare gjelder skjønnsfastsettelser i egentlig forstand, men også omfatter retting av feil i avgiftsoppgjøret.

## **Kapittel** Sammen drag og konklusjoner

### 2.4 Rettssikkerhet

#### 2.4.6 Renteberegning og tilleggsavgift

Utvalget kan ikke se at det er særlige forhold på merverdiavgiftens område som tilsier et høyere rentenivå enn det som gjelder for særavgifter og direkte skatter. Rentesatsen ved forsinket betaling og ved avgiftsfastsettelse foreslås derfor redusert fra 1,75 pst. pr. måned til 1,5 pst. pr. måned.

I dag foretas renteberegningen ved fastsettelser av fylkesskattekontoret og renteberegningen pga. betaling etter forfall av skattefogden. Ved betalingsmislighold av en avgiftsfastsettelse påløper det renter av det rentebeløp som fylkesskattekontoret beregnet ved avgiftsfastsettelsen. Utvalget foreslår at reglene om renteberegning forenkles slik at denne rentesrente-effekten unngås. I tråd med dette foreslås det at hele renteberegningen overlates til en etat, skattefogden. For øvrig foreslås det en noe lempligere renteberegning i to spesialtilfeller. Det første gjelder de tilfeller den avgiftspliktige betaler skyldig avgift før fastsettelse foretas. Det andre gjelder tilbakebetaling av uriktig utbetalt avgift innen utløpet av den ordinære oppgave- og betalingsfrist.

Utvalget foreslår at det skal beregnes renter av beløp som i salgsdokument er uriktig anført som avgift og som pålegges innbetalt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 44 tredje ledd. I slike saker foreslås

det også at det åpnes for adgang til å ilegge tilleggsavgift.

Utvalget foreslår inntatt en ny bestemmelse om at vanlig renteberegning skal kunne erstattes av en særlig avgift på 2 pst. av fastsatt avgiftsbeløp, i særtilfeller hvor staten ikke har hatt noe rentetap som følge av at pliktig avgift ikke har vært beregnet.

Når det gjelder tilleggsavgift, har utvalget vurdert om det bør gis tilsvarende regler som for tilleggsskatt etter ligningsloven. Utvalget anbefaler imidlertid ikke at man sløyfer kravet til uaktsomhet for å anvende tilleggsavgift. Man kan heller ikke se at det er behov for å redusere maksimumssatsen for tilleggsavgift og innføre standardsatser. Utvalget foreslår imidlertid at det normalt ikke skal være adgang til å ilegge tilleggsavgift i tilfeller hvor den avgiftspliktige av eget tiltak besørger tidligere feil i avgiftsoppgjøret rettet opp. Det samme gjelder i tilfeller hvor den avgiftspliktige er avgått ved døden.

Et flertall, alle unntatt to medlemmer (von der Fehr og Fyhn), foreslår dessuten at domstolene i tillegg til å prøve om vilkårene for tilleggsavgift er tilstede, skal kunne prøve selve utmålingen av tilleggsavgiften. Det vises her til kapittel 23 om klage og annen overprøving.

<b>Kapittel</b>	Sammendrag og konklusjoner
2.4	Rettssikkerhet
2.4.7	Klage og annen overprøving

I kapittel 23 har utvalget vurdert ordningen med administrativ klage til Klagenemnda for merverdiavgift og domstolenes kompetanse til å prøve avgiftsforvaltningens avgjørelser. En har dessuten sett nærmere på Finansdepartementets adgang til å omgjøre vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift.

<b>Kapittel</b>	Sammendrag og konklusjoner
2.4	Rettssikkerhet
2.4.7	Klage og annen overprøving
A.	

Utvalget foreslår at ordningen med at klager i merverdiavgiftssaker behandles av en frittstående nemnd opprettholdes. Det foreslås imidlertid at nemndas organisasjon og saksbehandlingsrutiner endres. For å bedre gjennomstrømningen av saker foreslås det at nemnda vanligvis skal deles og operere i to avdelinger. Behandlingen foreslås som hovedregel å skulle foregå i møter, i motsetning til i dag hvor saksbehandlingen er skriftlig.

Utvalget har vurdert om klageren skal ha krav på å få se Skattedirektoratets forslag til vedtak fra klagenemnda med begrunnelse. Utvalget har delt seg i synet på dette spørsmål. Flertallet, alle unntatt ett medlem, foreslår at klageren sikres en slik rett i forskrifts form. For å begrense forslaget virkning med hensyn til saksbehandlingstiden, foreslås det at det gis en kort frist for merknader og at saken fremmes umiddelbart når fristen er utløpt. Mindretallet medlemmet Refsland mener dette er unødvendig i alle saker og foreslår at klagerens rett på dette området begrenses til saker hvor forslaget til vedtak ikke bygger på samme faktum eller samme regelanvendelse som det påklagede vedtak.

Utvalget foreslår at klagenemndas kompetanse utvides. Utvalget mener at spørsmål om registrering i avgiftsmanntallet er av en slik art at klager bør

behandles av en frittstående nemnd. Således foreslås det at klager over vedtak i slike saker, som i dag behandles av Skattedirektoratet, legges til klagenemnda. Som en følge av at pålegg om innbetaling etter merverdiavgiftsloven § 44 tredje ledd foreslås likestilt med avgiftsfastsettelser etter § 55 når det gjelder beregning av renter og illeggelse av tilleggsavgift, må klager behandles av klagenemnda. Utvalget har merket seg at Finansdepartementet ikke har benyttet den hjemmel man har til å forelegge klager over tollvesenets vedtak om avgiftsberegningen ved innførsel, for klagenemnda. Utvalget mener det er saker hvor dette vil være naturlig.

## **Kapittel**        Sammendrag og konklusjoner

### 2.4    Rettssikkerhet

#### 2.4.7 Klage og annen overprøving

##### B.

Utvalget har vurdert om det er grunnlag for å opprettholde Finansdepartementets rett til å omgjøre Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak. Det vises til forskrift fastsatt ved kongelig resolusjon av 19. desember 1969 (Forskrift nr. 17) § 4 . Utvalget finner av prinsipielle grunner at det er uheldig at departementet har adgang til å overprøve en avgjørelse fattet av en frittstående nemnd. Selv om det ikke er ofte at omgjøring foretas, foreslår utvalget at omgjøringsadgangen oppheves. Som en konsekvens foreslås det at staten gis adgang til å bringe en klagenemndsavgjørelse inn for domstolene. Det vises til en tilsvarende bestemmelse i ligningsloven § 11-2 , hvor imidlertid adgangen er begrenset til avgjørelser som hevdes å bygge på feil faktum eller på uriktig oppfatning av rettsspørsmål, altså ikke dersom grunnlaget er at et skjønn er uriktig. Tilsvarende begrensning foreslås ikke for avgiftssaker.

## **Kapittel**        Sammendrag og konklusjoner

### 2.4    Rettssikkerhet

#### 2.4.7 Klage og annen overprøving

##### C.

Domstolenes kompetanse i avgjørelser som ligger under forvaltningen, er i utgangspunktet begrenset når det gjelder avgjørelser som er overlatt til forvaltningens skjønnsutøvelse. I hvor stor grad domstolskontrollen med forvaltningens avgjørelser rent faktisk er begrenset, beror meget på hvorledes lovreglene utformes. Regler som utformes som rettigheter eller forpliktelser øker domstolenes adgang til å overprøve forvaltningsavgjørelser, mens dispensasjons- og samtykkeregler har den motsatte virkning. Dessuten vil domstolskontroll uttrykkelig kunne avskjæres ved lovregler.

Ut fra en rettssikkerhetsvurdering bør ikke domstolskontrollen begrenses mer enn høyst nødvendig. Et regelsett som i stor grad overlater avgjørelser til forvaltningens skjønn, svekker også mulighetene for å forutsi virkningen av de avgiftspliktiges disposisjoner. Med dette utgangspunkt har utvalget gått gjennom merverdiavgiftsloven for å se nærmere på om den i for stor grad overlater avgjørelser til avgiftsforvaltningens skjønn.

Utvalget gjennomgår de bestemmelser i merverdiavgiftsloven som er utformet som dispensasjons- eller samtykkeregler. Utvalget foreslår at

enkelte bestemmelser som er utformet slik at avgiftsmyndighetene på vilkår "kan" bestemme visse løsninger, endres slik at de fastslår at de avgiftspliktige har krav på bestemte løsninger dersom vilkårene er oppfylt. Dette gjelder merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd som regulerer adgangen for fellesregistrering i avgiftsmanntallet for samarbeidende selskaper, og § 30 tredje ledd om adgangen til å benytte kortere avgiftsterminer.

Utvalget foreslår også at det gis forskrifter som regulerer de nærmere vilkår for samtykke i henhold til enkelte bestemmelser av denne art. Dette gjelder vilkår for forhåndsregistrering i avgiftsmanntallet og vilkår for tilbakevirkende avgiftsoppgjør ved registrering, jfr. merverdiavgiftsloven § 28 første ledd annet punktum og femte ledd. I tråd med dette foreslås også § 32 tredje ledd endret slik at den gir uttrykkelig hjemmel for å fastsette nærmere forskrifter om adgangen til å benytte kontantprinsippet som grunnlag for avgiftsoppgjøret. Her foreslås det likevel å beholde adgangen til å gi dispensasjon i enkelttilfelle.

Merverdiavgiftsloven § 10 sjette ledd og § 19 tredje ledd avskjærer domstolskontroll ved å fastslå at departementet "avgjør med bindende virkning" hvem som skal anses som næringsdrivende i relasjon til merverdiavgiftsloven, og hva som skal anses som "den alminnelige omsetningsverdi" ved byttehandel, uttak etc. Utvalget foreslår at bestemmelsene endres slik at de gir departementet hjemmel til å fastsette forskrifter på disse områder.

Utvalget har vurdert den særskilte ordningen for vedtak etter fritaksbestemmelsene for aviser, bøker og tidsskrifter i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 og 7. Etter § 16 annet ledd bokstav b, kan Finansdepartementet etter å ha innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg, "avgjøre" om en publikasjon skal anses unntatt for avgiftsplikt etter nevnte fritaksbestemmelser. Utvalget legger til grunn at eventuelle skjønsspørsmål i slike avgjørelser er å regne som rettsanvendelsesskjønn som domstolene ikke er avskåret fra å prøve. Utvalget peker imidlertid på at ordningen avskjærer adgang til å få en administrativ overprøving fra et klageorgan. På bakgrunn av signaler fra departementet om at det arbeides med en endring på dette felt, foreslås det at Skattedirektoratet gis kompetanse i første instans med departementet, støttet av det rådgivende utvalg, som klageinstans.

Når det gjelder ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73, følger det av de alminnelige prinsipper for domstolenes prøvesesrett, at de bare kan prøve om vilkårene for tilleggsavgift foreligger. Domstolene kan ikke prøve om tilleggsavgift bør ilegges eller prøve den konkrete fastsettelsen. Et samlet utvalg ser liten grunn til at domstolene skal ha adgang til å prøve hvorvidt tilleggsavgift bør ilegges dersom vilkårene er oppfylt. Utvalget har imidlertid delt seg i synet på om domstolene bør gis adgang til å prøve utmålingen av tilleggsavgiften. Flertallet, alle unntatt to medlemmer, mener domstolene bør gis slik prøvesesrett, bl.a. av hensyn til ønsket om en mer enhetlig praksis på dette området. Mindretallet bestående av medlemmene von der Fehr og Fyhn, betviler dette og at antar heller ikke at domstolene er vesentlig bedre egnet enn avgiftsforvaltningen og klagenemnda til å vurdere dette spørsmålet.

## **Kapittel**      Sammendrag og konklusjoner

### 2.4    Rettssikkerhet

#### 2.4.8    Saksomkostninger

Utvalget gjennomgår gjeldende bestemmelser om adgang til å tilkjenne dekning av saksomkostninger ved administrativ behandling av saker om merverdiavgift i forvaltningsloven § 36. Man foretar en sammenligning med reglene i ligningsloven § 9-11. Selv om det ikke er vesentlige forskjeller, mener utvalget at det er større adgang til å tilkjenne dekning

av saksomkostninger i avgiftssaker enn i saker om direkte skatter.

Utvalget mener det kan være grunn til å anta at krav om saksomkostninger unnlates fremmet i saker hvor vilkårene for hel eller delvis dekning er oppfylt. Dette foreslås avhjulpet etter mønster av gjeldende instruks til ligningsmyndighetene, ved at den avgiftspliktige gjøres uttrykkelig oppmerksom på reglene for tilkjennelse av saksomkostninger i saker hvor vilkårene kan være oppfylt.

Utvalget viser til at det kun er omkostninger som påløper for å få omgjort et vedtak som kan dekkes etter forvaltningsloven § 36 . Etter utvalgets vurdering kan det i avgiftssaker forekomme at de vesentligste omkostningene for den avgiftspliktige påløper før vedtak er fattet i første instans. Man ser ikke bort fra at det kan være tilfeller hvor det vil være lite rimelig at slike omkostninger helt ut må dekkes av den avgiftspliktige. Det foreslås derfor inntatt en særregel i merverdiavgiftsloven som åpner adgang til i særlige tilfeller å tilkjenne dekning av saksomkostninger som har påløpt før det endrede vedtak ble fattet. Forslaget åpner også for dekning i tilfeller hvor den avgiftspliktige oppnår å avverge et varslet, for ham tyngende, avgiftsvedtak.

**Kapittel**      Sammendrag og konklusjoner  
                   2.4    Rettssikkerhet  
                   2.4.9 Ettergivelse av avgift og fritak for  
                                  avgiftsplikt

Utvalget har ingen forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 69 eller § 70 .

Når det gjelder ettergivelsespraksis, uttales det at ettergivelse på billighetsgrunnlag er lite egnet til å løse urimeligheter i avgiftssystemet av mer generell art. Som eksempel på dette viser utvalget til den etablerte praksis med nedsettelse av fastsatte renter i tilfeller hvor staten ikke har hatt noe rentetap som følge av at avgift uriktig ikke har vært beregnet. Utvalget har her foreslått at det i slike tilfeller åpnes for en annen reaksjon enn ordinær renteberegning. Det vises til kapittel 22 om renter og tilleggsavgift og til 2.4.6 ovenfor.

Utvalget kommenterer en foreslått ordning hvor fylkesskattekontorene delegeres kompetanse i ettergivelsessaker, men former her ingen konklusjon. Man finner likevel i tråd med forutsetningene for en slik delegasjon, å anbefale at Skattedirektoratet som sentral avgiftsmyndighet, gis adgang til å ettergi skyldig avgift uten noen beløpsgrense.

Utvalget legger til grunn at det fortsatt er behov for en bestemmelse som merverdiavgiftsloven § 70 , med adgang til fritak for avgiftsplikt når det foreligger særlige forhold. Etter utvalgets vurdering er de gjeldende retningslinjer for praktiseringen av bestemmelsen tilfredsstillende og de synes konsekvent fulgt i praksis. Fritak blir således ikke gitt for å tilgodese formål utenfor merverdiavgiftssystemet, f.eks. for å tilgodese sosiale, kulturelle eller distriktpolitiske hensyn. Det vises likevel til at det er gitt fritak på områder hvor man har forutsatt at det senere skulle gis nærmere avgrensninger i forskrifts form, og at dette forhold kan gi grunnlag for en nærmere gjennomgang og vurdering av de fritak som er gitt.

**Kapittel**      Sammendrag og konklusjoner  
                   2.5 Fritak for omsetning av konsummelk

I utredningens del IV (kapittel 26 - 28) har utvalget vurdert den rent avgiftstekniske siden ved et eventuelt avgiftsfritak for omsetning av konsummelk. I samsvar med mandatet, har utvalget ikke gitt noen vurdering av økonomiske, sosiale eller fordelingsmessige virkninger av et eventuelt fritak.

I kapittel 26 har utvalget gitt en redegjørelse for tidligere utredninger av avgiftsfritak på matvarer.

I kapittel 27 er det gitt en oversikt over de regler som gjelder i andre land. I første rekke er det gitt en omtale av reglene i Sverige og Danmark, men kapitlet inneholder også en kort oversikt over avgiftssatser som benyttes i andre europeiske land. Videre er det gitt en generell omtale av forslaget til satsharmonisering innen EF.

Kapittel 28 inneholder utvalgets vurdering av de avgiftstekniske sidene ved en eventuell fritaksordning på dette området. Et samlet utvalg er av den oppfatning at det ikke vil by på særskilte problemer å avgrense et fritak for konsummelk mot andre varegrupper. Videre er det lagt til grunn at et slikt fritak heller ikke vil by på særskilte kontrolltekniske problemer, i den forstand at regnskapsdata blir vanskelig tilgjengelig. Det kan imidlertid være vanskelig å etterprøve riktigheten av den avgiftsfrie omsetningen. Etter utvalgets syn vil et fritak kreve ekstra ressursinnsats, og således ha store kontrolløkonomiske konsekvenser. Selv om et fritak lar seg administrere, er det utvalgets oppfatning at de praktiske og kontrollmessige ulempene er betydelige. Videre legger utvalget vekt på at en fritaksordning vil bryte med de generelle prinsippene for et helhetlig avgiftssystem. Et samlet utvalg konkluderer således med at et avgiftsfritak for omsetning av konsummelk ikke bør gjennomføres.

---

**Kapittel**      Sammendrag og konklusjoner  
                    2.6 Virkninger av utvalgets forslag

Utredningens del V (kapittel 29 - 31) omhandler virkninger av utvalgets forslag. I kapittel 29 er det gitt en kort omtale av økonomiske og administrative virkninger av de forslag utvalget har fremsatt.

Kapittel 30 inneholder kommentarer til de enkelte lovbestemmelser som er foreslått av utvalget, mens utvalgets forslag til endringer i merverdiavgiftsloven er tatt inn i kapittel 31.

---