

St. meld. nr. 21

(1993–94)

**Merverdiavgift og offentlig sektor.
Konkurransesvridning mellom offentlig og
privat virksomhet**

INNHold

	Side		Side
Kapittel 1 Sammendrag	3	Kapittel 4 NOU 1991:30 Forbedret merverdi-	
1.1 Bakgrunn for meldingen	3	avgiftslov (Zimmer-utvalget)	13
1.2 Konkurransvridning - problemstilling	3	4.1 Bakgrunnen for oppnevning og mandat ...	13
1.3 Sammendrag av departementets		4.2 Mulige tiltak	13
vurderinger	4	4.3 Utvalgets vurderinger og konklusjoner ...	14
Kapittel 2 Avgiftsreglene for kommunale og		Kapittel 5 Høringsuttalelsene til NOU	
statlige virksomheter	6	1991:30	16
2.1 Innledning	6	Kapittel 6 Reglene i andre land	18
2.2 Merverdiavgiftslovens § 11 første ledd	6	6.1 Danmark	18
2.3 Merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd	6	6.2 Sverige	21
2.4 Aksjeselskap og andelslag med offentlige		6.3 Reglene i EF	22
eierinteresser, statsforetak og «felles drift»	8	Kapittel 7 Ulike hensyn knyttet til spørs-	
2.5 Det rådgivende utvalg for saker om kon-		målet om konkurransvridning ...	24
kurransvridning	8	Kapittel 8 Departementets vurderinger og	
2.6 Avgiftsfritaket for offentlig vei	9	forslag til oppfølging	27
Kapittel 3 Konkurransvridningsproblemet .	11	8.1 Innledning	27
3.1 Problemstillingen	11	8.2 Alternativer som anses uaktuelle	27
3.2 Konkurransvridning i statlig sektor	12	8.3 Aktuelle alternativer	29
3.3 Konkurransvridning mellom private		8.4 Konklusjoner - oppsummering	31
næringsdrivende	12	8.5 Det videre arbeid	34

St. meld. nr. 21

(1993–94)

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet

*Tilråding frå Finans- og tolldepartementet av 10. desember 1993,
godkjent i statsråd samme dag.*

KAPITTEL 1

Sammendrag

Finansdepartementet legger med dette fram en melding om merverdiavgift og offentlig sektor. Meldingen vil spesielt omhandle konkurransesvridning mellom kommunal/fylkeskommunal og privat virksomhet.

1.1 BAKGRUNN FOR MELDINGEN

Konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet som følge av merverdiavgiftssystemet har vært vurdert flere ganger etter at merverdiavgiften ble innført i 1970, se nest av Zimmer-utvalget i NOU 1991:30. Bakgrunnen for denne meldingen er følgende vedtak fattet av Stortinget den 17. juni 1993:

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

Departementet viser også til Innst. S. nr. 238 (1992-93) og Dokument nr. 8:31 (1992-93).

Meldingen gjennomgår ulike forhold knyttet til konkurransesvridning som følge av merverdiavgiften og redegjør for Zimmer-utvalgets konklusjoner. Konkurransesvridningsproblemet er komplisert og meldingen drøfter ulike sider med relevans for valg av løsninger. De økonomisk-administrative konsekvensene av de ulike løsningsforslagene er ikke tilstrekkelig utredet, og det vil derfor være nødvendig å utrede dette ytterligere, bl.a. i lys av Stortingets behandling av denne

meldingen. Det er imidlertid departementets syn at meldingen utgjør et tilstrekkelig grunnlag for en foreløpig diskusjon av problemstillinger og veivalg.

1.2 KONKURRANSEVRIDNING - PROBLEMSTILLING

Merverdiavgiftssystemet medvirker til konkurransesvridning dersom en aktivitet utføres på en annen måte enn det som ville ha vært tilfelle uten merverdiavgift. Det betyr at begrepet konkurransesvridning brukes om tilfeller der tilpasningen faktisk endres. Det effektivitetstapet som oppstår ved at ressurser ikke brukes på den samfunnsøkonomisk mest effektive måten, angir omfanget av konkurransesvridningen. Med dagens merverdiavgiftssystem vil det ofte gi lavere avgiftsbelastning for en offentlig virksomhet å utføre en tjeneste i egenregi enn dersom tjenesten kjøpes fra private produsenter. Det eksisterer med andre ord et potensielt konkurransesvridningsproblem. Denne forskjellen i avgiftsbelastning er ikke nødvendigvis grunnen til at den offentlige virksomheten velger å utføre tjenesten i egenregi.

Hovedspørsmålet som vil bli drøftet i denne meldingen er hvilke tiltak som kan settes i verk for å redusere potensiell (og eventuell faktisk) konkurransesvridning.

Meldingen vil særlig konsentrere seg om problemstillingen knyttet til konkurransesvridning mellom kommunal egenregivirksomhet og privat næringsvirksomhet, men vil også kort omhandle konkurransesvridning i statlig virksomhet og mellom private næringsdri-

vende. Ulike virkemidler for å redusere konkurransevridning vil bli beskrevet og vurdert særlig på bakgrunn av Zimmer-utvalgets utredning.

Omfanget av konkurransevridning er vanskelig å anslå. Verdien av egenregivirksomheten til kommunene innenfor de fire sektorene hvor det antas at konkurransevridningen er mest utbredt (bygg- og anleggs-, trykkeri-, renholds- og vaskerisektoren) kan anslås til å være i størrelsesorden 2-3 mrd. kroner pr. år. Dette anslaget harmonerer bra med tall fra Danmark. Omfanget av konkurransevridning som følge av merverdiavgiftssystemet vil imidlertid være betydelig mindre enn dette. Kostnadsforskjellen mellom privat og kommunal virksomhet som følge av dette (og dermed effektivitetstapet) kan høyst være lik mva-satsen (22 pst.). Avhengig av bruken av innsatsfaktorer, belastes også kommunal egenregivirksomhet med merverdiavgift. Maksimumsanslaget vil derfor ligge under 22 pst. og vil være lavest for tjenester som har størst andel av merverdiavgiftspliktige innsatsfaktorer. Hadde kostnadsforskjellen vært større enn maksimumsanslaget, ville egenregivirksomheten også uten avgift vært billigst og dermed samfunnsøkonomisk lønnsom. Det forutsettes da at kommunene ved valg mellom egenregivirksomhet og kjøp fra private produsenter, velger løsninger som har lavest kostnad. I praksis vil verdien av effektivitetstapet måtte ligge et sted mellom 0 og maksimumsanslaget som andel av egenregivirksomheten. Hvis det tas utgangspunkt i maksimumsanslaget, kan det anslås at konkurransevridningen maksimalt vil gi et effektivitetstap tilsvarende 300-500 mill. kroner. Det forutsettes da at all kommunal egenregivirksomhet i de fire nevnte sektorene har samfunnsøkonomisk høyere kostnad enn kjøp fra private produsenter samtidig som det ikke tas hensyn til at effektivitetstapet normalt vil ligge under maksimalsatsen som andel av egenregivirksomheten. Begge forutsetningene må sies å være urimelige. Det er grunn til å anta at effektivitetstapet som følge av merverdiavgiftssystemet vil ligge betydelig under maksimumsanslaget. I det videre arbeidet med et konkret forslag til løsning vil omfanget av konkurransevridningsproblemet bli bredere kartlagt.

Finansdepartementet vil peke på at merverdiavgiftssystemet bare er én potensiell kilde til konkurransevridning - i betydningen at kommunen velger å utføre tjenesten i egenregi istedenfor å kjøpe den fra private eller andre kommuner. Dagens regnskapspraksis kan bidra til at de reelle kostnadene ved å utføre tjenester i egenregi ikke alltid kommer like

godt fram. Kommunenes budsjett- og regnskapsforskrifter ble revidert med virkning fra 1991. Disse forskriftene er med virkning fra 1994 tilpasset den nye kommuneloven. De nye prinsippene bør i hovedtrekk ligge fast noen år, før det eventuelt foretas store endringer. Regnskapsføringen i kommunesektoren er derfor ikke vurdert spesielt i denne meldingen. En har imidlertid ved gjennomgangen av alternative løsninger på konkurransevridning knyttet til merverdiavgiftssystemet drøftet visse sider ved regnskapsføringen i kommunene.

Merverdiavgiftssystemet er ikke egnet til å ivareta fordelingshensyn. Systemet skal først og fremst sikre at skatteinntekter kommer inn på en mest mulig effektiv måte. Det vises i denne forbindelse til NOU 1993:8 «Bør merverdiavgiften differensieres?». Dersom dagens merverdiavgiftsregler medfører at det offentlige ikke velger de samfunnsøkonomisk mest lønnsomme løsningene, kan det imidlertid tilsi endringer i regelverket.

1.3 SAMMENDRAG AV DEPARTEMENTETS VURDERINGER

Konkurransevridningsspørsmålet har som nevnt vært vurdert flere ganger etter at merverdiavgiften ble innført i 1970, senest i Zimmer-utvalgets innstilling. Dette utvalget delte seg i et flertall og to mindretall i forslag til løsninger. Utvalgets flertall gikk inn for at kommunene skal få avgiften kompensert ved en generell fradragsrett for inngående merverdiavgift innenfor avgiftssystemet, mens mindretallene gikk inn for hhv. et avgiftsfritak begrenset til nærmere angitte bransjer og en kompensasjonsordning utenfor avgiftssystemet begrenset til bransjer hvor tjenesteinnsatsen er vesentlig (arbeidsintensive bransjer).

Utvalgets innstilling har vært på høring og de fleste høringsinstanser støtter flertallets forslag. En ordning med generell fradragsrett for kommunene vil imidlertid etter departementets syn kunne føre til nye konkurransevridningsproblemer (f.eks. ved at kommunale sykehus - i motsetning til private sykehus - får fradragsrett for inngående merverdiavgift). Denne ordningen ble innført i Sverige i 1991, men foreslås nå i en offentlig utredning (SOU 1993:75) opphevet nettopp på bakgrunn av slike nye konkurransevridningsproblemer. Ordningen vil heller ikke være i samsvar med EFs regelverk. Forslaget fra Zimmer-utvalgets flertall anses derfor ikke lenger for å være særlig aktuelt. Det tilføyes at Zimmerutvalgets utredning og høringsrunden etter denne

i tid lå forut for både den nevnte svenske utredningen og den norske søknaden om medlemskap i EF.

Finansdepartementet har vurdert flere alternative løsninger i forhold til gjeldende regler. Departementets syn er at de to mest hensiktsmessige alternativene til dagens regler synes å være:

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

Hvorvidt noen av disse løsningene faktisk vil være ønskelig, vil bl.a. avhenge av konkurransevridningsproblemets omfang. Dersom det etter nærmere gjennomgang skulle vise seg at omfanget av problemet er lite, kan det være aktuelt å beholde dagens merverdiavgiftsregler. Løsningen med begrenset avgiftsplikt vil trolig gi det sterkeste incitamentet til å velge de samfunnsøkonomisk mest lønnsomme løsningene. Dette alternativet bygger på den forutsetning at nevnte produksjon skilles ut, iallfall regnskapsmessig, fra den øvrige delen av den kommunale forvaltningen. Dette alternativet er en mer omfattende endring enn kompensasjonsalternativet hvor en nøyer seg med «å korrigere» for de mest fremtredende vridningsproblemer forbundet med dagens merverdiavgiftsregler. Avgiftsplikt-alternativet, som forutsetter egne regnskapsenheter, var ikke i bildet i høringsrunden etter Zimmer-utvalgets utredning. Alternativet vil kreve omfattende endringer i kommunal praksis og i kommunale budsjett- og regnskapsforskrifter som også kan ha virkninger på andre sider av kommunal virksom-

het. Et slikt forslag må derfor eventuelt utredes videre og settes inn i en bredere kommunaløkonomisk sammenheng. Et nærmere konkretisert forslag basert på dette alternativet må, etter Finansdepartementets mening, også sendes på egen høring. En slik endring vil derfor kreve mer tid før eventuell iverksettelse enn et opplegg med en begrenset kompensasjonsordning. For begge forslagene vil det imidlertid gjenstå en god del forberedelser før et forslag til endelig vedtak kan legges fram i form av en proposisjon. Et forslag til løsning må dessuten vurderes i en helhetlig budsjettmessig sammenheng.

Konkurranssevridningen i statlig sektor er prinsipielt av samme type som for kommunene, men omfanget av egenproduksjon som ville være avgiftspliktig ved anskaffelse fra private, er mindre. Zimmer-utvalget foreslo såkalt statlig nettobudsjettering, som er i samsvar med reglene i både Sverige og Danmark. Dette er et mulig alternativ også hos oss. Ønskeligheten av et slikt alternativ må imidlertid vurderes i en langt bredere sammenheng enn hva det legges opp til i denne meldingen. Et annet alternativ vil kunne være å innskjerpe instruksene fra 1970-årene om at offentlige institusjoner skal se bort fra avgiften ved valget mellom anskaffelse og egenregiarbeid. Departementet legger opp til en diskusjon av disse alternativene uten å gi noen klare konklusjoner i denne meldingen.

Zimmer-utvalget vurderte også konkurransevridning mellom private næringsdrivende. Etter dagens regler kan det gis avgiftspålegg overfor næringsdrivende (med omsetning utenfor avgiftsområdet) for egenregivirksomhet. I likhet med Zimmer-utvalget går departementet inn for at dagens regler i hovedsak blir opprettholdt for private næringsdrivende.

KAPITTEL 2

Avgiftsreglene for kommunale og statlige virksomheter**2.1 INNLEDNING**

Uttrykket kommune omfatter i denne meldingen også fylkeskommune.

Merverdiavgiftslovens § 11 lyder:

«Stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune er på samme måte som næringsdrivende avgiftspliktig når de driver omsetning av varer eller tjenester som nevnt i kap. IV.

Når slike institusjoner hver for seg eller i fellesskap driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, er de avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre. I slike tilfelle skal det ikke betales avgift ved uttak til eget bruk av varer og tjenester, og det kan utelukkende gjøres fradrag for inngående avgift på varer og tjenester som settes til andre. Bestemmelsene i dette ledd gjelder ikke institusjoner eller virksomhet som er organisert som aksjeselskap, andelslag eller statsforetak.

Kongen kan etter innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg bestemme at stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune skal beregne og betale avgift av varer som fremstilles eller tjenester som ytes til eget bruk. Kongen bestemmer hva som skal medregnes i grunnlaget for beregning av avgiften og om og i hvilken utstrekning fradrag kan gjøres for inngående avgift.»

Avgiftsreglene setter skille mellom de offentlige institusjonene som driver utadrettet virksomhet med omsetning av varer og tjenester, og de offentlige institusjonene som primært er etablert for å løse andre oppgaver, men som i mindre utstrekning også driver utadrettet omsetningsvirksomhet. Bestemmelsen i § 11 første ledd omhandler førstnevnte institusjoner, mens reglene for de institusjoner som i hovedsak skal tilgodese egne behov er tatt inn i paragrafens annet ledd.

2.2 MERVERDIAVGIFTSLOVENS § 11 FØRSTE LEDD

Etter merverdiavgiftslovens § 11 første ledd er stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune avgiftspliktige på samme måte som næringsdrivende når de omsetter varer og tjenester som faller innenfor avgiftsområdet.

Regelen i § 11 første ledd betyr således at slike institusjoner er likestilt med privat næringsvirksomhet i forhold til avgiftsreglene.

De skal registreres i avgiftsmanntallet, svare utgående avgift av sin omsetning til andre, og beregne avgift ved uttak til bruk utenfor avgiftsområdet. Videre gjelder de alminnelige regler om rett til fradrag for inngående avgift av anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Som eksempler på virksomheter som omfattes av denne bestemmelsen kan nevnes statlige og kommunale elektrisitetsverk, kloakkvesen og vannverk.

Det typiske for disse virksomhetene er at de har til oppgave å tilveiebringe forskjellige slags varer og tjenester som faller innenfor avgiftsområdet (i den danske avgiftsloven er en slik virksomhet kalt «offentlig forsyningsvirksomhet»). Slike «første ledd virksomheter» er selvstendige avgiftssubjekter på linje med private næringsdrivende. Leveranser av varer eller avgiftspliktige tjenester til andre mot vederlag, er omsetning og skal som nevnt avgiftsberegnes etter de vanlige regler.

Omsetning «til andre» fra en kommunal «første ledd virksomhet», er omsetning til private, næringsdrivende, statens institusjoner, andre kommuner, egen kommuneadministrasjon og egen kommunes institusjoner som faller inn under paragrafens annet ledd. Også omsetning til andre «første ledd virksomheter» i egen kommune er avgiftspliktig omsetning «til andre» dersom disse er selvstendig registrert i avgiftsmanntallet.

Institusjoner under staten anses i forhold til avgiftsreglene som selvstendige enheter og ytelsler mellom statsinstitusjoner skal derfor avgiftsberegnes forutsatt at ytelsene faller inn under merverdiavgiftslovens område.

2.3 MERVERDIAVGIFTSLOVENS § 11 ANNET LEDD

For offentlige institusjoner som overhode ikke omsetter varer eller tjenester, men som bare fremstiller varer eller yter tjenester til eget bruk (for å tilgodese egne behov), foreligger det ikke plikt til å svare merverdiavgift.

Slike virksomheter skal ikke registreres i avgiftsmanntallet, og i disse tilfellene kan det heller ikke gjøres fradrag for inngående avgift på innkjøp til bruk i virksomheten. Offentlige institusjoner som overhode ikke har utadrettet avgiftspliktig omsetning, kommer således i den samme avgiftsrettslige stilling som alle

andre som ikke driver omsetningsvirksomhet.

Offentlige institusjoner som i utgangspunktet tar sikte på å fremstille varer eller utføre tjenester for å dekke egne behov, kan i enkelte tilfeller enten hver for seg eller i fellesskap ha en begrenset omsetning av varer eller tjenester til andre. Dette forhold er regulert i § 11 annet ledd hvor det heter at det bare er omsetningen til andre som skal avgiftsberegnes dersom institusjonen *hovedsakelig* tilgodeser egne behov. I denne bestemmelsen heter det videre at det ikke skal beregnes avgift av produserte varer eller tjenester som går til eget bruk eller til fellesskapet. De alminnelige reglene om beregning av avgift ved uttak til formål utenfor loven, kommer derfor ikke til anvendelse for offentlige institusjoner som bare er avgiftspliktige etter merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd.

Retten til fradrag for inngående avgift, er begrenset til kun å gjelde varer og tjenester som omsettes til andre.

Avgiftsplikt vil etter dette foreligge for offentlige institusjoner enten de faller inn under § 11 første ledd eller § 11 annet ledd når de har avgiftspliktig omsetning. Det er den relative størrelsen av den avgiftspliktige omsetningen som avgjør om det dreier seg om en første- eller annet ledd virksomhet. Sentralt i denne forbindelse er begrepene «hovedsakelig» og «omsetning til andre» i annet ledd. I Zimmer-utvalgets utredning omtales § 11 som følger:

«Etter mval. § 11 annet ledd er det som nevnt bare *omsetning til andre* som utløser plikt til å beregne avgift. I Ot. prp. nr. 26 (1970-71) heter det på side 4 bl.a. følgende om hva som anses som omsetning til andre:

«For institusjoner under staten omfatter avgiftsplikten også omsetning til andre statsinstitusjoner. Omsetning mellom to virksomheter under samme kommune regnes derimot ikke som omsetning til andre, med mindre én av dem er registrert som avgiftspliktig virksomhet etter § 11, første ledd.»

En kommune anses i forhold til denne bestemmelsen således som en enhet, og ytelser mellom institusjoner innen samme kommune skal av denne grunn ikke avgiftsberegnes. En vedlikeholdsavdeling i en kommunal institusjon kan derfor utføre ytelser for en annen institusjon i samme kommune uten at dette anses som omsetning til andre. Dette gjelder likevel ikke omsetning til eller fra en institusjon som er avgiftspliktig etter § 11 første ledd, og slik omsetning skal derfor alltid avgiftsberegnes. Et kommunalt elektrisitetsverk skal eksempelvis beregne avgift når det leverer strøm til kommunens helse- og sosialinstitusjoner.

For kommunale institusjoner som er registrert etter mval. § 11 annet ledd, betyr reglene videre at ytelser fra en kommunal institusjon til en institusjon i en annen kommune anses som omsetning til andre etter merverdiavgiftsloven. De ytelser som etter sin art er avgiftspliktige, skal således avgiftsberegnes ved levering mellom institusjoner i forskjellige kommuner.

Det fremgår videre at institusjoner innen staten anses som selvstendige enheter i forhold til avgiftsreglene. Ytelser mellom statlige institusjoner og mellom kommunale og statlige institusjoner anses derfor som omsetning til andre, og skal avgiftsberegnes når omsetningen faller innenfor avgiftsområdet.»

Det heter videre i utredningen:

«En offentlig institusjon anses etter fast praksis *hovedsakelig* å tilgodese egne behov når minst 80% av produserte varer eller tjenester benyttes til eget formål, dvs. når omsetningen til andre ikke overstiger 20%. I den proposisjonen det er referert til ovenfor, er det på side 4 uttalt følgende om kravet til hovedsakelighet:

«Spørsmålet om en offentlig institusjon er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 11, første ledd eller annet ledd, beror på en vurdering av om den «driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov». Med «virksomhet» må her forstås fremstilling av varer eller yting av tjenester som etter sin art faller innenfor avgiftsområdet. Som «hovedsakelig» har departementet antatt forholdet når en virksomhet for 80 pst.'s vedkommende har til formål å tilgodese egne behov. «Egne behov» vil etter virksomhetens art referere seg til vedkommende institusjons interne behov eller til respektive statens eller vedkommende kommunes eget behov.»

Ved beregning av forholdet mellom utadrettede omsetning og egen behovsdekning, er det institusjonens driftsbudsjett som skal sammenholdes med avgiftspliktig omsetning til andre. Således er det de kostnadene som refererer seg til driften (budsjettet) som skal ses i forhold til det avgiftspliktige salget institusjonen har til de som etter bestemmelsen i § 11 anses som «andre». Det er likevel bare driftsbudsjettet for den del av institusjonens virksomhet som refererer seg til den virksomhet som faller inn under avgiftsområdet som skal ses i forhold til den utadrettede virksomheten, og ikke hele institusjonens budsjett.

Dersom årlig omsetning til andre overstiger 20% av driftsbudsjettet, blir institusjonen avgiftspliktig etter § 11 første ledd. Dette innebærer, slik det er nevnt ovenfor, at det i tillegg til avgift på den utadrettede omsetningen, også skal beregnes avgift av de varer eller tjenester som forbrukes av institusjonen. Avgiftsberegningen skal da skje etter reglene for uttak, og det er omsetningsverdien som skal danne grunnlag for beregningen. I disse tilfellene gis det fullt fradrag for inngående avgift av omkostninger som refererer seg til den avgiftspliktige virksomheten.»

Boks 1: Eksempel på institusjoner som er avgiftspliktige etter hhv. første og annet ledd.

Dersom en offentlig institusjon tilgodeser egne behov med 70%, mens 30% av ytelsen omsettes til andre, skal det for det første beregnes utgående avgift av den delen som omsettes (30%), og for det andre beregnes avgift etter reglene om uttak for den delen som benyttes selv (70%). Dette følger av § 11 første ledd.

Hvis institusjonen derimot tilgodeser egne behov med 80% eller mer, skal det beregnes utgående avgift av omsetningen til andre, men det skal ikke beregnes avgift etter reglene om uttak for den delen som benyttes selv. Dette følger av § 11 annet ledd.

2.4 AKSJESELSKAP OG ANDELSLAG MED OFFENTLIGE EIERINTERESSER, STATSFORETAK OG «FELLES DRIFT»

Etter merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd gjelder forannevnte bestemmelser i § 11 ikke for aksjeselskap, andelslag eller statsforetak. Det er de alminnelige bestemmelser om avgiftsplikt for registreringspliktige næringsdrivende i § 10 som gjelder i disse tilfellene. Størrelsen på den offentlige eierandel i selskap har ingen betydning.

Avgiftsbestemmelsene i merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd gjelder også når offentlige institusjoner i fellesskap driver virksomhet som har til formål å dekke egne behov. Bestemmelsen har blitt praktisert slik at den også omfatter at f.eks. et fylkessykehus, et kommunalt aldershjem i kommune A og skolevesenet i kommune B kan gå sammen om å opprette et vaskeri for vask av disse samarbeidende institusjoners tøy. Vilkåret for at slik fellesdrift skal omfattes av § 11 annet ledd er at virksomheten ikke har en omsetning til andre som overstiger 20 pst av kostnadene ved å drive virksomheten. Med «andre» menes alle andre enn deltagerne i fellesskapet, inklusive disse kommunenes øvrige § 11 annet ledd-virksomheter utenom dette fellesskapet.

Ifølge NOU 1992:15 «Kommune- og fylkesinndelingen i et Norge i forandring» er omfanget av interkommunalt samarbeid størst i de folkerike, tettbygde og sentrale kommunene.

2.5 DET RÅDGIVENDE UTVALG FOR SAKER OM KONKURRANSEREVIDNING

I 1971 ble merverdiavgiftslovens § 11 tilføyd et nytt tredje ledd hvor det heter at Kongen etter å ha innhentet uttalelse fra et rådgivende utvalg kan bestemme at stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune, skal beregne og betale avgift av varer som fremstilles eller tjenester som ytes til eget bruk. Tilsvarende regler om avgiftspålegg for private næringsdrivende med virksomhet utenfor loven er gitt i merverdiavgiftslovens § 10 femte ledd.

Ved kgl.res. av 6. august 1971 ble det i medhold av bestemmelsen ovenfor oppnevnt et rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning etter merverdiavgiftsloven. Utvalgets oppgave er å:

1. avgi uttalelse i saker som fremmes for Kongen om å pålegge offentlige institusjoner og ikke avgiftspliktige næringsdrivende avgift på egen varefremstilling og egen tjenesteytelse til eget bruk.
2. bistå departementet i prinsipielle spørsmål om konkurransevidning etter merverdiavgiftsloven samt avgi uttalelse i slike saker om konkurransevidning som departementet for øvrig finner det hensiktsmessig å forelegge for utvalget.

Utvalget har for tiden 8 medlemmer og består av representanter fra næringslivet, kommunesektoren, avgiftsmyndighetene og en stortingsrepresentant.

I Zimmer-utvalgets utredning er det blitt gitt følgende redegjørelse for behandlingen i det rådgivende utvalget:

«Det rådgivende utvalget har siden det ble opprettet, behandlet saker som vedrører flere ulike bransjer. I disse sakene har det fra bransjens side vært hevdet at avgiftsreglene fører til konkurransevidning både mellom offentlig og privat drift og mellom private næringsdrivende innbyrdes, som gjør at det fremstår som økonomisk gunstig å velge egenregiutførelse i stedet for å anskaffe den samme ytelsen fra andre. Det rådgivende utvalget har imidlertid ikke i noe tilfelle anbefalt at avgiftspålegg blir brukt for å motvirke konkurransevidning, selv om det er lagt til grunn at avgiftsreglene, innen visse bransjer, fører til konkurransevidning mellom utførelse i egen regi og anskaffelse.

I 1977 rettet departementet en henvendelse til konkurransevidningsutvalget hvor det bl.a. ble reist spørsmål om utvalgets syn på gjeldende ordning. Fra utvalgets side ble det uttalt at ordningen fortsatt burde bestå, særlig fordi den har sin betydning som en sikkerhetsventil i avgiftssystemet. Det ble videre fremhevet at en hovedbegrunnelse for ikke å ha foreslått avgiftspålegg i de saker som til da

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransvridning mellom offentlig og privat virksomhet

var behandlet, var at det etter utvalgets oppfatning ikke var gitt tilstrekkelig dokumentasjon for omfanget og den generelle karakter av konkurransevridningen i vedkommende bransjer.

Nedenfor er det gitt en kort omtale av enkelte saker/bransjer som har vært til behandling i det rådgivende utvalget.

A. Trykkeribransjen

Det ble i 1974 rettet en henvendelse til departementet fra den grafiske bransjen, hvor det ble bedt vurdert om fremstilling av trykksaker til eget bruk (hustrykkerier) burde pålegges avgift etter mval. § 10 femte ledd og § 11 tredje ledd. Saken ble forelagt det rådgivende utvalget, som ikke anså det tilstrekkelig sannsynliggjort at avgiftsreglene førte til en konkurransevridning som kunne berettige til bruk av avgiftspålegg. Det ble videre uttalt at et pålegg ville virke komplisert og at det kunne føre til store kontrollvansker for avgiftsmyndighetene. Utvalget fant derfor ikke å kunne tilrå bruk av pålegg for hustrykkerier innen virksomheter som ikke er avgiftspliktige (banker, forsikringsselskaper, kommuner etc.).

B. Renholdsbransjen

Det rådgivende utvalg for konkurransevridning har i flere møter opp gjennom årene behandlet henvendelser fra Norske Renholdsbedrifters Landsforening, hvor det er hevdet å foreligge konkurransevridning i disfavør av private næringsdrivende. Den dokumentasjon som er fremlagt fra bransjens side har i det vesentlige bestått av en rekke eksempler hvor det fra kommunenes side er vist til at renhold utført av private firmaer fører til større kostnader enn renhold utført med egne ansatte. Fra bransjens side ble det hevdet at denne kostnadsforskjellen nettopp besto i at de private renholdsbedrifter plikter å beregne merverdiavgift av sine tjenester.

På bakgrunn av den dokumentasjon som var fremlagt, fant et flertall i det rådgivende utvalget (4 medlemmer) det i 1979 godtgjort at merverdiavgiftssystemet har en konkurransevridende effekt i forhold til renholdsbransjen. Flertallet anbefalte derfor at det ble satt i verk tiltak for å motvirke dette.

Utvalgets mindretall (3 medlemmer) fant imidlertid ikke at avgiftssystemet reelt sett var noen åpenbar og vesentlig konkurransevridende faktor i forhold til valget om å benytte renholdsbedrifter eller egne ansatte. Mindretallet mente at det fra renholdsbransjens side var fremlagt til dels mangelfull dokumentasjon/kalkyle, og viste til at det ikke forelå noen offisielle beregninger over hva det kostet for offentlige institusjoner å utføre renhold i egen regi. Fra mindretallets side ble det derfor reist tvil om riktigheten av bransjens påstand om at avgiftssystemet har gjort det rimeligere for en offentlig institusjon å utføre renholdet selv.

På grunnlag av flertallets oppfatning tok det rådgivende utvalg opp spørsmålet om eventuelle virkemidler mot vridningen. Det ble fra et samlet utvalg uttalt at et avgiftspålegg i medhold av § 11 tredje ledd var et alt for drastisk virkemiddel. Det ble i denne forbindelse antatt at et slikt pålegg måtte være generelt og således omfatte samtlige kommuner selv om privat renhold ikke var et mulig alter-

nativ i vedkommende kommune (kommuner hvor det ikke finnes private renholdsbedrifter). Det rådgivende utvalget tok imidlertid ikke standpunkt til hvordan konkurransevridningen på annen måte kunne løses. På denne bakgrunn fant heller ikke departementet grunn til å fremme forslag om særordninger for renholdsbransjen.

C. Vaskeribransjen

Fra vaskeribransjens side ble spørsmålet om konkurransevridning første gang tatt opp i 1985, og gjaldt forholdet mellom private vaskeribedrifter og virksomheten ved et sykehusvaskeri. Det rådgivende utvalget uttalte at det i dette tilfellet kunne foreligge muligheter for at merverdiavgiftssystemet virket konkurransevridende i forhold til vaskeribransjen. Imidlertid ble det også i dette tilfellet uttalt at avgiftspålegg var et så drastisk virkemiddel at ikke en hver antatt konkurransevridning kunne utløse bruken av dette. Videre het det at det ikke var aktuelt med avgiftspålegg for enkelte særskilte virksomheter, men at dette må gis i en generell form, eksempelvis slik at all vaskerivirksomhet i egen regi pålegges avgift.

Det foreliggende materiale ga etter det rådgivende utvalgets oppfatning ikke noe sikkert bilde av problemets størrelse, verken i forhold til den enkelte sak eller generelt. På denne bakgrunn ble det ikke foreslått å gjøre bruk av avgiftspålegg. Ved en senere behandling av samme bransje, ga det rådgivende utvalget uttrykk for at følgende forutsetninger i det minste måtte være oppfylt før det kunne være aktuelt å foreslå pålegg:

1. Arbeidet må utføres i egen regi fordi det er billigere, og hovedgrunnen til at det blir billigere må være at merverdiavgift ikke påløper.
2. Konkurransforvridningen må ha et visst omfang (økonomisk).
3. Konkurransforvridningen må ha et generelt preg.»

Det rådgivende utvalget fikk senere fremlagt ytterligere dokumentasjon fra bransjen, og i september 1990 ble det uttalt at denne dokumentasjonen klart viser at avgiftsreglene virker konkurransevridende når valget står mellom utførelse av vask/rensing i egen regi og kjøp av den samme tjenesten fra et privat vaskeri. Det ble likevel ikke foreslått tiltak for å motvirke denne vridningen, idet det ble vist til at spørsmålet om konkurransevridning var til behandling i Merverdiavgiftsutvalget.»

Zimmer-utvalget gikk ikke inn for å opprettholde eksisterende påleggsordning. Departementet anser imidlertid at ordningen fortsatt vil kunne være et alternativ, evt. i tilknytning til en interkommunal tilbakebetalingsordning, jf. nærmere drøfting i kapittel 8.

2.6 AVGIFTSFRITAKET FOR OFFENTLIG VEI

I 1970 ble det nedsatt et utvalg for å utrede spørsmålet om konkurransevridning mellom offentlig og privat virksomhet. I utvalgsinn-

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurranserevidning mellom offentlig og privat virksomhet

stillingen er det gitt en særskilt behandling av konkurranserevidning i veisektoren. I Ot.prp. nr. 26 (1970-71) er det gitt følgende sammendrag av utvalgets forslag:

«Utvalget (flertallet utenom formannen) finner ikke å kunne tilrå å pålegge det offentlige avgiftsplikt når det gjelder arbeid på vei. Dette flertall mener at situasjonen her er så spesiell at det konkurranserevidningsproblemet som er oppstått mellom privat og offentlig drift, best kan løses ved et avgiftsfritak for veiarbeid. Flertallet foreslår derfor å frita for merverdiavgift planlegging og prosjektering, bygging, reparasjon og vedlikehold av vei. Fritaket forutsettes bare å gjelde siste ledd i omsetningen og bare å omfatte arbeid, ikke materialer. På den annen side forutsettes det at fritaket gjøres gjeldende for så vel offentlige som private veier.»

Fra utvalgets side ble det således anbefalt at konkurranserevidningen i veisektoren ble motvirket 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 vriddningsproblemet best kunne løses ved et avgiftsfritak for veiarbeider. I denne forbindelse ble det bl.a. vist til at veiarbeid var fritatt for alminnelig omsetningsavgift fra 1. januar 1966, og at et fritak ikke ville reise nye og ukjente avgrensingsproblemer.

Departementet tok i nevnte proposisjon ikke endelig standpunkt til hvorledes konkurranserevidning i veisektoren skulle motvirkes. Departementets forslag om at dette spesielle problem burde vurderes nærmere, eventuelt av et eget utvalg, fikk ikke tilslutning i Stortinget, jf. om dette Innst. O. nr. 40 (1970-71).

I innstillingen viste Finanskomiteen til at spørsmålet om hvorledes konkurranserevidning i veisektoren skulle løses var behandlet av et tidligere utredningsutvalg, og uttalte i denne forbindelse bl.a. følgende:

«Etter dette er komiteén kommet til at spørsmålet om avgiftsfritak for veiarbeider kan løses relativt raskt. På bakgrunn av de erfaringer fritak for omsetningsavgift på bygging, reparasjon og vedlikehold av vei ga inn til 1. januar 1970, og under henvisning til at forvridningsutvalget har behandlet spørsmålet, er komiteén av den oppfatning at ytterligere utredninger ikke synes påkrevet. Det vises for øvrig til Kommunaldepartementets og Samferdselsdepartementets uttalelser til dette punkt i innstillingen fra forvridningsutvalget, inntatt på sidene 11 og 12 i foreliggende proposisjon. Komiteén er derfor kommet til å ville anmode departementet om å ta opp forvridningsutvalgets innstilling på dette punkt i en egen proposisjon så snart forholdene gjør det mulig.»

På bakgrunn av nevnte uttalelse fra Finanskomiteen ble det i Ot. prp. nr. 13 (1971-72) tatt opp forslag om å frita tjenester med planleg-

ging, prosjektering, anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig vei for merverdiavgift. Denne unntaksbestemmelsen ble tatt inn i merverdiavgiftslovens § 16 første ledd nr. 12 ved Stortingets vedtak av 15. februar 1972. Vedtaket ble gitt midlertidig gyldighet fram til 1. januar 1978, og senere til 1. januar 1981.

I forbindelse med spørsmålet om hvilket tiltak som burde velges som permanent løsning av vriddningsproblemet i veisektoren, uttalte departementet i Ot.prp. nr. 13 (1971-72) bl.a. følgende:

«Departementet er kommet frem til at det nå ikke bør tas endelig standpunkt til hvilket alternativ som bør velges som permanent ordning for løsning av forvridningsproblemet i vegsektoren. En viser i denne forbindelse til at alternativet avgiftspålegg er valgt som generelt tiltak til å motvirke forvridningen mellom offentlig og privat drift i andre sektorer enn vegsektoren, jf. merverdiavgiftsloven § 11, tredje ledd, og at det er oppnevnt et rådgivende utvalg til å avgi uttalelse i saker hvor avgiftspålegg kan bli aktuelt i medhold av nevnte lovbestemmelse. Inntil man har høstet noen erfaring for hvordan ordningen med avgiftspålegg vil virke for andre sektorer i praksis, bør etter departementets mening spørsmålet om hvilket alternativ som bør velges som permanent ordning i vegsektoren utstå, dvs. at man inntil videre begrenser seg til en midlertidig ordning.»

Det midlertidige avgiftsfritak for tjenester, vedrørende offentlig vei er ved lov av 14. juni 1974 utvidet til å omfatte arbeid på baneanlegg utelukkende for skinnegående, kollektiv persontransport, jf. Ot.prp. nr. 46 (1973-74) og Innst. O. nr. 36 (1973-74).

I Ot.prp. nr. 15 (1980-81) ble avgiftsfritaket foreslått utvidet til å omfatte tjenester med fremstilling av veibroer på verksted for å unngå konkurranserevidning mellom ulike fremstillingsmåter. Dette ble vedtatt av Stortinget med virkning fra 1. januar 1981. Samtidig ble avgiftsfritaket i § 16 første ledd nr. 12 gitt forlenget gyldighet uten tidsbegrensning.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven er det gitt forskrifter som nærmere avgrenser det midlertidige avgiftsfritak for tjenester knyttet til offentlig vei. Det er likeledes gitt avgrensingsforskrifter vedrørende avgiftsfritaket for baneanlegg.

I St.meld. nr. 54 (1984-85) «Om merverdiavgiftssystemet» viste Finansdepartementet til at det særskilte veifritaket er prinsipielt betenkkelig av flere grunner. Slike særordninger kan bidra til å uthule avgiftens generelle karakter og bidra til gradvis å undergrave avgiftens karakter av å være et nøytralt avgiftssystem. Det ble også vist til det uheldige i at anleggskostnadene for vei blir lavere sammenlignet med andre anleggskostnader, noe som

igjen kan virke inn på prioriteringen mellom ulike områder innen den offentlige sektor. På den annen side viste departementet til at veifritaket har vært praktisert i flere år, og dermed må antas å ha funnet sin tilpasning selv om fritaket reiser visse avgrensings- og praktiseringsproblemer.

Veifritaket strider i utgangspunktet mot EFs regelverk. I posisjonspapiret av 12. november 1993 om beskatning er det fra norsk side stilt krav om at dette avgiftsfritaket skal kunne videreføres for å motvirke konkurransevridning i veisektoren.

KAPITTEL 3

Konkurranssevridningsproblemet

3.1 PROBLEMSTILLINGEN

En generell omsetningsavgift bør i minst mulig grad bidra til vridninger i konkurranseforhold mellom varer, tjenester, bedrifter eller næringer. Dette betyr at avgiften så langt det er mulig ikke skal føre til en annen tilpasning enn den som hadde funnet sted uten avgift.

Et kjennetegn ved merverdiavgiften som forbruksavgift, er retten til fradrag for inngående avgift. Fradragsretten betyr at de registrerte næringsdrivende ikke blir belastet avgift ved sine kjøp av varer og tjenester til virksomheten. Av den grunn vil det være likegyldig hvilken merverdiavgiftssats som brukes mellom registrerte næringsdrivende. Avgiftsbelastningen vil først fremkomme ved salg til den som anses som forbruker i systemet. Forbruker i denne sammenheng omfatter også næringsdrivende og offentlige institusjoner som ikke er avgiftspliktige, og som derfor ikke kan gjøre fradrag for inngående avgift.

For offentlige virksomheter som i hovedsak ikke tar sikte på salg av varer og tjenester, vil det kunne oppstå et konkurransevridningsproblem knyttet til egenregivirksomhet. Disse virksomhetene vil befinne seg utenfor det ordinære merverdiavgiftssystemet og det vil derfor ikke bli beregnet utgående merverdiavgift av de tjenester som utføres i egenregi. For å illustrere konkurransevridningsproblemet kan det være hensiktsmessig å betrakte et eksempel fra vaskerisektoren. Ved at den kommunale virksomheten i dette tilfellet utfører en vaskeritjeneste i egenregi vil den samlede avgiftsbelastning være merverdiavgiften knyttet til kjøp av innsatsfaktorene i vaskeriproduksjon (siden den er utenfor merverdiavgiftsområdet og derfor ikke får fradrag for inngående merverdiavgift). Velger kommunen isteden å kjøpe vaskeritjenesten fra en privat produsent, vil den samlede av-

giftsbelastning være merverdiavgiftssatsen multiplisert med verdien av vaskeritjenestene. (Her vil kjøp fra private representere innsatsfaktorene og dermed inngående merverdiavgift kommunen ikke får fradrag for). Fordi vaskeribransjen er relativt arbeidsintensiv og derfor selv skaper store deler av merverdien, vil merverdiavgiftssystemet totalt bidra til at avgiftsbelastningen kan bli betydelig lavere dersom kommunen utfører vaskingen i egenregi. Dette illustrerer at den potensielle konkurransevridningen vil være størst for sektorer hvor en stor del av verdiskapningen skjer som arbeidsinnsats i siste ledd.

For offentlige virksomheter som driver utadrettet virksomhet, dvs. salg til andre, vil det på den annen side, ikke eksistere noe konkurransevridningsproblem. Disse vil falle inn under merverdiavgiftslovens § 11 første ledd og vil derfor være avgiftspliktige på samme måte som private virksomheter. I dette tilfellet vil det ikke gi lavere merverdiavgiftsbelastning å utføre en tjeneste i egenregi fremfor å anskaffe den fra en privat virksomhet. Et elektrisitetsverk er et eksempel på en slik utadrettet virksomhet. Ved å utføre rengjøring i egenregi vil elektrisitetsverket få fradrag for merverdiavgift på innsatsfaktorene den kjøper. Den samlede merverdiavgiftsbelastningen på rengjøringstjenester i dette tilfellet vil være 0 siden rengjøring inngår som innsatsfaktor i produksjonen. Kjøper elektrisitetsverket isteden rengjøringstjenester fra et privat firma vil den få fradrag for inngående merverdiavgift på denne tjenesten. Den samlede merverdiavgiften på denne rengjøringstjenesten vil også i dette tilfelle være 0 siden rengjøringstjenester også nå inngår som en innsatsfaktor i elektrisitetsproduksjonen. I dette tilfellet vil merverdiavgiften derfor ikke bidra til konkurransevridning.

De offentlige institusjoner står ikke i noen

særstilling i forhold til andre grupper som ikke har rett til fradrag for inngående avgift. På alle områder hvor det foreligger avgiftsplikt ved omsetning er det mulig å unngå avgiftsbelastning ved egeninnsats. En bank betaler f.eks. ikke avgift for bruk av sitt eget hustrykeri eller bruk av egne vaskehjelpere. Det fremstår imidlertid som en praktisk umulighet å avgiftsbelegge enhver form for egenregiutførelse. Dette ville i sin ytterste konsekvens innebære at alle private forbrukere måtte gjøres avgiftspliktige for egeninnsats på områder hvor det foreligger avgiftsplikt ved anskaffelse.

Konkurransesvridning vil også kunne være et problem mellom private tjenesteprodusenter innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet. Bakgrunnen for at denne meldingen tar for seg konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet er at det offentlige konsum er betydelig større enn private tjenesteprodusenter utenfor avgiftsområdet. Løsningen på konkurransesvridning i disse to tilfellene vil normalt være forskjellig. Konkurransesvridning mellom private aktører kan best løses ved at det innføres generell avgiftsplikt på tjenester. For offentlig sektor vil to løsningstyper peke seg ut. En mulighet er å skille ut de deler av kommunal virksomhet som er mest utsatt for konkurransesvridning som egne regnskapsmessige enheter og gjøre dem avgiftspliktige. En annen mulighet er å innføre en refusjonsordning slik at kommunen får refundert merverdiavgiftene knyttet til anskaffelsen av disse tjenestene.

Det er ikke gitt at totalkostnadene alene er avgjørende for vurderingen av alternative måter å produsere/anskaffe en vare eller tjeneste på. Det er bl.a. akseptert at private næringsdrivende ikke i alle sammenhenger skal konkurrere med det offentlige om utføring av offentlige oppgaver. I slike sammenhenger vil ikke den potensielle konkurransesvridningen som følger av merverdiavgiftssystemet i seg selv utgjøre noe stort problem.

3.2 KONKURRANSEVRIDNING I STATLIG SEKTOR

Problemstilling

Staten som helhet kan ikke spare avgift ved egenregivirksomhet i motsetning til avgiftsbelagt anskaffelse fra andre.

Et ønske om «å tøy» budsjettmidlene for de enkelte statlige sektorer kan likevel føre til at det velges løsninger som er påvirket av et ønske om lavest mulig avgiftsbelastning. Fordi avgiftsbelastningen av ovennevnte grunn kan påvirke valget mellom egenregiutførelse

og anskaffelse, vil det kunne være behov for regler som motvirker konkurransesvridning også for de statlige institusjonene.

De virkemidler som er aktuelle for å motvirke konkurransesvridning mellom egenregiutførelse og anskaffelse fra andre i kommunal sektor, kan i prinsippet også benyttes for å motvirke konkurransesvridningen i statlig sektor. Staten kan imidlertid som helhet ikke spare avgift selv om det velges løsninger som ikke utløser avgiftsplikt.

Zimmer-utvalget - høring - andre land

Utvalget har delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet går inn for en ordning om at konkurransesvridningen best kan motvirkes ved en endring av budsjetttrutinene, ved at utgiftene budsjetteres og avregnes uten merverdiavgift. Mindretallet foreslår i likhet med hva dette mindretallet gikk inn for i kommunesektoren, en begrenset avgiftsfritaksordning for statlige institusjoner.

De aller fleste høringsinstansene som har uttalt seg om problemet, støtter Zimmerutvalgets flertallsforslag om statlig nettobudsjettering.

Både i Danmark og Sverige budsjetterer og avregner visse statlige institusjoner sine utgifter eksklusive merverdiavgift. I Danmark blir de faktiske utgiftene til merverdiavgift refundert av Finansministeriet fra en såkalt «moms-reserve» i budsjettet. Etter de svenske reglene gjennomføres systemet ved at betalingen av utgiftene avregnes mot budsjettet uten avgift, mens selve avgiftsbeløpet avregnes mot statens inntektskapittel for merverdiavgift.

Departementets vurderinger er inntatt nedenfor i kapittel 8.

3.3 KONKURRANSEVRIDNING MEL- LOM PRIVATE NÆRINGSDRIVENDE

Ifølge merverdiavgiftslovens § 10 femte ledd kan Kongen etter innhentet uttalelse fra det rådgivende utvalg bestemme at næringsdrivende med omsetning utenfor avgiftslovens virkeområde skal beregne avgift når det fremstilles varer eller ytes tjenester til eget bruk i virksomheten. Denne adgangen til å gi avgiftspålegg er ikke benyttet, og det er heller ikke på samme måte som i forholdet til offentlig egenregivirksomhet reist krav om at næringsdrivende med virksomhet utenfor avgiftsområdet pålegges å beregne avgift på egne ytelser. Eksempler på virksomheter utenfor avgiftsområdet er f.eks. personbefordring, bankvirksomhet, undervisning, underholdning, salg og utleie av fast eiendom m.m.

På ett område er det gitt en bestemmelse for å motvirke konkurransesvridning mellom private næringsdrivende. Det gjelder merverdiavgiftslovens § 10 fjerde ledd som fastsetter avgiftsplikt for næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring, oppussing, modernisering mv. av bygg eller anlegg for salg eller utleie.

Zimmer-utvalget har foreslått at dagens regler opprettholdes, men at det fastsettes en nedre beløpsgrense for at pålegg skal kunne være aktuelt (dvs egenregiutførelsen må være av en viss størrelse). Departementet slutter seg til utvalgets syn, jf. kapittel 8 nedenfor om mulig regelendring.

KAPITTEL 4

NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov (Zimmer-utvalget)

4.1 BAKGRUNNEN FOR OPPNEVNING OG MANDAT

I St.meld. nr. 54 (1984-85) «Om merverdiavgiftssystemet» vises det til at det i enkelte bransjer eksisterer et konkurransesvridningsproblem mellom offentlig og privat virksomhet. Det ble varslet at departementet ville be det utvalget som skulle gjennomgå merverdiavgiftsloven om å vurdere nærmere problemene vedrørende konkurransesvridning.

Ved kgl. res. av 6. desember 1985 ble det oppnevnt et utvalg til å vurdere forbedringer i merverdiavgiftsloven. Utvalget har avgitt to delinnstillinger - NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester (Storvik-utvalget) og NOU 1991: 30 Forbedret merverdiavgiftslov (Zimmer-utvalget) som blant annet omhandler konkurransesvridning.

I forannevnte resolusjon er utvalgets mandat vedrørende konkurransesvridningsproblemet fastsatt slik:

«Utvalget skal vurdere konkurransesvridningsproblemet i forhold til merverdiavgiften og forutsettes herunder særlig å ha for øye forholdet mellom offentlig og privat drift. Utvalget bør også se på muligheten av konkurransesvridning mellom næringsdrivende innbyrdes. Utvalget skal i tilfelle vurdere nærmere om de tiltak mot slik forvridning som merverdiavgiftsloven nå gir anvisning på er tilstrekkelige og hensiktsmessige. Utvalget skal skissere eventuelle nye tiltak som kan være aktuelle og i tilfelle fremlegge utkast til nye lovbestemmelser. Utvalget bør herunder undersøke hvordan andre land som har innført merverdiavgift, søker å løse tilsvarende problemer.»

Utvalget har vurdert avgiftsreglenes betydning for valg mellom egenregiutførelse og an-

skaffelse fra andre. Behandlingen er i det alt vesentlige konsentrert om forholdet til kommunal egenregivirksomhet, men utvalget har også behandlet konkurransesvridning i forholdet til statlig virksomhet og mellom private næringsdrivende.

Utvalget har lagt til grunn at evt. nye tiltak ikke skal ha provenymessige konsekvenser for staten.

4.2 MULIGE TILTAK

Zimmer-utvalget har som utgangspunkt for sin vurdering lagt til grunn at avgiftsreglene generelt er egnet til å påvirke det offentlige til å velge egenregi-utførelse fremfor anskaffelse fra andre. Utvalget legger således til grunn at dagens regler i seg selv er egnet til å skape konkurransesvridning. Utvalget festet seg ved 5 ulike muligheter for å motvirke konkurransesvridningen:

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

4.3 UTVALGETS VURDERINGER OG KONKLUSJONER

Flertallet mener at en generell kompensasjonsordning er det best egnede virkemiddel for å motvirke konkurransevidning mellom kommunal egenregi-utførelse og anskaffelse fra andre. Denne kompensasjonen gjennomføres ved at kommunale og fylkeskommunale institusjoner gjennom omsetningsoppgaven til fylkesskattekontoret gis rett til særskilt fradrag for inngående avgift på sine anskaffelser. Kompensasjonen skal gjelde alle typer avgiftspliktige varer og tjenester, slik at den ikke skal begrenses til ytelser fra avgrensede næringer. Det forutsettes at statens avgiftstap erstattes gjennom en reduksjon av kommunenes årlige rammetilskudd.

Det ene mindretallet går inn for en kompensasjonsordning som begrenses til bransjer hvor tjenesteinnsatsen er vesentlig. Ordningen legges utenfor merverdiavgiftssystemet ved at avgiftsavlastningen ifølge dette mindretallet skjer mot «en felles pott», som en avkortning av de statlige overføringene.

Det andre mindretallet går inn for et avgiftsfritak begrenset til nærmere angitte bransjer hvor det er påvist å foreligge konkurransevidning. Dersom en generell kompensasjonsordning settes i verk, går også dette mindretallet inn for at ordningen legges innenfor avgiftssystemet; altså slik som flertallet foreslår.

For å motvirke konkurransevidning i forhold til statlige institusjoner, har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet mener at det beste er en ordning hvor statlige institusjoner budsjetterer og avregner sine utgifter eksklusive merverdiavgift (såkalt nettobudsjettering), mens mindretallet foreslår et begrenset avgiftsfritak i tråd med forslaget i foranstående avsnitt.

Når det gjelder konkurransevidning mellom private næringsdrivende, foreslår utvalget, som nevnt i kapittel 3.3 ovenfor, at merverdiavgiftslovens § 10 femte ledd om adgang til bruk av avgiftspålegg opprettholdes. Utvalget anbefaler at det overveies å innføre en nedre beløpsgrense med hensyn til egenregiutførelse før avgiftspålegg kan gis.

Utvalget har i utredningens kapittel 2 gitt følgende sammendrag om ovennevnte 5 muligheter mot konkurransevidning:

«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 virkemidle-

ne. Således er det påpekt at virkemidlene kan gis generell eller begrenset virkning og det kan være nødvendig å foreta en avgrensning av de offentlige institusjonene som skal omfattes.

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

De to virkemidlene som er ansett aktuelle, er avgiftsfritak og avgiftskompensasjon. Disse virkemidlene er 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, Skjøsberg og Østrem går inn for bruk av avgiftskompensasjon for å motvirke konkurransevidning.

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 konkurransevidningen motvirkes ved bruk av avgiftsfritak.

Etter flertallets syn taler hensynet til de næringsdrivende for en kompensasjonsordning. En slik ordning vil, i motsetning til en fritaksordning, ikke føre til endringer i avgiftsberegningen eller skape nye avgrensingsproblemer med hensyn til hvilke ytelser som skal avgiftsberegnes. Begge modellene kan føre til ulike avgrensingsproblemer for de kommunale institusjonene, men også i forhold til institusjonene antar flertallet at en kompensasjonsordning er å foretrekke. Flertallet har også lagt vekt på at en ordning med avgiftskompensasjon ikke synes å føre til det samme kontrollbehovet som en fritaksordning. Videre vil bruk av en slik 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 be-

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurranservedridning mellom offentlig og privat virksomhet

grenses 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 konkurranservedridning 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 forvaltningsorgan 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 av konkurranservedridningen 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 konkurranservedridning. Det forutsettes også at det settes særskilte vilkår og legitimasjonskrav til et slikt fritak.»

KAPITTEL 5

Høringsuttalelsene til NOU 1991:30

Departementet sendte den 31. januar 1992 NOU 1991:30 på høring.

Følgende har avgitt uttalelse til Finansdepartementet:

Administrasjonsdepartementet
 Barne- og familiedepartementet
 Forsvarsdepartementet
 Justisdepartementet
 Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet
 Kommunal- og arbeidsdepartementet
 Miljøverndepartementet
 Nærings- og energidepartementet
 Samferdselsdepartementet
 Byggenæringens Fellesråd
 Datatilsynet
 Det rådgivende utvalg for saker om konkurranseforvridning etter merverdiavgiftsloven
 Fagutvalget for merverdiavgift
 Handelens Hovedorganisasjon
 Klagenemnda for merverdiavgift
 Kommunenes Sentralforbund
 Landbrukssamvirkets Felleskontor
 Maskinentreprenørenes Forbund
 Norges Bank
 Norges Husmorforbund
 Norges Skatterevisorers Landsforening
 Norges Skogeierforbund
 Norges Statsautoriserte Revisorers Servicekontor
 Norsk Bonde- og Småbrukarlag
 Norsk Fabrikkbetong Forening
 Norsk Kommuneforbund
 Norske Regnskapsøkonomers Forening
 Norsk Renseri- og Vaskeriforbund
 Næringslivets Hovedorganisasjon
 Offentlige vaskeriers forening
 Prisdirektoratet
 Regjeringsadvokaten
 Servicebedriftenes Landsforening
 Skattebetalerforeningen
 Skattedirektoratet
 Skattefogdenes Landsforening
 Statistisk sentralbyrå
 Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

Forslaget til Zimmer-utvalgets flertall om kompensasjon ved en særskilt fradragsrett støttes av bl.a. *Næringslivets Hovedorganisasjon, Kommunenes Sentralforbund, Landbrukssamvirket, Norsk Renseri- og Vaskeriforbund, Skattebetalerforeningen, Norske*

Regnskapsøkonomers Forening, Handelens Hovedorganisasjon, Norsk Fabrikkbetong Forening, Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund og Næringsdepartementet.

Kommunenes Sentralforbund legger til grunn at en omlegging ikke må medføre vesentlige økonomiske merkostnader for kommunesektoren. Omleggingen må heller ikke medføre urimelige utligningsmessige konsekvenser for kommunene.

Næringslivets Hovedorganisasjon legger avgjørende vekt på at en kompensasjonsløsning, i motsetning til en fritaksmodell, ikke vil skape nye avgrensingsproblemer for næringslivet.

Norges Statsautoriserte Revisorers Servicekontor og Byggenæringens Fellesråd støtter også kompensasjonsmodellen, men anbefaler at ordningen legges utenfor avgiftssystemet.

Maskinentreprenørenes Forbund mener det er usikkert om de foreslåtte endringer vil hindre konkurransevidning.

Norges Skatterevisorers Landsforening støtter forslaget fra det ene mindretallet om at konkurransevidningen best løses gjennom et begrenset avgiftsfritak.

Prisdirektoratet uttrykker en svak preferanse for en generell fritaksmodell.

Norsk Kommuneforbund uttaler at en betenkelig side ved økt konkurranse kan være at useriøse aktører melder seg i markedet. Ved å underby rådende tariffestede lønns- og arbeidsvilkår i visse sektorer - der hovedsakelig kvinner i lavtlønnsyrker dominerer - kan realiteten bli at det i stor grad er disse som må betale prisen for en utligning av konkurranseforskjeller.

Offentlige vaskeriers forening peker på at flertallets forslag isolert sett vil gi konkurranseøytralitet. Det forutsettes at offentlige vaskerier må ha samme fradragsrett for inngående avgift som private vaskerier.

Skattedirektoratet uttaler til spørsmålet om gjeldende regler bør endres blant annet:

«Det kan reises spørsmål om det bør foretas endring i gjeldende regelverk før det er avklart nærmere hvor stort problemet i virkeligheten er. Skattedirektoratet har i svært liten grad fått henvendelser hvor konkurransevidning er påberopt. Fylkesskattekontorenes uttalelser viser at de gjennomgående også har hatt få slike henvendelser. Konkurransesvridningsutvalget antar imidlertid at problemet nok er langt større enn de få henvendelser som utvalget har fått, i det langt flere enn de som sier i fra nok mener at det foreligger kon-

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurranssevridning mellom offentlig og privat virksomhet

kurranssevridning. Den stadige omtale i massedia tyder også klart på dette.

Skattedirektoratet slutter seg til utvalgets synspunkter og mener på denne bakgrunn at det bør foretas endringer i gjeldende praksis på dette området.»

Om valg av virkemiddel uttaler direktoratet blant annet:

«Zimmer-utvalgets flertall har kommet til at en kompensasjonsordning bør foretrekkes fremfor en fritaksordning.

Skattedirektoratet slutter seg fullt ut til dette...

Direktoratet mener i likhet med flertallene i Zimmerutvalget og konkurransevridningsutvalget, at et generelt konkurransevridningsproblem i utgangspunktet bør løses ved hjelp av generelle virkemidler.»

Til spørsmålet om kompensasjonsordningen bør legges innenfor eller utenfor merverdiavgiftssystemet uttaler direktoratet:

«Skattedirektoratet er i stor grad enig i de synspunkter og den konklusjon som fremkommer i Zimmerutvalgets utredning til dette spørsmål

Meget skulle således tale for at man velger en ordning innenfor avgiftssystemet. Dette forutsetter imidlertid at til dels betydelige ressurser må tilføres avgiftsforvaltningen.

Skattedirektoratet finner likevel etter en helhetsvurdering at en kompensasjonsordning mest hensiktsmessig bør legges utenfor avgiftssystemet. Avgjørende for denne vurdering er at, så langt vi forstår, vil en slik ordning ikke være i strid med EF's regelverk. Man unngår derved også å uthule et av hovedprinsippene i merverdiavgiften, nemlig at fradragretten skal begrenses til anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet.»

Fylkesskattedekontorene har avgitt uttalelse til Skattedirektoratet. Et generelt trekk ved fylkesskattedekontorenes uttalelser er at svært mange fylkesskattedekontorer ikke tok direkte stilling til behovet for en endring av dagens ordning. Flere kontorer stiller seg likevel tvilende til omfanget av konkurransevridningen i praksis og behovet for nye regler.

Det rådgivende utvalg for saker om konkurransevridning etter merverdiavgiftsloven, uttaler at de gjeldende regler kan ha konkurransevridende effekt. Det påpekes videre at dagens avgiftsregler om avgiftspålegg ikke er et tilstrekkelig virkemiddel. Utvalget har delt seg i et flertall og et mindretall når det gjelder valg av løsning. Flertallet slutter seg til Zimmer-utvalgets flertall om en generell kompensasjonsordning innenfor avgiftssystemet. Mindretallet anbefaler en begrenset kompensasjonsordning innenfor avgiftssystemet.

KAPITTEL 6

Reglene i andre land

6.1 DANMARK

Hovedreglene for offentlige institusjoner

I Danmark skal offentlige «forsyningsvirksomheter» svare merverdiavgift på samme måte som private næringsdrivende. Med offentlig forsyningsvirksomhet forstås virksomhet som overveiende leverer til private, f.eks. leveranser av elektrisitet, gass og vann, men også serviceytelser, som renovasjon og transport. Dette innebærer bl.a. at avgift i disse tilfeller må beregnes også når det leveres til eieren av institusjonen (staten eller kommunen).

Andre offentlige institusjoner (statlig, fylkeskommunale og kommunale) er avgiftspliktige når de omsetter varer og avgiftspliktige tjenester. Det pliktes å betale avgift ved omsetning mellom statsinstitusjoner. Derimot skal det ikke betales avgift av ytelser fra en fylkeskommunal eller kommunal institusjon til en annen fylkeskommunal eller kommunal institusjon under samme fylkeskommune eller kommune. Dette anses ikke som omsetning. Når en institusjon som drives i fellesskap av flere fylkeskommuner eller primærkommuner leverer til parthaverne, er den heller ikke avgiftspliktig.

De danske reglene er i stor utstrekning lik reglene som gjelder i Norge.

Reglene om avgiftspålegg før 1985

I perioden 1970-1984 kunne ministeren for skatter og avgifter bestemme om og i hvilken utstrekning offentlige institusjoner og ikke avgiftspliktige private næringsdrivende og foreninger skulle pålegges merverdiavgift av varer de fremstilte og tjenester de utførte til eget bruk. Slike avgiftspålegg kunne gis generelt og individuelt.

Det ble i denne perioden gjennomført generelle avgiftspålegg for offentlige institusjoners egen rengjøring, vask og trykksakframstilling. Dessuten ble det gitt avgiftspålegg for offentlige institusjoners egne bygge- og anleggsarbeider. Påleggene var betinget av at verdien av produksjonen i egenregi oversteg visse minimumsbeløp.

Dersom fylkeskommunale og kommunale institusjoner ble pålagt avgiftsplikt, skulle det til et særskilt fond utbetales et beløp som tilsvarte økningen av samtlige kommuners avgiftsbetaling på grunn av pålegget (innført i

1977). Fondets midler gikk til finansiering av utdannelses- og forskningsvirksomhet av betydning for fylkes- og primærkommunene og for øvrig til finansiering av felleskommunale oppgaver.

De administrative kostnader for kommuner og amtskommuner vedrørende påleggsordningen ble i 1984 anslått i størrelsesorden 10-15 mill. kroner årlig.

Ordningen med avgiftspålegg i Danmark virket komplisert for de ulike offentlige institusjoner. Det ble også klaget over at arbeid i offentlig regi på områder som fortsatt ikke var avgiftspålagt, utgjorde en stigende andel av de samlede aktiviteter. Myndighetene anså derfor at konkurransemessig likhet bedre kunne oppnås gjennom andre ordninger enn avgiftspålegg. Påleggsordningen ble derfor opphevet i Danmark fra 1. januar 1985. I stedet ble det innført en ordning med refusjon til kommunene og amtskommunene for deres utgifter til merverdiavgift på innkjøp fra private. Slik refusjon blir gitt gjennom en interkommunal utligningsordning, jf. avsnittet nedenfor.

Gjeldende danske regler om avgiftsrefusjon

Gjeldende danske regler er hovedsakelig basert på «Lov om udligning af visse kommunale og amtskommunale udgifter til merværdiavgift og om det kommunale momsfond» samt årlige «bekendtgørelser» om denne momsutligningsordningen. Ordningen blir administrert av Indenrigsministeriet, som også fremla nevnte lov.

Zimmer-utvalget skriver om de danske refusjonsreglene:

«Aktuelle virkemidler mot den form for konkurransevridning som er skissert ovenfor, ble antatt å være avgiftspålegg eller refusjon. I begge tilfeller oppnås det at det offentliges innkjøp fra private, eller egen fremstilling ikke påvirkes av avgiften. Ut i fra de erfaringer som er trukket, er det antatt at konkurransemessig likestilling kan oppnås på en administrativt enklere og mer hensiktsmessig måte dersom det legges opp til en ordning hvor det offentlige kan kalkulere alle sine utgifter uten tillegg av merverdiavgift. Det vil da ikke lenger være noen økonomisk grunn til å velge egen utførelse på grunn av avgiften.

Det forslaget som etter dette ble fremsatt gikk i hovedtrekk ut på at kommuner og fylkeskommuner skulle få avgift av utgifter til kjøp av varer og tjenester refundert gjennom

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurranserevidning mellom offentlig og privat virksomhet

en interkommunal utligningsordning som kommunene og fylkeskommunene selv finansierter. Finansieringen av denne ordningen er innrettet slik at innbetalingen fordeles på den enkelte kommune og fylkeskommune etter bestemte fordelingsnøkler, slik at de beløpene som innbetales samlet sett motsvarer samlet utbetaling. Den enkelte kommunes/fylkeskommunes innbetaling er likevel ikke knyttet til den refusjon som mottas, men er beregnet ut i fra den fordelingsnøkkel som benyttes ved beregning av det generelle stats-tilskudd til kommunene. I prinsippet skal avgift av alle utgifter til kjøp inngå i utligningsordningen slik at konkurransenøytraliteten er sikret på alle områder.

Refusjonsordningen administreres av Innenriksdepartementet, og de enkelte kommuner/fylkeskommuner får gjennom denne utligningsordningen utbetalt det beløp som svarer til de utgifter kommunen/fylkeskommunen har til betaling av avgift etter merverdiavgiftsloven. I de retningslinjer som er gitt for utligningsordningen, er det imidlertid presisert at ikke alle utgifter til merverdiavgift skal gi rett til refusjon. For det første gis det ikke refusjon for avgiftsbeløp som kan føres til fradrag som inngående avgift i en kommunal eller fylkeskommunal avgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder både for «offentlige forsyningsvirksomheter» og for andre offentlige institusjoner som er avgiftspliktige for sin virksomhet.

Videre er det i retningslinjene gitt særregler for visse utgifter til avgift som betales indirekte av kommunen/fylkeskommunen gjennom særskilte betalings- og tilskuddsordninger. Slike utgifter skal refunderes med en andel av avgiften, beregnet etter nærmere angitte prosentsetser.

Som nevnt er det Innenriksdepartementet som administrerer denne ordningen, og etter reglene skal det på grunnlag av oppgave skje månedlig utbetaling av refusjonsbeløpene til vedkommende kommune/fylkeskommune. Det finner således sted en direkte utbetaling som ikke er knyttet til noen form for registrering hos avgiftsmyndighetene.»

Økonomiske virkninger av den danske refusjonsordningen - et eksempel fra vaskerisektoren

Den danske refusjonsordningen medfører at kommunen får refundert inngående merverdiavgift uavhengig av om tjenesten utføres

i egenregi eller kjøpes fra private. Dersom kommunen velger å vaske i egenregi, vil den gjennom refusjonsordningen få refundert inngående merverdiavgift for alle innsatsfaktorene den kjøper til vaskerivirksomheten. Når en privat produsent så selger tjenester til kommunen, vil den måtte beregne utgående merverdiavgift. Dette vil utgjøre inngående merverdiavgift for kommunen. Kommunen får gjennom refusjonsordningen inngående merverdiavgift tilbakebetalt. I tillegg har den private produsenten av vaskeritjenester, som altså er innenfor merverdiavgiftsområdet, fått fradrag for sin inngående merverdiavgift. Den totale merverdiavgiftsbelastningen for kommunen vil altså bli det samme ved de to alternativene. Konkurranserevidningsproblemet blir på denne måten eliminert.

Denne ordningen har svært mye til felles med å innføre en 0-sats på vaskeritjenester i siste ledd, dvs. at produsenter av vaskeritjenester får fradrag for inngående merverdiavgift, samtidig som de slipper å beregne utgående merverdiavgift.¹⁾ Som tidligere nevnt er det avgjørende for avgiftsbelastningen hva som betales i siste ledd. Siden kommunen er siste ledd og får refusjon for betalt merverdiavgift vil ordningen mht konkurranserevidning være ekvivalent med å innføre en 0-sats på vaskeritjenester.

Virkningen av momsrefusjonsordningen på kommunesektorens tilpasninger vil kunne påvirke inntektsfordelingen mellom stat og kommune. Dersom momsrefusjonsordningen medfører at kommunesektoren går over fra å produsere i egenregi til å kjøpe fra private, vil det skje en overføring fra kommunesektoren til staten. Det skyldes at det merverdiavgiftspliktige salg øker, og dermed får staten økte inntekter. For tilfellene hvor kommunen handler på samme måte med og uten momsrefusjonsordningen, vil det ikke skje noe med inntektsfordelingen mellom stat og kommune. En mer formell beskrivelse av konsekvensene av den danske moms kompensasjonsordningen er gitt i boks 2.

¹⁾ Ordningen hadde vært ekvivalent med en 0-satsordning dersom refusjonsbeløpet hadde blitt dekket av staten. Som nevnt blir imidlertid denne ordningen finansiert av kommunene. Det betyr at ordningen har en annen virkning på inntektsfordelingen mellom stat og kommune enn ved en 0-satsordning.

Boks 2: Formell beskrivelse av den danske momsrefusjonsordningen**1. Eliminering av konkurransesvridningen**

Det legges til grunn følgende notasjon:

- y = verdien av merverdiavgiftspliktige innsatsfaktorer for kommunen
 x_p = prisen på vaskeritjenestene (ekskl. mva) fra private
 x_k = kostnaden (prisen ved egenregivirksomhet)

Ved hhv. å utføre tjenestene i egenregi og å kjøpe fra private vil den enkelte kommune betale merverdiavgift og få refundert fra fondet som følgende oppstilling viser:

	Betalt mva	Refusjon	Netto mva-belastning
Egenregi	$y \cdot 0,22$	$y \cdot 0,22$	0
Kjøp fra private	$x_p \cdot 0,22$	$x_p \cdot 0,22$	0

Kommunen får ved de to alternativene en momsbelastning på 0. Det skjer ved at den i begge tilfeller får refusjon for merverdiavgiften den har betalt.

2. Kommunesektorens tap ved den danske momsrefusjonsordningen

Notasjonen er den samme som før. Det antas nå at $x_p < x_k$ dvs. at med et konkurransenytralt system vil det være billigere å kjøpe tjenesten fra en privat produsent. Det antas videre at kommunen uten momsrefusjonsordningen vil velge å produsere i egenregi, dvs. at $(x_k + 0,22 \cdot y) < 1,22 \cdot x_p$. Det betyr at en er i en situasjon hvor kommunesektoren som følge av refusjonsordningen vil finne det lønnsomt å skifte fra egenregivirksomhet til kjøp fra det private. Tabellen viser at kommunesektoren samlet vil tape på en slik adferdsendring.

Uten momsrefusjonsordning

	Egenregi	Kjøp
Den enkelte kommunes kostnad	$x_y + 0,22 \cdot y$	$1,22 \cdot x_p$
Kommunen velger	*	
Kommunesektorens kostnader i gjennomsnitt	$x_k + 0,22 \cdot y$	$1,22 \cdot x_p$

Med momsrefusjonsordning

Den enkelte kommunes kostnad	x_k	x_p
Kommunen velger		*
Kommunesektoren betaler inn til fondet	$0,22 \cdot y$	$0,22 \cdot x_p$
Kommunesektorens kostnader i gjennomsnitt	$x_k + 0,22 \cdot y$	$1,22 \cdot x_p$
Kommunesektoren taper	$1,22 \cdot x_p - (x_k + 0,22 \cdot y)$	

Dersom kommunesektoren med momsrefusjonsordningen velger å kjøpe fra private vil den altså samlet sett tape $1,22 \cdot x_p - (x_k + 0,22 \cdot y)$, noe som skyldes at kommunesektoren selv må finansiere momsrefusjonsfondet. Av oppstillingen går det også fram at kommunesektoren vil komme ut i balanse dersom den velger å utføre i egenregi. Graden av endret adferd vil mao. bestemme sektorens samlede tap.

De danske statsinstitusjonene

Forannevnte danske utligningsordning gjelder ikke for statsinstitusjonene. Disse institusjonene skal - for å motvirke konkurransesvridning - i stedet budsjettere drift- og anleggsgiftene uten merverdiavgift (såkalt netobudsjettering). De faktiske utgiftene til

merverdiavgift blir refundert til nevnte institusjoner fra en såkalt «moms-reserve» i budsjettet.

Det er videre gitt en veiledning til statsinstitusjonene om bl.a. innhenting og vurdering av anbud samt hvilke oppgaver som kan være egnet til utføring i privat regi.

6.2 SVERIGE

Hovedreglene for offentlige institusjoner

Hovedregelen er at statlige, fylkeskommunale og kommunale institusjoner er avgiftspliktige i den utstrekning det blir omsatt avgiftspliktige varer og tjenester i «yrkesmessig virksomhet» til andre. Slik omsetningsvirksomhet fører imidlertid ikke til avgiftsplikt for leveranser til annen institusjon innen samme kommune. Det blir bare gitt fradrag for inngående avgift av utgifter til bruk i den utadrettede virksomheten. Institusjoner som driver virksomhet som utelukkende har til formål å tilgodese egne behov, blir ikke ansett som yrkesmessige, og det foreligger derfor ikke avgiftsplikt.

Staten anses som ett subjekt i forhold til avgiftsreglene.

Virksomhet som blir drevet i fellesskap av offentlige institusjoner blir også ansett å tilgodese egne behov, og skal heller ikke beregne avgift. Dette gjelder både fellesskap hvor deltakerne er institusjoner innen ulike kommuner eller hvor fellesskapet består av både statlige og kommunale institusjoner.

Enhver offentlig virksomhet drevet i aksjeselskapsform, eller som på annen måte er atskilt som en selvstendig juridisk person, blir avgiftsmessig likestilt med en privat virksomhet. Slike institusjoner blir derfor avgiftspliktige hvis det blir omsatt varer eller tjenester som etter sin art faller inn under avgiftsområdet. Dette gjelder selv om vedkommende institusjon bare skulle tilgodese statens eller en kommunes eget behov.

Forannevnte avgiftsregler for kommunene i Sverige er i stor utstrekning lik reglene i Norge.

Instruks og redusert beregningsgrunnlag

Ved valg mellom ytelser i egenregi og bortsetting av arbeid har statlige institusjoner blitt instruert om å ta hensyn til at private næringsdrivende i sine tilbud må innkalkulere merverdiavgift. Instruksen gjelder bare for statens institusjoner.

De svenske avgiftsreglene inneholdt fram til 1. januar 1991 regler om redusert beregningsgrunnlag for visse ytelser.

Beregningsgrunnlaget skulle utgjøre 60 pst. av det samlede vederlaget inklusive avgift ved omsetning av bl. a. følgende varer/tjenester:

- Visse byggearbeider og prefabrikerte hus
- Visse tjenester vedrørende jord-/skogbruk
- Serveringstjenester
- Romutleie i hotell
- Visse vaskertjenester

Videre skulle beregningsgrunnlaget utgjøre 20 pst. av det samlede vederlag inklusive avgift for bl.a. tjenester vedrørende:

- Ytre ledning for vann, avløp, fjernvarme, elektrisitet, telefonforbindelse m.v.
- Vei, gate, bro eller parkeringsplass
- Flyplass, havn, skinnegang m.v.
- Grunn for idrettsplass, skolegård, lekeplass etc.
- Visse tilfeller av prosjektering, tegning, konstruksjon

Et beregningsgrunnlag på hhv. 60 og 20 pst. tilsvarer en avgiftssats på 12,87 og 3,95 pst.

Reglene om redusert beregningsgrunnlag hadde dels sin bakgrunn i at en på nærmere bestemte områder, eksempelvis boligbygging, ikke ønsket å skjerpe beskatningen ved overgangen til merverdiavgift. Dels var reduseringsreglene begrunnet i hensynet til konkurransenøytralitet mellom offentlige institusjoner og private entreprenører, gjennom at avgiften blir redusert. Dette gjaldt særlig de områder som var omfattet av 20 pst.-regelen. Grunnen til at det var satt ulike satser for redusering av beregningsgrunnlaget, var forskjell i materialinnsatsen på de enkelte områder.

Gjeldende svenske regler om fradragsrett

Den svenske merverdiavgiftsloven ble endret med virkning fra 1. januar 1991. Kommunene har nå også fått rett til fradrag for inngående avgift av anskaffelser som ikke refererer seg til avgiftspliktig virksomhet.

Staten har ikke fått slik rett til fradrag for inngående avgift. Avgift av anskaffelser til staten skal istedet kompenseres gjennom endrede budsjetteringsregler (nettobudsjettering).

I Sverige ble det i 1991 innført en hovedregel om generell avgiftsplikt på omsetning både for varer og tjenester. Imidlertid er det fortsatt flere private virksomheter som faller utenfor avgiftsområdet, og som følgelig ikke har fradragsrett for inngående avgift. Avgiften utgjør en reell kostnad for slike private virksomheter (f.eks. helse-, sosial- og utdanningsytelser). Dersom en kommune ved bidrag eller på annen måte finansierer slik privat virksomhet, vil avgiften utgjøre en kostnad også for kommunene (altså i motsetning til hva som er tilfelle når en kommune utfører slike tjenester i egenregi - jf. forannevnte fradragsrettsordning). For å motvirke en slik forskjell, er det innført et særskilt statsbidrag (for tiden 6 %) når en kommune anskaffer tjenester som gjelder helse, tannhelse, sosial

omsorg eller utdanning. Statsbidraget utbetales også når en kommune gir bidrag til næringsdrivende i slike virksomheter.

Det er i Sverige - som i Danmark - en forutsetning at kompensasjonsordningen ikke skal redusere statens avgiftsinntekter, og av denne grunn eksisterer det en tilbakebetalingsordning fra kommunene til staten. Det beløpet som kommunene skal tilbakebetale, skal samlet sett svare til all fradragsført inngående avgift som refererer seg til den del av kommunenes virksomhet som ikke faller inn under avgiftsområdet. Inngående avgift for anskaffelser til bruk i den utadrettede avgiftspliktige virksomheten til kommunene skal naturlig nok holdes utenom denne tilbakebetalingsordningen.

Kommunenes tilbakebetaling skal - som i Danmark - ikke knyttes direkte til hvilke beløp de respektive kommunene faktisk har fått kompensert. I motsatt fall vil ordningen ikke ha noen konkurransenøytraliserende virkning.

Også forannevnte statsbidrag er tatt med i tilbakebetalingsordningen fra kommunene til staten.

Den delen av de totalt fradragsførte beløp som den enkelte kommune skal tilbakebetale, blir utregnet på grunnlag av kommunens skatteevne («skattbærkraft»).

Utredningen om vissa mervärdeskattefrågor II - Offentlig verksamhet m.m. - SOU 1993:75

Vurdering av gjeldende ordning

Denne svenske delutredningen om merverdiavgift og offentlig virksomhet ble avgitt i juli 1993. Utredningen har konstatert at den utvidede fradragsrett 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 både innen privat og offentlig sektor, f.eks. 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 de samme tjenester.

Utredningens forslag til ny løsning

Utredningen foreslår at den utvidede fradragsretten for kommunene skal opphøre.

Det sjablonmessige statsbidrag som nevnt ovenfor foreslås dessuten opphevet, fordi forslaget om å oppheve den utvidede fradragsretten medfører at statsbidraget ikke lenger fyller den tiltenkte funksjonen om å skape konkurransenøytralitet.

Forslaget om å avskaffe den utvidede fradragsretten innebærer at det «opprinnelige» konkurransevidningsproblem vil gjenopstå; kommunal egenregivirksomhet vil slippe merverdiavgift, i motsetning til avgiftsbelagte anskaffelser fra private næringsdrivende. Utredningen foreslår at dette problemet løses ved at hver resultatenhets innen kommunen belaster sitt budsjett med et beløp som tilsvarende den merverdiavgift som hadde påløpt ved anskaffelse av tjenesten fra private. I utgangspunktet foreslås at samtlige avgiftspliktige tjenester som kommunen utfører i egenregi omfattes av budsjettkorrigeringen. Merverdiavgiftsbeløpet skal beregnes av lønn og sosiale utgifter. Beløpet skal imidlertid kun belastes budsjettet og ikke innbetales til staten. For at de enkelte kommunale resultatenheter ikke skal få snevrere handlingsrammer, må kommunen sentralt øke budsjetttrammen til de ulike resultatenheter tilsvarende hva et påslag ved egenregi vil utgjøre.

Det foreslås som et subsidiært alternativ at påslaget faktisk skal utbetales til staten dersom budsjettmessig egenkorrigering ikke på en tilstrekkelig måte skaper konkurransenøytralitet. Dette forslaget skal imidlertid heller ikke utgjøre noen endelig kostnad for kommunene samlet sett, idet de totalt innbetalte beløp fra kommunene skal tilbakebetales etter særskilte fordelingsnøkler.

Ett utvalgsmedlem dissenterer. Det påpekes at det er gått alt for kort tid til at man nå kan vurdere de tiltak som ble innført i 1991. Medlemmet kan ikke støtte flertallets forslag til ny ordning idet denne løsning etter dette medlemmets oppfatning vil virke illusorisk.

6.3 REGLENE I EF

I Zimmer-utvalgets utredning heter det bl.a. om EFs regelverk:

«Artikkel 4 nr. 5 i det 6. avgiftsdirektivet inneholder regler om når en offentlig institusjon skal anses som en avgiftspliktig virksomhet. I dansk oversettelse lyder denne bestemmelsen slik:

«Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som avgiftspliktige personer for så vidt angår virksomhet eller transaksjoner, som de udøver eller foretager i deres egenskap af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhet eller dis-

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransvridning mellom offentlig og privat virksomhet

se transaksjoner mottager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhet eller foretager sådanne transaksjoner, skal de dog betraktes som avgiftspliktige personer for så vidt angår disse former for virksomhet eller disse transaksjoner, såfremt deres fritagelse for avgiftsplikten ville føre til konkurrencefordreining av en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som avgiftspliktige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhet, medmindre den udøvede virksomhet er ubetydelig.»

Som det fremgår av denne artikkelen, er det visse nærmere angitte former for virksomhet drevet av offentlige institusjoner som alltid skal anses som avgiftspliktige dersom denne virksomheten ikke er ubetydelig. I vedlegg D til det 6. avgiftsdirektivet er det gitt en oppregning av slike virksomheter som følger:

- «1. Telekommunikation
2. Vand-, gas-, elektricitets- og dampforsyning
3. Godstransport
4. Tjenesteydelser i havne og lufthavne
5. Personbefordring
6. Levering af nye varer, fremstillet med henblikk på salg
7. Transaksjoner i forbindelse med landbrugsprodukter, foretaget af landbrugsinterventionsorganer i medfør af forordningerne om de fælles markedsordninger for disse produkter
8. Drift af handelsmesser og -udstillinger
9. Oplagring
10. Erhvervsmaessige reklamebureauers virksomhed

11. Rejsebureauers virksomhed
12. Transaksjoner i forbindelse med virksomhedskantiner, indkøbssammenslutninger, kooperativer og lignende foretagender
13. Radio- og TV-selskabers virksomhed med undtagelse af den i artikkel 13, punkt A, stk. 1, litra q) omhandlede»

Offentlige institusjoner som driver en annen virksomhet enn det som følger av oppregningen ovenfor, kan også bli ansett som avgiftspliktige. Som det fremgår av annet ledd i artikkel 4 nr. 5, gjelder dette dersom et avgiftsfritak for den virksomheten som drives kan føre til konkurransvridning av en viss betydning. Det synes å være opp til det enkelte medlemsland å avgjøre når denne bestemmelsen skal benyttes.»

Den danske staten har fått bekreftelse fra EF på at det danske kompensasjonssystemet utenfor avgiftssystemet ikke strider mot EFs regelverk.

Enkelte av systemene for å motvirke konkurransvridning som er omtalt i denne meldingen, anses ikke forenlig med hovedprinsippene i EFs 6. avgiftsdirektiv. Dette gjelder avgiftsfritak for omsetning til offentlige institusjoner, redusert grunnlag for beregning av avgift, avgiftspålegg overfor virksomheter som ikke har omsetning, samt fradragsrett for inngående avgift for offentlige institusjoner som ikke driver avgiftspliktig virksomhet. For sistnevnte ordning er slik motstrid blitt bekreftet fra EFs side (dvs den svenske ordningen siden 1991).

KAPITTEL 7

Ulike hensyn knyttet til spørsmålet om konkurransesvridning**Ulike offentlige etater og institusjoner.**

Aksjeselskap, andelslag og visse statsbedrifter er som nevnt registrert i avgiftsmann-tallet og fakturerer merverdiavgift på vanlig måte (mval. § 10). Det samme gjelder en rekke andre offentlige institusjoner som driver avgiftspliktig omsetningsvirksomhet og som har rett til fradrag for inngående avgift på sine anskaffelser (mval. § 11 første ledd).

Alle disse virksomhetene må følgelig holdes utenfor eventuelle fremtidige særordninger. I motsatt fall vil disse kunne få kompensert avgift som er fradragsberettiget på vanlig måte.

Det er de offentlige virksomheter som ikke har avgiftspliktig omsetning til andre eller som hovedsakelig tilgodeser egne formål som vil være aktuelle hvis det skal etableres en kompensasjons- eller fritaksordning. § 11 andre ledd - bedriftene vil dermed dels få fradragsrett for inngående avgift etter gjeldende regler og dels få kompensert den øvrige inngående avgift, eventuelt fritak for avgift.

Den avgiftsmessige forskjellsbehandling mellom disse institusjoner og § 11 første ledd-institusjonene som eksisterer i dag, vil dermed bli forsterket. Det får m.a.o. store avgiftsmessige konsekvenser for annet ledd-bedriftene dersom 20%-grensen vedrørende omsetning til andre, blir overskredet. Zimmer-utvalget har pekt på denne problemstillingen og det heter i utvalgets utredning:

«Nettopp fordi de avgiftsmessige konsekvensene også i dag er så store når grensen på 20% overskrides, antar utvalget at det er svært få offentlige institusjoner som ligger i grenseområdet mellom § 11, første og annet ledd, slik det er forutsatt ovenfor. På bakgrunn av den vurdering som er gitt foran, finner flertallet ikke grunn til å foreslå noen særregler på dette området.

Flertallet finner imidlertid grunn til å gi uttrykk for at regelverket på dette området ikke synes å ha funnet en prinsipielt tilfredsstillende form. Det bør derfor holdes under oppsikt med tanke på eventuelle forbedringer dersom det viser seg at reglene likevel gir så store uheldige virkninger at det er behov for endringer.»

Departementet er enig i at dette grenseområdet bør holdes «under oppsikt». Ifølge opplysninger fra Offentlige vaskeriers forening befinner flere av disse vaskeriene seg nært opp til nevnte 20%-grense.

Ved evt. kompensasjonsordning er det kun avgift som direkte belastes kommunale institusjoner, som kan kreves kompensert. Dette innebærer at kommunene vil kunne anse det økonomisk gunstig å drive virksomhet i egen regi fremfor å gi bidrag eller tilskudd til private som også driver slik virksomhet, evt. kjøpe slike tjenester fra private virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående avgift. I Sverige og Danmark er dette spørsmålet søkt løst ved innføring av sjablonmessige kompensasjonsordninger tilknyttet visse prosenter av slike tilskudd/bidrag (jf. kapittel 6 ovenfor). Zimmer-utvalget uttrykker usikkerhet mht. behovet for sjablonmessig kompensasjon og nøyer seg med «å peke på den problemstilling som kan oppstå». Departementet anser at spørsmålet kan avhenge av hvilken hovedløsning som blir valgt, og vil følgelig komme tilbake til spørsmålet i kapittel 8 nedenfor.

Det kan stilles spørsmål ved om offentlige virksomheter som driver omsetning utenfor merverdiavgiftsloven, bør medtas i f.eks. en kompensasjonsordning. Dette gjelder spesielt virksomhet innen helse, sosial- og undervisningssektoren. Dette spørsmålet er tidligere berørt i den svenske SOU 1993:75. Zimmer-utvalget finner det vanskelig å foreta noen konkret vurdering av hvilke kommunale institusjoner som dette spørsmålet særlig er aktuelt for, og nøyer seg med å vise til problemstillingen. Departementet anser at det må anses uaktuelt å avgrense f.eks. en kompensasjonsordning slik at offentlige institusjoner som driver virksomhet utenfor loven, ikke skal omfattes av en slik ordning. En slik avgrensning vil for det første medføre at tidligere konkurransesvridning vil vedvare for disse virksomheters del. Dernest vil en få fordelingsproblemer i kompensasjonssammenheng ved fellesanskaffelser til virksomheter innenfor og utenfor loven.

Ulike avgrensingskriterier

I en generell kompensasjonsordning som den danske, er det meget betydelige beløp som er i omløp. Tatt i betraktning at konkurransesvridningen langt nær er den samme i alle bransjer, vil det etter departementets syn ved et valg mellom ulike løsninger være nødvendig å vurdere nærmere hvilke eventuelle avgrensingskriterier som foreligger.

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransavidning mellom offentlig og privat virksomhet

Generell eller begrenset kompensasjonsordning

En generell ordning innebærer at kompensasjonen skal gjelde alle anskaffelser foretatt av offentlig virksomhet (hvor fradragsrett som nevnt ikke allerede eksisterer). Anskaffelser av avgiftspliktige varer og tjenester fra alle bransjer omfattes således. En begrenset ordning innebærer at kun enkelte anskaffelser, f.eks. fra bransjene renhold og vaskeri, omfattes.

Når det gjelder de virksomheter som har omsetning utenfor loven oppstår følgende spørsmål (jf. også SOU 1993:75 ovenfor):

- For virksomheter utenfor loven ligger en skjult avgiftsbelastning i og med at anskaffelser til virksomheten ikke er fradragsberettiget. Ved en kompensasjonsordning vil det fremdeles være lønnsomt for det offentlige å drive egenregivirksomhet på dette området fremfor å anskaffe fra privat virksomhet utenfor loven. Dette skyldes at den skjulte avgiftsbelastning som ligger i prisen ved anskaffelse fra privat næringsdrivende utenfor loven ikke tas hensyn til ved kompensasjonen. Ved egenregivirksomhet får imidlertid kommunene kompensert avgiftsbelastningen også på innsatsfaktorene og får derved et konkurransefortrinn.
- Kommunen har fortrinn ved omsetning av slike ikke-avgiftspliktige tjenester fordi de får kompensert avgiften og således kan holde en lavere pris enn private som ikke har fradragsrett.
- Under tiden finansierer kommunene private virksomheter med åpenbart offentlig preg, f.eks. private helsetjenester. Når det gjelder de private helseinstitusjonenes anskaffelser utgjør ikke fradragsberettiget merverdiavgift en kostnad. Dette forhold kan gjøre det mer lønnsomt for kommunene å drive virksomheten i egenregi fremfor å gi bidrag eller på annen måte helt eller delvis finansiere disse private virksomhetene.

I Sverige og Danmark er spørsmålene omkring strekpunkt 1 og 3 ovenfor søkt løst ved en særskilt sjablonmessig statsbidragsordning. Bidraget ytes til kommunene når kommunene gjør anskaffelser/gir bidrag på områder som er utenfor merverdiavgiftsloven. Bidraget skal ideelt tilsvare den skjulte avgiftsbelastning som oppstår ved at disse virksomhetene er utenfor loven.

En generell kompensasjonsordning kan altså skape nye konkurransevidningsproble-

mer. Zimmer-utvalget som foreslår en generell ordning, har vært klar over disse forholdene, men uttaler likevel:

«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 Sverige foreligger det som nevnt forslag om å oppheve den generelle kompensasjonsordningen bl.a. på bakgrunn av ovennevnte nye vridningsproblemer.

En klar fordel ved en generell ordning er at den er enkel å praktisere fordi avgrensingsproblemene er små. Krav om løpende justering av regelverket synes ikke å være like aktuelt ved en generell ordning som ved en begrenset ordning. Ved en begrenset ordning må det forventes at det stadig vil være behov for å vurdere om reglene fører til tilstrekkelig grad av nøytralitet på de ulike områdene, både med hensyn til om nye ytelser bør trekkes inn, og om det er nødvendig å justere de regler som er gjort gjeldende. Et løpende vedlikehold av regelverket kan derfor synes påkrevet ved en begrenset ordning. Det kan videre vises til at man i Danmark hadde regler om avgiftspålegg vedrørende bygge- og anleggsarbeider. Dette ble utvidet til bransjene rengjøring/vask og trykkerivirksomhet. Etter kritikk fra næringsorganisasjoner om at ordningen var for begrenset, ble det i 1985 innført en generell kompensasjonsordning. Det er ikke foretatt noen offentlig utredning i Danmark omkring den generelle danske ordningen.

De sakene som er brakt inn til det rådgivende utvalg for konkurransevidning gjelder i det vesentlige tjenesteytelser fra et begrenset utvalg av bransjer. En generell ordning vil derfor omhandle en rekke anskaffelser hvor egenregivirksomhet er langt mindre aktuelt. Antall transaksjoner samt pengestrømmen mellom stat og kommune kan således reduseres betydelig ved en begrenset ordning i forhold til en generell ordning. Dette vil spare ressurser til administrasjon og kontroll og er i seg selv en fordel.

Ved beregnede ordninger, vil også de spørsmål som er omtalt i forannevnte 3 strekpunkter, bli betydelig redusert.

Selv om en begrenset ordning trolig vil føre til press om utvidelser, synes dette å være en mulig akseptabel løsning.

Det oppstår et spørsmål om en begrenset ordning også bør begrenses til kun tjenester, dvs. at varer ikke omfattes. Det vises til at

Zimmer-utvalgets flertall uttaler at en begrenset ordning *avgrenset til tjenester* vil føre til så mange praktiske og kontrollmessige problemer at en slik avgrensning vanskelig lar seg gjennomføre. Departementet vil komme nærmere tilbake til dette spørsmål nedenfor i kapittel 8.

Minste beløpsgrense for egenregiarbeid

De tidligere danske avgiftspåleggsreglene gjorde pålegget betinget av at verdien for utførelsen i egenregi oversteg visse minimumsbeløp. For vaskeritjenester var minstegrensen i begynnelsen av 80-årene 2 mill. kroner pr. år. Slike grenser bør vurderes innført her i landet ved aktuelle alternativer.

Zimmer-utvalget har som nevnt foreslått en minstegrense innført når det gjelder konkurransevidningstiltak mellom private næringsdrivende (jf. kap. 3.3 ovenfor).

Geografiske kriterier

Den tidligere danske avgiftspålegg-ordningen fra 1970 kunne gis både generelt og individuelt. I 1974 ble det gitt regler om avgiftspålegg for offentlige institusjoner som i egenregi utførte tjenester innen visse bransjer. Disse reglene gjaldt over hele Danmark. Det har vist seg vanskelig å frembringe økonomiske overslag for i hvor stor utstrekning problemer knyttet til konkurransevidning er geografisk betinget i Norge, et by/storkommunespørsmål e.l. Det danske Indenrigsministeriet har opplyst at det ikke eksisterer beregninger for slike geografiske forhold i Danmark.

Selv om mulighetene for egenregivirksomhet er langt større i store kommuner enn små, anser departementet det svært vanskelig å etablere avgrensning etter geografiske kriterier. I denne forbindelse kan det for øvrig nevnes at Norsk Renseri- og Vaskeriforbund har opplyst at de anser omhandlede konkurransevidning som landsomfattende innen sin bransje.

Andre forhold

Generell avgiftsplikt på tjenester

Spørsmålet om en generell avgiftsplikt også på tjenester er et sentralt spørsmål under de pågående EF-forhandlinger. Storvik-utvalget (NOU 1990:11) gikk inn for en slik generell avgiftsplikt. Dette vil i tilfelle medføre at et større antall av ulike tjenester blir berørt av konkurransevidningen ved at flere anskaffelser blir avgiftspliktige. For kommunale virksomheter utenfor avgiftssystemet vil det således i enda større utstrekning enn i dag kunne bli lønnsomt med egenregivirksomhet.

Departementet vil i denne sammenheng peke på at Storvik-utvalget ikke gikk inn for generell avgiftsplikt innen helse-, sosial- og undervisningssektoren. Dette er for øvrig i samsvar med reglene i EF. Departementet vil ut fra dette vise til mulighetene for at nevnte kommunale sektorer i fremtiden fortsatt vil drive virksomhet hovedsakelig *utenfor* merverdiavgiftsloven uansett tilknytningsform til EF.

Avskåret fradragsrett for inngående merverdiavgift

Ifølge merverdiavgiftslovens § 22, jf. § 14, omfatter ikke de avgiftspliktiges fradragsrett avgift på bl.a. kunst, gaver, representasjon, personkjøretøyer m.m. En slik begrensning må etter departementets syn også legges til grunn ved en evt. ordning som tar sikte på å motvirke konkurransevidning.

Abandonering

Flere av høringsinstansene til Zimmer-utvalgets utredning har tatt opp spørsmålet omkring ikke avgiftspliktige pantehaveres realisasjon av varebeholdninger fra konkursbo. Det er bl.a. uttalt at en pantehavers underhåndsrealisasjon av abandonert løsøre representerer et vridningsproblem i relasjon til ordinære (avgiftsregistrerte) selgere av slike varer. Departementet tar sikte på å komme tilbake til Stortinget med en vurdering av alle de spesielle spørsmålene omkring abandonering.

KAPITTEL 8

Departementets vurderinger og forslag til oppfølging**8.1 INNLEDNING**

I finansministerens brev av 8. juni 1993 til Finanskomiteen i forbindelse med Dok. nr. 8:31 (1992-93), heter det bl.a.:

«---
I St.prp. nr. 1 (1992-93) har departementet kort redegjort for hovedpunktene i Zimmerutvalgets innstilling. Departementet tar ifølge proposisjonen sikte på å komme tilbake til Stortinget med en nærmere vurdering av utvalgets forslag, herunder konkurransevridning, i løpet av 1993.

Konkurransevridningsspørsmålet i forhold til merverdiavgiften er avgiftsteknisk vanskelig, og løsningen er på ingen måte gitt. Zimmerutvalget delte seg i ett flertall og to mindretall når det gjelder løsning.

Flertallet konkluderte med at den beste løsningen vil være en *generell kompensasjonsordning* hvor de kommunale institusjoner innrømmes en særskilt fradragsrett innenfor avgiftssystemet. Dette samsvarer med den ordning som er etablert i Sverige.

Det ene mindretallet i utvalget mente at kompensasjonsordning bør begrenses, og at den bør legges utenfor avgiftsforvaltningen. Dette er i samsvar med den ordningen som er i Danmark.

Det andre mindretallet i utvalget mente at konkurransevridningen best motvirkes ved *avgiftsfritak*. Her er det de næringsdrivende selv som i første rekke må ta stilling til om en ytelse kan omsettes uten avgift.

Når det gjelder framdriften på dette vanskelige området, viser jeg til svar på spørsmål i Spørretimen 10. februar d.å. hvor det bl.a. ble sagt at det ikke vil være mulig for Regjeringen å legge fram sin vurdering for Stortinget før tidligst høsten 1993.

---»

Alternativene til eksisterende bestemmelse om adgang til avgiftspålegg i merverdiavgiftslovens § 11 tredje ledd er mange, og det hefter etter departementets mening klare ulemper ved samtlige alternativer.

Departementet anser at følgende alternativer foreligger:

- Kommunene får kompensasjon for betalt merverdiavgift innenfor avgiftssystemet. Det opprettes samtidig en tilbakebetalingsordning fra kommunene.
- Avgiftsfritak ved omsetning til kommune.
- Generell avgiftsplikt for kommunalt egenregiarbeid. Dette innebærer en oppheving av merverdiavgiftslovens § 11 annet ledd.
- Redusert beregningsgrunnlag for avgift ved kommunale anskaffelser. Dette er tidligere svensk ordning.

- Det etableres instruks til kommunene om å se bort fra avgiften ved anskaffelser.
- Begrenset avgiftspålegg for kommunene. Dette kan gjøres enten i sammenheng med en tilbakebetalingsordning (alt. f)
- eller uten en slik ordning (alt. g).
- Egenregikorrigerings i kommunale budsjetter. Det vises til tidligere beskrivelse av nytt svensk forslag i SOU 1993:75 (kapittel 6.2).
- Den generelle danske kompensasjonsordningen utenfor avgiftssystemet. Også ved dette alternativet opprettes samtidig en tilbakebetalingsordning fra kommunene.
- En begrenset kompensasjonsordning. Også en slik ordning kan kobles til en tilbakebetalingsordning fra kommunene.

8.2 ALTERNATIVER SOM ANSES UAKTUELLE

Departementet anser at alternativene a - e er uaktuelle som virkemidler mot konkurransevridning, og vil kort begrunne dette.

a. Kommunene får kompensasjon for betalt merverdiavgift innenfor avgiftssystemet.

Dette er Zimmer-utvalgets flertallsforslag. Forslaget innebærer at de næringsdrivende på vanlig måte skal beregne avgift når avgiftspliktige varer og tjenester selges til det offentlige. Dette avgiftsbeløpet skal den offentlige institusjonen få kompensert ved fradragsrett for inngående merverdiavgift innenfor avgiftssystemet, dvs få betalt avgift refundert i ettertid. Det forutsettes at det etableres en tilbakebetalingsordning fra kommunene som totalt sett beløpsmessig vil tilsvare samlet fradragsført avgift fra kommunene.

Flertallet i Zimmer-utvalget peker på at hensynet til de næringsdrivende taler for en kompensasjonsordning idet en slik ordning ikke vil medføre endringer i avgiftsberegningen eller skape nye avgrensingsproblemer med hensyn til hvilke ytelser som skal avgiftsberegnes. Flertallet anser videre at en slik ordning ikke vil føre til vesentlige problemer for avgiftsmyndighetene. Flertallet mener også at ordningen må gis generell virkning selv om den da også vil omfatte områder hvor det i praksis ikke har vist seg å foreligge noe vridningsproblem. Det er imidlertid flertallets oppfatning at konkurransevridning

mellom kommunal egenregivirksomhet og anskaffelser fra privat næringsdrivende er et generelt problem og at dette best kan løses ved en generell ordning. Etter flertallets oppfatning vil en begrenset kompensasjonsordning skape en rekke avgrensingsproblemer, samtidig som ordningen da kan vise seg å være utilstrekkelig.

Flertallets forslag tilsvarende i hovedtrekk den ordning som ble innført i Sverige i 1991. Når det gjelder medfølgende utligningsordning hvor kommunene i fellesskap refunderer statens avgiftsbelastning ved en slik fradragsrett, vises til beskrivelsen i kapittel 6 ovenfor.

Den svenske SOU 1993:75 fra juli 1993 konstatere som tidligere nevnt at fradragsretten for de svenske kommuner som ble innført fra 1991, har medført nye konkurransevridningsproblemer. Disse problemer oppstår fremst når virksomheter som ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift (f.eks. helse-, sosial- og undervisningssektoren) forekommer både innen offentlig og privat virksomhet. Etter dagens svenske ordning har disse offentlige etater en generell fradragsrett for avgift mens tilsvarende private virksomheter ikke har slik fradragsrett. Den svenske utredningen går derfor som tidligere nevnt inn for å fjerne dagens ordning.

Departementet vil ikke gå inn for Zimmerutvalgets flertallsforslag. Ovennevnte nye konkurransevridningsproblemer forbundet med eksisterende svenske ordning, vil etter departementets syn også være aktuelle ved innføring av en lignende generell fradragsrettsordning for kommunene her i landet.

Flertallsforslaget representerer også et betenkelig systembrudd i merverdiavgiftssammenheng ved at forslaget medfører at virksomheter som ikke driver avgiftspliktig omsetning, får fradragsrett for merverdiavgift innenfor avgiftssystemet. Det er på det rene at en slik ordning ikke er i samsvar med EFs regelverk og følgelig ikke kan opprettholdes ved et evt. norsk medlemskap. I nevnte svenske utredning blir dette gjort klart for svensk vedkommende. I mandatet for utredningen heter det for øvrig at fremlagte forslag «bør stå i overensstemmelse med EG:s ordning inom området».

Skattedirektoratet har uttalt at en slik generell fradragsrettsordning for kommunene i tilfelle forutsetter at til dels betydelige ressurser må tilføres avgiftsforvaltningen.

b. Avgiftsfritak ved omsetning til kommunene

Dette er Zimmer-utvalgets ene mindretallsforslag.

Dette mindretallet går inn for at konkurran-

sevridningen motvirkes ved bruk av avgiftsfritak. Fritaksordningen bør, etter dette mindretallets syn, gis en begrenset virkning ved at fritakene avgrenses etter en konkret vurdering av hvilke områder som må anses særskilt utsatt for konkurransevridning. Mindretallet legger bl.a. vekt på at avgiftsfritak vil gi kommunene en umiddelbar avlastning. Videre vises til at antallet avgiftstransaksjoner og statens risiko for tap i avgiftssystemet vil bli redusert. Det legges også til grunn at en fritaksmodell ikke fremstår som spesielt kontrollteknisk komplisert. Disse medlemmer mener videre at fritaksordningen bør gis en begrenset virkning, dvs til områder som må anses særskilt utsatt for konkurransevridning.

Omhandlede forslag om avgiftsfritak vil innebære at de næringsdrivende - dvs selgeren - bærer ansvaret for at en fakturering uten avgift er korrekt. Den enkelte næringsdrivende må m.a.o. ta stilling til om det i det enkelte tilfellet skal beregnes avgift. Det må således bringes på det rene om medkontrahenten er en offentlig institusjon og om denne offentlige institusjonen er av en slik art at den har krav på avgiftsfri levering (jf. kapittel 7 ovenfor om ulike offentlige institusjoners stilling i denne sammenheng). Ved en begrensning av fritaksordningen vil dessuten en rekke næringsdrivende få både avgiftsfri og avgiftspliktig omsetning.

Selv med egne legitimasjonsregler i tilknytning til et slikt avgiftsfritak, anser departementet at risikoen for feil avgiftsberegning ikke er ubetydelig. Departementet mener videre at innføring av nye fritaksordninger vil bidra til å svekke avgiftens generelle karakter. Et fritak anses dessuten ikke å være i samsvar med EFs regelverk.

Departementet vurderer på denne bakgrunn avgiftsfritak som et lite aktuelt alternativ.

c. Generell avgiftsplikt for kommunalt egenregiarbeid

Med dette alternativ menes oppheving av merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, hvilket innebærer at offentlige institusjoner skal beregne avgift ved uttak for egenregiarbeid også når virksomheten hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov. Et naturlig supplement til en slik regelendring vil være å fastsette avgiftspålegg ved egenregiarbeid også for de offentlige institusjoner som utfører lignende arbeid, men som ikke omsetter til andre (dvs som ikke er registrert for avgiftspliktig omsetning). Et slikt supplement anses imidlertid ikke å være i samsvar med EFs regelverk.

Zimmer-utvalget har ikke foreslått noen former for avgiftspålegg, bl.a. under henvisning til at eksisterende ordning «har vist sin tilstrekkelighet».

I den svenske SOU 1993:75 går utredningen imot en omfattende uttaksregel for offentlige institusjoner som alternativ til eksisterende svenske ordning. Departementet vurderer dette alternativet som lite aktuelt også her i landet.

d. Redusert beregningsgrunnlag for avgift

En orientering om dette alternativet (tidligere svensk ordning) er gitt i kapittel 6.

Zimmer-utvalget går imot dette alternativet og det heter bl.a. i utvalgets utredning:

«En ordning med redusert beregningsgrunnlag for omsetning til offentlige institusjoner er foran antatt å måtte bygge på ulike reduksjonssatser for forskjellige typer ytelse. Dette vil føre til et system som kan bli vanskelig å praktisere både for de næringsdrivende og for avgiftsadministrasjonen. Videre kan det under enhver omstendighet by på problemer å komme frem til en reduksjons-sats som i tilstrekkelig grad «treffer riktig» slik at det skapes nøytralitet mellom utførelse i egenregi og anskaffelse fra andre. Denne ordningen vil således gi et komplisert regelverk hvor også effekten er usikker. Utvalget viser videre til at de svenske reglene om redusert beregningsgrunnlag ble avvirket bl.a. fordi et slikt regelverk ble ansett vanskelig å praktisere.»

Departementet slutter seg til utvalgets synspunkter.

e. Instruks til offentlige institusjoner

På bakgrunn av en henvendelse fra en rekke bransjeorganisasjoner i 1970, ble det samme år sendt ut rundskriv til departementene og fylkesmennene. I rundskrivene ble det gitt en henstilling til alle offentlige institusjoner om at de ved valget mellom egenregiutførelse og anskaffelse fra private næringsdrivende så bort i fra den økonomiske fordel som egenregiutførelse førte til i avgiftssammenheng. Instruksen ble innskjerpet i 1973.

Det er i ettertid ikke foretatt noen spesielle undersøkelser av om disse henstillingene er fulgt opp i praksis fra offentlige institusjoners side. Det er etter departementets syn ikke grunn til å tro at henstillingene har hatt noen stor betydning ved offentlige institusjoners valg mellom egenregi og anskaffelse fra andre.

Zimmer-utvalget anser at isolert bruk av instruks overfor offentlige institusjoner ikke er et egnet virkemiddel til å avhjelpe konkurransesvridning. Departementet deler dette synet.

Når det spesielt gjelder statlig sektor, vises det til pkt. 8.5 nedenfor.

8.3 AKTUELLE ALTERNATIVER

f. Begrenset avgiftspålegg for kommunene med tilbakebetalingsordning

Dette alternativet tilsvarer ordningen i Danmark før 1985 og innebar som tidligere nevnt at avgiftsmyndighetene kunne bestemme at enkelte bransjer (lokalt eller generelt) skulle beregne avgift ved egenregiarbeid. Det ble pålagt generell avgiftsplikt i enkelte bransjer. Det var lagt inn en nedre beløpsgrense. Avgiften ble refundert kommunene via en spesiell tilbakebetalingsordning (det kommunale moms-fond). Ordningen ble avvirket pga. stor pågang fra næringslivet om utvidelse til flere bransjer og avgrensingsproblemer. En slik pågang og avgrensings-spørsmål må forventes også her i landet ved evt. innføring av en slik ordning.

g. Beholde dagens regler med pålegg i visse tilfeller

Dette innebærer at det er adgang til å gi avgiftspålegg i visse tilfeller. Slike pålegg er som nevnt aldri gitt. Ordningen er ikke tilknyttet noe refusjonssystem. Zimmer-utvalget mener at ordningen «ikke har virket etter sin hensikt» og går imot denne (og andre) påleggsordning(er).

Det rådgivende utvalg om konkurransesvridning uttalte i 1977 at en hovedbegrunnelse for ikke å ha foreslått avgiftspålegg i de saker som hadde vært behandlet, var at det ikke hadde vært gitt tilstrekkelig dokumentasjon for omfanget og den generelle karakter av konkurransesvridningen i vedkommende bransjer. Utvalget uttalte dog i 1990 at avgiftsreglene virket konkurransesvridende i vaske-ribransjen. Det ble imidlertid ikke foreslått tiltak idet det ble vist til at spørsmålet var under behandling i Zimmer-utvalget.

En påleggsbruk vil kunne kobles sammen med en refusjonsordning som innebærer at kommunene får tilbakebetalt den samlede påleggsavgift etter på forhånd bestemte fordelingsnøkler. Dette alternativet vil dermed bli sammenfallende med alternativ f ovenfor.

Det kan videre fastsettes nedre beløpsgrenser for verdien av egenregiarbeidet for at pålegg skal bli aktuelt. Departementet anser at bruk av dagens ordning kan være et aktuelt alternativ.

h. Nytt svensk forslag i SOU 1993:75 om egenregikorrigerende i kommunale budsjetter

Det vises til kapittel 6.2.

De enkelte resultatenheter i en kommune skal foreta bokføringsmessige belastninger ved egenregiarbeid som skal oppfattes som

en faktisk kostnad som kan likestilles med merverdiavgift ved kjøp.

Forslaget kan ifølge SOU 1993:75 «utbygges» ved at kommunene innbetaler de belastede beløp til et fellesfond, som refunderes kommunene etter bestemte fordelingsnøkler.

Dersom en slik «utbygget» ordning samtidig begrenses til enkelte egenregiarbeider, vil den i hovedsak sammenfalle med alternativene *f* og *g* ovenfor. Alternativene *f*, *g* og *h* er såvidt likeartede at departementet nedenfor i pkt. 8.4 vil drøfte disse alternativene samlet.

i. Den generelle danske kompensasjons- og utligningsordning utenfor avgiftssystemet

I Danmark er ordningen som nevnt i kapittel 6 gjennomført ved at kommunale og amtskommunale institusjoner som ikke har rett til fradrag for inngående avgift etter de ordinære avgiftsreglene, får avgiften refundert gjennom en særskilt ordning *utenfor* avgiftssystemet. Samlede årlige refusjoner er ca 8 milliarder kroner. Siden kommunene selv skal bære ordningen, skal kommunene innbetale en «bidragsdel» som er fastsatt iht kommunenes andel av det samlede kommunale beskatningsgrunnlaget.

I et møte i det danske Indenrigsministeriet høsten 1993 ble det opplyst bl.a.:

- Det foreligger ingen offentlige utredninger e.l. til Folketinget om ordningen
- Ordningen - som altså er utenfor avgiftssystemet - administreres sentralt av Indenrigsministeriet (som tilsvarer Kommunal- og arbeidsdepartementet i Norge). Ordningen er tett knyttet til statlige tilskuddsordninger og nevnte kommunale bidrag blir gitt via motregning i kommunenes månedlige «kildeskatteudbetalinger» fra staten.
- Ordningen er ikke i strid med EFs regelverk
- Den kommunale kontoplanen er tilpasset ordningen
- Ministeriet anser selv at de administrative kostnadene ved ordningen er beskjedne

Den danske ordningen er generell og skaper dermed ikke de samme avgrensingsproblemer som begrensede ordninger (dette var hovedårsaken til at danskene innførte denne ordningen i 1985 istedenfor den tidligere påleggsordningen i enkelte bransjer). Teknisk sett bør en slik ordning kunne la seg gjennomføre også her i landet.

Etter departementets syn har den danske ordningen også klare minus-sider. Ordningen er generell og det er store beløp det dreier seg

om. Ordningen kan synes svært omfattende i forhold til konkurransevridningsproblemet mulige omfang i Norge. Danske kommuner er mer homogene i næringsstruktur, folketall og inntektsgrunnlag enn våre kommuner og en slik omfattende ordning passer derfor antakelig bedre i Danmark enn i Norge.

Det er også grunn til å tro at de nye konkurransevridningsproblemer som er konstatert i Sverige (jf. alternativ *a* ovenfor), også må hefte ved den nevnte danske ordning. Dette fremgår for øvrig av tidligere nevnte svenske SOU 1993:75 som av denne grunn ikke går inn for innføring av generell dansk ordning i Sverige. Indenrigsministeriet har opplyst at forholdet til «ny» konkurransevridning hittil ikke hadde vært særskilt debattert i Danmark.

j. Begrenset kompensasjonsordning utenfor avgiftssystemet

Dette alternativet vil i hovedsak samsvare med forslaget til det ene mindretallet i Zimmer-utvalget. Alternativet innebærer at kompensasjonen gis for merverdiavgift på enkelte typer anskaffelser.

Finansdepartementet anser dette alternativet som det mest aktuelle virkemiddel mot konkurransevridning hvis det ønskes at en ordning skal etableres forholdsvis raskt.

Fordelen med en slik begrenset kompensasjon er at forannevnte minus-sider ved den generelle danske ordningen blir langt mindre, samt at alternativet kan rettes mot de bransjer og anskaffelser hvor problemet trolig er størst (i så henseende har alternativet klare likhetspunkter med begrensede påleggsordninger).

Alternativets minus-sider gir seg selv - dvs pågang om å utvide ordningen og avgrensingsproblemer, jf. ovennevnte alternativ *f* vedrørende tidligere danske påleggsordning.

Etter departementets syn vil ikke en begrenset ordning skape større særproblemer vedrørende regnskap og budsjett enn en generell ordning.

Zimmer-utvalgets flertall har som tidligere nevnt vurdert det slik at begrensede ordninger vil skape avgrensingsproblemer samtidig som slike begrensede ordninger kan vise seg å være utilstrekkelige. Departementet er innforstått med disse innvendingene mot begrensede ordninger, men anser - alt tatt i betraktning - at det hefter for mange klare ulemper ved generelle ordninger til at slike ordninger bør innføres.

Departementet vil i denne sammenheng også tilføye at dersom det evt. viser seg at en begrenset ordning vil være utilstrekkelig og/eller uhåndterlig, kan denne «utbygges» mot en generell ordning.

Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurransesvridning mellom offentlig og privat virksomhet

Når det gjelder avgrensings spørsmål i forbindelse med begrensede ordninger, bør etter departementets syn det allerede etablerte rådgivende utvalg for saker om konkurransevidning etter merverdiavgiftsloven ha en naturlig rolle som uttalelsesinstans.

8.4 KONKLUSJONER - OPPSUMMERING

I sin generelle vurdering av konkurransevidningsproblemet, fremholder Zimmerutvalget (s. 79) følgende:

«Når det gjelder det offentliges forbruk av varer og tjenester, representerer dette en betydelig andel av totalkonsumet i samfunnet. Det er særlig på dette området at den avgiftsmessige fordelingen som ligger i å produsere en vare eller tjeneste selv eller med egne ansatte, kan gi vridningseffekter som er uheldige. Dette kan oppføre de ulike institusjonene til langt større bruk av egne ansatte til å løse oppgaver som ellers ville blitt utført av andre, og kan videre gi en dårlig utnyttelse av samfunnets ressurser. Avgiftsreglene kan derfor føre til konkurranseulempen med virkning for de private næringsdrivende.»

Som det fremgår av denne meldingen, er departementet enig med utvalget i disse synspunktene. En eventuell konkurransevidning kan både være til ulempe for private næringer og føre til dårlig utnyttelse av de kommunale ressursene. Det er imidlertid usikkert hvor stort problemet er, og valg av tiltak bør stå i et rimelig forhold til problemets omfang. Samtidig bør det være rimelig sikkerhet for at nye tiltak ikke gir nye og kanskje like store konkurransevidningsproblemer.

Det er viktig å utforme rammebetingelser som kan føre til en mer effektiv kommunal drift og gi en hensiktsmessig arbeidsdeling mellom offentlig og privat virksomhet. Kommunenes inntekter vil måtte innpasses innenfor meget stramme rammer for realvekst i statsbudsjettets utgifter i årene framover. En ytterligere utbygging av tjenestetilbudet i kommunene må derfor i større grad enn hittil skje gjennom effektivisering av kommunal virksomhet.

Økt konkurranse vil være ett viktig bidrag til bedret kommunal effektivitet. Større konkurranse kan gi endringer i kommunens valg mellom egenvirksomhet og kjøp både fra private og fra andre kommuner. Det siste kan lede til at kommunene i større grad kjøper tjenester av hverandre, og at de dermed kan utnytte stordriftsfordeler i produksjon og samlet få en mer rasjonell drift. Mer konkurranse-øytrale rammebetingelser, bl.a. knyttet til merverdiavgiftssystemet, kan bidra til økt konkurranse og effektiv bruk av samfunnets

samlede ressurser. Derfor er det etter departementets vurdering ønskelig å gjennomføre endringer som kan bidra til mer konkurranse-øytrale regler.

Et konkurranse-øytralt avgiftssystem er likevel ikke nødvendigvis tilstrekkelig til å sikre en best mulig utnyttelse av ressursene. I tillegg må kommunene i valget mellom egenproduksjon og innkjøp fra andre produsenter ha god kjennskap til de faktiske kostnadene ved selv å produsere en bestemt vare eller tjeneste. I den grad informasjon om kostnader ved ulike typer egenproduksjon er tilgjengelig og legges til grunn for kommunenes beslutninger, kan regnskapspraksis i kommunene tilsi en tendens til å undervurdere særlig de faktiske kapitalkostnadene ved egenproduksjon. Dagens regnskapsforskrifter gir riktignok adgang til å føre kalkulatoriske renter og avskrivninger på hvert enkelt formålspittel. Formålsinndelingen er imidlertid ikke (nødvendigvis) dekkende for den del av kommunal virksomhet som har konkurranseflate mot private produsenter.

På denne bakgrunn går det i valget mellom ulike modeller for å redusere konkurransevidningen et skille mellom:

- a) tiltak som begrenser seg til å fjerne konkurransevidninger som følge av merverdiavgiften og
- b) et opplegg der en i tillegg til mer konkurranse-øytral merverdiavgift også legger forholdene bedre til rette for mer reell konkurranse ved at deler av kommunal virksomhet skilles ut som egne regnskapsenheter.

Tiltak under a) vil være forskjellige former for kompensasjonsordninger, jf. pkt. 8.3 ovenfor. I valget mellom slike modeller for kompensasjon vil en begrenset kompensasjonsordning utenfor avgiftssystemet være å foretrekke. Den viktigste innvendingen mot en generell kompensasjonsordning er at det vil oppstå ny konkurransevidning mellom privat ikke-avgiftspliktig virksomhet og tilsvarende kommunal virksomhet (f.eks. mellom drift av kommunale og private barnehager, sykehjem, aldershjem, sykehus mv.), jf. omtalen av Sverige i avsnitt 6.2. I tillegg vil det totale omfang av refusjoner være betydelige (jf. at refusjonene i Danmark årlig utgjør ca. 8 milliarder danske kroner), noe som i seg selv kan vanskeliggjøre gjennomføring av et slikt system.

Det er forskjellige måter å organisere en refusjonsordning på, som i praksis er uavhengig av om en vurderer generelle eller begren-

sede ordninger. Som det er nærmere redegjort for i kapittel 6, har Danmark valgt en interkommunal utligningsordning. Kommunene innbetaler tilsammen et beløp svarende til utgiftene til refusjon av merverdiavgift. I omleggingsåret kan en med utgangspunkt i regnskapstall fastsette innbetalingene fra den enkelte kommune lik antatte refusjoner og på den måten begrense fordelingsvirkningene kommunene imellom. Skal en slik ordning virke etter hensikten må imidlertid innbetalingene fra den enkelte kommune for senere år fastsettes uavhengig av den faktiske refusjonen til kommunen. Ordningen vil således påvirke inntektsfordelingen mellom kommunene. Det er grunn til å anta at en slik ordning til stadighet kan bli utsatt for kritikk fra de kommunene som innbetaler mer enn de får igjen.

Dersom kommunal egenproduksjon blir erstattet av leveranser fra private produsenter, vil statens inntekter fra merverdiavgift isolert sett øke. Ved en balansert ordning, som den danske, vil dette ha sitt motstykke i tilsvarende økte utgifter for kommuneforvaltningen. Det forutsettes bl.a. at kommuneforvaltningen blir kompensert for slike merutgifter som oppstår pga. endret tilpassing for enkeltkommuner.

En måte å organisere/finansiere en refusjonsordning på kan være å opprette en egen øremerket bevilgning på statsbudsjettet «*refusjon for betalt merverdiavgift for visse typer varer og tjenester*», som vil inngå på lik linje med øvrige statlige overføringer i de økonomiske oppleggene for kommunene. Den konkrete utformingen av en slik ordning og andre alternative ordninger må utredes nærmere. Det vil i den sammenheng bl.a. måtte vurderes hvilke fordelingsmessige konsekvenser kommuner imellom de forskjellige ordninger vil ha. Videre må det tas hensyn til insentivvirkningene av refusjonsordningene ved at kommunene vil kunne endre tilpassing over tid.

En ordning som den danske oppfylder kravet til et avgiftssystem som er mer konkurransenytralt mellom kommunal egenproduksjon og anskaffelser fra private leverandører, fordi avgiftsbelastningen blir den samme i begge tilfeller. Om den enkelte kommune velger den løsning som bedriftsøkonomisk (og samfunnsøkonomisk) er billigst, vil avhenge av om den har et realistisk bilde av kostnadene ved egenproduksjon. Det er derfor ikke gitt at en konkurransenytral utforming av merverdiavgiftssystemet og derved korrekte incitamenter på dette området i seg selv vil gi en mer effektiv ressursbruk i kommunene. En eventuell innføring av refusjons-

ordning uten samtidig å pålegge kommunene å føre regnskapene slik at de reelle kostnadene knyttet til egenvirksomhet framkommer, vil derfor kunne vise seg å få begrenset effekt.

For å bedre beslutningsgrunnlaget i kommunene kan derfor et alternativ være å gi kommunene pålegg om at den del av kommunal virksomhet hvor omfanget av konkurranssevridning må antas å være størst skilles ut i egne regnskapsenheter (b)). Dette vil samtidig gjøre det mulig å innføre en begrenset ordning, enten som et *avgiftspålegg* eller som ordinær *avgiftsplikt* ved at all omsetning fra slike regnskapsenheter blir gjort merverdiavgiftspliktig (enhetene gjøres til egne avgiftsubjekter). Dette vil bety at en i praksis får en konkurransenytral utforming av merverdiavgiftssystemet. Videre vil en ordning som dette innebære at det settes søkelys på de faktiske produksjonskostnadene. Dette vil som nevnt kunne lede til økt reell konkurranse både mellom egenvirksomhet og private leveranser, og mellom kommuner.

Merutgifter som kommunene påføres som følge av et eventuelt avgiftspålegg forutsettes å bli kompensert fullt ut. For å ha et best mulig grunnlag for å beregne merkostnadene for kommunene, kan det i en overgangsperiode være aktuelt med regnskapsplikt uten at det samtidig skal svares merverdiavgift. Også i dette tilfelle bør overføringsordningene mellom staten og kommunene vurderes nærmere.

Selv om det er lovhjemmel for å innføre en begrenset ordning med avgiftspålegg/plikt, gjenstår det et betydelig utredningsarbeid før en slik ordning med bl.a. egne kommunale regnskapsenheter og statlig kompensasjonsordning kan gjennomføres i praksis. Blant annet må det vurderes hva slags virksomheter som kan være hensiktsmessig å skille ut i egne regnskapsenheter, og hva som skal være kravet til samlet omsetning før regnskaps- og merverdiavgiftsplikt inntreffer. Videre må det vurderes om dagens kommunale regnskapsforskrifter er utfyllende nok og hva slags organisasjonsform virksomhetene bør ha. I tillegg vil det måtte utredes nærmere hva slags regler som skal gjelde for fastsettelse av inngående verdi av anleggsmidler og hvorvidt det skal beregnes en kalkulatorisk forrentning av egenkapitalen.

I denne sammenheng vil departementet også vise til at regjeringen ved kgl.res. 4. desember 1992 har oppnevnt et eget utvalg for vurdering av lovgivning om selskapsorganisering av kommunal virksomhet - Selskapslovutvalget. Utvalget skal avgi sin innstilling i juli 1994. Utvalget skal gjennomgå og vurdere

en rekke spørsmål av betydning for organiseringen av kommunale virksomheter i en bred sammenheng hvor også andre hensyn enn kommunal effektivitet kommer inn. Bl.a. skal utvalget se på hvilke rammer som gjeldende rett setter for kommunenes adgang til å organisere virksomhet i form av privatrettslige sammenslutninger, og vurdere spørsmål av betydning for politisk og økonomisk kontroll med kommunale virksomheter som skilles ut fra den ordinære kommunale forvaltning. Utvalget skal også vurdere forslag til prinsipper for regnskapsføring i eventuelle slike selskapsformer. Vurdering av prinsippene skal ta utgangspunkt i ønsket om likhet med privat virksomhet, men også behovet for politisk styring over kommunenes/fylkeskommunens ressursbruk.

En endelig avklaring av spørsmålet om å skille ut egne regnskapsmessige enheter for å løse konkurransevidningsproblemet, bør trolig avvente Selskapslovutvalgets konklusjoner og Regjeringens vurdering av de forslag utvalget kommer med. En eventuell innføring av avgiftspålegg/avgiftsplikt må vurderes i en bredere sammenheng hvor også forholdet til andre kommunale mål blir ivarett.

En modell som skissert ovenfor vil imidlertid medføre de samme avgrensingsproblemer som de som er drøftet i tilknytning til andre begrensede ordninger.

Oppsummering:

Hvis det skal foretas endringer for å sikre en mer konkurransenøytral utforming av merverdiavgiftssystemet har departementet i denne meldingen funnet at det vil være 2 aktuelle alternativer:

Dersom det kun skal tas sikte på å oppnå en mer konkurransenøytral merverdiavgift, anser departementet at *en begrenset kompensasjonsordning utenfor avgiftssystemet* vil være det mest aktuelle i forhold til dagens påleggsordning i merverdiavgiftslovens § 11 tredje ledd. Det er denne løsningen som synes å kreve de minst omfattende videre utredninger. Departementet anser også at en begrenset kompensasjonsordning utenfor avgiftssystemet ikke vil være i strid med EFs regelverk.

Et annet alternativ vil etter departementets mening være å skille ut deler av den kommunale produksjonen i egne regnskapsenheter og at all omsetning fra disse enhetene blir gjort avgiftspliktig. Dersom slike enheter får status som egne avgiftssubjekter, vil de få ordinær avgiftspliktig omsetning også til andre offentlige institusjoner. Uten en slik status vil avgiftsplikt for enhetene kunne oppnås ved *avgiftspålegg som begrenses til de aktuelle kommunale virksomheter*. En påleggsordning

overfor enkelte kommunale virksomheter vil neppe kunne godtas innen EF dersom disse virksomheter *ikke* har noe utadrettet virksomhet (dvs. omsetning). Dette vil etter departementets syn stille seg annerledes dersom disse virksomhetene skilles ut som egne avgiftssubjekter. De vil dermed få ordinær omsetning også til andre offentlige institusjoner.

Det er i begge alternativene lagt til grunn at staten verken skal vinne eller tape proveny som følge av en eventuell nyordning.

Følgende avgrensingsspørsmål reiser seg i forbindelse med valg av løsninger:

- Både ved kompensasjons- og påleggsalternativet må det tas stilling til hhv hvilke anskaffelser og hvilke kommunale institusjoner som skal omfattes av en begrenset ordning, herunder definere disse. Departementet ser det som naturlig at konkurransevidningsutvalget blir trukket inn i dette arbeidet. Under den tidligere danske påleggsordning før 1985 gjaldt påleggene bygge- og anleggsarbeider, rengjøring, vask samt fremstilling av trykksaker. Departementet anser at disse virksomhetene er mest aktuelle også hos oss.
- Departementet anser videre at en eventuell nyordning må gis virkning over hele landet, dvs ikke gis lokale begrensninger. Foruten avgrensingsmessige hensyn, vil en her vise til at det ikke er mulig å gi gode anslag på geografiske forskjeller mht. konkurransevidningsproblemet.
- Departementet anser at en evt. påleggsordning bør suppleres med en regel som sier at denne bare gjelder for virksomheter hvor verdien av utførelse i egenregi overstiger visse minimumsbeløp pr. år.
- Når det gjelder påleggsordninger, må det også tas stilling til på hvilket avgiftsgrunnlag avgiften skal beregnes.
- Ved en evt. kompensasjonsordning vil denne etter all sannsynlighet måtte omfatte anskaffelser fra bransjer hvor tjenesteytelsene er klart dominerende. Spørsmålet blir hvorvidt også medfølgende vareleveranser bør medtas i en slik ordning. Zimmerutvalgets flertall uttalte at en begrenset ordning avgrenset til kun tjenester, vil føre til så mange praktiske og kontrollmessige problemer at en slik avgrensning vanskelig ville la seg gjennomføre. Departementet er enig i dette. Videre vil en kompensasjonsordning som evt. avgrenses til kun varer som leveres i sammenheng med tjenester, dessuten føre til at det kan oppstå konkurransevidningsspørsmål i forhold til isolerte leveranser av varer fra sel-

gere som ikke også leverer de aktuelle tjenester. Det må m.a.o. vurderes i hvilken utstrekning også slike isolerte vareleveranser bør medtas i en kompensasjonsordning.

- Ved en *begrenset* kompensasjonsordning vil det ikke være samme behov for å etablere en tilhørende statsbidragsordning slik som ved de generelle kompensasjonsordningene i Sverige og Danmark for å forhindre ny konkurransevridning.
- Som nevnt i kapittel 7 kan en kompensasjonsordning ikke omfatte avgift som ikke er fradragsberettiget for avgiftspliktige næringsdrivende etter merverdiavgiftslovens § 22, jf. § 14 (personbiler, kunst m.m.).

8.5 DET VIDERE ARBEID

Flere av de ovennevnte alternative løsningsforslagene for *kommunal sektor* vil medføre endringer i merverdiavgiftsloven. En evt. innføring av en kompensasjonsordning vil i tillegg medføre en egen lov med forskrifter om slik kompensasjon. Departementet vil - på bakgrunn av Stortingets behandling av denne meldingen - komme tilbake til evt. nødvendige endringsforslag under det videre arbeid med denne saken.

Som nevnt i kapittel 3 vil departementet vurdere å foreslå at det blir innført minste beløpsgrenser for evt. avgiftspålegg ved konkurransevridning mellom *private næringsdrivende*. Departementet ser det som naturlig at et slikt forslag blir vurdert og evt. fremsatt samtidig med forslag for offentlig sektor.

Departementet har i kapittel 2 redegjort for det særskilte fritaket for *offentlig vei* (merverdiavgiftslovens § 16 første ledd nr. 12). Dette fritaket er ikke i samsvar med EFs regelverk. Etter departementets mening bør det vurderes å oppheve dette fritaket i forbindelse med en evt. fremtidig begrenset kompensasjons- eller påleggsordning. Veisektoren vil dermed kunne få samme stilling i konkurransevridningssammenheng som øvrig bygge- og anleggsvirksomhet.

For *statlig sektor* vises til kapittel 3.2. Departementet antar at en ordning hvor visse

statlige institusjoner budsjetterer og avregner sine utgifter eksklusive avgift (såkalt netto-budsjettering) vil være mulig å gjennomføre med visse endringer i budsjetterings- og regnskapssystemene i staten. Et annet alternativ vil kunne være å gi en instruks for statlig sektor om å se bort fra avgiften ved valget mellom anskaffelse og egenregiarbeid. Departementet vil vurdere disse alternativene nærmere i sammenheng med det videre arbeidet. Det vil være naturlig at Riksrevisjonen deltar i dette arbeidet.

Det kan videre være grunn til å begrense eventuelle endringer overfor statlige institusjoner som driver omsetningsvirksomhet utenfor avgiftsområdet. Hvis også slike institusjoner omfattes av ordningen, kan det være fare for vridning i disfavør av private næringsdrivende som driver en tilsvarende virksomhet og som ikke har fradrag for inngående avgift. Eksempelvis kan dette gjelde innen helse- og utdanningssektoren.

De *økonomisk-administrative konsekvensene* av de ulike forslagene er ennå ikke utredet tilstrekkelig. Det gjenstår bl.a. å kartlegge nøyere omfanget av kommunal egenproduksjon. Samtidig vil disse ordningene medføre en rekke avgrensingsspørsmål, jf. kapitlene 7 og 8.4 ovenfor. Det vil derfor bli nedsatt en interdepartemental ekspertgruppe for å vurdere videre de økonomisk-administrative konsekvensene av dagens konkurransevridning samt av de mest aktuelle løsningsforslagene skissert i denne meldingen. Dette arbeidet vil ta utgangspunkt i Stortingets behandling av denne meldingen. For begge de begrensede alternativene vil det gjenstå en god del forbedringer før et forslag til endelig vedtak kan legges fram i form av en proposisjon. Et forslag til løsning må dessuten vurderes i en helhetlig budsjettmessig sammenheng.

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

Avtrykk av tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 10. desember 1993 «Merverdiavgift og offentlig sektor. Konkurranssevridning mellom offentlig og privat virksomhet» blir sendt Stortinget.