

Dokumenttype	NOU 1993:8	Dokumentdato	1993-11-02
Tittel	Bør merverdiavgiften differansieres		
Utvalgsnavn	Ekspertutvalget		
Utvalgsleder	Christiansen, Vidar		
Utgiver	Finansdepartementet		
Oppnevnt	1992-08-20	Sider	133
Kapittel	1 Innledning og sammendrag		
	1.1 Oppnevning og sammensetning av utvalget		
	1.1.1 Oppnevning		
	1.1.2 Sammensetning		
	1.2 Utvalgets mandat		
	1.3 Utvalgets arbeid		

Kapittel 1

Innledning og sammendrag

1.1 Oppnevning og sammensetning av utvalget

1.1.1 Oppnevning

Ekspertutvalget ble oppnevnt av Finansdepartementet 20. august 1992.

Utvalgets oppgave var å vurdere argumenter som kunne tale for eller imot en differensiering av merverdiavgiften. Siden tidligere utvalg i stor grad hadde sett på administrative sider ved en differensiering, ble dette utvalget bedt om å konsentrere seg om differensiert merverdiavgift som virkemiddel i fordelingspolitikken. Det har utvalget gjort, men har funnet det nødvendig å bruke noe mer tid på administrative konsekvenser enn det først ble lagt opp til. Dette har sin bakgrunn i budsjettforliket mellom Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti og Senterpartiet der det heter at:

"Stortinget ber om at Regjeringen forbereder grunnlag for å ta stilling til spørsmål om innføring av en gradert moms på enkelte matvarer ved behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett for 1993. Dersom denne gjennomgangen viser at det ikke finnes tilfredsstillende kontroll- og avgrensingsmuligheter, skal det innføres en likeverdig ordning ved at det i merverdiavgiftsloven lovfestes momskompensasjon for melk og ost, slik at den reelle avgiftssatsen tilsvare 15 pst".

1.1.2 Sammensetning

Utvalget har hatt følgende sammensetning:

- Professor Vidar Christiansen (leder), BI Handelshøyskolen i Oslo
- Forsker Haakon Vennemo, Statistisk sentralbyrå
- Underdirektør Aud Kjensli, Finansdepartementet
- Fylkesskattesjef Trygve Holst Ringen, Oslo Fylkesskattekontor

Som sekretær ble oppnevnt konsulent Øystein Aadnevik fra Finansdepartementet. Underdirektør Trond Aas fra Oslo Fylkesskattekontor har bidratt til kapitlet om problemer knyttet til kontroll og administrasjon, og deltatt på ett av utvalgets møter.

1.2 Utvalgets mandat

Utvalget har hatt følgende mandat:

"Spørsmålet om differensiert merverdiavgift er blitt utredet i flere sammenhenger, senest av Merverdiavgiftsutvalget, der avgiftsfratak for konsummelk ble vurdert. Siden spørsmålet igjen ble reist av finanskomiteens flertall i Budsjett-innst. S. nr. 13 (1991-92), finner departementet det hensiktsmessig å nedsette en ekspertgruppe som skal sammenfatte og vurdere de viktigste momenter som kan tale for eller mot en differensiering av merverdiavgiften slik det praktiseres i flere europeiske land. Da tidligere utredninger i vesentlig grad har fokusert på det systemtekniske og kontrollmessige, bør dette utvalget spesielt vurdere differensiert merverdiavgift som et virkemiddel i fordelingspolitikken. Videre skal utvalget:

- Sammenfatte tidligere utredninger av spørsmålet om differensiert merverdiavgift - både de administrative/avgiftstekniske og de fordelingsmessige sider med en slik ordning.
- Kartlegge hvordan merverdiavgiftssystemet er utformet i europeiske land og vurdere mulige konsekvenser for det norske systemet i lys av dette.
- Kartlegge de administrative kostnadene for myndigheter og næringsdrivende ved et differensiert merverdiavgiftssystem, og om et slikt system medfører særlige omgåelsesproblemer."

1.3 Utvalgets arbeid

Fra utvalget ble oppnevnt i august 1992 er det blitt avholdt 12 møter.

Utvalget har under arbeidet fått hjelp med fremskaffelse av data og modellberegninger, i første rekke fra Statistisk sentralbyrå.

Utvalget har under arbeidet gjennomført en reise til Stockholm for å møte representanter for Riksskattestyrelsen. Formålet var å bli informert om de svenske erfaringer i forbindelse med innføringen av differensiert merverdiavgift fra 1. januar 1992.

Kapittel 1	Innledning og sammendrag
1.4	Hovedpunkter og konklusjoner
1.4.1	Innledning
1.4.2	

1.4 Hovedpunkter og konklusjoner

1.4.1 Innledning

Merverdiavgiften er en svært viktig del av statens inntekter. For 1993 er det budsjettet med at merverdiavgift og investeringsavgift vil innbringe ca 72 mrd kroner, som utgjør ca 2/3 av statens samlede avgiftsinntekter. Det kan til sammenligning nevnes at inntektsskatten for 1993 er budsjettet å innbringe ca 7 mrd kroner til statskassen.

Utvalget har i sine analyser og vurderinger lagt til grunn en langsiktig betraktning. Innføring av differensiert merverdiavgift er en systemendring som ikke først og fremst bør vurderes ut fra kortsiktige problemer og situasjonsbestemte

forhold.

Videre har utvalget funnet det riktig å dele vurderinger av spørsmålet om ønskeligheten av en differensiert merverdiavgift i to trinn. Det fundamentale spørsmålet er om det er ønskelig å bruke den indirekte beskatningen til å endre prisene forbrukerne står overfor. Det er først etter at en har vurdert og svart ja på dette spørsmålet, at det er hensiktsmessig å vurdere i hvilken form prisene skal påvirkes. Her står en overfor flere alternativer hvorav gradering av momsen bare er en måte å gjøre dette på. Andre muligheter er bruk av subsidier og særavgifter, eller momskompensasjon.

I utredningen vurderes både bruk av differensiert indirekte beskatning generelt og spørsmålet om en differensiering bør skje i form av gradert moms. For å anbefale en differensiert indirekte beskatning er det ikke tilstrekkelig at dette virkemidlet bidrar til å oppfylle visse mål, f.eks. at det bidrar til å skape en mer rettferdig fordeling eller en bedre ressursbruk. Det er også nødvendig at dette virkemidlet er mer effektivt enn andre virkemidler for å nå disse målene.

Nedenfor vil det bli gitt en oversikt over argumenter som taler for eller mot en differensiert indirekte beskatning generelt, og argumenter i avveiningen mellom differensiert merverdiavgift og andre former for differensiert indirekte beskatning. Det er viktig å være oppmerksom på at hvert pro- eller kontraargument bygger på at en ser på ett hensyn isolert. Det er vektleggingen og sammenveiningen av de enkelte hensyn som avgjør hvilken samlet konklusjon en trekker.

1.4.2 Utredningens struktur

Utredningen består i hovedsak av fire deler.

Første del, som omfatter kapitlene 2 - 4, er beskrivende.

Den starter med en gjennomgang av hovedtrekk i det norske systemet for beskatning (kapittel 2), med hovedvekt på den indirekte beskatning og særlig merverdiavgiften. Det blir også gitt en kort historisk gjennomgang av enkelte sentrale virkemidler i fordelingspolitikken. Deretter, i kapittel 3 beskrives merverdiavgiftssystemene i en del andre land, der utvalget har valgt landene Sverige, Danmark, England og Italia. I tillegg er det gitt en beskrivelse av EF's felles regler for merverdiavgift samt konsekvenser av EØS-avtalen og et eventuelt EF-medlemsskap på dette punkt. Det siste beskrivende kapitlet er kapittel 4 som gir en oppsummering av tidligere utredninger om merverdiavgiftssystemet, spesielt de som drøfter hvorvidt en bør ha differensierte satser.

Den andre delen, som omfatter kapittel 5, er viet differensiert merverdiavgift som fordelingspolitisk virkemiddel.

Tre spørsmål er analysert: (i) hvilke problemer vil best kunne løses ved en differensiering av merverdiavgiften, og hvilke vil best kunne løses ved særavgifter/subsidier? (ii) vil differensiert indirekte beskatning være et hensiktsmessig virkemiddel når en søker å hjelpe grupper som adskiller seg ved spesielle kjennetegn (alder, familiestatus, medisinsk status)? (iii) vil differensiert indirekte beskatning være et hensiktsmessig fordelingspolitisk virkemiddel når individene har ulik inntektsevne?

Den tredje delen som omfatter kapitlene 6 - 9

konsentrerer seg om effektivitet (i vid forstand) og differensiert indirekte beskatning. Det første av disse, kapittel 6, tar for seg hvorvidt lavere indirekte beskatning (et subsidium) vil være et hensiktsmessig virkemiddel for å få til økt produksjon i en sektor preget av ufullkommen konkurranse. Det neste kapitlet, kapittel 7, diskuterer hvilken betydning valg av skattesystem har på bedriftens fordeling av ressurser mellom aktiviteter som både er produktive for bedriften og samfunnet, og aktiviteter som søker å påvirke skattesystemet, men som normalt bare er produktive for

bedriften. Sistnevnte aktivitet blir i utredningen kalt innflytelsesaktiviteter. Lobbyvirksomhet er et annet navn på samme fenomen. Deretter, i kapittel 8, betraktes betydningen internasjonal skattepolitikk har for Norges skattestruktur, og til sist, under kapittel 9, betraktes de administrative og kontrollmessige sidene ved ulike former for differensiert indirekte beskatning.

I den siste delen, som omfatter kapittel 10, skjer en tallfesting av ulike fordelings- og effektivitetsindikatorer. Noe plass blir også viet budsjettvirkningene av en differensiert merverdiavgift.

1.4.3 Sammenfatning av utredningen

I kapittel 2 har utvalget redegjort for enkelte hovedtrekk ved det norske skatte- og avgiftssystemet. Formålet med dette kapitlet er dels å beskrive selve merverdiavgiftssystemet. I tillegg er en del andre virkemidler i fordelingspolitikken beskrevet, som f.eks. direkte skatter og en del overføringsordninger. Det skyldes ønsket om å se en differensiering av merverdiavgiften i sammenheng med disse alternative virkemidlene.

Beskrivelsen av direkte skatter er omtalt under punkt 2.2, og er begrenset til en summarisk oversikt over de ulike skattesatser og beløpsgrenser som gjelder for 1993. Videre er det i dette punktet gitt en oversikt over gjeldende regler for forsørgerfradrag, foreldrefradrag etc. Barnetrygd, arbeidsgiveravgift og formuesskatt er også omtalt her.

De ulike overføringsordningene er beskrevet under punkt 2.3. Dette gjelder forbrukersubsidier, rentesubsidier og bostøtte, overføringer til enslige forsørgere, fødselspenger, sykepenger til arbeidstakere etc. Fremstillingen inneholder også en tabell over hvilke beløp som medgår til de ulike stønadsordningene.

Under punkt 2.4 er det redegjort for hovedpunktene i merverdiavgiftssystemet. Således er det først gitt en beskrivelse av området for avgiftsplikt, hvor det er vist til at avgiftsplikten for omsetning av varer er generell, mens omsetning av tjenester bare er avgiftspliktige i den utstrekning de er oppregnet i merverdiavgiftsloven. Videre er det gjort rede for begrepene utgående og inngående avgift.

Dette punktet inneholder også en kort beskrivelse av reglene for avgiftsberegning ved uttak, registrering i avgiftsmanntallet, frivillig registrering og reglene for innsending av omsetningsoppgaver.

Merverdiavgiftsloven inneholder også unntak fra plikten til å beregne avgift. For forståelsen av avgiftssystemet er det viktig å skille mellom avgiftsfritak med fradragsrett for inngående avgift og avgiftsfritak uten fradragsrett. Betydningen av denne forskjellen fremgår av punkt 2.4.5.

Både området for avgiftsplikt, reglene for avgiftsfritak med og uten fradragsrett, samt reglene for avskjæring av retten til fradrag for inngående avgift fremgår av en skjematisk oppstilling.

Den generelle avgiftssatsen var 20 pst. frem til 1. januar 1993. Den ble da hevet til 22 pst. I punkt 2.4.9 er det tatt inn et diagram som viser avgiftsoppgjøret for de enkelte ledd når en vare følges fra produsent til forbruker. Dette diagrammet er basert på den tidligere satsen på 20 pst.

Under punkt 2.5 er det gitt en beskrivelse av de viktigste særavgiftene som benyttes i Norge. Det er også tatt med en tabell som gir en oversikt over satsene til de ulike særavgiftene.

1 Innledning og sammendrag

1.4.3 Sammenfatning av utredningen

Under punkt 2.6 er det tatt med en kort historisk oversikt over bruken av enkelte virkemidler i fordelingspolitikken. Kapittel 3 inneholder en beskrivelse av merverdiavgiftssystemene i enkelte andre europeiske land. Videre er det gitt en omtale av de hovedreglene som gjelder innen EF. Fremstillingen gir i første rekke en oversikt over hvilke satser som benyttes i de enkelte land, og hvordan området for bruken av de ulike satsene er avgrenset. Utvalget har sett nærmere på reglene i Sverige, Danmark, Italia og Storbritannia. Beskrivelsen av avgiftssystemene i disse landene gir etter utvalgets oppfatning et variert bilde av hvordan systemer med differensierte avgiftssatser er innrettet.

I Sverige var avgiftssystemet frem til 1. januar 1992 basert på n avgiftssats. Etter dette tidspunkt benyttet det lavere sats på matvarer, romutleie i hoteller, serveringstjenester og persontransport. Det er gjort rede for hvilke avgrensingsregler som gjelder for avgiftsberegning etter lav sats, og hvilke hensyn som ble lagt til grunn ved utformingen av disse avgrensningene. Det konstateres at Danmark er det eneste landet innen EF som har n sats for beregning av avgift. Det er ikke påvist særskilte problemer med hensyn til avgrensning av avgiftsområdet for de danske reglene.

Italia benyttet pr. 31. desember 1992 en rekke ulike avgiftssatser. For hver avgiftssats er det gitt detaljerte avgrensingsregler, basert på en utførlig oppregning av hvilke varer og tjenester som skal avgiftsberegnes etter de ulike satser. Det er gitt eksempler på hvordan disse avgrensningene er foretatt.

Det britiske avgiftssystemet har regler om avgiftsfritak (0-sats) for en rekke varer og tjenester, men inneholder for øvrig ingen regler om lavere satser. Selv om det således ikke benyttes en så variert satsdifferensiering som i Italia, har det også her vist seg nødvendig å gi utførlige regler over de ytelser som er omfattet av avgiftsfritaket. Disse reglene er basert på en detaljert oppregning av de enkelte ytelser, og under punkt 3.6 er det gitt et eksempel på en slik oppregning.

EØS-avtalen omfatter ikke skatter og avgifter og har ikke medført endringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Når det gjelder bearbejdede landbruksvarer Protokoll 3 vil forskjellsbehandling med hensyn til merverdiavgift mellom norske og importerte varer ikke være i samsvar med EØS-avtalen. Eksempler på varer fra Protokoll 3 er sjokolade, kjeks, iskrem, knekkebrød og kaker.

Det norske merverdiavgiftssystemet er i hovedtrekk i samsvar med de regler og retningslinjer som i dag gjelder innen EF. I motsetning til det som gjelder innen EF har imidlertid det norske systemet ikke generell avgiftsplikt på tjenester. Dette må endres ved et eventuelt EF-medlemskap. Norge kan beholde en enkelt generell sats på 22 pst. som medlem av EF. Etter de regler som gjelder i EF kan alle land med en høyere generell sats enn 15 pst. opprettholde denne. De land som har forhøyde satser ved siden av den generelle skal avskaffe disse. Det gis videre anledning til å ha en eller to reduserte satser på minst 5 pst. Det gjelder imidlertid overgangsordninger for antall og størrelse av satsene.

EF-landene har ikke ansett differensiering av merverdiavgiften som noe mål i seg selv. I de utredninger som er kjent for utvalget og som har berørt spørsmålet er det gitt

uttrykk for at et system med en enkelt sats er det mest effektive. Da nesten alle EF-land opprinnelig hadde et merverdiavgiftssystem med to eller flere satser, har Kommisjonen ansett det umulig å endre dette på kort sikt. Utviklingen innen EF går imidlertid i retning av satsharmonisering og ikke ytterligere differensiering.

Kapittel 4 inneholder en gjennomgang av utredninger som har befattet seg med spørsmål om differensiering av merverdiavgiften. I de norske utredningene som er omtalt, og som har vurdert helt eller delvis fritak for matvarer er det, med unntak av "Avgiftsutvalget av 1953" og "Poulson-utvalget", ikke anbefalt noe fritak.

I konklusjonene i disse utredningene er det lagt vekt på de avgiftstekniske og kontrollmessige hensyn. Ut fra prinsipielle betraktninger om at merverdiavgiftssystemet i størst mulig grad bør opprettholdes som generelt avgiftssystem, har det videre vært ansett uheldig å innføre fritak eller delvis fritak for visse varegrupper. En annen hovedbegrunnelse for å gå imot et fritak har vært at andre virkemidler, f.eks. subsidier, har vært ansett som bedre virkemidler for å oppnå de ønskede fordelingsvirkninger.

Utvalget har videre beskrevet tre svenske utredninger som har vurdert redusert merverdiavgift på matvarer, og som alle har konkludert med at merverdiavgiften bør være den samme for matvarer som for andre varer. Begrunnelsen har vært at fordelingsvirkningene er ubetydelige, og at andre fordelingspolitiske instrumenter, som f.eks. overføringer, er å foretrekke. Videre har det vært fremholdt at det vil oppstå uheldige effektivitetsvirkninger for ressursbruken, og for det tredje at differensiering er forbundet med administrative kostnader. Utvalget har videre redegjort for to britiske studier som har analysert fordelingsvirkningene av en momsdifferensiering. Konklusjonen er også her at barnetrygd, økte stønader etc. gir en bedre fordelingsprofil. I den nyeste britiske analysen fra oktober 1992 fremheves 3 grunner for å gå over til mer ensartede satser; riktigere prissignaler, mindre administrative kostnader knyttet til klassifisering av goder, kontroll etc og at det finnes mer effektive instrumenter i fordelingspolitikken.

Kapittel 1 Innledning og sammendrag

1.4.3 Sammenfatning av utredningen

I kapittel 5 blir differensiert merverdiavgift vurdert som et virkemiddel i fordelingspolitikken.

Punkt 5.1 er i hovedsak en innføring i en del begreper og resultater som er nødvendige i den videre analysen. Blant annet er ulike vridninger i skattesystemet og overveltning av skatter beskrevet.

Under punkt 5.2 vurderes økonomiske sider av ulike former for differensiert indirekte skatt opp mot hverandre der hovedvekten er lagt på forskjellen mellom en differensiering av merverdiavgiften og særavgifter/subsidier. Siden næringsdrivende får fradrag for inngående merverdiavgift, vil en differensiering av merverdiavgiften ikke påvirke faktorbruken i bedriften. En særavgift vil på den annen side pålegges alle brukere av en vare, også de næringsdrivende, og den vil således vri faktorbruken i

bedriften. Er staten således interessert i å vri faktorbruken i en bedrift, vil en særavgift (subsidium) være å foretrekke. Dette vil være tilfelle ved eksterne virkninger da en kostnadseffektiv bruk av avgiftssystemet tilsier at alle brukerne av en vare skal belastes med avgiften uansett om denne kjøpes av endelig forbrukere eller brukes som innsatsfaktor i den videre produksjonen.

Er på den annen side formålet med differensieringen av den indirekte beskatningen å påvirke inntektsfordelingen, bør en normalt velge skatter som bare differensierer mellom endelige forbrukere, og ikke bidrar til å vri bruken av innsatsfaktorer i bedriftene. En differensiering av merverdiavgiften vil tilfredsstillende dette kravet siden næringsdrivende normalt får fradrag for inngående merverdiavgift. I den grad en vare ikke brukes som innsatsfaktor, vil også særavgifter/subsidier kunne oppnå dette. Det samme vil være tilfelle dersom det er mulig å skille ut hvilke kjøpere som er endelige forbrukere og hvilke som skal benytte varen som innsatsfaktor. I en slik situasjon bør valget mellom de to måter å differensiere avgiften på avgjøres av administrative og kontrollmessige hensyn.

Under punkt 5.3 undersøkes det om en differensiering av merverdiavgiften vil være et egnet virkemiddel dersom man ønsker å hjelpe grupper som adskiller seg ved spesifikke kjennetegn som alder, kjønn, helsetilstand osv. Dersom myndighetene entydig er i stand til å identifisere gruppen en ønsker å hjelpe, er konklusjonen klar. En direkte støtte til vedkommende gruppe vil klart være å foretrekke, både fordi en slik støtte er mer treffsikker og har en bedre fordelingsprofil. Dette medfører bl.a. at det vil være en betydelig bedre løsning å øke barnetrygden enn å redusere moms på matvarer dersom en er interessert i å hjelpe barnefamiliene. Dette bekreftes i beregninger gjennomført under punkt 10.5 der det blir vist hvordan lavinntektshusholdninger vil tjene på kontantstøtte framfor redusert moms på nødvendighetsvarer som mat og brensel til oppvarming. Husholdninger med høy inntekt vil tjene på redusert moms. Det skyldes at husholdninger med høy inntekt også bruker flere kroner på nødvendighetsvarer enn det husholdninger med lav inntekt gjør.

Er myndighetene på den annen side ikke like godt i stand til å identifisere mottakerne av støtte, er ikke konklusjonen like opplagt. Kravene for at en differensiert merverdiavgift skal være et godt egnet virkemiddel i dette tilfellet, er at gruppen en ønsker å hjelpe skal være stor, og at vedkommende gruppe bør ha et konsummønster som klart skiller den ut fra resten av befolkningen. Utvalget har vanskelig for å finne eksempler på støtteverdige grupper som tilfredsstillende disse kravene. Alt i alt må det derfor være grunnlag for å konkludere med at differensiert merverdiavgift ikke er noe godt egnet virkemiddel når en skal søke å hjelpe spesielle grupper.

Under punkt 5.4 studeres differensiert indirekte beskatning som et virkemiddel i fordelingspolitikken når individene adskiller seg ved ulike inntektsevner. Denne analysen gir som generelt resultat at en differensiering normalt vil være fornuftig. Det er bare under helt spesielle betingelser at en uniform indirekte beskatning vil være å foretrekke. På den annen side er det svært vanskelig å si noe sikkert om hvilke varer som eventuelt bør ha høy eller lav skattesats. Dette er i siste instans et empirisk spørsmål, og det er tvilsomt om det foreløpig finnes gode nok data til å kunne estimere de størrelsene som er nødvendige for å kunne avgjøre dette.

Det er imidlertid mulig å si noe om de resonnementene som ligger bak vurderingen av hvilke goder som bør ha en høy/lav indirekte beskatning. Dersom inntektsskatten myndighetene har anledning til å ilegge, er begrenset til å være en prosentvis andel av inntekten og dersom en ser bort fra fordelingsvirkninger, vil det være fornuftig at alle varer får

samme relative etterpørselsreduksjon. Dette medfører imidlertid ikke at alle varer bør ha samme skattesats. For å få til en gitt relativ etterspørselsreduksjon trengs en større prisøkning (og dermed indirekte skatt) for varer som er lite prisfølsomme (har lav priselastisitet¹). Eksempler på slike varer er matvarer og brensel. Resultatet skyldes at etterspørselen etter disse varene vil endres lite selv om prisen øker betydelig. Tilpasningen vil dermed bli svært lik den man hadde i en situasjon uten slik skatt, og det er nettopp det et skattesystem ut fra effektivitetshensyn bør prøve å oppnå.

Dersom en i analysen over også trekker inn fordelingsvirkninger, endres resultatene betydelig. På samme måte som før vil effektivitetsvirkningen tilsi at en bør ha høyest skatt på varer med lav prisfølsomhet. Fordelingsvirkningene tilsier på den annen side at en bør ha høyest skatt på varer som personer med høy inntekt bruker relativt mye av (luksusvarer). Den ideelle varen å beskatte ville således være en vare som er lite prisfølsom (har lav priselastisitet), og som brukes relativt mye av personer med høy inntekt (har høy inntektselastisitet). I praksis viser det seg imidlertid at varer som er lite prisfølsomme brukes relativt mest av personer med lav inntekt. For eksempel har matvarer og brensel lav inntektselastisitet, og bør således ha lav skatt ut fra et fordelings-synspunkt. De samme varene har imidlertid, som det fremgikk av avsnittet over, også lav priselastisitet, og bør således ha høy skatt ut fra et effektivitetssynspunkt. Varer som flyreiser, turisme og varige konsumgoder som er relativt prisfølsomme vil være typiske luksusgoder. Det er således ut fra denne analysen ikke mulig å komme frem til en varegruppe som egner seg særlig godt for beskatning siden fordelings- og effektivitetseffekten går i motsatt retning. Det er for den enkelte varegruppe ikke mulig på forhånd å avgjøre hvilken av disse effektene som vil dominere.

I en situasjon der staten ikke lenger er begrenset til å ilegge en proporsjonal inntektsskatt, vil resultatene endres betydelig, siden inntektsskatten da i større grad kan ivareta fordelingsaspektet. Da vil det være de varene som er med på å stimulere arbeidstilbud eller sparing som bør ha de laveste skattene siden skattesystemet ellers virker i disfavør av disse aktivitetene. Det er lite som skulle tilsi at nødvendighetsvarer som mat og elektrisitet vil falle i denne kategorien.

En forutsetning bak resultatene over, er at den inntekten som kommer til beskatning er en god indikator på vedkommendes levestandard. Det er flere grunner til at dette ikke trenger å være tilfelle. Ikke alle typer inntekt er like lett å beskatte, og inntektsfastsettelse ved skatteligningen kan være dårlig i samsvar med forbruksmulighetene. Periodisering av inntekt kan gi galt inntrykk av en persons langsiktige levestandard. I tillegg kommer direkte unndragelse. Dersom dette er tilfelle, kan det tenkes at vedkommendes forbruk er en bedre indikasjon på vedkommendes inntektsevne. I så fall kan en høy skatt på varer som vedkommende bruker mye av (luksusvarer) være med på å gi en bedre fordelingsprofil. Det er imidlertid grunn til å tro at for lavere faktiske inntekter vil skattbar inntekt i større grad reflektere faktisk levestandard. Derfor taler dette ikke i samme grad for lavere skatt på varer som lavinntektsgrupper bruker mye av. En flat sats for indirekte beskatning kombinert med luksusavgifter kunne derfor være et egnet virkemiddel i en slik situasjon. Imidlertid tyder beregninger under punkt 10.5.3 på at en ytterligere økning av avgiften på luksusartikler vil ha en relativt svak fordelingspolitisk effekt.

Kapittel 1 Innledning og sammendrag

1.4.3 Sammenfatning av utredningen

Med kapittel 6 begynner analysen av effektivitetsvirkningene av en differensiert indirekte beskatning. Kapitlet diskuterer om en lavere indirekte beskatning kan være et virkemiddel for å få til økt forbruk i sektorer preget av ufullkommen konkurranse. Her vil forbrukernes verdsetting av å forbruke en ekstra enhet være større enn kostnaden for produsenten ved å frembringe denne ekstra enheten. En økt omsetning av dette produktet ville derfor være ønskelig. Analysen i dette kapitlet er særlig konsentrert mot en sektor preget av ufullkommen konkurranse - jordbrukssektoren. Analysen konkluderer med at i den grad en forbruksøkning av produktet dekkes ved økt import, kan en lavere indirekte beskatning på jordbruksvarer være et fornuftig virkemiddel siden innenlandsprisene for de fleste jordbruksvarene ligger betydelig over verdensmarkedsprisene. Skjer på den annen side forbruksøkningen ved økt innenlandsk produksjon, er det mer tvilsomt om lavere indirekte beskatning av disse produktene vil være å anbefale. Det skyldes at norsk jordbruksproduksjon er subsidiert slik at de samfunnsøkonomiske grensekostnader ligger over den privatøkonomiske. Det kan vises at det i dette tilfelle bare vil være fornuftig å få til økt forbruk dersom den samfunnsøkonomiske grensekostnad er mindre enn prisen. Prisen må her tolkes som pris eksklusive moms siden momsen er en generell skatt som gjelder for de fleste varer. Hvorvidt dette er tilfelle, er i siste instans et empirisk spørsmål.

I kapittel 7 diskuterer utvalget hvilken betydning valg av skattesystem har på bedriftens fordeling av ressurser mellom aktiviteter som både er produktive for bedriften og samfunnet, og aktiviteter som søker å påvirke skattesystemet, men som normalt bare er produktive for bedriften. Sistnevnte aktivitet blir i utredningen kalt innflytelsesaktiviteter. Lobbyvirksomhet er et annet navn på samme fenomen.

Utvalget har i kapitlet argumentert for at innflytelsesaktiviteter vil være mer utbredt på produsent- enn på konsumentensiden. Det vil da være fornuftig å ha et skattesystem som gjør at ulike produsentinteresser i minst mulig grad søker å påvirke dette. Et skattesystem som ikke diskriminerer mellom ulike produsenter/næringer vil derfor normalt være å foretrekke. Et skattesystem der en søker å ivareta fordelingshensynet gjennom en progressiv inntektsskatt vil normalt oppnå dette relativt bra. Søker en på den annen side å ivareta fordelingshensynet gjennom differensiert indirekte beskatning, vil de enkelte næringer i større grad ha interesse av å søke å påvirke skattesystemet. Lavere merverdiavgift vil normalt medføre økt omsetning og høyere priser for tilbydereren og dermed økt profitt. Konsekvensen av dette blir følgelig at dersom en vil søke å redusere omfanget av innflytelsesaktiviteter, bør en ivareta fordelingshensynet gjennom en progressiv inntektsskatt.

I den grad en likevel vil bruke en differensiert merverdiavgift som fordelingspolitisk virkemiddel, vil det ut fra hensynet til innflytelsesaktiviteter være en fordel at dette blir gjort gjennom en normalsats, kombinert med en forhøyet sats for enkelte luksusvarer. Da vil nemlig antall næringer som ville søke å påvirke denne beslutningen være relativt begrenset (de som blir utsatt for denne forhøyde satsen). En normalsats, kombinert med reduserte satser for enkelte varer på den annen side, ville medføre større innflytelsesaktiviteter siden de fleste næringer nå

kunne ha håp om å oppnå slike lavere satser.

I kapittel 8 diskuterer utvalget hvilke realøkonomiske konsekvenser utenlandsk skattepolitikk kan ha for Norges valg av skattepolitikk.

Selv om avgifter kan motivere til samfunnsøkonomisk sett uheldig grensehandel, følger det ikke uten videre at avgiftene er for høye. Ulempene må avveies mot proveny og de problemer som er knyttet til alternative skatter. Likevel vil grensehandel være ett av flere hensyn ved valg av avgiftsstruktur. Det er grense for hvor høy innenlandsk avgift det er forsvarlig å ha når det forekommer grensehandel eller smugling. Dette hensynet vil bli forsterket om Norge blir medlem av EF. Det vil isolert sett være større grunn til å ha en mer moderat avgiftssats jo lavere prisen på en vare er i nabolandene.

En del av de varene som handles utenlands blir i all hovedsak handlet av folk som bor i grenseområdene. Det gjelder særlig varer som kjøpes hyppig, og varer med begrenset holdbarhet og transportevne og med stort volum eller vekt i forhold til verdi. Matvarer og bensin er eksempler på slike varer. Den nasjonale betydning av grensehandelen vil derfor ofte ikke stå i forhold til den lokale betydning. Dyre varer som kjøpes sjelden, vil i større grad bli handlet i utlandet også av folk utenfor grenseområdene dersom det er vesentlige prisforskjeller. Et typisk eksempel er en del varige konsumgoder som f.eks. elektriske apparater. Derfor bør en ikke minst være oppmerksom på avgiftsnivået på slike varer i grensehandelssammenheng.

Tjenester er som hovedregel goder som er svært lite transportable. Faren for grensehandel er derfor ingen god grunn til at de skal ha lav avgift. Et tjenesteområdet som ofte nevnes i internasjonal sammenheng, er tjenester som kan ha betydning for valg av ferie- og konferanseland etc. Problemet med å differensiere mellom turisttjenester og andre tjenester taler imidlertid for at det internasjonale hensynet ikke kan tillegges vesentlig vekt. Det er heller ikke uten videre gitt at en vil ønske å ha lav skatt på utlendingers forbruk i Norge.

I forhold til de nærmeste naboland har Norge ikke spesielt høye avgifter på de fleste varer. Norge har momssats på 22 pst., som ikke omfatter alle tjenester. Det er subsidier på visse matvarer, men høye særavgifter på bensin, alkohol og tobakk. Danmark har en ens momssats på 25 pst., som også omfatter de fleste tjenester. Sverige har en generell momssats på 25 pst. Momsen omfatter de fleste tjenester, f.eks. rom- og hytteutleie. Det er redusert momssats på mat, restauranter og hoteller. Satsen er 21 pst. - altså n prosentenheter under den norske standardsatsen. Denne sammenligningen taler ikke for at den norske avgiftsstrukturen skulle medføre særlig skattemotivert grensehandel.

Utvalget har ikke funnet argumenter for at avgiftsreduksjoner med sikte på å hindre grensehandel er den mest effektive bruk av skattepolitikken i sysselsettingsøyemed. Som totalvurdering finner ikke utvalget at internasjonale skattehensyn taler for å innføre redusert momssats på noen varekategori. En finner heller ikke at dette hensynet taler mot en utvidelse av beregningsgrunnlaget for momsen med tanke på å inkludere flere tjenester. Derimot mener vi at hensynet til utenlandshandel isolert sett er et argument mot å innføre forhøyet momssats på visse varekategorier. Særlig gjelder dette varige konsumgoder.

Kapittel 9 inneholder utvalgets vurdering av de kontrollmessige og administrative problemer som knytter seg til en differensiering av merverdiavgiften.

Kapittel 1 Innledning og sammendrag

1.4.3 Sammenfatning av utredningen

I punkt 9.1 redegjøres for de erfaringer som er høstet når det gjelder fritaksordningen for trykt skrift og for tjenesteytelser til offentlig veg. Utvalget viser til at fritakene har reist og fremdeles - etter over 20 år - reiser avgrensnings- og tolkningsproblemer.

I punkt 9.2 redegjør utvalget for prinsipielle momenter av administrativ og kontrollmessig art som anses som viktige, og som det også tradisjonelt har vært lagt vekt på ved utformingen og praktiseringen av merverdiavgiften i Norge. Utvalget finner at en differensiering av merverdiavgiften vil resultere i et mer uoversiktlig og innfløkt avgiftssystem og medføre kontrollproblemer, merarbeid og usikkerhet både for de næringsdrivende og for avgiftsadministrasjonen. Et system med avvikende avgiftssatser vil etter utvalgets syn representere en kilde til feilbehandling og gi økte muligheter for avgiftsunndragelser. Kontrollbehovet vil øke. Hvis det ikke tilføres flere ressurser, må ambisjonsnivået senkes.

I punkt 9.3 drøftes spørsmålet om en eventuell differensiering bør gjøres gjeldende på alle eller siste ledd i omsetningskjeden. Utvalget viser til at det ikke har noen betydning for provenyet om en redusert sats legges på alle eller siste ledd, og er samlet av den oppfatning at den eventuelt bør gjøres gjeldende på alle ledd.

Utvalget har i punkt 9.4 vurdert en eventuell avgrensning av området for bruk av lav sats. Ut fra avgiftstekniske og kontrollmessige hensyn er utvalget av den oppfatning at en avgrensning knyttet opp til "basismatvarer" eller "nødvendighetsvarer", vil skape så store avgrensningsproblemer at det neppe lar seg gjøre å gjennomføre på en tilfredsstillende måte. Rent avgiftsteknisk vil alternativene da være enten å knytte området til et fåtall helt klart definerte varer som f.eks. "konsummelk" eller å benytte lav sats for alle matvarer, inklusive servering av matvarer.

I punkt 9.5 har utvalget redegjort nærmere for de krav som må stilles til de næringsdrivende, herunder hvilke kontrolltiltak som bør settes inn på de ulike omsetningsledd, for at myndighetene skal gis en mulighet for å kontrollere hvor stor del av omsetningen som refererer seg til de forskjellige satser. Alternativene som er vurdert er enten at det pålegges detaljisten å ha kassaapparat med egne registre for "lavsatsvarer" - eventuelt et pålegg om å utferdige notaer for hver vareart, eller at det godtas en utregning av salgsverdien basert på innkjøpsverdien av varene rent sjablonmessig. Sistnevnte metoder har etter utvalgets oppfatning klare svakheter ut fra et kontrollmessig synspunkt. Den sikreste metode for at det skal være mulig å kontrollere at lavsatsomsetning og høysatsomsetning er riktige, vil være å kreve særskilt registrering av de enkelte varegrupper som hører inn under de forskjellige avgiftssatser på salgstidspunktet. Dette vil imidlertid kreve investeringer i kassautstyr hos de detaljister som ikke allerede har dette. Uansett om slik registrering foretas eller ikke, vil mulighetene for feilbehandling og avgiftsunndragelser øke.

I punkt 9.6. har utvalget redegjort for de endringer som må skje med omsetningsoppgaven ved en eventuell innføring av differensiert sats.

I punkt 9.7 har utvalget skissert det merarbeid som

avgiftsadministrasjonen vil få. Utvalget viser til at regler, rutiner, EDB-registre og programmer må endres og at det må utarbeides informasjon til de berørte næringsdrivende. Det er fra Skattedirektoratets side uttalt at det er nødvendig med minst 6 måneder fra et eventuelt vedtak om differensiering til dette kan settes i verk.

I punkt 9.9 er det redegjort for administrative og kontrollmessige momenter i forbindelse med særavgifter, forbrukersubsidier og momskompensasjon. Felles for alle ordningene slik de praktiseres (har blitt praktisert), er at avgiften (subsidiene) blir innkrevd (utbetalt) på et tidlig tidspunkt i omsetningskjeden. Kontrollen skjer ved at fakturaer og regnskapet til den avgiftspliktige (subsidiemottakeren) blir sammenlignet med regnskapet.

I punkt 9.10 har utvalget vurdert hvilken form for differensiering av den indirekte beskatningen som vil være ønskelig ut fra et kontrollsynspunkt. Utvalget konkluderer med at en kombinasjon av særavgifter/subsidier vil være enklere å administrere og kontrollere enn en differensiering av merverdiavgiften.

Utvalget foretar i punkt 9.11 en oppsummering av de momenter det er redegjort for i de øvrige punkter i kapittel 9. Uti fra systemtekniske, kontrollmessige og administrative hensyn, er det etter utvalgets oppfatning ikke tvil om at et merverdiavgiftssystem basert på n sats er å foretrekke. I valget mellom en differensiert merverdiavgift og en ordning med subsidier/særavgifter, vil sistnevnte være å foretrekke forutsatt at varen brukes som innsatsfaktor, eller dersom det er enkelt å avgjøre hvorvidt kjøperen av en vare er endelig forbruker eller skal bruke varen som innsatsfaktor. Momskompensasjon har til nå blitt praktisert som et stykksubsidium og i den utstrekning dette fortsatt vil være tilfelle, vil da være å foretrekke fremfor en differensiert merverdiavgift.

Kapittel 1 Innledning og sammendrag

1.4.5 Samlet vurdering

1.4.5 Samlet vurdering

Utvalgets hovedoppgave har vært å vurdere differensiert merverdiavgift som virkemiddel i fordelingspolitikken. Å fastsette de fordelingspolitiske mål er et rent politisk ansvar. Utvalgets faglige vurdering gjelder bare hvor egnet en differensiering av merverdiavgiften er til oppfylle disse målene. Differensiering av merverdiavgiften kan tenkes innført til erstatning for eksisterende overføringsordninger, f.eks. ved at en trapper ned barnetrygden. Eller ordningen kan tenkes innført fordi en vil føre en mer ambisiøs fordelingspolitikk. Men også dette vil kunne gjøres ved sterkere bruk av de eksisterende overføringsordninger. Uansett blir det altså en hovedsak å vurdere differensiering av merverdiavgiften opp mot andre fordelingspolitiske tiltak.

En hovedkonklusjon til utvalget er at differensiering av merverdiavgiften ved å redusere avgiftssatsen for nødvendighetsvarer er et lite treffsikkert virkemiddel i fordelingspolitikken, og at andre virkemidler er mer effektive. I tillegg kommer at differensiering av merverdiavgiften vil medføre betydelige administrative og kontrollmessige problemer. Ved

eventuell differensiering er det viktig at den innrettes slik at disse problemene begrenses.

n måte dette kan skje på er å begrense bruken av lav avgiftssats til et snevert utvalg av varer som det er lett å avgrense. Men siden det er en grense for hvor mye en kan senke prisen på spesielle varer, vil dette også klart begrense den omfordeling en kan oppnå med et slikt tiltak.

En annen mulighet er å la lavsatsområdet favne så vidt at en unngår mange av de administrative og kontrollmessige problemer ved avgrensning mellom tilstøtende vare- og tjenestekategorier. Dette er grunnen til at svenske avgiftsmyndigheter sterkt anbefaler den løsning man har valgt i Sverige ved å la redusert sats ikke bare omfatte utvalgte matvarer, men alle matvarer, restauranter og hoteller. Den store svakheten ved denne løsningen er at fordelingseffekten svekkes drastisk siden en får inn i lavsatsområdet varer og tjenester som er klart luksusbetonte. Dermed oppnår en langt mindre av den omfordeling som skulle være hensikten med differensieringen. Dersom en likevel finner det riktig å differensiere den indirekte beskatningen ut fra fordelingshensyn, vil et system med særavgifter/ subsidier/momskompensasjon være å foretrekke ut fra hensynet til kontroll og administrasjon. Dette skyldes at utbetalingen/innkrevingen av sistnevnte kan legges på et tidlig omsetningsledd slik at antall kontrollobjekter blir lite. Nå vil rett nok et system med særavgifter/subsidier/momskompensasjon ikke være hensiktsmessig dersom varen også i betydelig grad benyttes som innsatsfaktor, og det ikke er mulig å skille ut hvorvidt en kjøper av varen er en endelig forbruker eller skal benytte den som innsatsfaktor. For de varer hvor en differensiering oftest har vært nevnt i den politiske debatt, dvs jordbruksvarer som melk og kjøtt, vil særavgifter/subsidier være særlig gunstige (sammenlignet med en differensiering av merverdiavgiften) siden man her har samvirkeorganisasjoner som kan stå som mottaker av et subsidium. Antall kontrollobjekter blir dermed svært lite.

Videre er det utvalgets oppfatning at differensiering vil kunne stimulere til innflytelsesaktiviteter i et omfang som ikke er ønskelig. Spesielt gjelder dette ved innføring av reduserte satser. Dersom en likevel skulle innføre reduserte satser på nødvendighetsvarer, er det utvalgte matvarer og strøm og brensel som utmerker seg ut fra sine fordelingsvirkninger. Imidlertid er miljøhensyn et argument mot reduserte skattesatser på energi. Når det gjelder matvarer, kan den prisforskjell en har mellom verdensmarkedet og det innenlandske marked i seg selv være et argument for prissenkende tiltak dersom en sørger for at den økte etterspørsel som utløses dekkes gjennom import. Siden den innenlandske betalingsvillighet er høyere enn hva importen vil koste, oppnår en økt behovstilfredsstillelse.

Etter utvalgets vurdering står argumentene for bruk av høyere avgifter på luksusbetonte varer og tjenester som rent fordelingspolitisk virkemiddel vel så sterkt som argumentene for bruk av redusert sats på nødvendighetsvarer. Dette hensynet er imidlertid delvis ivaretatt allerede gjennom særavgifter. Dessuten vil relativt fri grensehandel gjøre det vanskelig å holde et særnorsk avgiftsnivå på de konsumgoder som kan være kandidater til forhøyet beskatning ut fra fordelingshensyn. Endelig vil det også medføre administrative og kontrollmessige problemer når standardsats og forhøyet sats skal brukes side om side hos de samme næringsdrivende. Alt i alt er det derfor ikke sterke argumenter for ytterligere differensiering av den indirekte beskatning gjennom forhøyde satser. Imidlertid kan det være argumenter for redusert differensiering ved å utvide avgiftsområdet for tjenester i tråd med Storvik-utvalgets tilråding.

Utvalget er kommet til at verken EØS- eller EF-hensyn

medfører formelle begrensninger av det skattepolitiske mulighetsområdet på en måte som kommer i konflikt med det utvalget ser som en effektiv skattepolitikk ut fra rent nasjonaløkonomisk vurdering. Ved EF-medlemskap vil det dog være visse formelle begrensninger. F.eks. er regelen at redusert momssats ikke skal gå under 5 pst. Dette er en sperre mot vidtgående differensiering. For så vidt går tendensen i EF i retning av redusert differensiering i forhold til det enkelte EF-land har hatt.

Imidlertid innebærer relativt fri og kanskje enda friere grensehandel i fremtiden, at en i realiteten ikke kan føre en nasjonal avgiftspolitik helt uavhengig av skattepolitikk og andre forhold i utlandet og spesielt nabolandene. Momssystemet i Norge avviker faktisk ikke mye fra det en har i de nærmeste nabolandene. Utvalget har konkludert med at forholdet til utlandet pr. i dag ikke tilsier at det er sterke grunner til differensiering.

Utvalgets samlede vurdering er at det ikke er sterke argumenter for en differensiering av merverdiavgiften.
