

Enklere merverdiavgift med én sats

Norges offentlige utredninger

2019

Seriens redaksjon:
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
Teknisk redaksjon

- | | |
|--|--|
| 1. Overtakelsestilbud (frivillig og pliktig tilbud) <i>Finansdepartementet</i> | 7. Arbeid og inntektssikring <i>Arbeids- og sosialdepartementet</i> |
| 2. Fremtidige kompetansebehov II <i>Kunnskapsdepartementet</i> | 8. Særavgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer <i>Finansdepartementet</i> |
| 3. Nye sjanser – bedre læring <i>Kunnskapsdepartementet</i> | 9. Fra kalveskinn til datasjø <i>Kulturdepartementet</i> |
| 4. Organisering av norsk naturskadeforsikring <i>Justis- og beredskapsdepartementet</i> | 10. Åpenhet i grenseland <i>Helse- og omsorgsdepartementet</i> |
| 5. Ny forvaltningslov <i>Justis- og beredskapsdepartementet</i> | 11. Enklere merverdiavgift med én sats <i>Finansdepartementet</i> |
| 6. Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2019 <i>Arbeids- og sosialdepartementet</i> | |

Enklere merverdiavgift med én sats

Utredning fra et ekspertutvalg oppnevnt av Finansdepartementet 18. januar 2019.
Avgitt til Finansdepartementet 15. mai 2019.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-1403-2

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Til Finansdepartementet

Ekspertutvalget ble oppnevnt 18. januar 2019. I mandatet er utvalget bedt om å utrede en enklere merverdiavgift med færre satser. Utvalget skulle legge frem anbefalinger om et enklere merverdiavgiftssystem med færre satser, herunder minst ett forslag med en provenynøytral omlegging og minst ett forslag som gir økte inntekter fra merverdiavgiften som for eksempel kan brukes til å redusere andre skatter og avgifter. Utvalget legger med dette frem sin utredning med forslag til en enklere merverdiavgift med færre satser.

Oslo, 15. mai 2019

Vibeke Hammer Madsen
Leder

Vidar Christiansen

Anders Mikelsen

Aarne Røvik
(sekretariatsleder t.o.m. 2. april)

Erik Vassnes
(sekretariatsleder f.o.m. 3 april)

Ola Helseth Hektoen

Kjetil Neset

Lars Rønningen Sandbu

Innhold

| | | | | | |
|----------|---|----|----------|-------------------------------------|----|
| 1 | Sammendrag og anbefalinger ... | 7 | 4.4 | Fordelingsvirkninger | 33 |
| 1.1 | Innledning | 7 | 4.5 | Makroberegninger av økt mer- | |
| 1.2 | Utvalgets vurderinger og | | | verdiavgift på næringsmidler | 34 |
| | anbefalinger | 7 | 4.6 | Grensehandel og netthandel | 37 |
| 1.2.1 | Merverdiavgiftssatsen på | | 4.6.1 | Innledning | 37 |
| | 15 pst. | 7 | 4.6.2 | Grensehandel | 38 |
| 1.2.2 | Merverdiavgiftssatsen på | | 4.6.3 | Netthandel | 39 |
| | 12 pst. | 8 | 4.6.4 | Netthandel av dagligvarer | 41 |
| 1.2.3 | Nullsatser | 9 | 4.7 | Utvalgets vurderinger | 41 |
| 1.2.4 | Utvalgets forslag | 11 | 4.8 | Utvalgets konklusjon | 43 |
| 2 | Mandat, sammensetning | | 5 | Persontransport | 44 |
| | og arbeid | 13 | 5.1 | Innledning | 44 |
| 2.1 | Oppnevning og sammensetning ... | 13 | 5.2 | Gjeldende rett | 44 |
| 2.2 | Mandat og avgrensning | 13 | 5.2.1 | Persontransport – anvendelses- | |
| 2.3 | Utvalgets arbeid | 14 | | område og avgrensninger | 44 |
| | | | 5.2.2 | Nærmere om formidling | |
| 3 | Generelt om merverdiavgiften ... | 15 | 5.2.3 | av tjenester | 45 |
| 3.1 | Innledning | 15 | | Omsetning og formidling med | |
| 3.2 | Merverdiavgiftens utvikling | | 5.3 | tilknytning til utlandet | 45 |
| | i Norge | 16 | 5.4 | Pris- og inntektsvirkninger | 45 |
| 3.2.1 | Hovedtrekk ved merverdi- | | 5.5 | Fordelingsvirkninger | 46 |
| | avgiftssystemet | 18 | 5.6 | Utvalgets vurdering | 48 |
| 3.2.2 | Unntak fra merverdiavgiftsloven | | | Utvalgets konklusjon | 49 |
| | for enkelte varer og tjenester | 19 | 6 | Romutleie i hotellvirksomhet | |
| 3.2.3 | Avgiftsfritak med fradragsrett | 20 | | mv. | 50 |
| 3.2.4 | Satser | 21 | 6.1 | Innledning | 50 |
| 3.3 | Økonomisk teori om beskatning | | 6.2 | Gjeldende rett | 50 |
| | av varer og tjenester | 21 | 6.2.1 | Romutleie – anvendelsesområde | |
| 3.3.1 | Hvorfor beskatte varer | | | og avgrensninger | 50 |
| | og tjenester? | 21 | 6.2.2 | Nærmere om formidling | |
| 3.3.2 | Avgifter som korrigerer adferd | 24 | | av tjenester | 52 |
| 3.3.3 | Kan differensierte satser bidra | | 6.3 | Pris- og inntektsvirkninger | 52 |
| | til økt sysselsetting? | 24 | 6.4 | Fordelingsvirkninger | 53 |
| 3.3.4 | Skal merverdiavgiften ivareta | | 6.5 | Økonomisk analyse av | |
| | fordelingshensyn? | 25 | | overnattingssektoren | 54 |
| 3.3.5 | Differensierte satser og | | 6.6 | Utvalgets vurdering | 55 |
| | påvirkningsvirksomhet | 25 | 6.7 | Utvalgets konklusjon | 56 |
| 3.4 | Tekniske og juridiske utfordringer | | 7 | Kultur og idrett | 58 |
| | ved differensierte satser | 25 | 7.1 | Innledning | 58 |
| 3.4.1 | Utfordringer om lovlig støtte | 25 | 7.2 | Gjeldende rett | 59 |
| 3.4.2 | Regeltekniske utfordringer | 26 | 7.2.1 | Innledning | 59 |
| 3.5 | Administrative kostnader | 27 | 7.2.2 | Merverdiavgift for museer | |
| 3.6 | Registreringsvilkårene | 28 | | og gallerier | 60 |
| 3.7 | Unntak fra avgiftsplikt | 28 | 7.2.3 | Merverdiavgift for fornøyles- | |
| 3.8 | Kriterier for satsstrukturen i | | | parker mv. | 60 |
| | merverdiavgiften | 29 | 7.2.4 | Merverdiavgift for idretts- | |
| 4 | Næringsmidler | 31 | | arrangementer mv. | 61 |
| 4.1 | Innledning | 31 | 7.2.5 | Merverdiavgift for kino- | |
| 4.2 | Gjeldende rett | 31 | | forestillinger | 62 |
| 4.3 | Pris- og inntektsvirkninger | 32 | | | |

| | | | | | |
|-----------|---|----|-----------|--|----|
| 7.2.6 | Kringkastingsavgiften | 62 | 11 | Gravferdstjenester | 79 |
| 7.3 | Pris- og inntektsvirkninger | 62 | 11.1 | Innledning | 79 |
| 7.4 | Fordelingsvirkninger | 62 | 11.2 | Gjeldende rett | 79 |
| 7.5 | Utvalgets vurdering | 63 | 11.3 | Pris- og inntektsvirkninger | 80 |
| 7.6 | Utvalgets konklusjon | 63 | 11.4 | Utvalgets vurdering | 80 |
| | | | 11.5 | Utvalgets konklusjon | 80 |
| 8 | Aviser, nyhetstjenester, tidsskrifter og bøker | 65 | 12 | Andre land | 81 |
| 8.1 | Innledning | 65 | 12.1 | Innledning | 81 |
| 8.2 | Gjeldende rett | 65 | 12.2 | EUs felles regelverk | 82 |
| 8.3 | Pris- og inntektsvirkninger | 66 | 12.3 | Utviklingen i OECD | 83 |
| 8.4 | Fordelingsvirkninger | 67 | 12.4 | Sverige | 83 |
| 8.5 | Utvalgets vurdering | 67 | 12.5 | Danmark | 84 |
| 8.6 | Utvalgets konklusjon | 69 | 12.6 | New Zealand | 84 |
| 9 | Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge | 70 | 13 | Utvalgets anbefalinger | 86 |
| 9.1 | Innledning | 70 | 13.1 | Innledning | 86 |
| 9.2 | Gjeldende rett | 70 | 13.2 | Første skritt mot en felles sats | 86 |
| 9.3 | Pris- og inntektsvirkninger | 71 | 13.2.1 | Omlegging til to satser med merproveny | 86 |
| 9.4 | Fordelingsvirkninger | 72 | 13.2.2 | Provenynøytral omlegging til to satser | 87 |
| 9.5 | Utvalgets vurderinger | 73 | 13.3 | Andre skritt mot en felles sats | 87 |
| 9.6 | Utvalgets konklusjon | 73 | 13.3.1 | Omlegging til én sats med merproveny | 87 |
| 10 | Elbiler | 75 | 13.3.2 | Provenynøytral omlegging til én sats | 87 |
| 10.1 | Innledning og gjeldende rett | 75 | 13.4 | Kompenserende tiltak | 87 |
| 10.2 | Pris- og inntektsvirkninger | 75 | 13.5 | Utvalgets vurdering | 88 |
| 10.3 | Fordelingsvirkninger | 75 | 13.6 | Utvalgets konklusjon | 89 |
| 10.4 | Utvalgets vurderinger | 76 | | | |
| 10.5 | Utvalgets konklusjon | 78 | | | |
| | | | | Referanser | 90 |

Kapittel 1

Sammendrag og anbefalinger

1.1 Innledning

Dagens merverdiavgiftssystem har flere satser (12, 15 og 25 pst.) i tillegg til nullsatser. Utvalget har fått i mandat å vurdere hvordan dagens merverdiavgiftssystem kan forenkles ved å redusere antall satser i systemet.

Utvalget er også bedt om å vurdere om det kan være hensyn som begrunner reduserte satser og nullsatser i merverdiavgiften, for eksempel fordelingshensyn, folkehelse, miljø eller annet. Det skal vurderes om differensiering av merverdiavgiften er egnet for å ivareta hensyn som nevnt over eller om det finnes andre virkemidler som kan være mer målrettet. Eventuelle gevinster ved å differensiere merverdiavgiften må vurderes opp mot kostnader ved å ha flere satser. Erfaringer og utvikling internasjonalt kan trekkes inn i utredningen.

Merverdiavgiften er en generell skatt på innenlands forbruk av varer og tjenester. Formålet med merverdiavgiften er å skaffe staten inntekter. Den oppkreves av de avgiftspliktige virksomhetene i alle ledd i verdikjeden. Reduserte satser, unntak og fritak reduserer statens inntekter og øker de administrative kostnadene for de næringsdrivende og for skatteetaten. Målinger av administrative byrder for de næringsdrivende har vist at de administrative kostnadene øker vesentlig når de må forholde seg til flere satser i systemet. Dette er også bekreftet i en spørreundersøkelse som Regnskap Norge har gjennomført for utvalget. Svarene indikerer at merarbeidet på grunn av differensierte satser utgjør nær 40 pst. av de samlede byrdene ved merverdiavgiften. Unntak fra merverdiavgiften skaper også økte administrative kostnader. Utvalget mener derfor at merverdiavgiften ut fra sitt fiskale formål bør være en bredest mulig avgift på forbruk av varer og tjenester. Enklest blir systemet når det begrenses til kun én merverdiavgiftssats.

1.2 Utvalgets vurderinger og anbefalinger

1.2.1 Merverdiavgiftssatsen på 15 pst.

Fordelingshensyn og redusert grensehandel var sentrale argumenter ved innføring av den reduserte satsen for næringsmidler. Utvalget mener imidlertid at særordninger i merverdiavgiften ikke er et effektivt virkemiddel for å nå disse målene. Støtte gjennom reduserte satser i merverdiavgiftssystemet er lite målrettet og skaper vanskelige avgrensninger som gir økte administrative kostnader for alle aktører i verdikjeden. Dersom man for eksempel ønsker å støtte barnefamilier, vil økt barnetrygd være mer målrettet. Da er mottagerne av støtten begrenset til målgruppen. Til sammenligning vil redusert merverdiavgift for matvarer gi lavere matvarepriser for alle, også husholdninger uten barn og husholdninger med høy inntekt. Det kan være ønskelig å støtte barnefamilier og begrense grensehandelen, men slike formål bør i så fall ivaretas gjennom andre virkemidler. Fordelingshensyn bør ivaretas av inntektskatten og overføringssystemet. Et målrettet tiltak for å få ned forskjellen i matvarepriser mellom Norge og våre naboland kan være å redusere importvernet. Importvernet kan forklare halvparten av prisforskjellen på matvarer i Norge sammenlignet med Sverige og Danmark.

Ekspertutvalget er bedt om å vurdere om merverdiavgiften bør differensieres for å ivareta folkehelseformål. Innføring av en redusert sats på for eksempel frukt og grønnsaker vil gi mindre inntekter til staten og økte administrative kostnader for myndighetene og de næringsdrivende. Det vil være krevende å avgrense lettelsen til frukt og grønnsaker, og det vil ikke være opplagt hvorfor forbruket av frukt og grønnsaker skal stimuleres fremfor andre helsebringende matvarer. Utvalget mener derfor at merverdiavgiften ikke er et egnet virkemiddel for å stimulere til et helsebringende kosthold. Generelt er det lite målrettet å gi støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Målrettede til-

tak, for eksempel subsidiert skolemat, kan trolig nå ut til flere som har et reelt behov for å øke inn-taket av frukt og grønt. Et alternativ kan også være å innføre særavgifter på enkelte spesielt skadelige matvarer. Det vises til utvalget som har vurdert avgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer (NOU 2019: 8).

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt merverdiavgiftssystem tilsier at satsen for næringsmidler økes til alminnelig sats. Redusert merverdiavgift på næringsmidler er ikke et målrettet tiltak verken for å ivareta fordelingshensyn, folkehelseformål, støtte barnefamiliene eller redusere grensehandelen.

1.2.2 Merverdiavgiftssatsen på 12 pst.

1.2.2.1 Persontransport

At persontransport har redusert sats, har vært begrunnet med at persontransportbransjen har betydning for distriktene, og at alminnelig merverdiavgiftssats vil kunne ha negative konsekvenser for en konkurranseutsatt reiselivsnæring.

Utvalget mener prinsipielt at alle varer og tjenester bør ha samme sats, og at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å stimulere enkelte former for forbruk eller tilgodese visse næringer på bekostning av andre. Dette generelle utgangspunktet taler for å øke satsen på persontransport til alminnelig sats.

Når det gjelder hensynet til et konkurranseutsatt reiseliv, mener utvalget at redusert sats for persontransport ikke er egnet virkemiddel. Persontransporttjenester brukes i stor grad av andre enn turister, hvilket tilsier at redusert merverdiavgiftssats er lite målrettet for å tilgodese reiselivsnæringen. I tillegg er internasjonal persontransport allerede fritatt for merverdiavgift. Videre vil utvalget fremheve at redusert merverdiavgiftssats for persontransporttjenester synes å ha relativt begrenset innvirkning på prisen.

Utvalget mener at det kan være behov for å kompensere enkeltruter eller selskap for å opprettholde et godt rutetilbud i distriktene. Utvalget mener i så fall at det må kompenseres over budsjettets utgiftsside gjennom etablerte ordninger for offentlige kjøp. Da kan støtten i større grad rettes inn mot de transportrutene man ønsker å støtte. Slik målrettet støtte vil ivareta hensynet til å opprettholde et godt persontransporttilbud i distriktene, til en langt lavere kostnad enn dagens reduserte sats.

Oppsummert mener utvalget at den reduserte satsen er lite egnet som virkemiddel for å ivareta

konkurranseutsatt reiseliv og distriktshensyn. Utvalget mener at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på persontransport økes til alminnelig sats. Persontransporten bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats.

1.2.2.2 Romutleie mv.

At romutleie mv. har redusert sats, har vært begrunnet med at overnattingsbransjen har betydning for distriktene, og at alminnelig merverdiavgiftssats kan ha negative konsekvenser for en konkurranseutsatt reiselivsnæring.

Utvalget mener prinsipielt at samtlige varer og tjenester bør ha samme sats, og at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å stimulere enkelte former for forbruk eller tilgodese visse næringer på bekostning av andre. Dette generelle utgangspunktet taler for å øke satsen på romutleie til alminnelig sats.

Virksomheter som driver romutleie har i stor grad annen type omsetning som skal beregnes med alminnelig sats, typisk servering. Lik sats for romutleie og servering vil gi et enklere regelverk for virksomhetene og for skatteetaten.

Utvalget vil påpeke at økt merverdiavgift på romutleie vil øke kostnadene noe for norske og utenlandske turister som overnatter i Norge, og kan føre til at turister velger andre land. Overnatting ilegges i stor grad redusert sats i andre land, herunder i Sverige. Overnatting utgjør imidlertid bare en andel av turistenes samlede kostnader ved å feriere i Norge, samt at en avgiftsøkning neppe vil overveltes fullt i prisene. Effekten av en avgiftsøkning til alminnelig sats på turistenes samlede kostnader antas å utgjøre om lag 2–3 pst.

Utvalget mener at redusert merverdiavgiftssats ikke er et egnet virkemiddel for å fremme distriktshensyn. Stimulans til distriktene bør gis på en mest mulig næringsnøytral og målrettet måte fremfor skattefavourisering av etterspørsel rettet mot en spesiell sektor i hele landet. Distriktene utgjør bare en del av det nasjonale romutleiemarkedet. Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på romutleie også økes til alminnelig sats. Overnattingssektoren bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats.

1.2.2.3 Kultur og idrett

Utvalget mener prinsipielt at samtlige varer og tjenester bør ha samme sats, og at merverdiavgifts-

systemet ikke bør brukes til å stimulere enkelte former for forbruk eller tilgodese visse næringer på bekostning av andre. Dette generelle utgangspunktet taler for å øke satsen på kultur og idrett til alminnelig sats.

Hensynet til et enklere merverdiavgiftssystem taler for alminnelig sats på dette området. Det vises særlig til at svært mange tilbydere har ulike typer omsetning som skal beregnes med ulike satser i tillegg til at en del også har unntatt omsetning. I en del tilfeller kan det være krevende å bestemme om et tilbud kvalifiserer for redusert sats. Alminnelig sats vil gi et enklere regelverk for virksomhetene og skatteetaten. Videre fører dagens reduserte sats til at en rekke virksomheter mottar utbetalinger fra staten gjennom negative skattemeldinger i tillegg til direkte støtte over budsjettets utgiftsside. Det vil ofte være slik at det er de virksomhetene som mottar mest direkte støtte, som også mottar mest indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. De som får mest i direkte støtte vil kunne foreta mer omfattende anskaffelser med rett til fradrag og samtidig ta mindre betalt for inngangsbilletter. Direkte støtte over budsjettets utgiftsside fremstår som et mer målrettet og effektivt virkemiddel enn indirekte støtte gjennom redusert sats.

Utvalget mener at satsen for kultur og idrett bør økes til alminnelig sats. Et ønske om å støtte kultur- og idrettstilbud bør ivaretas gjennom direkte bevilgninger over budsjettets utgiftsside. Det vil gi et enklere regelverk å praktisere og vil synliggjøre hvem som mottar støtte og hvor mye som mottas.

Utvalget vil for øvrig bemerke at dagens mange unntak innenfor kultur- og idrettssektoren gir et uoversiktlig regelverk. Selv om det i utgangspunktet ligger utenfor utvalgets mandat, vil utvalget likevel anbefale at det foretas en ny vurdering av å innlemme flere deler av kultur- og idrettssektoren i merverdiavgiftssystemet med alminnelig sats. Et hensyn bør være om en slik utvidelse kan bidra til forenkling av merverdiavgiftssystemet. Et bredere avgiftsgrunnlag vil forenkle regelverket, særlig for de mange virksomhetene som i dag driver delvis merverdiavgiftspliktig og delvis merverdiavgiftsunntatt virksomhet. Unntakene bør likevel vurderes i lys av spesielle hensyn i sektoren, som for eksempel å skjerme den frivillige del av sektoren.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på kultur og idrett økes til alminnelig sats. Sektoren bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats.

1.2.3 Nullsatser

1.2.3.1 Trykt skrift mv.

Begrunnelsen for fritaket for trykt skrift var at det «i et lite språksamfunn som det norske er sterke grunner for at det trykte ord skal være fritatt for den omkostningsbelastning som en avgift vil bety for den trykte publikasjon».

Utvalget mener at merverdiavgiftsfritaket for bøker, nyhetstjenester og tidsskrift ikke er et målrettet virkemiddel for å oppnå medie- og litteraturpolitiske mål. Fritaket innebærer at utgavene som selger mest og trenger minst støtte, får mest. Samtidig begrunnes fritakene med et ønske om å støtte det norske språk. Likevel omfatter dagens fritak publikasjoner på alle språk. Fritakene anbefales derfor avviklet.

Støtte til medie- og litteraturbransjen kan i større grad målrettes på utgiftssiden. Dersom det for eksempel er ønskelig å bidra til et mangfold av nyhets- og aktualitetsmedier vil det være mer effektivt å gi støtte i form av økt produksjonstilskudd, enn gjennom merverdiavgiftssystemet.

Dersom man er opptatt av prisnivået på bøker mener utvalget at man kan vurdere å oppheve bokleverandørenes unntak fra Konkurranseloven.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på trykt skrift mv. også økes til alminnelig sats. Sektoren bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats. I første omgang bør satsen økes til 12 pst.

1.2.3.2 Elektrisk kraft mv.

Merverdiavgiftsfritaket for elektrisk kraft og alternative energikilder til husholdninger i Nord-Norge synes å være begrunnet i de klimatiske forholdene og et ønske om å begrense strømutgiftene for husholdningene i landsdelen. Det er imidlertid andre støtteordninger som bidrar til å begrense strømutgiftene for husholdninger, som fritak for elavgift i Nord-Troms og Finnmark. I tillegg har andre deler av landet (Oppland og Hedmark) like høyt energiforbruk uten fritak for merverdiavgift. Fritaket er ikke målrettet mot de husholdninger som har utfordringer med å betale strømregningen, og det vil være de husholdninger som har høyest forbruk som får størst fordel av fritaket.

Støtte gjennom merverdiavgiften fører til større forbruk av kraft enn ellers, noe som er vridende og gir mindre effektiv ressursbruk. Fritaket i merverdiavgiftssystemet bidrar også til å

komplisere regelverket og gir utfordringer knyttet til avgrensning og etterlevelse.

Utvalget mener at støtte til husholdninger i Nord-Norge kan gis mer målrettet til de husholdninger som har behov for det fremfor at det gis fritak for merverdiavgift for alle husholdninger i landsdelen. Dersom formålet er å gi en generell økonomisk støtte til husholdninger i Nord-Norge vil det dermed være mer målrettet å gi et fast beløp per husholdning eller utvide andre eksisterende støtteordninger, for eksempel økt skattefradrag. Utvalget mener derfor fritaket bør avvikles.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på elektrisk kraft i Nord-Norge økes til alminnelig sats. Det bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats. I første omgang bør satsen økes til 12 pst.

1.2.3.3 Elbiler

Merverdiavgiftsfritaket for elbiler trådte i kraft 1. juli 2001. Fritaket begrunnes ofte ut fra mål i klima- og miljøpolitikken, herunder målet om utslippskutt fra transportsektoren.

Ekspertutvalgets vurdering er at merverdiavgiftsfritaket for elbiler ikke er et målrettet virkemiddel i klimapolitikken. Merverdiavgiftsfritaket gir eksempelvis mest støtte til tunge, dyre elbiler. Fritaket anbefales avviklet. Det gis gjennom andre virkemidler betydelig støtte til elbiler, blant annet ved fritak i engangsavgift og ved at de ikke belastes for eksterne kostnader ved bruk av vei. Hvis det skal vurderes virkemidler utover dette bør mer målrettede virkemidler enn merverdiavgiftsfritak benyttes.

Generelt vil støtte gjennom merverdiavgiftsfritak være basert på omsetningsverdien, og ikke miljøkriterier, og vil derfor generelt være lite treffsikkert for å nå miljømål. I tillegg innebærer fritak avgrensingsproblemer som øker de administrative kostnadene ved oppkreving av avgiften. Slik støtte vil ikke treffe næringsdrivende som har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser, herunder næringsdrivende i kollektivtransporten, drosjer og busser. En nytte-kostnadsbetraktning tilsier at eventuell støtte til nullutslippskjøretøy i første rekke bør gis til slike brukere som har intensiv bruk av kjøretøyene. Ekspertutvalget mener derfor at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å gi miljøbegrunnet støtte.

I Nasjonal transportplan 2018–2025 er det gitt måltall om at alle nye personbiler og lette varebiler skal være nullutslippskjøretøy i 2025. Dermed skal dette målet nås ved at den enkelte bil-

kjøper selv velger denne typen kjøretøy, må nullutslippsbiler (personbiler og varebiler) fremstå som et konkurransedyktig alternativ til konvensjonelle biler, ut fra en samlet vurdering av innkjøpspris, egenskaper og driftskostnader mv. Utvalget antar at måltallene bare kan nås gjennom tiltak som favoriserer nullutslippskjøretøy. Utvalget mener at slike tiltak mest målrettet kan innrettes utenfor merverdiavgiftssystemet.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på elbiler økes til alminnelig sats. Det bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats og det bør skje en skrittvis opptrapping. I første omgang bør satsen økes til 12 pst.

Det foreligger i dag en rekke tiltak utenfor merverdiavgiftssystemet som favoriserer nullutslippskjøretøy. Den sterke virkemiddelbruken er videreført over en lengre periode, selv om nyere elbilmodeller har helt andre egenskaper enn for bare noen år siden. På denne bakgrunn mener utvalget det ikke nå er behov for ytterligere målrettede tiltak utenfor merverdiavgiftssystemet, selv om merverdiavgiftssatsen trappes opp. Utvalget har kommet til at dette bør vurderes etter at man har sett konsekvensene av en satsøkning til 12 pst.

1.2.3.4 Gravferdstjenester

Dagens regelverk for gravferdstjenester innebærer at begravelsesbyråene normalt kan ha både unntatt omsetning, fritatt omsetning og omsetning som skal avgiftsberegnes med 25 pst. sats. Dette innebærer et komplisert regelverk som skaper administrative byrder for virksomhetene og avgiftsmyndighetene. Utvalget mener det er betydelige forenklingsgevinster ved et mer enhetlig regelverk og anbefaler en overgang til alminnelig sats for den del av virksomheten som er fritatt. Hvis det er behov for å kompensere for kostnadsøkningen for enkelte, kan en øke bevilgningene til gravferdsstøtte.

1.2.3.5 Øvrige nullsatser og reduserte satser

Utvalget har avgrenset sitt arbeid og sine vurderinger mot enkelte av de gjeldende fritak (nullsatser). Det gjelder for det første nullsatsene for eksport og annen omsetning som er (delvis) begrunnet med sin tilknytning til utlandet, eksempelvis fritakene for omsetning av fartøyer, luftfartøyer og plattformer mv. Videre har utvalget avgrenset mot nullsatsene som gjelder bruktbiler, virksomhetsoverdragelser og biologisk mate-

riale. Utvalget har også avgrenset sitt arbeid mot den reduserte satsen for transport av kjøretøy å fartøy, samt satsen på 11,11 pst. for fiskernes omsetning til eller gjennom fiskesalgslag.

1.2.4 Utvalgets forslag

Ekspertutvalget foreslår at dagens reduserte satser og fritak avvikles, og at det innføres én felles merverdiavgiftssats. For tilbydere av varer og tjenester som i dag er fritatt vil innføring av alminnelig merverdiavgiftssats innebære en betydelig omstilling. Utvalget mener derfor at omleggingen bør skje gradvis, og i to skritt. Utvalget foreslår som et første skritt å avvikle den reduserte satsen for matvarer og å innføre merverdiavgift med lav sats (12 pst.) for fritatte varer og tjenester. De fritatte varene og tjenestene, og tjenestene som i dag er omfattet av den lave merverdiavgiftssatsen avgiftslegges dermed med 12 pst., mens øvrige varer og tjenester avgiftslegges med alminnelig merverdiavgiftssats. Selv om reformen gjennomføres i to trinn, er det viktig at den blir gjennomført etter en forutbestemt, og kjent plan og i løpet av en begrenset periode. Utvalget foreslår maksimalt tre år.

Utvalget er delt i hvordan merinntektene bør brukes. Utvalgets flertall (*Hammer Madsen og Mikelsen*) foreslår en provenynøytral omlegging. De foreslår at første skritt gjennomføres ved å innføre merverdiavgift med 12 pst. for fritatte varer og tjenester, og slå sammen den alminnelige satsen og den reduserte satsen for næringsmidler til en felles sats på vel 23 pst. Siste skritt innebærer at også den lave satsen på 12 pst. avvikles og at det innføres én felles sats på 23 pst. Ved starten av reformen må det vurderes om det er provenyemessig rom for å gå helt til 23 pst. i første skritt, eller om reduksjonen til 23 pst. må gjøres i to skritt. Det enkleste vil være å gjøre det i ett skritt. Samtidig settes det til side 5 mrd. kroner som brukes til mer målrettede støtteordninger og kompenserende tiltak. Husholdningene kompenseres da for store deler av merutgiftene som følger av avviklingen av reduserte satser og nullsatser. Samtidig får store deler av næringslivet en avgiftslettelse, mens resten av næringslivet som i dag omsetter med fritak eller reduserte satser, får en mindre avgiftsskjerpelse ved at satsen settes til 23 og ikke 25 pst.

Utvalgets mindretall (*Christiansen*) foreslår at merinntektene heller brukes til å redusere andre skatter og avgifter som er mer vridende enn merverdiavgiften. Dette er i tråd med OECDs anbefalinger av ulike skatteformer. Argumentet styrkes

av at merverdiavgiften gjøres mer effektiv gjennom ensartet satsstruktur. Under internasjonal skattekonkurranse er det også et viktig hensyn at forbruk generelt er et relativt immobilt skattegrunnlag. Mindretallet legger også opp til å sette til side 5 mrd. kroner for kompensasjon og mer målrettede støtteordninger ved full innfasing av énsatssystemet.

1.2.4.1 Kapitteloversikt

I kapittel 3 gis en beskrivelse av merverdiavgiftssystemets formål og utforming. Det gjøres rede for merverdiavgiftens utvikling i Norge fra innføringen i 1970, via merverdiavgiftsreformen i 2001 og frem til i dag. Dagens regelverk beskrives nærmere herunder unntak fra merverdiavgiftsloven, fritak for merverdiavgift (såkalte nullsatser), og satsstrukturen. Det gjøres rede for økonomisk teori for skattlegging av forbruk. I kapitlet drøftes også juridiske forhold ved unntak, fritak og ulike satser, herunder juridiske utfordringer, statsstøtte, avgrensningsproblemer og administrative kostnader. Ekspertutvalget har bedt Regnskap Norge om å gjennomføre en spørreundersøkelse blant sine medlemmer. Resultatene er reflektert i dette kapitlet.

I kapittel 4 drøftes regelverket for næringsmidler som har redusert sats på 15 pst. Det gis en oversikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger, fordelingsvirkninger, grensehandel og netthandel. Utvalget har også fått gjennomført en analyse av økonomiske virkninger ved innføring av full merverdiavgift på 25 pst. ved hjelp av makromodellen Kvarts. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 5 drøftes regelverket for persontransport mv. som har redusert sats på 12 pst. Det gis en oversikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger og fordelingsvirkninger. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 6 drøftes regelverket for hoteller og annen romutleie mv. som har redusert sats på 12 pst. Det gis en oversikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger og fordelingsvirkninger. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 7 drøftes regelverket for kultur (museum mv.) og idrett som har redusert sats på 12 pst. Det gis en oversikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger og fordelingsvirkninger. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 8 drøftes regelverket for trykt skrift som har fritak for merverdiavgift. Det gis en over-

sikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger og fordelingsvirkninger. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 9 drøftes regelverket for elektrisk kraft og energi fra alternative energikilder i Nord-Norge som har fritak for merverdiavgift. Det gis en oversikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger og fordelingsvirkninger. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 10 drøftes regelverket for elbiler mv. som har fritak for merverdiavgift. Det gis en oversikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger og fordelingsvirkninger. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 11 drøftes regelverket for gravferd mv. som står overfor et komplisert regelverk med unntak, fritak og alminnelig sats. Det gis en oversikt over gjeldende rett, pris- og inntektsvirkninger. Utvalget presenterer sine vurderinger og konklusjoner.

I kapittel 12 gjøres det rede for merverdiavgiftssystemet og satsstrukturen i Sverige, Danmark og New Zealand. Formålet er å vise satsstrukturen i enkelte andre land.

I kapittel 13 presenterer utvalget sine anbefalinger, herunder en satsstruktur som gir en provenynøytral omlegging og en satsstruktur som gir et merproveny som kan brukes til lettelser i andre skatter og avgifter.

Kapittel 2

Mandat, sammensetning og arbeid

2.1 Oppnevning og sammensetning

Utvalget ble oppnevnt av Finansdepartementet 18. januar 2019 for å utrede en enklere merverdiavgift med færre satser. Utvalget fikk følgende sammensetning:

- Vibeke Hammer Madsen, (leder) rådgiver, tidligere administrerende direktør i Virke
- Vidar Christiansen, professor emeritus, Økonomisk institutt, Universitetet i Oslo
- Anders Mikelsen, førsteamanuensis, Institutt for rettsvitenskap og styring, Handelshøyskolen BI

Sekretariatet har bestått av:

- Avdelingsdirektør Erik Vassnes, Finansdepartementet, leder (f.o.m. 3. april 2019)
- Seniorøkonom Aarne Røvik, Finansdepartementet, leder (t.o.m. 2. april 2019)
- Lovrådgiver Kjetil Neset, Finansdepartementet
- Rådgiver Lars Rønningen Sandbu, Finansdepartementet
- Rådgiver Ola Helseth Hektoen, Finansdepartementet

2.2 Mandat og avgrensning

Utvalget fikk følgende mandat:

«Merverdiavgiftens formål er å skaffe staten inntekter. Dagens merverdiavgiftssystem har flere satser (12, 15 og 25 pst.) i tillegg til nullsatser. Utredningen skal vurdere hvordan dagens merverdiavgiftssystem kan utformes enklere og med færre satser. Utredningen skal foretas overordnet. Det forventes ikke en vurdering av forenklinger i merverdiavgiftssystemet på mer detaljert nivå, men i den grad det er relevant for satsdifferensieringen kan utredningen peke på sammenhenger. Unntak av systemteknisk karakter faller også utenfor utredningen, for eksempel unntak for bl.a. finansielle tjenester og fast eiendom.

Det bes også vurdert om det kan være hensyn som begrunner reduserte satser og nullsatser i merverdiavgiften, for eksempel fordelingshensyn, folkehelse, miljø eller annet. Det skal vurderes om differensiering av merverdiavgiften er egnet for å ivareta hensyn som nevnt over eller om det finnes andre virkemidler som kan være mer målrettet. Eventuelle gevinster ved å differensiere merverdiavgiften må vurderes opp mot kostnader ved å ha flere satser.

Erfaringer og utvikling internasjonalt kan trekkes inn i utredningen.

Utredningen skal blant annet:

- Legge frem anbefalinger om et enklere merverdiavgiftssystem med færre satser, herunder minst ett forslag med en provenynøytral omlegging og minst ett forslag som gir økte inntekter fra merverdiavgiften som f.eks. kan brukes til å redusere andre skatter og avgifter.
- Anslå pris- og inntektsvirkninger ved å redusere antall satser i merverdiavgiftssystemet.
- Vurdere andre konsekvenser av utvalgets forslag, blant annet administrative besparelser og fordelingsvirkninger.

Fristen for utredningsarbeidet er 15. mai 2019.»

Slik utvalget tolker mandatet skal det beskrives hvordan de reduserte merverdiavgiftssatsene (herunder nullsatser) er begrunnet og regelverket for disse. Videre skal det vurderes om merverdiavgiften er det mest effektive virkemiddelet for å nå målet som ligger til grunn for satsreduksjonen, eller om andre virkemidler vil være mer effektive. Mandatet nevner fordeling, miljø og folkehelse som mulige hensyn, men også andre hensyn kan være aktuelle å trekke inn i vurderingen. Pris- og inntektsvirkninger, administrative og andre konsekvenser ved et differensiert merverdiavgiftssystem skal inngå i vurderingen.

I henhold til mandatet skal utvalget legge frem minst ett provenynøytralt alternativ og ett alternativ der omleggingen gir staten økte inntekter. Det er ikke presisert hvor omfattende forenklinger utvalget skal vurdere eller om det skal være alternativer med bare én, to eller tre satser (mot nå fire satser inkl. nullsatsen).

2.3 Utvalgets arbeid

Utvalget har hatt sju møter. Det første møtet ble avholdt 17. januar 2019, og det siste møtet ble avholdt 6. mai 2019. Ekspert og ulike representanter fra næringslivet har deltatt på deler av møtene og dermed bidratt til utvalgets informasjonstilfang. Følgende eksterne aktører har holdt presentasjoner for utvalget:

- Regnskap Norge
- NHO, diverse bransjeforeninger
- Virke, diverse bransjeforeninger

- Norges Bondelag
- Utvalget som har vurdert særavgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer
- Revisorforeningen
- Museumsforbundet
- Norges Taxiforbund
- Norsk elbilforening
- Film & Kino

Utvalget har også gjennomført en reise til Stockholm og København for å møte Svensk Handel, Finansdepartementet i Sverige, tidligere svensk finansminister Anders Borg, Dansk Erhverv og Skatteministeriet i Danmark. Formålet med reisen var å få informasjon om svenske og danske erfaringer knyttet til merverdiavgiften.

Kapittel 3

Generelt om merverdiavgiften

3.1 Innledning

Formålet med merverdiavgift er å skaffe inntekter til staten. For 2019 er merverdiavgiftsinntektene anslått til å utgjøre om lag 310 milliarder kroner, vel en femtedel av de samlede skatte- og avgiftsinntektene (inkludert inntekter fra petroleumsvirksomhet).

Merverdiavgiftssystemet avgiftsbelegger det innenlandske forbruket av varer og tjenester. Avgiftsplikten knytter seg ikke til selve bruken av varer og tjenester, men til anskaffelser av varer og tjenester til andre formål enn avgiftspliktig virksomhet. For å oppnå dette, er det generell merverdiavgiftsplikt på omsetning, uttak og innførsel av avgiftspliktige varer og tjenester, samtidig som det gis fradrag for avgift på anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Virksomheter som omsetter varer og tjenester, er på nærmere vilkår pålagt å oppkreve merverdiavgift for staten. Merverdiavgiften oppkreves i alle ledd i verdikjeden; de avgiftspliktige virksomhetene oppkrever merverdiavgift av salg både til forbrukere og til andre avgiftspliktige virksomheter. Avgiftspliktige virksomheter har imidlertid fradragsrett for merverdiavgift på innkjøp til produksjons- og omsetningsvirksomheten. Fradragsretten medfører at det totale avgiftsbeløp som blir innbetalt til staten, er uavhengig av hvor mange omsetningsledd som passerer frem til den endelige forbruker.

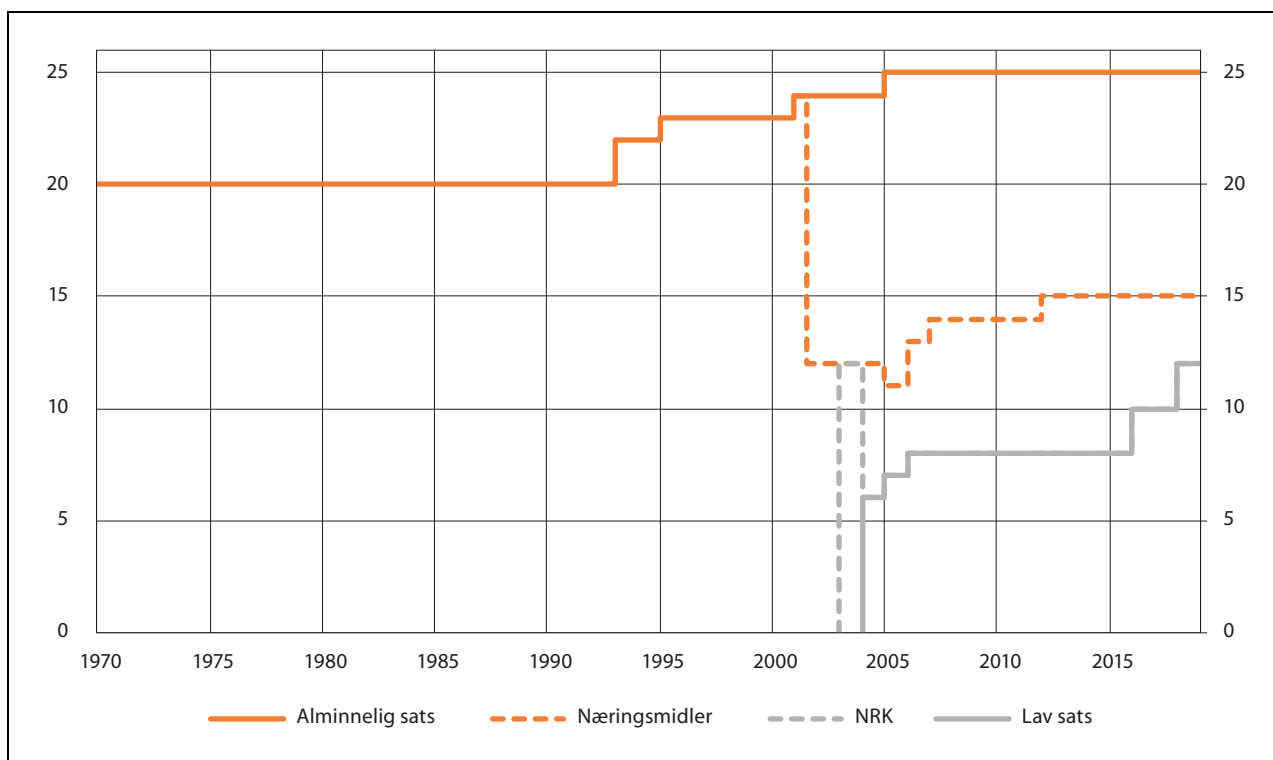
Merverdiavgiften beskatter i utgangspunktet anskaffelser av varer og tjenester til andre formål enn avgiftspliktig virksomhet (her omtalt som forbruk) med en alminnelig sats på 25 pst. Det innebærer at hver femte krone av forbrukerens betaling for varen eller tjenesten er en skatt til staten. For flere varer og tjenester gjelder det reduserte satser, og enkelte varer og tjenester er helt fritatt fra avgiftsplikt, såkalt nullsatset. De avgiftspliktige virksomhetenes fradragsrett for merverdiavgiften på sine innkjøp, er uavhengig av om virksomheten selv skal oppkreve merverdiavgift med alminnelig, redusert eller nullsats. Nullsatsede

varer og tjenester kan således forbrukes renset for merverdiavgift. Reduserte satser og særlig nullsats stimulerer forbruket av de aktuelle varene og tjenestene, og innebærer henholdsvis lettelser og fullstendig fritak fra den forbruksbeskatningen som alminnelig sats ville medført.

Selv om merverdiavgiftsplikten er generell, omfatter den ikke alt forbruk. Avgiftsplikten omfatter blant annet ikke husholdningers egenproduksjon av varer og tjenester eller omsetning mellom forbrukere. Det er videre vesentlige unntak fra utgangspunktet om avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Omsetning av blant annet helsetjenester, finansielle tjenester og omsetning og utleie av fast eiendom er ikke omfattet av merverdiavgiftsloven. Omsetning av slike ytelser omtales derfor gjerne som unntatt omsetning, og når slike ytelser omsettes i virksomhet brukes uttrykket unntatte virksomheter. Unntak fra avgiftsplikten medfører at virksomheten ikke skal oppkreve merverdiavgift på omsetningen. Motstykket er at virksomheten heller ikke har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik (unntatt) virksomhet. Forbrukere og virksomheter som har unntatt omsetning, vil i det videre bli omtalt som sluttbrukere idet deres anskaffelser ikke er til avgiftspliktig virksomhet. Da sluttbrukere ikke har fradragsrett for merverdiavgift på sine innkjøp, vil de ha et motiv til egenproduksjon av varer og tjenester.

Et grunnleggende hensyn ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det såkalte nøytralitetsprinsippet. Dette går ut på at merverdiavgiften ikke skal påvirke aktørenes disposisjoner, utover å redusere forbrukernes disponible inntekt og reallønn. Særlig negativt er det om utformingen av avgiftsreglene påvirker produksjon eller forbruksvalg og gir ineffektiv bruk av samfunnets ressurser. Forskjellige satser på ulike varer og tjenester og unntak fra merverdiavgiftsplikten innebærer brudd på nøytralitetsprinsippet.

I kapittel 3 nedenfor beskrives først merverdiavgiftens utvikling i Norge og merverdiavgiftssystemet slik det er i dag. Deretter følger



Figur 3.1 Satser i merverdiavgiften 1970–2019, pst.

Kilde: Finansdepartementet.

en kortfattet fremstilling av økonomisk teori og juridiske vurderinger om beskatning av forbruk, som grunnlag for å drøfte hva som bør vektlegges ved utformingen av merverdiavgiften. Utvalget har på bakgrunn av denne gjennomgangen formulert kriterier som bør være styrende for satsstrukturen i merverdiavgiftssystemet.

3.2 Merverdiavgiftens utvikling i Norge

Merverdiavgiften i Norge ble innført fra 1970. Avgiften ble vedtatt ved lov 19. juni 1969 nr. 66 og iverksatt fra 1. januar 1970. Merverdiavgiften erstattet samtidig den tidligere omsetningsavgiften, som var lagt på siste ledd i omsetningskjeden¹. Merverdiavgiften ilegges alle ledd i omsetningskjeden, men gir virksomheter som er innenfor avgiftssystemet (registreringspliktige)

¹ Alminnelig omsetningsavgift ble innført 1. juli 1935. Avgiften ble beregnet på hvert omsetningsledd, men satsen var lav, frem til tidlig i 1940 bare på 1 pst. Fra 1. september 1940 ble avgiften endret til en sisteleddsavgift samtidig som satsen ble satt opp til 10 pst. Deretter var omsetningsavgiften, bortsett fra noen midlertidige lettelsener i gjenoppbyggingsårene etter krigen, lite endret frem til innføring av merverdiavgiften 1. januar 1970. Omsetningsavgiften var på 13,64 pst. da den ble avskaffet.

fradrag for avgift som inngår i innkjøpsprisen. Innføringen av merverdiavgiften ble begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlige utgifter. Det var også et ønske om å legge mer vekt på indirekte beskatning og dermed gi rom for å redusere de høyeste skattesatsene på inntekt og formue. Dessuten så Norge hen til andre europeiske land, som i stor grad hadde lagt om til et merverdiavgiftssystem.

Med en enhetlig sats på 20 pst. var satsstrukturen i merverdiavgiften nøytral. Men det var unntak for en rekke tjenester og fritak for enkelte varer, som innebar at merverdiavgiften likevel ikke virket helt nøytralt. Dessuten ble det sammen med merverdiavgiften innført investeringsavgift, som ytterligere svekket nøytraliteten. Investeringsavgiften var lagt ikke bare på typiske investeringsvarer, men omfattet også ulike hjelpestoffer og tjenester som inngikk i produksjonen. Formålet med investeringsavgiften var å videreføre statens inntekter fra omsetningsavgiften som bedriftene hadde betalt tidligere. Investeringsavgiften ble først satt til 13 pst., men senere redusert før den ble avviklet i 2002.

Plikten til å betale merverdiavgift gjaldt opprinnelig generelt for omsetning av varer, men for omsetning av tjenester bare for de tjenestene som var uttrykkelig nevnt i merverdiavgiftsloven.

Omsetning av tjenester som ikke var nevnt, falt dermed utenfor avgiftsområdet. Likevel var det et omfattende utvalg av tjenester som var tatt inn i loven fra 1970, blant annet arbeid på vare og fast eiendom, varetransport, serveringstjenester, frisorvirksomhet, reklametjenester, teknisk konsulentbistand, elektronisk databehandling og telekommunikasjon. Omfanget av merverdiavgiften var imidlertid begrenset gjennom nullsats for enkelte varer. Nullsats (fritak) innebærer som nevnt at virksomheten får fradrag for merverdiavgiften på sine innkjøp selv om varen blir omsatt uten avgift. Omsetning av elektrisk kraft til husholdningsbruk i fylkene Finnmark, Troms og Nordland ble fritatt for merverdiavgift. Det ble heller ikke lagt merverdiavgift på salg av trykt skrift som aviser og bøker. Bruk av nullsats for innenlands omsetning til forbrukere innebærer en subsidieordning.

Satsen på 20 pst. var uendret fra innføring av merverdiavgiften og over to tiår fremover, jf. figur 3.1 som viser satsene fra 1970 til 2019. Fra 1. januar 1993 ble merverdiavgiften satt opp til 22 pst. for å finansiere en tiltakspakke med formål å styrke norsk næringsliv. Samtidig ble arbeidsgiveravgiften satt ned med 2,4 prosentenheter i alle avgiftssoner (utenom Nord-Troms og Finnmark, som hadde nullsats i arbeidsgiveravgiften). Fra 1. januar 1995 ble merverdiavgiften satt opp ytterligere med én prosentenheter. Avgiftsøkningen ble begrunnet med innstramning av finanspolitikken, som hadde til hensikt å underbygge tilliten til norsk økonomi etter at folkeavstemningen om EU hadde gitt et nei til medlemskap. Igjen ble avgiftsøkningen lagt sammen med en næringslivspakke, som omfattet blant annet redusert investeringsavgift med én prosentenheter.

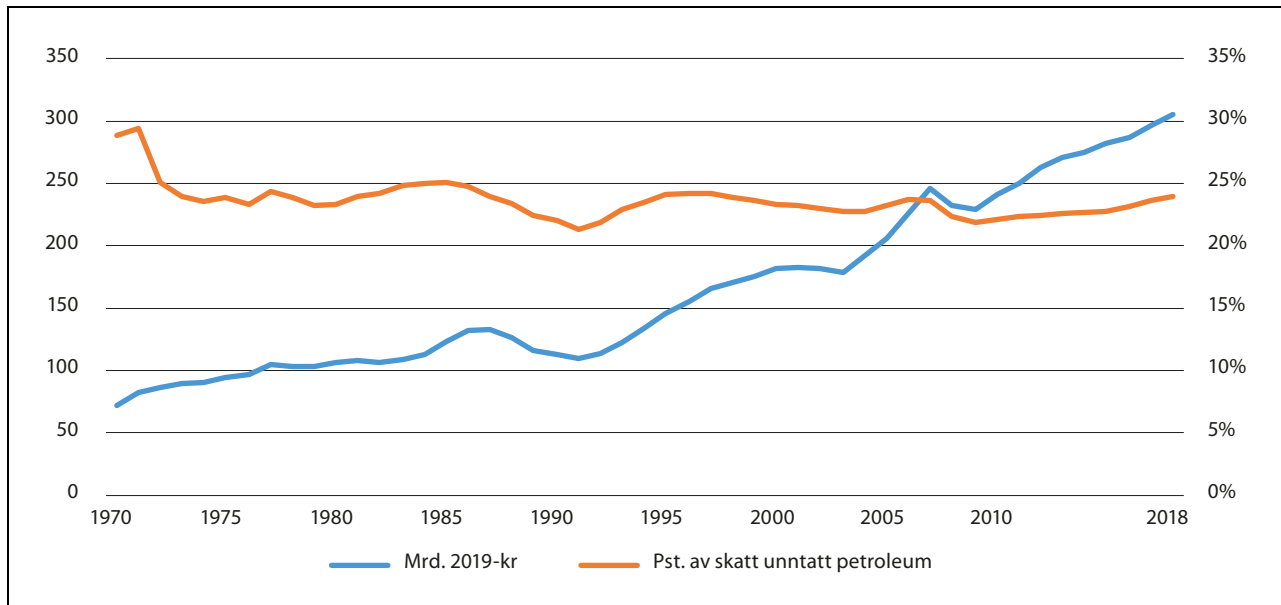
Mens satsen i merverdiavgiften ble satt opp gjennom 1990-årene, ble avgiftsomfanget ikke vesentlig endret. Ettersom tjenester utgjorde en stadig større del av det samlede forbruket, innebar det et snevrere skattegrunnlag som svekket inntektsgrunnlaget og avgiftens nøytralitet. Merverdiavgiften ville dermed over tid stimulere forbruket av en rekke tjenester på bekostning av vareforbruket. Allerede i 1990 foreslo Stortingsutvalget å innføre generell merverdiavgift på tjenester, jf. NOU 1990: 11 *Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester*. Forslaget gikk ut på å snu hjemmelen i merverdiavgiftsloven, fra avgiftsplikt på enkelte nærmere spesifiserte tjenester til en generell avgiftsplikt også for tjenester, dvs. at tjenester ville være avgiftspliktige dersom de ikke ble omfattet av nærmere angitte unntak. Dette ble

ofte omtalt som speilvending av avgiftsplikten for tjenester. Denne speilvendingen ville medføre avgiftsplikt for nye tjenester etter hvert som de oppstod, uten at det ville kreve endringer i merverdiavgiftsloven. Stortingsutvalget foreslo at det ikke lenger burde gjøres unntak for blant annet advokatvirksomhet, ikke-tekniske konsulenttjenester, romutleie i hoteller mv., persontransport og publikumsrettet virksomhet innenfor kultur og underholdning. Derimot så utvalget det som hensiktsmessig fortsatt å unnta fra avgiftsplikt områder med i hovedsak offentlig produksjon eller støtte og som ikke ville gi økt proveny til staten, for eksempel helsetjenester, sosiale tjenesteytelse og undervisningstjenester.

Generell merverdiavgift på tjenester ble innført ved merverdiavgiftsreformen fra 1. juli 2001. Unntakene for persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. ble imidlertid beholdt inntil videre, selv om regjeringens forslag var å gjøre disse tjenestene avgiftspliktige med redusert sats tilsvarende halvparten av den alminnelige avgiftsatsen, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001). Satsen for næringsmidler, som i utgangspunktet var omfattet av den alminnelige satsen, ble redusert til 12 pst. Videre ble det innført nullsats for elbiler. Det første året innebar merverdiavgiftsreformen en netto avgiftslettelse på vel 2 mrd. 2019-kroner, selv hensyntatt at satsen ble økt til 24 pst. fra 1. januar 2001. Innføring av redusert sats for næringsmidler gikk imot anbefalingene fra et utvalg som hadde vurdert om det burde være flere satser i merverdiavgiften, jf. NOU 1993: 8 *Bør merverdiavgiften differensieres*. I etterkant av merverdiavgiftsreformen ble investeringsavgiften, som allerede var nedtrappet over flere år, avviklet fra 1. oktober 2002.

Fra 2004 ble det innført en lav sats i merverdiavgiften, som først ble satt til 6 pst. NRKs allmennkringkastingsvirksomhet, som var tatt inn i avgiftssystemet fra 1. januar 2003 med halv sats på 12 pst.², fikk fra 1. januar 2004 den lave satsen. En begrunnelse for å inkludere NRK i avgiftssystemet var å gi NRK fradragsrett for inngående avgift på sine anskaffelser. Fradragsretten ville fjerne det avgiftsmessige insentivet til egenproduksjon fremfor eksternt innkjøp av innhold. Fra 1. mars 2004 omfattet den lave satsen også persontransport. Satsen på 6 pst. for persontransport medførte et inntektstap for staten, og i tillegg kom økt budsjettstøtte til riksvegferjene. Avgiftsplikt

² NRK fikk en bevilgning i 2003 som tilsvarte merverdiavgiftsinntektene, slik at NRKs økonomiske stilling ikke ble påvirket av omleggingen.



Figur 3.2 Inntekt av merverdiavgift inkl. investeringsavgift 1970–2018 i mrd. 2019-kroner (venstre akse) og i pst. av samlede skatte- og avgiftsinntekter unntatt petroleumsvirksomheten (høyre akse)

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

for persontransport var ment å legge grunnlag for reduserte billettpriser på offentlig kommunikasjon. Fra 1. januar 2005 ble både den alminnelige og den lave satsen økt med én prosentenheter til henholdsvis 25 pst. og 7 pst., mens den reduserte satsen for næringsmidler ble satt ned med én prosentenheter til 11 pst. Merverdiavgiftsunntaket for romutleie i hoteller mv. ble avviklet fra 1. januar 2006. Overnattingstjenester ble innlemmet i den lave satsen, som samtidig ble satt opp til 8 pst. For næringsmidler ble satsen økt to prosentenheter til 13 pst., begrunnet blant annet med at satsreduksjonen året før i liten grad hadde kommet konsumentene til gode. Fra 1. juli 2010 ble unntakene for museer, gallerier, fornøylesparker, opplevelsessentra mv. avviklet. Også disse fikk merverdiavgift med lav sats. De siste årene har den alminnelige satsen ligget fast på 25 pst., mens både satsen for næringsmidler og den lave satsen er satt opp i flere trinn. I 2019 er satsen for næringsmidler på 15 pst., og den lave satsen for persontransport, overnattingstjenester, kultur-tjenester mv. er på 12 pst.

Merverdiavgiften står for en vesentlig del av skatteinntektene. Figur 3.2 viser inntektene av merverdiavgiften i 2018-kroner (venstre akse) og merverdiavgiften som andel av samlede skatter og avgifter unntatt petroleumsvirksomheten (høyre akse). Som andel av samlede skatter og avgifter gikk inntektene fra merverdiavgiften betydelig ned de første årene etter 1970, selv om

det var solid vekst også i merverdiavgiftsinntektene. Nedgangen skyldtes at trygde- og pensjonspremiene i skattesystemet, blant annet arbeidsgiveravgiften, ble trappet kraftig opp for å finansiere Folketrygden, som var innført i 1967. Fra midten av 1970-årene har merverdiavgiften stått for mellom 22 pst. og 25 pst. av samlede skatter og avgifter unntatt petroleumsskatter og -avgifter.

Den årlige realveksten i merverdiavgiftsinntektene har vært i gjennomsnitt omtrent 3 pst. Det tilsvarer omtrent den gjennomsnittlige veksten i privat konsum over samme perioden. Veksten i avgiftsinntektene har vært relativt jevn, bare avbrutt ved større tilbakeslag i økonomien og merverdiavgiftsreformen i 2001.

3.2.1 Hovedtrekk ved merverdiavgiftssystemet

Plikt til å svare merverdiavgift oppstår ved innenlandsk omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester til merverdiavgiftsområdet. Merverdiavgiftsområdet er det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene. Merverdiavgiften ved internasjonal omsetning av varer og tjenester bygger på destinasjonsprinsippet, som innebærer at merverdiavgiften skal oppkreves i det landet forbruket skjer. Destinasjonsprinsippet blir realisert ved at utførsel er fritatt for

norsk merverdiavgift, og ved at det svares merverdiavgift ved innførsel.

Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av merverdiavgiftsloven til sammen har oversteget 50 000 kroner i løpet av en tolv månedersperiode. Registreringspliktige virksomheter (avgiftssubjekter) er ansvarlig for å oppkreve, rapportere og innbetale merverdiavgiften til staten. Ved innførsel av varer er merverdiavgiftsplikten i utgangspunktet lagt til importøren av varen (mottaker), uavhengig av om den som importerer varen selv driver merverdiavgiftspliktig virksomhet. Det er imidlertid ulike regimer for hvordan innførselsmerverdiavgiften oppkreves. Offentlig virksomhet og næringsdrivende plikter på nærmere vilkår å betale merverdiavgift dersom såkalte fjernleverbare tjenester kjøpes utenfor merverdiavgiftsområdet (utlandet).

Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Avgiftssubjekter har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i den registrerte virksomheten. Fradragsretten bidrar til at merverdiavgiften ikke blir en kostnad for dem som driver avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften kommer til endelig belastning hos sluttbrukeren. Alle som ikke er merverdiavgiftspliktige, typisk forbrukere og virksomheter som driver unntatt omsetning, anses som sluttbruker. Sluttbruker har ikke rett til å fradragføre inngående merverdiavgift. Ett og samme subjekt kan både være sluttbruker og merverdiavgiftspliktig virksomhet. Slike subjekter har bare fradragsrett dersom og i den grad anskaffelsen er til bruk i den merverdiavgiftspliktige virksomheten. Et eksempel er treningssentre, som gjerne har både merverdiavgiftsunntatt omsetning i form av å tilby idrettsaktivitet og merverdiavgiftspliktig omsetning i form av varesalg. Treningssenteret har ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den unntatte delen av virksomheten, og anses dermed som sluttbruker for anskaffelser til denne delen av virksomheten.

Merverdiavgiften er som et utgangspunkt generell og ilegges alle varer og tjenester. Dette bidrar til at avgiften virker nøytralt, og at det ikke oppstår konkurransevridninger. Generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester ble innført fra 1. juli 2001. Før innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester var kun nærmere spesifiserte tjenester omfattet av merverdiavgiftsplikt. Enkelte varer og tjenester er likevel særskilt unntatt eller fritatt fra merverdiavgift.

3.2.2 Unntak fra merverdiavgiftsloven for enkelte varer og tjenester

Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Unntakene gjelder i hovedsak tjenester. Unntak innebærer at det ved omsetning eller uttak ikke skal beregnes (utgående) merverdiavgift, og virksomheter som omsetter unntatte tjenester vil ikke ha fradragsrett for anskaffelser til slik virksomhet. Eksempler på unntatte tjeneste- og varegrupper er helsetjenester mv., sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester, enkelte tjenester innenfor kultur- og idrettsområdet, samt omsetning og utleie av fast eiendom. For utleie av fast eiendom gjelder imidlertid en praktisk viktig særregel om at utleier på nærmere vilkår kan velge å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret (frivillig registrering). Frivillig registrering innebærer at det skal beregnes utgående merverdiavgift på husleien, samtidig som det gis fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i utleievirksomheten.

Unntakene fører til skjult merverdiavgiftsbelastning. Det skyldes at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til unntatt omsetning. Den inngående merverdiavgiften blir følgelig en endelig kostnad som vil inngå i vederlaget for den unntatte varen eller tjenesten. Denne skjulte merverdiavgiftskostnaden belastes dermed den som kjøper den unntatte varen eller tjenesten. For en avgiftsregistrert kjøper medfører dette at han indirekte belastes med en skjult merverdiavgift, uten mulighet for fradrag; merverdiavgiften blir en kostnad. Dette bryter med et grunnleggende hensyn i merverdiavgiftssystemet om at merverdiavgiften ikke skal belastes avgiftspliktig virksomhet, men bare forbruk (anskaffelser) til andre formål. Når den avgiftsregistrerte kjøperen deretter omsetter sine avgiftspliktige varer eller tjenester, oppstår avgiftskumulasjon (avgift på avgift). Det skyldes at den skjulte merverdiavgiftskostnaden fra forrige omsetningsledd vil inngå i beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift ved den avgiftspliktiges omsetning. Manglende fradragsrett betyr at anskaffelser til produksjonen skattlegges, hvilket gir vridninger i produksjonen og insentiver til avgiftsmotiverte tilpasninger. Produksjon som innebærer flere ledd hvor det kreves opp avgift, uten at fradragsretten er effektiv, blir skattemessig diskriminert og kan bli ulønnsom selv om den er samfunnsøkonomisk fordelaktig. Virksomhetene bruker tid og ressurser på tilpasninger blant annet for å unngå at inngående avgift blir en endelig kost-

nad. I denne forbindelse vil adgangen til å fellesregistrere selskaper kunne være aktuell. En konsekvens ved fellesregistrering er at omsetning mellom selskapene ikke utløser avgiftsplikt.

Et sentralt formål med utvidelsen av avgiftsplikten i 2001 til å gjelde generelt for tjenester, og senere opphevelser av unntak blant annet for persontransport og på kulturområdet, var nettopp å redusere omfanget av skjult merverdiavgift og avgiftskumulasjon (også omtalt som kaskadeffekter). Unntak har også andre uønskede virkninger, blant annet kan unntakene bidra til mindre effektiv produksjon. I Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) ble de uheldige virkningene av dagjeldende unntak for persontransport oppsummert som følger:

«Ved å holde persontransport utenfor merverdiavgiftssystemet vil virksomheter som yter persontransport ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i virksomheten. På denne måten oppstår det skjult merverdiavgift eller avgiftskumulasjon ved at disse virksomhetene må innkalkulere merverdiavgiften som en ordinær kostnad i sine priser. Denne kostnaden vil i prinsippet utgjøre en del av vederlaget for transporttjenesten, derav uttrykket skjult merverdiavgift/ avgiftskumulasjon.

En ytterligere konsekvens av manglende fradragsrett ved anskaffelse av varer og tjenester er at disse virksomhetene får et økonomisk motiv til å produsere enkelte tjenester med egne ansatte (egenproduksjon) fremfor å kjøpe dem fra andre. Dette kan være uheldig i den grad det fører til at tjenester ikke blir produsert på en mest mulig effektiv måte. Det har ikke vært hensikten at merverdiavgiften skulle påvirke denne vurderingen. En annen side ved dette er at særlig større aktører på persontransportområdet ofte vil ha mulighet til å drive med egenproduksjon av enkelte tjenester for å spare merverdiavgift, mens mindre virksomheter ikke vil ha denne muligheten.

Manglende fradragsrett for virksomheter på persontransportområdet kan også føre til at virksomhetene foretar uheldige tilpasninger til avgiftsreglene for å spare merverdiavgift. (...)

Videre skaper dagens regelverk administrative problemer knyttet til fordelingen av inngående merverdiavgift i virksomheter som både omsetter tjenester med persontransport (utenfor avgiftsområdet) og for eksempel tjenester som gjelder varetransport (innenfor avgiftsområdet).»

Problemene med skjult avgiftsbelastning og avgiftskumulasjon har blitt redusert ved at stadig flere tjenesteområder er omfattet av merverdiavgiftsloven. Gjeldende unntak fra merverdiavgiftsloven fører imidlertid til at avgiftskumulasjon fremdeles kan oppstå.

Unntakene fra merverdiavgiftsplikt utgjør ikke noen ensartet gruppe eller har en felles begrunnelse. Enkelte unntak er begrunnet med at det vil være utfordrende å fastsette et merverdiavgiftsgrunnlag. Dette gjelder blant annet finansielle tjenester. For andre unntatte tjenester er det omfattende innslag av offentlig finansiering som gjør at det er en liten andel av kostnaden som betales av kunden. Dermed vil avgiftsplikt med full fradragsrett gi et provenytap for staten. Dette gjelder bl.a. innenfor helsetjenester og undervisning.

3.2.3 Avgiftsfritak med fradragsrett

Enkelte varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift. Det innebærer at det ved omsetning, uttak eller utførsel ikke skal beregnes (utgående) merverdiavgift (gjernes omtalt som «nullsats»), men det gis fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til fritatt omsetning. Nullsatsen kombinert med fradragsretten for inngående merverdiavgift medfører at varene og tjenestene selges «renset» for merverdiavgiftskostnader. Fritak for varer og tjenester som er til bruk i Norge, innebærer en form for subsidiering gjennom avgiftssystemet. Næringsdrivende med fritatt virksomhet får bedre rammevilkår enn næringsdrivende med virksomhet som ikke er fritatt, noe som kan gi vridninger i produksjonen. Videre kan fritak bidra til vridninger i forbruk, idet fritatte varer og tjenester relativt sett blir billigere enn avgiftspliktige varer og tjenester. Subsidiering gjennom avgiftsfritak underlegges ikke den årlige prioriteringen opp mot andre formål i budsjettprosessen, til forskjell fra støtte som gis gjennom bevilgninger på budsjettets utgiftsside.

Virksomheter som i hovedsak har omsetning som er fritatt, vil ofte ha krav på tilbakebetaling av merverdiavgift fra staten. Det skyldes at inngående merverdiavgift ofte overstiger utgående merverdiavgift i den terminvise skattemeldingen for merverdiavgift.

Fritakene har ulike begrunnelse. Omsetning til utlandet er fritatt fordi dette er eksport som ikke går til innenlands forbruk. Det er i tråd med destinasjonsprinsippet at beskatningsretten for merverdiavgift ligger til staten der forbruket finner sted. Fritak gjelder utførsel samt eksportlignende tilfeller (eksempelvis varer som selges til turister i

Norge, men som føres ut av merverdiavgiftsområdet som reisegods). Videre er fritakene for innenlands omsetning av fartøyer og luftfartøyer mv. begrunnet med skips- og luftfartens internasjonale konkurransesituasjon. Innenlands omsetning av varer og tjenester til bruk i petroleumsvirksomhet er fritatt av nøytralitets- og konkurransemessige årsaker, idet varene/tjenestene ofte brukes i internasjonale operasjoner. I tillegg kommer at oppdragsgiver gjerne kan være en utenlandsk virksomhet som ikke nødvendigvis er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Andre fritak er politisk begrunnet. Fritakene for aviser, tidsskrifter og bøker er begrunnet med at det «i et lite språksamfunn som det norske er sterke grunner for at det trykte ord skal være fritatt for den omkostningsbelastning som en avgift vil bety for den trykte publikasjon», og at «en eventuell avgiftsplikt kan virke hemmende for en fri opinionsdannelse og at kulturelle hensyn vil bli skadelidende» (Ot.prp. nr. 17 (1968–69)). Fritaket for omsetning av elektrisk kraft mv. til husholdninger i Nord-Norge ble opprinnelig begrunnet med levekårene i landsdelen, men har senere blitt begrunnet med at forbruket av kraft er relativt høyt som følge av klimatiske forhold. Fritaket for elbiler begrunnes ofte med klima- og miljøhensyn, ved å bidra til reduserte utslipp fra transportsektoren i Norge.

3.2.4 Satser

Den alminnelige merverdiavgiftssatsen er 25 pst. Frem til merverdiavgiftsreformen i 2001 hadde Norge kun én merverdiavgiftssats, i tillegg til nullsats. Regjeringen Stoltenberg I ga uttrykk for følgende prinsipielle syn vedrørende reduserte satser i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001):

«Merverdiavgiften bidrar til å sikre staten inntekter til relativt lave administrative kostnader. Dette skyldes blant annet at Norge er det eneste land innen EØS-området ved siden av Danmark som kun har én merverdiavgiftssats. For å ha et enkelt regelverk er det viktig at merverdiavgiftssystemet er mest mulig generelt med få unntak, og at det ikke benyttes flere forskjellige satser. Generelt er det bedre å gi direkte støtte på budsjettets utgiftsside enn å benytte særordninger og unntak i merverdiavgiftssystemet. Unntak og særordninger er ofte lite målrettede og innebærer en skjult form for støtte. I vurderingen av innføring av en generell merverdiavgift på omsetning av tjenester må imidlertid slike hensyn vurderes mot andre

viktige hensyn som eksempelvis distriktspolitikken og stabilitet i rammevilkårene for enkelt næringer. Regjeringen foreslår redusert sats på enkelte tjenestoområder blant annet fordi disse også i andre land er avgiftsbelagt med lav sats. Regjeringen ser det imidlertid som svært viktig at merverdiavgiften fortsatt fremstår som en generell avgift hvor de avgiftsbelagte tjenestene som hovedregel ilegges full sats.»

Ved merverdiavgiftsreformen ble det likevel innført redusert sats for næringsmidler. I ettertid har flere tjenestoområder blitt inkludert i merverdiavgiftssystemet med redusert sats. De reduserte satsene har ulike begrunnelser og formål. Én begrunnelse og ett formål har vært å tilgodese visse næringer, som eksempelvis en konkurranseutsatt reiselivsnæring (reduert sats på romutleie og persontransport). Også fordelingshensyn har vært trukket frem, særlig når det gjelder redusert sats for næringsmidler, mens elbilfritaket er eksempel på et fritak som er gitt ut fra et ønske om å stimulere til en bestemt type forbruk. På samme måte som fritak innebærer reduserte satser en form for subsidiering gjennom avgiftssystemet og kan bidra til vridninger i produksjonen og forbruket.

I dag beregnes det for det første merverdiavgift med redusert sats på 15 pst. ved omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler. Næringsmidler er mat- og drikkevarer og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker, men ikke legemidler, tobakksvarer, alkoholholdige drikkevarer og vann fra vannverk.

For det andre beregnes merverdiavgift med redusert sats på 12 pst. ved omsetning og uttak av blant annet persontransport, romutleie i hotellvirksomhet mv. og adgang til enkelte kulturtilbud og idrettsarrangementer. Reiselivsnæringen er konkurranseutsatt ved at turister vurderer kostnadsnivået i ulike land ved valg av reisemål, og de fleste land i EU har redusert sats på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv.

3.3 Økonomisk teori om beskatning av varer og tjenester

3.3.1 Hvorfor beskatte varer og tjenester?

Effektiv bruk av samfunnets ressurser forutsetter at ressursbruken styres av reelle kostnader og inntekter og ikke av hvilke skatter som ilegges. Skatten bør virke mest mulig nøytralt på de beslutninger aktørene i økonomien tar om for-

bruk, arbeidstilbud, sparing osv. Det kan gjøres unntak fra dette generelle prinsippet dersom det er spesielle samfunnsøkonomiske grunner til å begrense eller stimulere visse aktiviteter. Forurensende produksjon eller forbruk kan være eksempel på aktiviteter som man ønsker å begrense, mens man kan ønske å stimulere til økt forbruk av tjenester som har en samfunnsmessig betydning utover nytten for den enkelte, for eksempel utdanning. Når skatter brukes for å fremme slike formål, sier vi at skattene er effektivitetsfremmende. Imidlertid er det i praksis ikke mulig å basere seg bare på skatter som virker effektivitetsfremmende eller er nøytrale. Behovet for skatteinntekter vil normalt ikke kunne dekkes av slike skatter alene. En ønsker også at skattesystemet er omfordelende ved at personer med høyere inntekter og forbruk pålegges en større skattebyrde. Det medfører at noe av den ekstra inntekten en oppnår ved å jobbe eller spare mer, beskattes bort slik at insentivene til arbeid og sparing svekkes. Da reduserer skattene den samfunnsøkonomiske effektiviteten, og vi sier at skattene virker vridende.

OECD (2008) har i sitt prosjekt *Going for Growth* gjennomgått skattemiksen i OECD-landene og kommet med anbefalinger om endringer i denne som kan gi bedre vekst. Ut fra denne gjennomgangen foreslår OECD en rangering av skatter ut fra hvordan det påvirker langsiktig BNP-vekst. OECD peker på skatter på fast eiendom som minst vridende. Deretter kommer konsumskatter, og videre skatter på inntekt fra personer og selskaper. OECD peker på at en provenynøytral vekstorientert reform kunne være å skifte deler av inntektene fra inntektsskatter til mindre vridende skatter. OECD viser til at få land klarer å hente betydelige inntekter fra eiendomsskatter og viser dermed til at et større inntektsskifte kan gjøres mot konsumskatter. OECD viser også til at en i tillegg bør bedre utformingen av enkelte skatter ved å ha bredere grunnlag og lavere satser. For eksempel vil bredere baser for konsumskatter bedre effektiviteten, mens høyere sats fremmer skyggeøkonomi.

Bruk av merverdiavgift til å beskatte forbruk har god støtte i økonomisk teori. I utgangspunktet gjør det ingen forskjell om husholdningene beskattes på inntekt eller forbruk. Samme sats på skattegrunnlagene vil innebære at hver husholdning disponerer like mye av inntekten etter skatt enten skatten legges på inntekt eller forbruk.³

³ Beregningsteknisk må inntektsskatten settes til 20 pst. for å tilsvare merverdiavgift på 25 pst.

Med bare inntektsskatt kan husholdningene kjøpe varer og tjenester avgiftsfritt av en mindre disponibel inntekt. Velger myndighetene å bruke merverdiavgift, blir varer og tjenester dyrere, men husholdningene disponerer en tilsvarende større inntekt til å kjøpe disse. Imidlertid vil økning av merverdiavgiften redusere realverdien av akkumulert formue.

Moderne skattesystemer har både inntektsskatt og merverdiavgift⁴. Det er flere grunner til at man velger å beskatte både inntekt og forbruk. For det første ville bruk av bare én skatteform ha krevd svært høye satser. Brede skattegrunnlag gjør det mulig å ha lavere satser. Generelt vil høye satser føre til skattemotiverte tilpasninger, såkalte vridninger, som reduserer effektiviteten i skattesystemet, det vil si øker den samfunnsøkonomiske kostnaden med å finansiere offentlige utgifter. Videre har skatteformene forskjellige egenskaper. Inntektsskatten for personer kan differensieres slik at høye inntekter betaler prosentvis mer enn lave inntekter. Dermed kan skattesystemet virke omfordelende. Inntektsskatten er langt mer egnet til å ivareta fordelingshensyn enn merverdiavgiften. Det er for eksempel ingen sammenheng mellom prisen på en vare eller tjeneste og inntekt.

Ut fra ekspertutvalgets mandat er det først og fremst spørsmålet om differensiering av satser som er interessant å få belyst med økonomisk teori. For å forstå resonnementene om differensiering, er det imidlertid nødvendig å først se på det teoretiske grunnlaget for å utforme et merverdiavgiftssystem.⁵ Ved å beskatte både inntekt og forbruk med moderate skattesatser, reduseres insentivene til unndragelse av hver av skattene. Ved å fordele beskatningen av arbeidsinntekt på inntekt og forbruk, blir skattesatsen på hver skattebase mindre. Det betyr imidlertid ikke at den effektive skattesatsen på arbeidsinntekt (skattekiln), altså den kombinerte effekten av skattene, blir mindre. Selv om inntekts- og forbruksskatt er ekvivalente måter å beskatte realverdien av arbeidsinntekt på, har de ulik effekt på nettoavkastningen av sparing. Inntektsskatt som også beskatter avkastning av sparing vrir tilpasningen fra sparing og framtidig forbruk til forbruk «i dag». Skatt på forbruk virker derimot nøytralt

⁴ USA er det eneste unntaket, ettersom det ikke er merverdiavgift og på føderalt nivå nesten bare inntektsskatt. Derimot har de fleste statene sisteleddsavgifter på omsetning av mange varer og tjenester.

⁵ Frankrike innførte merverdiavgift i 1958, som det første av industrilandene. Økonomisk teori om optimal beskatning ble imidlertid utviklet først det etterfølgende tiåret.

på valget mellom forbruk og sparing. Å legge deler av skatten på forbruk, vil dermed begrense vridningen av sparingen.

Dersom formålet med å beskatte varer og tjenester kun er fiskalt, det vil si å skaffe staten inntekter, bør avgiften utformes mest mulig nøytralt og beskatte forbruk. Annen bruk av en vare eller tjeneste, for eksempel som innsats i produksjonen, bør derimot ikke ilegges fiskale avgifter. Dette er et sentralt resultat fra økonomisk skatte-teori (Diamond & Mirrlees, 1971). Å legge fiskale avgifter på varer og tjenester som inngår i produksjonen, vil gjøre at ressursene ikke brukes på en effektiv måte. En risikerer at en mer effektiv måte å bruke ressursene på blir skattlagt hardere enn en mindre effektiv og derfor ikke blir valgt. Dermed blir tilgangen på varer og tjenester mindre enn den ellers kunne blitt. Merverdiavgiften som skatteform er innrettet for å unngå slik ineffektivitet i produksjonen: Det er forbruket i siste ledd som belastes avgift, mens tidligere ledd i verdikjeden har fradrag for merverdiavgift på produktinnsats og investeringer.

Merverdiavgiften er en skatt som baseres på transaksjonene, det vil si i praksis på kontantstrømmen i avgiftspliktige virksomheter. Det gis fullt fradrag for merverdiavgiften på vare- og tjenesteinnsats mot at det skal beregnes merverdiavgift av omsetningen/inntekten. Er verdien av kontantstrømmen negativ, utbetales negativ merverdiavgift fra myndighetene. En slik kontantstrømskatt er nøytral ved at en aktivitet som er lønnsom før skatt også er lønnsom etter skatt. Merverdiavgiften påvirker dermed ikke investeringsbeslutninger. Merverdiavgiften følger destinasjonsprinsippet og forbruk her i landet beskattes i utgangspunktet likt, uavhengig av om virksomheten som selger er lokalisert her i landet eller i utlandet. Merverdiavgiften er dermed også nøytral i valg av lokalisering.

Et merverdiavgiftssystem med én felles sats (uniform merverdiavgift) påvirker ikke de relative prisene mellom forskjellige varer og tjenester, og gir dermed ikke insentiver til å endre forbruks-sammensetningen. Dessuten vil det være administrativt og kontrollmessig enklere enn et system med flere satser. Avvik fra uniform beskatning skaper vridninger og effektivitetstap. En får overproduksjon og overforbruk av de skattefavoriserte varene og tjenestene på bekostning av andre. Fritak og særordninger vil også komplisere systemet og medføre høyere kostnader knyttet til oppkrevingen av merverdiavgiften, i alle ledd i kjeden. En bør derfor unngå å differensiere merverdiavgiften med mindre dette gir gunstige

effekter som ikke kan oppnås mer effektivt på annen måte.

I skattelitteraturen diskuteres flere potensielle grunner til at det kan være ønskelig å avvike fra uniform merverdiavgift. Slike avvik bryter med prinsippet om nøytralitet og skaper vridninger av konsumsammensetningen som i seg selv ikke er ønskelige. De kan imidlertid forsvares dersom de bidrar til å redusere andre vridninger, ikke minst av arbeidstilbudet, som er utsatt for negativ skattevridning. Hvis en forhøyet eller redusert skattesats på en vare eller tjeneste stimulerer arbeidstilbudet, altså hvor mye den enkelte vil arbeide, vil en kunne oppnå en samfunnsøkonomisk gevinst ved å innføre en slik avvikende sats. Denne fordelene må imidlertid avveies mot de vridningene en får av konsumsammensetningen. Optimalle indirekte skatter ut fra et slikt perspektiv er blitt drøftet i to klassiske artikler i skatteteori – Ramsey (1927) og Corlett og Hague (1953). Den siste er den som klart knytter forbindelsen mellom avgiftssats og vridning av arbeidstilbudet. En vanlig framstilling av Ramseys bidrag er at avgiftene bør differensieres slik at konsum som er lite følsomt for prisnivået får høyere sats, mens varer og tjenester som påvirkes mer av prisene, det vil si er mer priselastiske, får lavere sats. Resultatet framstilles populært som den inverse elastisitetsregel: Skattesatsen skal være omvendt proporsjonal med elastisiteten i etterspørselen. Det er en verdifull intuitiv innsikt at en skattevridning er mer alvorlig jo mer atferden responderer på skattene – altså jo mer elastisk etterspørsel og tilbud er. Men i streng forstand er den inverse elastisitetsregel et spesialtilfelle som bare gjelder under den strenge forutsetning at prisen på et beskattet gode bare påvirker etterspørselen etter dette godet og arbeidstilbudet. Når arbeidstilbudet ikke påvirkes av prisen på godet, sier økonomisk teori at en uniform indirekte skatt for fiskale formål bør være uniform. I det tilfellet at en kombinerer direkte inntektsskatt og indirekte skatter kan det vises at dersom konsumsammensetningen ikke direkte påvirkes av arbeidstilbudet bør en ha uniform merverdiavgift. Dette er det velkjente Atkinson-Stiglitz-resultatet (Atkinson & Stiglitz, 1976).

Innsikten er altså at det kan være argumenter for en avgiftspolitik som begrenser kostnadene ved å arbeide eller gjør det dyrere å ha fritid, men det har vist seg vanskelig å identifisere hvilke varer og tjenester som bør ha avvikende sats med en slik begrunnelse. Crawford, Keen og Smith (2010) konkluderer i sitt bidrag til The Mirrlees Review med følgende: «.... the limitations and uncertainties of both the theory and the empirical

work are such that, at least as yet, they provide little firm basis for policy prescription..... there is thus a strong case, albeit a largely pragmatic one, for uniformity in commodity taxation.»

Ved å bruke særavgifter er det mulig å differensiere avgiftene på varer og tjenester uten å bruke flere satser innenfor merverdiavgiften. Imidlertid vil overveielsene ovenfor fortsatt gjelde. Dessuten har særavgifter andre ulemper, blant annet at det er produsent eller importør som er avgiftspliktig. Dermed er det ikke, i motsetning til merverdiavgiften, mulig å ha en fradragsrett for varer og tjenester som inngår i produksjon.

3.3.2 Avgifter som korrigerer adferd

Avgifter eller støtte som er ment å styre adferd, bør rettes nærmest mot den aktiviteten det er ønske om å endre. Både konsum og næringsvirksomhet kan gi kostnader eller gevinster som ikke blir priset i markedene, såkalte eksterne virkninger. Allerede i 1920 argumenterte den britiske økonomen Arthur C. Pigou for at det er mulig å bruke avgifter til å korrigere for eksterne virkninger (Pigou, 1920). Eksempler på negative eksterne virkninger er forurensning og klimagassutslipp, mens forskning i bedriftene ofte har positive eksterne virkninger (siden forskningsresultater over tid vil være tilgjengelige for alle, ikke bare den bedriften som har tatt kostnaden av forskningen). Med andre ord ønsker myndighetene mindre av aktiviteter som gir negative eksterne virkninger og mer av aktiviteter som gir positive eksterne virkninger.

Eksterne virkninger tar bedriftene og konsumentene normalt ikke hensyn til. For at en bedrift skal ha insentiver til å korrigere for eksterne virkninger, må avgiften legges på den aktuelle innsatsfaktoren eller produksjonsprosessen. Tilsvarende må avgiften legges på den varen eller tjenesten som gir eksterne virkninger. Eksterne virkninger gjelder typisk visse typer forbruk og visse produksjonsprosesser, og ikke generelt for forbruk eller produksjon. For eksempel har røyking kostnader ikke bare for røykeren, men også for andre som opplever passiv røyking og et offentlig finansiert helsevesen. Følgelig kan det begrunnes å ha høyere avgifter på tobakk enn generelt på varer og tjenester.

Merverdiavgiften er en generell avgift på forbruk som fastsettes ut fra omsetningsverdien av produktet, ikke ut fra størrelsen av en ekstern virkning på bestemte varer eller tjenester. Særavgifter eller subsidier på bestemte produkter kan derimot enklere fastsettes på grunnlag av

den eksterne virkningen av å bruke produktet. En særavgift eller subsidie vil også, i motsetning til merverdiavgift, ha effekt ved salg til næringsvirksomhet. Når de eksterne virkninger er knyttet til bruk av en vare eller tjeneste, vil særavgifter eller subsidier normalt være mer egnet enn merverdiavgiften til å korrigere for markedssvikten.

3.3.3 Kan differensierte satser bidra til økt sysselsetting?

Et spørsmål som er diskutert i økonomisk litteratur, er om avgifter på ulike varer eller tjenester kan ha forskjellig virkning på arbeidstilbudet og om avgifter dermed bør være lavere på varer og tjenester med gunstige virkninger på arbeidstilbudet, og vice versa. Fritak eller redusert sats på fritidsaktiviteter reduserer insentivene til å jobbe. Ved å fjerne denne favoriseringen kan det tenkes at arbeidstilbudet øker. Motsatt kan avgiftsmessig favorisering av reiser til arbeidsplassen ha en gunstig virkning på arbeidstilbudet.

Egenarbeid kommer i stor grad ikke til beskatning verken som inntekt eller som avgiftspliktige uttak. Både inntektsskatt og merverdiavgift vil derfor vri tilpasningen i retning av egenarbeid. Skal en kjøpe tjenester i markedet, må man betale merverdiavgift (i det hvite markedet) og en må tjene penger, og dermed betale inntektsskatt, for å kunne finansiere kjøpet. Egenarbeid utløser ingen av skatteformene. Siden de fleste vil være mindre produktive i egenarbeid enn en faglært person, har flere økonomer vært opptatt av at skattevridningen vil gi et produktivitetstap i økonomien. Spørsmålet er da om tjenester som lett kan erstattes med egenarbeid skaper spesielle vridninger som taler for særbehandling i skatte- og avgiftssystemet, for eksempel offentlig persontransport til erstatning for bruk av egen bil.

I tilfeller der det er sysselsettingsproblemer for visse deler av arbeidskraften, for eksempel lite kvalifisert arbeidskraft, kan det være gevinster ved å stimulere forbruk og produksjon i næringer som bruker relativt mye av denne type arbeidskraft. Dette vil imidlertid ikke være den mest effektive løsningen dersom det finnes tiltak som kan bedre sysselsettingsmulighetene for den relevante arbeidskraften uavhengig av næring. En eventuell gevinst må også være av en viss størrelse for at det skal kunne forsvares å pådra seg kostnaden ved en ikke-nøytral merverdiavgift (Christiansen, 2011).

3.3.4 Skal merverdiavgiften ivareta fordelingshensyn?

Merverdiavgiften er lite egnet til å ivareta fordelingshensyn. Det har bl.a. sammenheng med at det ikke er en direkte sammenheng mellom prisen på en vare og forbrukerens inntekt. Mange varer eller tjenester brukes av husholdninger med både lave, middels og høye inntekter. Gjennomgående har husholdninger med høy inntekt et større forbruk i kroner enn husholdninger med lav inntekt, for så godt som alle varer og tjenester. Utgiftsandelen til enkelte varer eller tjenester kan imidlertid være høyere for lavinntektshusholdninger. Det gjelder spesielt for næringsmidler. Men også for næringsmidler er utgiften i kroner større for høyinntektshusholdninger enn de med lavere inntekter. Differensiering av merverdiavgiften er derfor lite egnet for å oppnå inntektsutjevning. Uansett er det et generelt resultat i økonomisk teori at det er mindre grunn til å differensiere konsumavgifter ut fra fordelingshensyn desto bedre muligheter staten har til å bruke andre virkemidler for dette formålet, se blant annet Atkinson og Stiglitz (1976). Effekten av å bruke merverdiavgiften til utjevning begrenses av at merverdiavgift med alminnelig sats bare utgjør 20 pst. av prisen på en vare eller tjeneste. Selv med nullsats og forutsetning om at forbrukeren tilgodeses hele avgiftslettelsen, må fortsatt 80 pst. finansieres av kjøperen. De som ikke har råd til å kjøpe varen eller tjenesten, vil ikke få noen glede av avgiftslettelsen. Differensiering av merverdiavgiften for å oppnå inntektsutjevning vil være lite effektiv og lite målrettet.

Skatt på inntekt er klart mer egnet til å ivareta fordelingshensyn enn merverdiavgiften, jf. punkt 3.3.1.

Drøftingen foran forutsetter at inntekt er en tilfredsstillende indikator på det man ønsker å utjevne. Det kan være flere grunner til at denne betingelsen ikke er fullstendig oppfylt. Skattbar inntekt kan være misvisende på grunn av skatteunndragelse eller fordi det er kilder til ulikhet som ikke fanges opp i skattbar inntekt. Derfor kan det argumenteres for å utjevne forbruk i tillegg til utjevningen gjennom inntektsskatt og støtteordninger. Ut fra et slikt resonnement kan det argumenteres for særlig høy avgift på luksusvarer eller -tjenester. For et slikt formål er imidlertid særavgifter mer egnet enn differensiering av merverdiavgiften. Flere særavgifter har tidligere vært begrunnet med luksusforbruk, blant annet avgift på silkevarer, spisesjokolade, kosmetikkavgift og bilavgifter.

3.3.5 Differensierte satser og påvirkningsvirksomhet

Produsenter og konsumenter har insentiver til å påvirke offentlige reguleringer til egen fordel. Stigler (1971) argumenter for at mindre interessegrupper ofte vinner frem fordi de har en klar interesse i å påvirke politikere, mens kostnadene er spredt på mange skattebetalere eller konsumenter som er uvitende eller har liten interesse av å engasjere seg. Det kan være ulike motiver for slik påvirkningsvirksomhet, for eksempel å oppnå en direkte eller indirekte overføring av penger, eller økonomisk fortrinn fremfor konkurrenter. Større kompleksitet i skatte- og avgiftssystemet, som f.eks. flere satser innenfor merverdiavgiften, gir større muligheter for slik påvirkningsvirksomhet. I NOU 1993: 8 *Bør merverdiavgiften differensieres* ble slike innflytelsesaktiviteter og kostnadene ved dem nærmere drøftet. Innflytelsesaktiviteter er aktiviteter individer eller organisasjoner i samfunnet gjennomfører for å øve innflytelse på ulike beslutningstakere for å få utformet skattesystemet på en måte som er til fordel for vedkommende gruppe. Det ble pekt på at slike innflytelsesaktiviteter medfører uheldig bruk av ressurser på to måter. For det første fører aktiviteten i seg selv til at ressurser brukes på en uproduktiv måte. For det andre kan slik aktivitet påvirke fordelingen av verdiene på en annen måte enn politikeres (og velgeres) preferanser, f.eks. ved at mektige pressgrupper som vinner frem oppnår en større andel av verdiene enn ellers.

3.4 Tekniske og juridiske utfordringer ved differensierte satser

3.4.1 Utfordringer om lovlig støtte

Hensynet til nøytralitet er grunnleggende i merverdiavgiftssystemet. Regelverket skal i størst mulig grad sikre at markedsaktørene – næringsdrivende, forbrukere og offentlige myndigheter – handler uten påvirkning av merverdiavgiften. Full nøytralitet i merverdiavgiften oppnås kun ved generell merverdiavgiftsplikt for alle varer og tjenester, og med én og samme sats for alle varer og tjenester. Unntak, fritak og reduserte satser innebærer at hensynet til nøytralitet i merverdiavgiftssystemet ikke ivaretas fullt ut.

Fritak, unntak og reduserte satser reiser også spørsmål knyttet til reglene om statsstøtte i EØS-loven (1992) § 1, nærmere EØS-avtalen artikkel 61 (1) som i utgangspunktet forbyr offentlig støtte som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å

begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer. Det er klart at indirekte støtte gjennom avgiftsregler kan utgjøre statsstøtte. Et eksempel er elbilfritaket. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) kom i 2015 til at elbilfritaket utgjør statsstøtte for virksomhetene som indirekte nyter godt av den reduserte satsen, det vil si produsenter og forhandlere av elbiler. Det ble vist til at elbilfritaket stiller disse i en fordelaktig stilling sammenlignet med produsenter og forhandlere av utslippsbiler, og at tiltaket dermed oppfyller selektivitetskriteriet (fritaket begunstiger enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer, i dette tilfellet ved å gjøre produktene – elbiler – billigere for kundene). For kjøperne av elbiler, det vil si de som direkte nyter godt av avgiftsfritaket, kom derimot ESA til at fritaket ikke oppfyller selektivitetskriteriet og derfor ikke utgjør statsstøtte. Begrunnelsen er at fritaket er tilgjengelig for alle bilkjøpere. For tiltak som i utgangspunktet utgjør statsstøtte, slik som elbilfritaket, er spørsmålet om støtten likevel kan aksepteres som forenlig støtte etter EØS-avtalen i medhold av artikkel 61 (2) eller (3). Mest praktisk er unntaket i artikkel 61 (3) c: *«Støtte som har til formål å lette utviklingen av enkelte næringsgrener eller på enkelte økonomiske områder, forutsatt at støtten ikke endrer vilkårene for samhandelen i et omfang som strider mot felles interesser.»* Et tiltak som innebærer offentlig støtte kan som hovedregel ikke gjennomføres før tiltaket er notifisert til og godkjent av ESA. Elbilfritaket har blitt notifisert til ESA og er godkjent som forenlig støtte i henhold til artikkel 61 (3) c. Godkjennelsen gjelder ut 2020.

3.4.2 Regeltekniske utfordringer

Generell merverdiavgiftsplikt ved all omsetning av varer og tjenester, og med én og samme sats, ville i utgangspunktet gitt et nøytralt og enkelt praktiserbart system. De administrative kostnadene ville blitt lavere og faren for uønskede tilpasninger ville blitt redusert. Ethvert avvik fra generell avgiftsplikt med alminnelig sats bringer med seg juridiske utfordringer. I det følgende legges fokus på fritak og reduserte satser, under samlebetegnelsen differensierte satser. Unntakene kommenteres ikke nærmere.

Enkelte fritak har en systemteknisk begrunnelse. Det gjelder særlig fritakene for eksport og eksportlignende tilfeller. Det at merverdiavgiften skal være en skatt på det innenlandske forbruket, tilsier at eksport skal være fritatt.

Dagens øvrige differensierte satser er i hovedsak sektorpolitisk begrunnet, der sikte-

målet er å tilgodese enkelte forbrukergrupper eller næringer, eller stimulere enkelte typer forbruk. Eksempler er fritak for bøker og publikasjoner og elbiler, og reduserte satser for næringsmidler, persontransport, utleie av rom i hotellvirksomhet mv. og billetter til kultur- og idrettsarrangementer.

Differensierte satser nødvendiggjør presise definisjoner av hva som er omsatt. Slike vurderinger kan være krevende, særlig der det leveres sammensatte ytelser. Utgangspunktet er at den sammensatte ytelsen skal dekomponeres og at de ulike elementene av den sammensatte ytelsen undergis separat vurdering. For eksempel skal et turopplegg med overnatting og opplevelser deles opp i en del med lav sats (hotellovernatting og transport), en del med alminnelig sats (serveringstjenestene) og en del som er unntatt (guiding og omvisning). Et annet eksempel er samleabonnementer bestående av en avgiftspliktig del og en fritatt del, eksempelvis en tv-kanalpakke bestående av dels avgiftspliktige kanaler og dels avgiftsfrie nyhetskanaler som er fritatt etter bestemmelsen om elektroniske nyhetstjenester. At ulike elementer i en samlet pakke har ulik sats, kan gi insentiv til å allokere en uforholdsmessig stor andel av det samlede vederlaget til de elementene som er unntatt, fritatt eller skal ilegges redusert sats, idet det gir redusert beregningsgrunnlag for utgående merverdiavgift. Denne problemstillingen har vært oppe i praksis, blant annet i Polaris-saken (Rt. 2014 s. 1083), der spørsmålet var fordeling av abonnementspris på henholdsvis avgiftsfri papiravis og avgiftspliktig e-avis (e-aviser har senere blitt fritatt). Den næringsdrivende fikk der medhold av Høyesterett i den fordelingen som var foretatt, men saken illustrerer at ulike satser skaper vanskelige grensedragninger og pådrar administrasjonskostnader både for næringsdrivende og skattemyndigheter.

Utgangspunktet om dekomponering gjelder riktignok ikke absolutt. Det som utgjør én samlet ytelse skal behandles som dette også merverdiavgiftsmessig, selv om de ulike ytelsene isolert sett ville ha vært undergitt ulik avgiftsmessig behandling. En slik betraktningssmåte ble lagt til grunn av Høyesterett, blant annet i Rt. 2012 s. 1547, der saksforberedelse for retten (isolert sett fritatt for merverdiavgift idet tjenestemottakeren var utenlandsk) og gjennomføring av muntlige forhandlinger for retten i Norge (avgiftspliktig tjeneste), samlet ble karakterisert som et prosessoppdrag og dermed avgiftspliktig. I andre tilfeller er det lagt til grunn at hovedytelsen er avgjørende for den samlede avgiftsbehandlingen.

En beslektet problemstilling er hvilke kostnader som skal inngå i beregningsgrunnlaget for den enkelte ytelse. Utgangspunktet er at alle kostnader *ved oppfyllelsen av avtalen*, inngår. Der eksempelvis en advokat ved oppfyllelsen av en avtale har utgifter til overnatting (lav sats), oppstår spørsmål om denne kostnaden kan viderefaktureres til klienten med redusert sats, eller om advokatens krav om kostnadsdekning må inngå i beregningsgrunnlaget for advokattjenesten og dermed bli omfattet av avgiftsplikt med alminnelig sats. Svaret er at advokaten må ta med overnattingskostnaden i eget beregningsgrunnlag. Det skyldes at advokaten ikke yter en (overnattings)tjeneste, men at kostnaden til overnatting er en kostnad ved oppfyllelse av avtalen med klienten. Grensen mellom hva som er en kostnad ved oppfyllelsen av avtalen og hva som er en selvstendig ytelse, kan være vanskelig å trekke. Til illustrasjon kan det nevnes at leverandører, herunder entreprenører, vil kunne ha rentekostnader knyttet til utføringen av oppdrag. Størrelsen på rentekostnadene vil blant annet avhenge av hvor raskt og hyppig entreprenøren kan kreve vederlag fra oppdragsgiver. Lagmannsrettsdommene Kruse Smith (LA-1997-00367) og Veidekke (LB-2004-45797) er eksempler på at entreprenørens krav på renter/dekning av rentekostnader, ble ansett å utgjøre en del av vederlaget for den avgiftspliktige entreprisen.

Differensierte satser gir insentiv til tilpasninger. For eksempel vil oppdragsgivere som er uten fradragsrett for kjøp av advokattjenester, ha et merverdiavgiftsmessig insentiv til selv å bestille og betale opphold og reise for advokaten. På denne måten vil kjøperen bli belastet merverdiavgift med redusert sats for hotellkostnaden og personbefordring. Slik tilpasning er akseptert av avgiftsmyndighetene i praksis, men medfører effektivitetstap ved at partenes atferd påvirkes av at alternative handlingsalternativer gir ulik merverdiavgiftsbelastning. I tillegg kommer økte administrative kostnader. Differensierte satser medfører økt ressursbruk for de avgiftspliktige, avgiftsmyndighetene og rettsvesenet knyttet til vurderinger av mer avanserte tilpasninger som ikke nødvendigvis er akseptable.

Differensierte satser medfører ulik avgiftsbelastning mellom ulike vare- og tjenestetyper, men også innenfor samme vare- og tjenestetyper oppstår ulikheter i avgiftsbelastningen som følge av differensierte satser. Næringsmidler (matvarer og alkoholfrie drikkevarer) er omfattet av redusert sats på 15 pst. Den reduserte satsen gjelder imidlertid ikke for næringsmidler som omsettes

som del av en serveringstjeneste, det vil si servering av mat- eller drikkevarer der forholdene ligger til rette for fortæring på stedet. Den ulike behandlingen av næringsmidler gjør det nødvendig å avgjøre om det bare omsettes næringsmidler eller om næringsmidlene omsettes som del av en serveringstjeneste. I flere omsetningstilfeller vil kjøpers valg – spise inne eller «take away» – være styrende for avgiftssatsen. Denne rettsstilstanden gir utfordringer for de avgiftspliktige med å etterleve regelverket og kostnader knyttet til myndighetenes kontrolloppgaver.

Utfordringene med å realisere et bestemt formål på en kostnadseffektiv måte gjennom fritak eller redusert sats, kan illustreres med elbilfritaket. Fritaket er nærmere omtalt i kapittel 10. Støtte gjennom et merverdiavgiftsfritak krever at det utformes regler som treffer det som er ment å skulle være fritatt, uten at regelverket gjøres så komplisert at det utløser uakseptable kostnader, herunder administrative kostnader for de avgiftspliktige. Det er nærliggende at hensynet til å holde reglene relativt enkle kan gi effekter som ikke er direkte tilsiktet. En effekt av merverdiavgiftsfritaket for elbiler er at en tilleggsutstyrs-pakke til en kostbar elbil i mange tilfeller subsidieres med like store beløp som kjøp av en «hel» mindre elbil. Fritaket medfører videre at forhandlere av elbiler oppnår en merverdiavgiftsmessig konkurransefordel i forhold til andre tilbydere av slikt tilleggsutstyr som anses å utgjøre en del av bilen. Videre gir merverdiavgiftsfritaket ikke stimulans til kjøpere som har fradragsrett for merverdiavgift, herunder drosjenæringen.

3.5 Administrative kostnader

Reduserte satser i merverdiavgiften skaper avgrensninger som gir økte administrative kostnader både for næringsdrivende og skatteetaten. Ifølge en rapport utarbeidet av konsulentselskapet Rambøll (2004) om måling av administrative byrder knyttet til merverdiavgiften, hadde virksomheter som solgte varer eller tjenester med flere merverdiavgiftssatser nesten tre ganger så høye administrative byrder knyttet til merverdiavgifts-reglene sammenlignet med foretak som kun solgte varer og tjenester til én merverdiavgiftssats. Ifølge Rambølls målinger brukte virksomheter med kun én sats i gjennomsnitt 121 minutter på merverdiavgiftsregelverket per termin, mens virksomheter som hadde flere satser brukte i gjennomsnitt 356 minutter. Rambøll regnet dette om til kroner ved å beregne en gjennomsnittlig

timekostnad. Fremskrives timekostnaden til 2018-nivå, kan de administrative kostnadene anslås å være henholdsvis om lag 750 kroner og 2 225 kroner per termin.

Regnskap Norge har på vegne av ekspertutvalget gjennomført en spørreundersøkelse for å gi et mer oppdatert bilde av de administrative byrdene ved flere merverdiavgiftssatser. Regnskap Norge sendte spørreundersøkelsen til alle sine medlemmer (7 602 medlemmer) og mottok om lag 1 930 svar. Medlemmene ble blant annet bedt om å vurdere hvorvidt differensierte satser førte til økte administrative byrder og feil/unndragelser. Svarene indikerer at differensierte satser fører til økte administrative byrder og større omfang av feil/unndragelser innenfor alle vare- og tjenestemrådene med redusert sats eller nullsats. Samtidig fremstår overnattingsbransjen som området med størst administrative byrder knyttet til satsstrukturen.

I spørreundersøkelsen ble medlemmene også bedt om å tallfeste hvor stor andel av den totale administrative byrden knyttet til merverdiavgiften som skyldes den differensierte satsstrukturen. Svarene indikerer at denne andelen i gjennomsnitt utgjør nær 40 pst. Kun 2 pst. av respondene mente at differensierte satser ikke medfører merkostnader.

Spørreundersøkelsen åpnet også for at respondene kunne komme med korte skriftlige kommentarer eller innspill om differensiert merverdiavgift. Flere benyttet dette kommentarfeltet til å påpeke at unntakene kan være vel så krevende administrativt. Mange trekker særlig frem kompliserte regler knyttet til fast eiendom.

3.6 Registreringsvilkårene

Plikten til å beregne utgående merverdiavgift gjelder bare for næringsdrivende og offentlige virksomheter som har avgiftspliktig omsetning og uttak over kr 50 000 i løpet av en 12 måneders periode. For veldedige og allmennyttige foreninger og organisasjoner er grensen på kr 140 000. Nøytralitetsprinsippet tilsier strengt tatt at alle som omsetter varer og tjenester bør behandles likt avgiftsmessig, men en avgiftsplikt ved privat salg er lite praktisk. Det er omfattende administrative byrder som pålegges den som skal oppkreve merverdiavgiften, herunder bokføring. Det virker uforholdsmessig tyngende å påføre omfattende plikter på beskjedne virksomheter, og mye kan tyde på at grensen for registreringsplikt bør heves.

Beløpsgrensen på kr 50 000 angir både når man har plikt og rett til registrering. En virksomhet har ikke adgang til å bli registrert før beløpsgrensen er nådd (med mindre det er grunnlag for forhåndsregistrering). Etter at beløpsgrensen er nådd tar det noe tid før søknaden er ferdig behandlet og virksomheten faktisk blir registrert i registeret. I denne perioden har man plikt til å oppkreve utgående merverdiavgift, men ikke rett til å fakturere med merverdiavgift. Etterfakturering og innfordring av merverdiavgiften når virksomheten faktisk har blitt registrert vil i mange tilfeller være helt upraktisk, typisk ved butikksalg til forbrukere. Flere av de organisasjonene som ekspertutvalget har hatt møte med har omtalt dette regelverket som byrdefullt. Forenklingshen-syn tilsier derfor at beløpsgrensen for registreringsplikt bør heves, samtidig som adgangen til forhåndsregistrering bør utvides. En mulighet kan være at det åpnes en generell adgang til forhåndsregistrering, eventuelt i kombinasjon med at fradragsrett effektueres først når beløpsgrensen er nådd.

3.7 Unntak fra avgiftsplikt

Unntak fra reglene om avgiftsplikt er, slik ekspertutvalget ser det, særlig uheldig. Det bryter med nøytralitetsprinsippet, kompliserer regelverket vesentlig og fører til avgiftskumulasjon.

Kumulasjon oppstår ved at virksomhet med avgiftsunntatt omsetning ikke har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk for den unntatte omsetningen (f.eks. salg av forsikringstjeneste). Merverdiavgiften på virksomhetens kjøp må dermed dekkes gjennom salgsvederlagene (f.eks. forsikringspremien). Dette medfører at det ligger et skjult merverdiavgiftselementet i varer og tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt. Slik skjult merverdiavgift vil utgjøre en kostnad også for avgiftspliktige virksomheter. Når kostnaden blir dekket inn gjennom vederlag for avgiftspliktig omsetning, blir det avgift på avgift – kumulasjon (en forsikret kjøpmann må dekke inn avgiftselementet i forsikringspremien gjennom sitt avgiftspliktige salg av melk og brød). Avgiftsgrunnlaget bør derfor være så bredt som mulig; unntak bør unngås. I et optimalt avgiftssystem bør all omsetning i næringsvirksomhet eller offentlig virksomhet være omfattet av avgiftsplikt.

Flere av argumentene som i sin tid var avgjørende for unntakene i merverdiavgiftsloven, kan det i dag være grunn til å se nærmere på. Ekspert-

utvalgets utgangspunkt er at det skal meget sterke grunner til for å gjøre unntak fra utgangspunktet om at merverdiavgiften skal være generell. Det faller dog utenfor ekspertutvalgets mandat å vurdere om de enkelte unntaksregler knyttet til helsetjenester, undervisningstjenester, fast eiendom, finansielle tjenester osv., i dag kan sies å være tilstrekkelig begrunnet. Ekspertutvalgets vurdering etter å ha hørt flere innspill i løpet av arbeidet, er at det vil være betydelige forenklingsgevinster ved å utvide merverdiavgiftssystemet. Det bør derfor vurderes å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget ytterligere ved å avvikle unntak fra avgiftsplikt.

3.8 Kriterier for satsstrukturen i merverdiavgiften

Merverdiavgiften skal være en generell forbruksavgift og gi et vesentlig proveny til lavest mulige kostnader. I kostnadsbegrepet inngår både administrative kostnader og samfunnsøkonomisk effektivitetstap.

For spørsmålet om merverdiavgiftssystemet skal bestå av flere satser og fritak, mener ekspertutvalget det bør legges vesentlig vekt på at merverdiavgiften skal være mest mulig nøytral og enkel å praktisere. Det tilsier et bredest mulig merverdiavgiftsgrunnlag med kun én sats og uten fritak.

Nøytralitetsprinsippet tilsier lik avgiftsmessig behandling av alle varer og tjenester. Nøytralitet vil minimere vridninger og insentiver for avgiftstilpasninger. Hensynet har særlig vekt for avgiftsbehandlingen av varer eller tjenester som står i nært konkurranseforhold til hverandre.

Likebehandling av alt forbruk av varer og tjenester bør over tid oppnå legitimitet både hos forbrukere og de næringsdrivende. En alminnelig avgiftsats på et bredt grunnlag vil øke statens inntekter slik at merverdiavgiftssatsen eller andre skatter og avgifter kan holdes lavere. Nøytralitetsprinsippet vil normalt trekke i samme retning som forenklingshensyn.

Hensynet til et enkelt, praktiserbart regelverk taler for at all omsetning i størst mulig grad gjøres merverdiavgiftspliktig med bare én sats. Dette vil redusere omfanget av vanskelige avgrensninger, bl.a. i vurderingen av om det omsettes én eller flere ytelser, og ikke gi insentiv til å skjevfordeler totalvederlaget når det omsettes flere ytelser med ulike satser. Reiselivsnæringen er en av aktørene som har utfordringer på dette området. Enkelhet oppnås også ved at bare én sats reduserer risi-

koen for uriktig fradragsføring av inngående merverdiavgift ved feilkontringer mv. Et system med bare én sats bør kunne forventes å holdes fast over tid, slik at aktørene skjermes fra hyppige satsendringer.

Fritak med fradragsrett, ofte omtalt som avgiftsplikt med nullsats, fører ikke til avgiftskumulasjon, men er i strid med nøytralitetsprinsippet og kompliserer regelverket, særlig for virksomheter som både har fritatt omsetning og omsetning som det skal oppkreves merverdiavgift for. Virksomheter som bare har fritatt omsetning, vil normalt spare 20 pst. på de fleste anskaffelser sammenlignet med virksomheter som er unntatt fra merverdiavgift. En konsekvens av fritakene er at all merverdiavgift som er beregnet og innbetalt av forutgående omsetningsledd, blir utliknet av fradragsretten til den fritatte virksomheten. Avgiftsinntekten til staten blir negativ, slik at nullsats fungerer som en ren støtteordning. Fritak innebærer en stor konkurransefordel når den fritatte ytelsen konkurrerer med avgiftspliktige ytelser. Fritak for enkelte varer og tjenester medfører også at den alminnelige merverdiavgiftssatsen må settes høyere, gitt at statens inntekter fra merverdiavgiften skal være de samme.

Ekspertutvalgets utgangspunkt er at merverdiavgiftssystemet ikke bør benyttes for å gi støtte. Dersom det er områder som bør gis støtte, er det ekspertutvalgets klare utgangspunkt at støtten bør gis på annet vis.

Ekspertutvalgets utgangspunkt er derfor at det ikke bør gis fritak for innenlands omsetning av varer eller tjenester. Ekspertutvalget anbefaler derfor at slike nullsatser avvikles.

Reduserte satser og fritak medfører etter ekspertutvalgets vurdering samfunnsøkonomiske kostnader. Ekspertutvalget vil også vise til at reduserte satser og fritak kan medføre redusert etterlevelse. Dette både ved aktører som bevisst tøyser grensene og ved aktører som mer eller mindre uforskyldt anvender redusert sats/fritak utover det regelverket åpner for. Etterlevelse er sentralt for at merverdiavgiften rent faktisk skal være konkurransenøytral.

Selv om det ikke er enkelt å kvantifisere de totale kostnadene ved fritak og reduserte satser, er det ekspertutvalgets vurdering at kostnadene er så høye at reduserte satser ikke bør anvendes uten at det er foretatt grundige vurderinger av kostnadene sett opp mot eventuelle positive effekter. En slik nytte-kostnadsvurdering krever at formålet med redusert sats blir klart definert. En klar definisjon av formålet er nødvendig for å kunne vurdere om merverdiavgiftssystemet er

det beste virkemiddelet for å oppnå formålet. Formålet vil også være avgjørende for vurderingene av hvordan reglene bør utformes og i hvilken grad dette vil komplisere regelverket.

Formålet med en redusert merverdiavgiftssats kan være å bedre levestandarden til bestemte grupper eller å påvirke folks forbruksvalg. Det er flere forhold som avgjør om en redusert merverdiavgiftssats er et effektivt instrument for å realisere et formål. Det er viktig at virkemiddelet er målrettet og treffsikkert. Det betyr både at det faktisk treffer målgruppen eller forbruksmålet, og at effekten er mest mulig konsentrert om det en ønsker å påvirke. Dette vil ikke nødvendigvis gjelde dersom for eksempel retts tekniske grunner tilsier at en redusert sats må få et videre anvendelsesområde enn det som primært er formålet. For eksempel burde en redusert sats på matvarer for å støtte barnefamilier, gjelde bare for omsetning av mat til slike familier. Utfordringene med en slik avgrensning ville imidlertid være omfattende. Det er derfor nærliggende at den reduserte satsen må gjelde generelt for matvarer, dvs. også på omsetning av mat til andre kunder enn barnefamiliene. En redusert merverdiavgiftssats er dermed et langt mer kostbart tiltak enn målrettede tiltak mot barnefamilier. Provenytapet ved redusert sats for omsetning av mat til andre kjøpere enn barnefamilier overstiger kostnadene ved å gi barnefamiliene en direkte støtte som tilsvarende avgiftslettelsen barnefamiliene ville ha nytt godt av. I tillegg kommer de samfunnsøkonomiske kostnadene ved å ha mer enn én sats for merverdiavgift.

Et annet eksempel er formålet om å redusere klimagassutslippene fra transportsektoren. Dette kan nærmere konkretiseres som et mål om brukskifte; at bruk av konvensjonelle biler erstattes med bruk av elbiler. Et forhold ved å bruke merverdiavgiftssystemet til å stimulere et slikt brukskifte, er at retts tekniske hensyn taler for at bilfor-

handlerne bør kunne avgiftsbehandle salget av den enkelte bil med én og samme sats. Dette slik at også den delen av vederlaget som gjelder oppgraderte utstyrspakker, eksempelvis skinnseter, lydanlegg og felger, avgiftsbehandles på samme måte som salget av selve bilen. Det å gi en redusert sats eller fritak for merverdiavgift et slikt omfang, medfører det samme forholdsmessige støttenivået for kjøpet av en slik oppgraderingspakke som for kjøpet av selve bilen (basisutgaven). Slike oppgraderingspakker kan være like kostbare som andre elbilers totalpris, og dermed støttes kjøp av oppgraderingspakke med like store beløp som det gis i støtte til kjøp av en hel elbil. Dette forholdet er i seg selv et tungt argument for at målet, om et bruksskifte, kan realiseres på mer kostnadseffektiv måte enn gjennom merverdiavgiftssystemet.

Virkninger utenom det som er tilsiktet, kan være uheldige av flere grunner. Det kan for eksempel være fristende å stimulere forbruk som kan erstatte aktiviteter med uheldige miljø- og klimaeffekter framfor å skattlegge eller regulere de sistnevnte. Merverdiavgiftsfritaket for elbiler utgjør, sammen med andre avgiftsfordeler, en betydelig fordel for privatbilisme sammenliknet med andre transportformer som kollektivtransport og egentransport med sykkel eller til fots. Dette er en generell ulempe ved bruk av subsidier, og bidrar til at støtteordninger er mindre effektivt sammenlignet med å legge avgift på uønsket aktivitet i tråd med prinsippet om at forurenser betaler. Noen som ellers ville ha reist kollektivt, syklet eller gått til fots, vil i stedet kjøre elbil.

Ekspertutvalget bemerker at dersom en ønsker å stimulere et gitt forbruk, bør det vurderes om redusert merverdiavgiftssats er det mest målrettede virkemiddelet. Viser vurderingene at andre virkemidler synes å være sikrere og mer kostnadseffektive, bør disse velges.

Kapittel 4

Næringsmidler

4.1 Innledning

Frem til merverdiavgiftsreformen i 2001 hadde Norge kun én merverdiavgiftssats i tillegg til nullsats. Høsten 1999 (i St.meld. nr. 1 (1999–2000)) varslet Regjeringen Bondevik I, bestående av Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, at den ville fremme forslag til merverdiavgiftsreform våren 2000, med iverksetting fra 2001. Hovedformålet med reformen var å utvide området for merverdiavgift ved å innføre generell avgiftsplikt på tjenester. Regjeringen uttalte at merinntektene som følge av innføring av bred avgiftsplikt på tjenester kunne benyttes til å redusere merverdiavgiften på matvarer. Siktemålet med redusert sats på matvarer var blant annet å oppnå en viss utjevning av matvareprisene sammenlignet med andre land, idet Norge per år 2000 hadde blant de høyeste satsene på matvarer i OECD-området. Det ble særlig vist til at satsen i Norge var nesten dobbelt så høy som i Sverige. Redusert merverdiavgift på matvarer kunne dermed bidra til å begrense nordmenns grensehandel i Sverige. Videre fremhevet regjeringen at redusert merverdiavgift ville ha ønskede fordelingsvirkninger, idet lavinntektsgrupper benytter en høyere andel av sin inntekt til matvareforbruk enn høyninntektsgrupper.

Arbeiderpartiet overtok regjeringsmakten i mars 2000. Forslag til merverdiavgiftsreform ble fremmet i september 2000 (Ot.prp. nr. 2 (2000–2001)), men uten forslag om en generell reduksjon i merverdiavgiftssatsen for matvarer. I stedet ble det foreslått en merverdiavgiftskompensasjonsordning for kjøtt – et produkt som ble ansett for å være utsatt for grensehandel. I forhandlingene om statsbudsjettet for 2001 ble det inngått en budsjettavtale mellom Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, der ett av avtalepunktene gjaldt reduksjon av merverdiavgiftssatsen på mat til 12 pst. Begrunnelsen var som tidligere, at redusert sats ville være et viktig utjevningsgrep samt at redusert sats ville bidra til redusert grensehandel. Redusert sats for

næringsmidler ble innført 1. juli 2001. Satsen har senere blitt endret flere ganger, og er i dag 15 pst.

4.2 Gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven § 5-2 bestemmer at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler. I 2019 er satsen for næringsmidler 15 pst.

Den nærmere avgrensningen av begrepet næringsmidler er fastsatt i lov og forskrift. Næringsmiddel er definert som *«enhver mat- eller drikkevare og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker»*, jf. merverdiavgiftsloven § 5-2 annet ledd. En vare konsumeres når den fortæres, dvs. inntas i kroppen gjennom det ordinære fordøyelsessystemet ved tygging, suging, svelging og lignende. Varer som innåndes konsumeres ikke. Det samme gjelder tannkrem, munnvann og lignende. I henhold til merverdiavgiftsforskriften anses varer som næringsmidler dersom i) varene har en kvalitet som gjør at de er egnet til å konsumeres av mennesker og ii) de omsettes til slikt konsum. Det er tilstrekkelig at varene er egnet til å inngå i varer som er bestemt til å konsumeres av mennesker, det vil si at varer som salt, eddik, bakepulver mv. anses som næringsmidler. I tillegg til kravet om egnethet, må varene faktisk omsettes for å bli konsumert av mennesker for å kvalifisere som næringsmidler. Det vil si at omsetning av eksempelvis poteter til dyrefôr ikke kan skje med redusert sats. Ved salg av ordinære mat- og drikkevarer vil det foreligge en presumsjon for at varene er bestemt til å konsumeres av mennesker. Næringsmidler er uttrykkelig avgrenset mot legemidler, tobakkssvarer, alkoholholdige drikkevarer og vann fra vannverk.

Det gjelder et praktisk viktig unntak for næringsmidler som omsettes *som del av en serveringstjeneste*. For slike næringsmidler skal det beregnes merverdiavgift med alminnelig sats. Det innebærer at det må trekkes en grense mellom næringsmidler som omsettes som del av en ser-

veringstjeneste og næringsmidler som ikke omsettes som del av en serveringstjeneste. Med serveringstjeneste menes for det første servering av mat- eller drikkevarer dersom forholdene ligger til rette for fortæring på stedet. Levering av ferdig mat (catering) anses som serveringstjeneste dersom det i tillegg leveres tjenester med servering, dekking og rydding av servise mv. Videre anses det som servering dersom mat- eller drikkevarer fortæres i lokaler som ligger i tilknytning til serveringsstedet på fartøy og arbeidsplasser, i hotell, teater, kino og lignende. For eksempel vil et hotellrom kunne anses som tilknyttet lokale, slik at fortæring av mat fra hotellrestauranten på hotellrommet anses som servering (med alminnelig sats). Omsetning av mat- eller drikkevarer som ikke skal fortæres på stedet (og heller ikke i tilknyttede lokaler som nevnt), anses ikke som serveringstjeneste. Omsetning av take-away skal følgelig beregnes med redusert sats.

For tradisjonelle kioskvarer er det gitt en særregel om at omsetning av slike varer aldri anses som serveringstjenester, selv om kioskvarene skal fortæres på stedet. Tradisjonelle kioskvarer er dermed alltid omfattet av den reduserte satsen. Tradisjonelle kioskvarer er blant annet sjokolade, pastiller, sukkertøy, tyggegummi, frukt (ubehandlet) og emballert is. Bakervarer, kaffe, mineralvann (også på flaske), juice, melk og lignende anses derimot ikke som tradisjonelle kioskvarer, idet disse i stor grad serveres fra ulike serveringssteder. Avgiftsbehandlingen for denne varegruppen avhenger av om varene omsettes som del av en serveringstjeneste eller ikke.

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning mv. av råvarer og innsatsvarer som anses som næringsmidler. For råvarer vil spørsmålet være fra hvilket tidspunkt disse kan anses å være egnet til å konsumeres av mennesker og dermed anses som næringsmidler (forutsatt at de faktisk omsettes til konsum av mennesker). Forutsatt at råvaren eller innsatsvaren anses som næringsmiddel, gjelder den reduserte satsen også der råvaren eller innsatsvaren omsettes til produksjon av varer som ikke anses som næringsmidler (etter disse merverdiavgiftsbestemmelsene). Det er imidlertid en forutsetning for redusert sats at den ferdige varen må kunne konsumeres av mennesker. Det vil si at en innsatsfaktor som omsettes til produksjon av alkohol omfattes av redusert sats (fordi alkohol kan konsumeres av mennesker), mens en innsatsfaktor til produksjon av dyrefôr eller sigaretter ikke omfattes av redusert sats, ettersom dyrefôr og sigaretter ikke skal konsumeres av mennesker.

Kombinerte varer, det vil si varer som består av et næringsmiddel og en annen vare der også den andre varen har en egen funksjon eller verdi og varene fremstår som en enhet, anses som næringsmidler dersom verdien av den andre varen utgjør en ubetydelig del av den kombinerte varen.

4.3 Pris- og inntektsvirkninger

Redusert merverdiavgiftssats er en økonomisk fordel for konsumentene som kjøper varene billigere enn om satsen var høyere. Produsenter og importører av næringsmidler vil også få en fordel fordi salget er større enn om prisen hadde vært høyere eller de kan ta bedre betalt for varene. Sammenlignet med full sats er tapet av avgiftsinntekter omtrent 14,6 mrd. kroner. Det er da lagt til grunn at konsumet ikke påvirkes av avgiftssatsen.

Fordelene av redusert sats fordeler seg på forbrukere, produsenter og leverandører. Redusert merverdiavgift på næringsmidler gir lavere priser for forbrukerne, men det har trolig også ført til at produsenter og leverandører har økt sine priser for å få deler gevinsten ved lav sats. Analyser av prisvirkningene ved tidligere endringer i merverdiavgiften for næringsmidler kan gi en indikasjon på hvem som har vært mest tjent med redusert sats på matvarer. Det finnes ulike rapporter som ser på utviklingen i matvareprisene i tiden etter reduksjonen av merverdiavgiften på matvarer fra 24 til 12 pst. i 2001.

Lavik (2002) kommer frem til at merverdiavgiftsreduksjonen ser ut til å ha vært overveltet tilnærmet fullt ut i prisene. Lavik viser at prisene falt med 8,9 pst. fra juni 2001 til juli 2001, mens full overvelting tilsier en prisreduksjon på 9,7 pst. Ifølge Lavik reduserte de fleste dagligvarehandlerne prisene om lag like mye som full overvelting skulle tilsi. Videre antyder hun at prisatferden hos kiosker og bensinstasjoner kan ha hindret full prisovervelting. Johansen (2003) har undersøkt denne hypotesen nærmere og bekrefter i stor grad at prisatferden til kiosker og bensinstasjoner som hindret full prisovervelting umiddelbart. Målt over en lenger tidsperiode finner Johansen at prisoverveltingen er mindre også for dagligvareforretningene.

Gaarder (2019) finner også at reduksjonen i merverdiavgiften på matvarer i 2001 slo tilnærmet fullt ut i prisene. I artikkelen analyserer Gaarder overveltingsgraden ved hjelp av regresjonsanalyse (RD design). Punktestimatet i analysen indikerer at overveltingen var større enn 1. Det vil si at prisreduksjonen var større enn avgiftsreduksjonen skulle

tilsi. Estimater er tilstrekkelig nært 9,7 pst. slik at nullhypotesen om full overvelting ikke kan avvises.

Østmoe (2002) estimerer hva prisen på matvarer ville vært dersom den generelle merverdiavgiften ble videreført. Ved å sammenligne estimerte priser med observerte priser anslås overveltingsgraden. Overveltingsgraden anslås å være om lag tre fjerdedeler. Det innebærer at om lag tre fjerdedeler kom forbrukerne til gode, mens den resterende fjerdedelen kom tilbudssiden til gode.

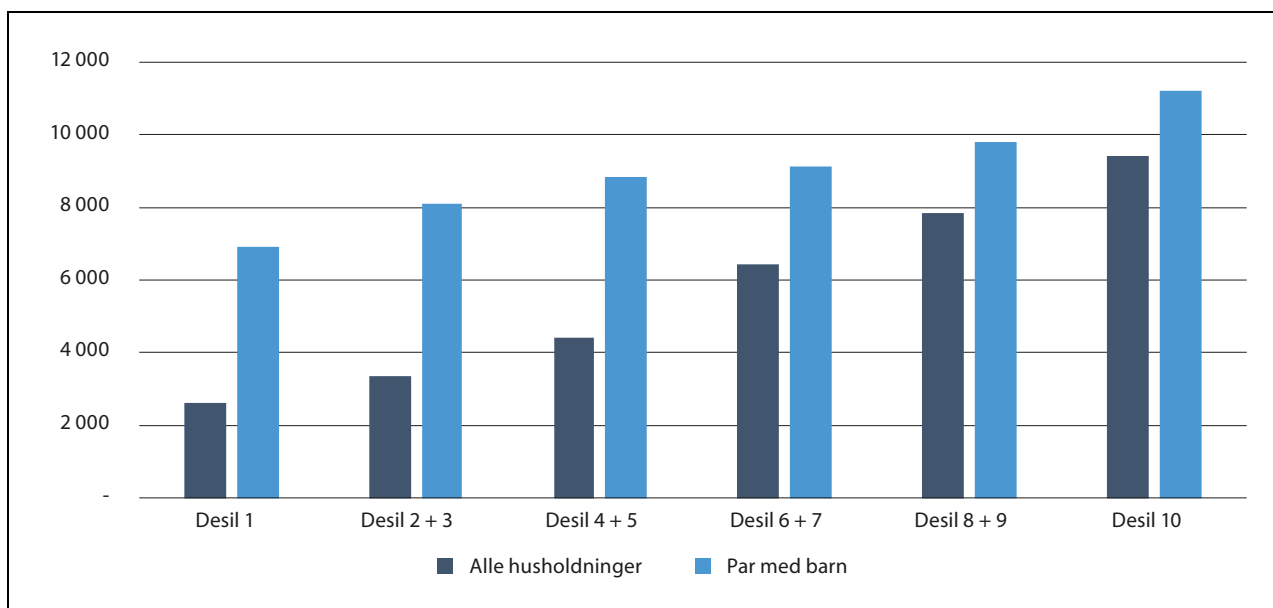
Kjuus (2010) ser på prisvirkningene av merverdiavgiftsreduksjonen både på kort og litt lengre sikt. På kort sikt mener Kjuus i likhet med Lavik og Johansen at avgiftsreduksjonen ble veltet tilnærmet fullt over i prisene. Fra 2001 til 2004 øker matvareprisen mer enn det konsumprisindeksen skulle tilsi. Kjus mente imidlertid at økningen i matvareprisene fulgte samme trend som før merverdiavgiftsreduksjonen og at denne prisøkningen dermed ikke er en indikasjon på at hele avgiftslettelsen ikke kom forbrukerne til gode. Finansdepartementet på den annen side skrev i St.prp. nr. 1 (2005–2006) at prisøkningen fra 2001 til 2004 kunne tyde på at en del av avgiftsreduksjonen tilfalt produsenter og forhandlere, men at over to tredjedeler av halvingen av merverdiavgiftsatsen på matvarer tilfalt konsumentene.

Som de ovennevnte rapportene viser, finnes det ikke et entydig svar på hvordan halvingen av merverdiavgiften i 2001 påvirket matvareprisene. Resultatene spriker fra tilnærmet full overvelting til to tredels overvelting.

4.4 Fordelingsvirkninger

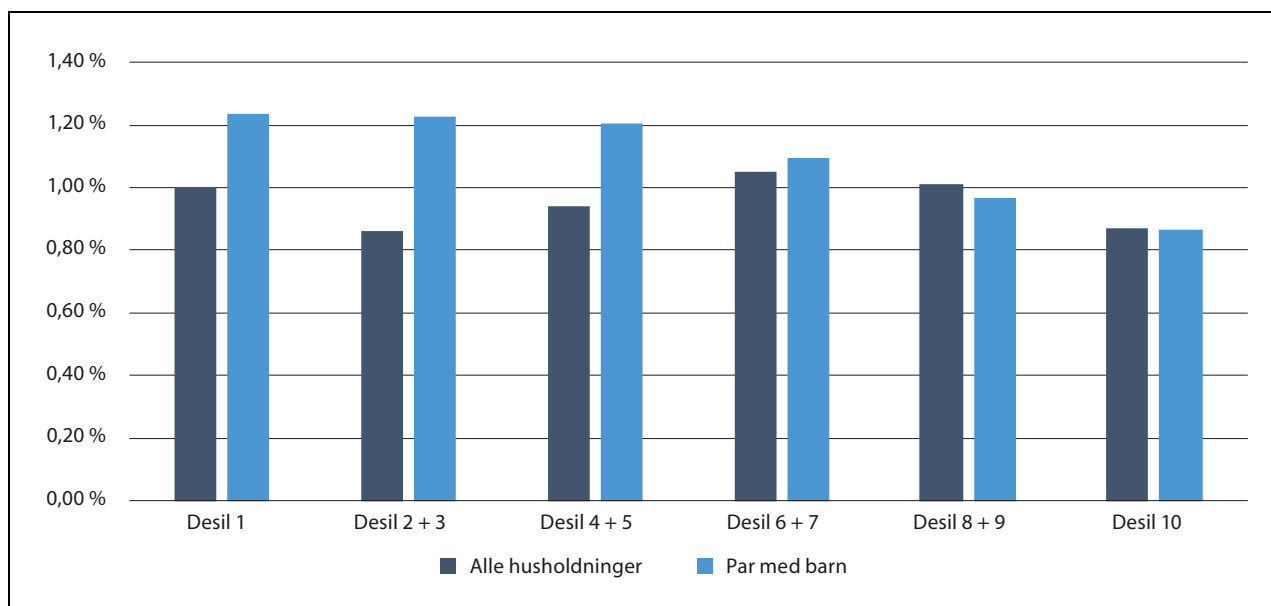
Den reduserte satsen på næringsmidler begrunnes blant annet med dens gode fordelingsvirkninger. Endringer i merverdiavgiften på næringsmidler vil ha relativt størst betydning for de husholdningene som bruker en stor andel av inntekten sin til mat, som regel husholdninger med lav inntekt. Redusert merverdiavgift på næringsmidler antas derfor å ha størst relativ betydning for husholdninger med lav inntekt. Nedenfor vises utgiftsøkningen per husholdning i kroner og som prosent av konsumutgiften i alt.

Innføring av alminnelig sats vil medføre at prisen på næringsmidler øker. Gitt at satsen økes til 25 pst. og at sluttkunden bærer hele avgiftsøkningen, vil hver husholdning i gjennomsnitt betale vel 5 500 kroner mer for næringsmidler i 2019. Avgiftsøkningen vil imidlertid være ujevnt fordelt etter husholdningsinntekt. Selv om alle husholdninger står overfor den samme avgiftsøkningen på matvarer og alkoholfrie drikkevarer i prosent, vil kostnadsøkningen være større for husholdninger med høye inntekter enn husholdninger med lave inntekter. Det skyldes både at det er flere personer i husholdninger med høye inntekter og at høyinntektshusholdningene bruker mer penger per person på næringsmidler enn lavinntektshusholdninger. Figur 4.1 viser avgiftsøkning per husholdning fordelt etter inntektsdesiler. Inntekten er beregnet etter skatt. Desil 1 er den tidelen av husholdningene som



Figur 4.1 Merutgift i kroner per husholdning til matvarer og alkoholfrie drikkevarer ved å øke satsen fra 15 pst. til 25 pst. i 2019. Anslag basert på full overvelting og Forbruksundersøkelsen 2012

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 4.2 Merutgift i pst. av forbruksutgift i alt ved å øke satsen for matvarer og alkoholfrie drikkevarer fra 15 pst. til 25 pst. i 2019. Anslag basert på full overvelting og Forbruksundersøkelsen 2012

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

har de laveste inntektene, desil 2 den neste tидelen rangert etter stigende inntekt, til desil 10 som den tидelen som har de høyeste husholdningsinntektene. Inntekt er beregnet som pensjonsgivende inntekt minus utlignet skatt pluss fradrag i skatt. All brutto lønnsinntekt for lønnstakere og beregnet personinntekt fra næring for selvstendige regnes som pensjonsgivende. Motatte skattepliktige trygdeytelser som sykepenge og arbeidsavklaringspenger inngår også i den pensjonsgivende inntekten.

Høyinntekts-husholdninger vil betale en relativt større del av økt merverdiavgift på næringsmidler. Det skyldes at utgiften til matvarer og alkoholfrie drikkevarer øker med økende husholdningsinntekt. Husholdningene med de 10 pst. laveste inntektene vil få en gjennomsnittlig utgiftsøkning på mindre enn 3 000 kroner, mens de 10 pst. rikeste husholdningen får en utgiftsøkning på nesten 10 000 kroner. Mellom disse ytterpunktene er det en ganske jevn og stor økning i avgiftsutgiften fra lavere til høyere inntektsdesiler. Den store forskjellen etter inntekt når vi ser på alle husholdningene, skyldes for en stor del at det er få personer i lavinntekts-husholdningene. For par med barn vil utgiftsøkningen per husholdning være mye jevnere fordelt etter inntekt. For par med barn øker matutgiftene fra omtrent 7 000 kroner for de ti prosent av husholdningene med lavest inntekt, til over 11 000 kroner for desilen med høyest inntekt.

Utgiftsøkningen i kroner for ulike inntektsgrupper sier ikke alt om fordelingsvirkningene. Ut fra avgiftsøkningene i kroner kan vi få inntrykk av at store husholdninger med lav inntekt rammes særlig hardt, men det er ikke tilfelle. Figur 4.2 viser avgiftsøkningen som andel av de samlede forbruksutgiftene. For par med barn er utgiftsandelen ikke mye større i desilen med lavest inntekt enn for de med større inntekt – fra vel 1,2 pst. til ned mot 0,8 pst. av forbruksutgiften i alt. Det er andre husholdningstyper i den nederste desilen som har svært lavt forbruk, typisk enpersonshusholdninger, og som trekker opp utgiftsandelen ved en avgiftsøkning på matvarer. Det er likevel slik at den ekstra utgiften relativt sett blir noe mindre for de med høye husholdningsinntekter. Hovedbildet når vi ser på utgiftsøkningen som andel av forbruksutgiften i alt, er at forskjellene etter inntekt blir relativt små ved en avgiftsøkning på næringsmidler.

4.5 Makroberegninger av økt merverdiavgift på næringsmidler

Ekspertutvalget har fått gjennomført beregninger av økt merverdiavgift på næringsmidler med makromodellen KVARTS. Med en makromodell er det mulig å få belyst sammenhenger og tilbakevirkninger i økonomien som ikke fremkommer ved en sektorbetragtning og enkle forutsetninger.

Boks 4.1 Bruk av KVARTS til å analysere virkninger av satsøkninger i merverdiavgiften

KVARTS er en makroøkonomisk modell for norsk økonomi, utviklet i Statistisk sentralbyrå. Til vanlig benyttes modellen til framskrivninger og politikkanalyser for sentrale størrelser i økonomien, blant annet av Det tekniske beregningsutvalget for inntektsoppgjørene. Finansdepartementet bruker KVARTS i arbeidet med de årlige nasjonalbudsjettene. Modellen er egnet først og fremst til analyser av den økonomiske utviklingen på kort og mellomlang sikt, det vil si opp til 10 år frem i tid.

KVARTS er også en økonometrisk modell med vekt på å beskrive atferd, idet kryssløps- og regnskapssammenhengene i modellen er supplert med økonometriske likninger som beskriver hvordan aktørene i (deler av) økonomien tenderer til å oppføre seg. Tidsserier fra nasjonalregnskapet de siste 30 årene er hovedkilden for bestemmelsen av parametrene i de økonometriske adferdsrelasjonene. Beskrivelsen av etterspørsel, produksjon og priser i vare- og tjenestemarkedene er relativt detaljert. For mer-

verdiavgiften er det likevel bare satsendringer for matvarer som det er mulig å analysere innenfor modellstrukturen i KVARTS. Øvrige reduserte satser utgjør så vidt små andeler av konsumaggregater at det ikke er meningsfullt å bruke KVARTS til analyser. Beregningene med satsøkning for matvarer illustrer imidlertid sammenhenger og tilbakevirkninger i økonomien som vil gjøre seg gjeldende også for en økning av andre reduserte satser.

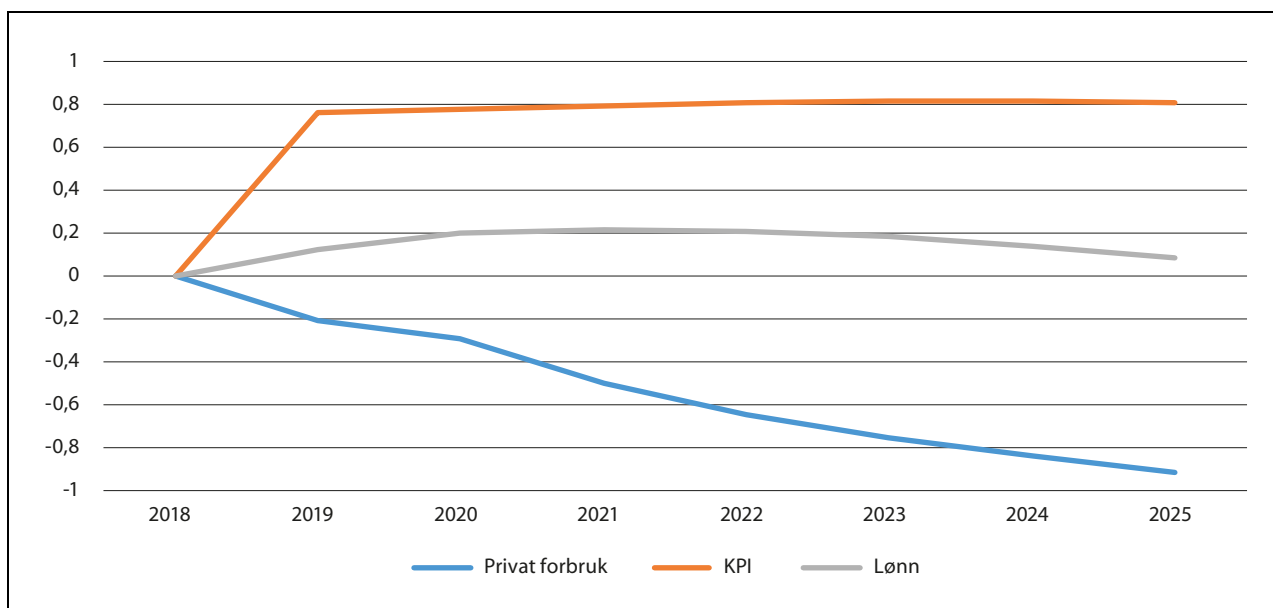
Parametrene i KVARTS er bestemt slik at modellens likninger skal passe godt til nasjonalregnskapstallenes beskrivelse av den historiske utviklingen samtidig som adferdssammenhengene er forankret i økonomisk teori. Dette betyr at en bruker historien – slik nasjonalregnskapet og annen statistikk beskriver den – til å avdekke strukturer i økonomien, som deretter brukes for å si noe om fremtiden. Det er slike adferdssammenhenger som bestemmer hvordan endringer i merverdiavgiftssatsen slår ut for økonomien som helhet og mellom næringene.

På den andre siden har en makromodell begrensinger som gjør at vi også mister informasjon. Bruk av KVARTS medfører at virkningen av økt sats er beregnet for konsum- og produksjonssektorer som er tilnærmet, men ikke fullstendig, sammenfallende med avgiftsområdet for redusert sats på 15 pst. Det er innarbeidet felles satsendringer i merverdiavgiften på KVARTS-aggregatene 10 Primærprodukter og 20 Konsumindustriprodukter, som tilsvarer en økning i avgiftsinntektene med nær 12 mrd. kroner i 2019. Avgiftsøkningen, som tilsvarer 0,4 pst. av BNP Fastlands-Norge, er videreført i etterfølgende år. Valget av 2019 som startår har liten betydning, og resultatene vil være i hovedtrekk tilsvarende for den samme avgiftsøkningen et senere virkningsår.

Aggregeringsnivået i KVARTS begrenser mulighetene til å presist skille merverdiavgift på næringsmidler fra merverdiavgift på andre varer og tjenester. Dette har sammenheng med at satsendringene som benyttes for å simulere endringer i merverdiavgift på næringsmidler også berører andre produkter. Med aggregeringsnivået i KVARTS vil dermed virkningene på relative priser og konsumfordeling på konsumgruppen matvarer dempes sammenliknet med om beregningene

hadde blitt gjennomført for en modelløkonomi med mer entydig korrespondanse mellom produktinndelingen og inndelingen i konsumkategorier. Modellen viser også at det er reelle sammenhenger og tilbakevirkninger i økonomien som demper virkningen av en avgiftsøkning, sammenliknet med en forenklet betraktning basert på faste koeffisienter og full overvelting på konsumentene.

Virkningen av full merverdiavgift på matvarer uten kompensasjon er illustrert med en beregning der staten ikke bruker merinntekten til skattelettelser eller utgiftsøkninger. Figur 4.3 viser endringer i privat forbruk, konsumprisindeksen (KPI) og lønn ved å øke satsen på matvarer til 25 pst. i 2019. Satsøkningen opprettholdes for hele beregningsperioden. Resultatene er vist som avvik i pst. fra et referanseforløp med dagens satser. Ut fra resultatene ser vi som ventet at en ensidig økning i merverdiavgiften gir økte konsumpriser, redusert disponibel realinntekt for husholdningene og lavere privat forbruk. Mer interessant kan det være å se at modellen også viser tilbakevirkninger i økonomien som demper den umiddelbare effekten av økte matvarepriser. Økt prisstigning gir noe økt lønnsvekst etterfølgende år, og



Figur 4.3 Økt merverdiavgift på matvarer uten kompensasjon. Virkninger på privat forbruk, KPI og lønn. Forskjell fra referanseforløp med dagens merverdiavgiftsordninger, pst.

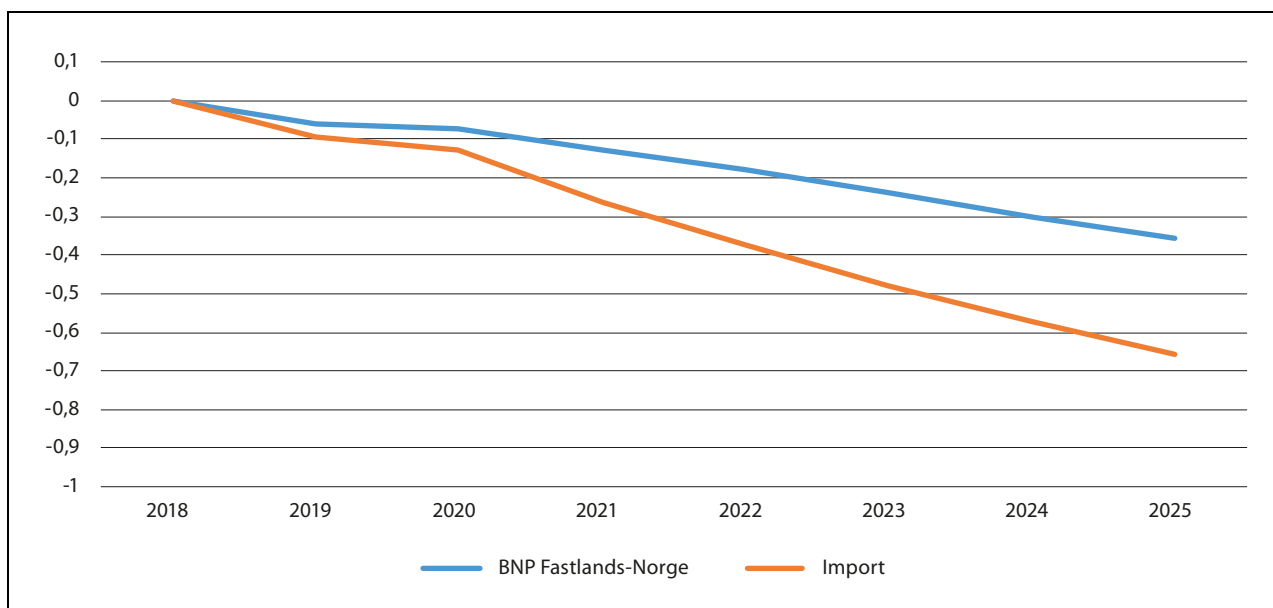
Kilde: Finansdepartementet – Beregninger på KVARTS.

dermed vil disponibel inntekt for husholdningene og privat konsum ikke reduseres så mye som prisøkningen isolert sett skulle tilsi.

Redusert privat konsum som følge av økt pris på matvarer, vil redusere både produksjon i Norge og import av matvarer og innsatsvarer til matproduksjon. KVARTS-beregningene viser at en betydelig del av etterspørselsfallet retter seg mot

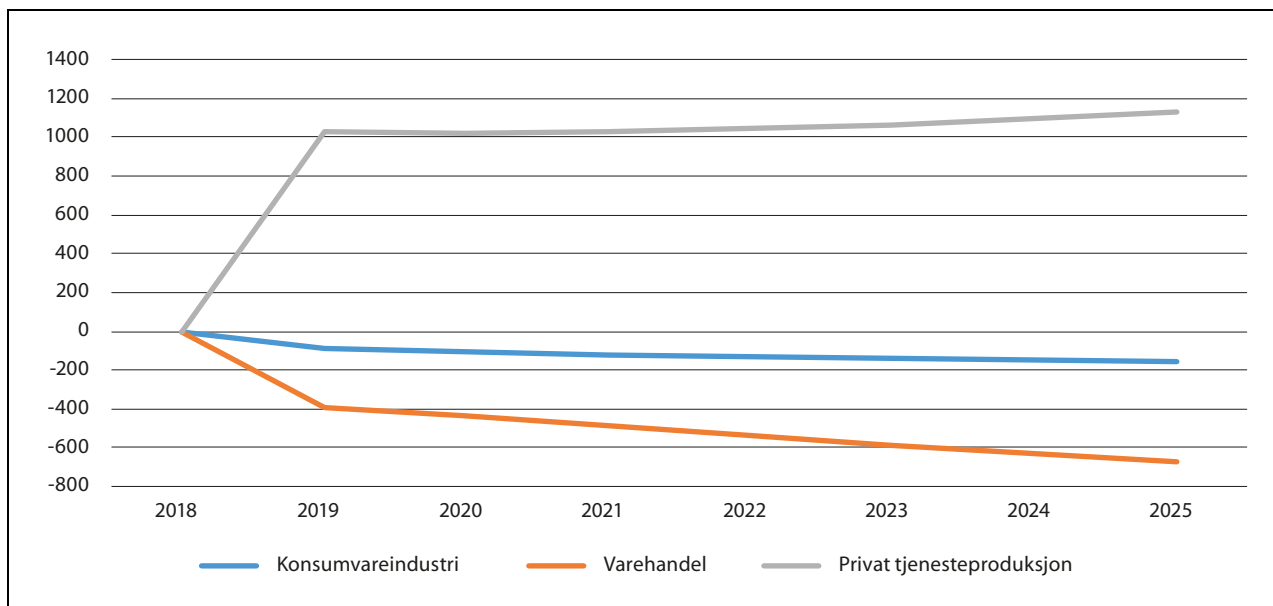
importerte matvarer, jf. fig 4.4. Dermed blir fallet i innenlandsk produksjon vesentlig mindre enn bortfallet av privat konsum, ifølge beregningene en varig reduksjon i BNP Fastlands-Norge på 0,1 pst.

Kompenserende tiltak kan dempe virkningen av økt merverdiavgift på næringsmidler. Det innebærer at staten – i stedet for å øke sparingen –



Figur 4.4 Økt merverdiavgift på matvarer uten kompensasjon. Virkninger på BNP Fastlands-Norge og import. Forskjell fra referanseforløp med dagens merverdiavgiftssatser, pst.

Kilde: Finansdepartementet – Beregninger på KVARTS.



Figur 4.5 Økt merverdiavgift på matvarer kompensert med redusert alminnelig sats. Virkninger på bruttoprodukt i ulike næringer. Forskjell fra referanseforløp med dagens merverdiavgiftssatser, mill. 2016-kroner

Kilde: Finansdepartementet – Beregninger på KVARTS.

bruker merinntekten innenlands. Et alternativ er at den alminnelige satsen i merverdiavgiften settes ned. En annen mulighet er å øke statens utgifter, for eksempel ved å øke barnetrygden. Uansett hvordan kompensasjonen foretas, vil bruk av merinntekten innenlands i betydelig grad motvirke effektene av økt merverdiavgiftssats på næringsmidler.

Ekspertutvalget har beregnet virkningene i KVARTS også når merinntekten fra økt sats på næringsmidler brukes til å redusere den alminnelige satsen i merverdiavgiften. Det er forutsatt at statens samlede inntekter fra merverdiavgiften er uendret, slik at avgiftsomleggingen i en viss forstand kan sies å være provenynøytral. Resultatene viser at virkningene på samlet konsum og produksjon blir tilnærmet null av å øke den reduserte satsen på næringsmidler og samtidig redusere den alminnelige satsen innenfor et opplegg med uendret inntekt til staten. Utslagene på økonomien som helhet – blant annet for privat konsum, prisvekst, lønnsvekst, produksjon og import – blir så små i KVARTS-beregningene at det ikke gir mening å illustrere dette i en figur eller tabell.

Beregningene illustrerer at færre satser i merverdiavgiftssystemet vil kunne bidra til endringer i sammensetningen av forbruk og produksjon. Figur 4.5 viser endringer i bruttoprodukt (verdiskaping) i næringer der endringene har størst omfang. I konsumvareindustri og varehandel går

produksjonen ned, mens det blir økt privat tjenesteproduksjon, sammenlignet med et referanseforløp med dagens merverdiavgiftssatser. Selv om næringsmiddelindustri (inngår i aggregatet konsumvareindustri) og varehandel kommer negativt ut, må det ses i forhold til et referanseforløp med betydelig produksjonsvekst i alle næringer. Heller ikke de næringene som kommer negativt ut, får et tilbakeslag i absolutte størrelser, men noe lavere produksjonsvekst enn de ellers ville ha hatt. Samtidig vil privat tjenesteproduksjon få større vekst på grunn av lavere merverdiavgift på sine tjenester. Reduksjonen i produksjonsveksten vil også medføre at sysselsettingsveksten blir noe lavere sammenlignet med referanseforløpet. Reduksjonen i sysselsetting i konsumvareindustrien og varehandelen oppveies ikke helt ved økt sysselsetting i privat tjenesteproduksjon. Sysselsettingsvirkningene er imidlertid begrensede. Modellberegningene viser at det i 2025 vil være mindre enn 1 000 færre sysselsatte totalt sammenlignet med referanseforløpet.

4.6 Grensehandel og netthandel

4.6.1 Innledning

Merverdiavgiften påvirker prisnivået i Norge og kan dermed gi insentiv til grensehandel og netthandel av utenlandske varer. I dette punktet gis

det en generell omtale av dagens grensehandel og netthandel. Blant varegruppene med redusert sats eller nullsats er det næringsmidler som norske forbrukere grensehandler mest av. Utvalget har derfor valgt å omtale grensehandel og netthandel i kapittelet om næringsmidler.

Offisiell statistikk om grensehandel og grensekryssende netthandel med varer er begrenset, og utvalget er ikke kjent med nyere anslag over omfanget av matvarer og drikkevarer som innføres til Norge etter slik handel.

For *grensehandel* er Statistisk sentralbyrås grensehandelsundersøkelse viktigste kilde. Omfanget av nordmenns *netthandel* fra utlandet blir forsøkt tallfestet i ulike utvalgsundersøkelser. I tillegg utarbeider ulike aktører statistikk om nordmenns bruk av betalingskort og statistikk fra logistikkelskaper om omfanget av netthandel av varer over landegrensene til konsumenten. Det er usikkert hvor gode data disse kildene gir over grensehandelen og netthandelen.

I Meld. St. 9 (2018–2019) *Handelsnæringen – når kunden alltid har nett* blir det påpekt at det er ønskelig med mer kunnskap om utviklingen i grensehandel og grensekryssende netthandel. Regjeringen vil derfor «utrede behovet for et årlig grensehandelsbarometer. Statistikken skal også omfatte grensekryssende netthandel med varer og tjenester.» Hvordan et slikt barometer eventuelt skal utformes, er foreløpig ikke klart.

I behandlingen av statsbudsjettet for 2019 fattet Stortinget et anmodningsvedtak om at ordningen med avgiftsfri innførsel av varer med verdi under 350 kroner skal avvikles i 2020.

4.6.2 Grensehandel

Med begrepet grensehandel siktes det til handelen i utlandet på dagsturer.¹ Nordmenn grensehandler i første rekke i Sverige. Omfanget av grensehandelen påvirkes blant annet av prisforskjeller mellom land. Merverdiavgiften på matvarer og alkoholfrie drikkevarer er noe høyere i Norge (15 pst.) enn i Sverige (12 pst.). Alkohol², tobakk, klær og bilreparasjoner har 25 pst. merverdiavgift både i Norge og i Sverige. Særavgiftene på alkohol og tobakkvarer er vesentlig høyere i Norge enn i Sverige. I tillegg er det ikke særavgifter på sjokolade- og sukkervarer, alkoholfrie

drikkevarer eller drikkevareemballasje i Sverige, slik vi har i Norge. Slike avgiftsforskjeller kan føre til økt grensehandel. Det er imidlertid også andre faktorer som har betydning for prisforskjellen på varer og tjenester i Norge og utlandet. Mye av grensehandelen omfatter varer og tjenester som ikke ilegges særavgifter, blant annet kjøttvarer og andre matvarer. For slike landbruksprodukter bidrar importvernet til høyere priser i Norge. Kostnadsnivået er dessuten gjennomgående høyere i Norge enn i andre land. Andre faktorer som tilgjengelighet og produktutvalg påvirker også omfanget av grensehandelen.

Ved grensehandel vil en del av verdiskapingen som ellers ville skjedd i Norge, foregå i utlandet. Grensehandel kan også føre til tap av avgiftsinntekter og begrense handlingsrommet i avgiftspolitikken. På den annen side kan grensehandel bidra til økt konkurranse og effektivitet, som er til fordel for forbrukerne gjennom lavere priser og bedre produktutvalg.

Den viktigste kilden til anslag for grensehandelen er en kvartalsvis undersøkelse som Statistisk sentralbyrå gjennomfører om nordmenns kjøp av varer og tjenester på dagsturer til utlandet (Grensehandelsundersøkelsen). Forbruk er inklusive eventuell merverdiavgift og andre avgifter. Alle lovlige varer og tjenester, omfattes. Med tjenester menes for eksempel ulike servicetilbud som frisørtime, tannlege time, reparasjon eller service på bil. Nordmenns kjøp av varer og tjenester i utlandet via nettbutikker omfattes ikke av undersøkelsen.

Ifølge SSBs grensehandelsstatistikk handlet nordmenn for 15,7 mrd. kroner på dagsturer til utlandet i 2018. 95 pst. av handelen skjer i Sverige. Ifølge undersøkelsen har grensehandelen økt med 4,1 pst. i 2018 sammenlignet med 2017. SSB understreker at det er betydelig usikkerhet knyttet til tallene. Undersøkelser utført av HUI-Research i Sverige i 2018 anslår på sin side nordmenns grensehandel i Sverige til om lag 25 mrd. kroner i 2017 (Svensk Handel, 2018).

Sist SSB publiserte mer detaljerte anslag for grensehandel var i 2011. SSB fant da at om lag halvparten av grensehandelen (i kroner) gikk til kjøp av mat, om lag 15 pst. ble brukt på alkohol, om lag 13 pst. på tobakk og om lag 5 pst. på mineralvann. Det er uvisst om denne fordelingen av varer fortsatt er representativ for grensehandelen.

Milford, Spissøy og Pettersen (2012) identifiserer lavere priser som hovedårsaken til grensehandel. Andre faktorer er det å ha en hyggelig tur, vareutvalget og nye, attraktive kjøpesentre. Disse forklaringene virker rimelig, men det er verdt å merke seg at undersøkelsen er noen år gammel.

¹ I tillegg til grensehandel (dagsturer til utlandet) innfører nordmenn varer kjøpt på overnattingsturer til utlandet. Det fokuseres her på grensehandel.

² Øl med mindre enn 3,5 pst. alkoholinnhold er ilagt 12 pst. merverdiavgift i Sverige.

4.6.2.1 Effektivitetstap ved grensehandel

Dersom et høyt avgiftsnivå er med på å øke grensehandelen, må gevinstene (helseeffekter og avgiftsinntekter) ved avgiftsnivået veies opp mot de samfunnsmessige kostnadene, blant annet ved at personer drar over grensen for å handle. Slik mobilitet over landegrensene fører også til tap av avgiftsinntekter.

Økningen i effektivitetstap ved økt merverdiavgiftssats avhenger av økningen i grensehandel og av skatteken³. Økningen kan estimeres tilnærmet som økning i grensehandel multiplisert med gjennomsnittet av opprinnelig og ny skattesats (som vil være 0,2 ved økning fra 0,15 til 0,25). Effekten på innenlands omsetning av matvarer av 1 pst økning i prisen er estimert til 0,4⁴ pst. Dette vil fordele seg på redusert forbruk og økt grensehandel.

I tilfellet med grensehandel består det samfunnsøkonomiske tapet i at personer velger å bruke tid og andre ressurser på å skaffe seg varer fra et sted som ligger langt borte fra hjemstedet. Effektivitetstapet ved at en person velger å foreta handelen over grensen kan for eksempel bestå av personens tidsbruk, bensinforbruk, slitasje på veger og materiell mv.

4.6.3 Netthandel⁵

Med netthandel menes her alle avtaler om kjøp av varer eller tjenester som blir inngått gjennom internett, for eksempel via datamaskin eller mobiltelefon på en nettbutikk, nettauksjon eller over e-post.

4.6.3.1 Gjeldende rett

Det skal ikke svares merverdiavgift, særavgifter eller toll ved forsendelser av varer fra utlandet

dersom verdien er under 350 kroner inkl. frakt- og forsikringskostnader.

Merverdiavgift ved internasjonal handel bygger på destinasjonsprinsippet, slik at det er landet hvor forbrukeren er hjemmehørende som har beskatningsretten. Dette betyr at varesendinger fra utlandet kommer til Norge uten avgift og at de heller ikke avgiftslegges her dersom verdien er under 350 kroner. Varene ilegges dermed ikke avgift verken i Norge eller i avsenderlandet.

Norske næringsdrivende må beregne og betale merverdiavgift av all omsetning i Norge, også for varer med verdi under 350 kroner. Fritaket innebærer dermed en forskjellsbehandling ved at den norske handelsnæringen må betale merverdiavgift og særavgifter på varer de selger i Norge, mens utenlandske nettbutikker kan selge varer av lav verdi uten slike avgifter. Forskjellsbehandlingen er særlig sterk for varer som er omfattet av særavgifter, for eksempel sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer. Alkoholholdige produkter og tobakksvarer omfattes ikke av fritaket.

Hovedregelen etter tolloven er at alle varer som innføres til Norge skal deklarerer. Begrunnelsen for regelen er behovet for å ha kontroll med varer som føres inn og ut av landet, og at det skal kreves inn avgifter. Varer av mindre verdi er imidlertid fritatt fra deklareringsplikten. Fritaket er delvis begrunnet med at det ellers ville vært uforholdsmessig høye gebyr knyttet til tollekspedering av slike varer.

Staten krever ikke betaling for sine tjenester knyttet til tollekspedering. Transportører som deklarerer varer på vegne av privatpersoner tar seg imidlertid normalt betalt for dette. For enkeltpakker som følger de ordinære fortollingsprosedyrene tar for eksempel Posten Norge AS 341 kroner for tollekspedering. For å effektivisere vareførselen av småsendinger til Norge er det innført en ordning der transportøren kan deklare flere enkeltfortollinger over en gitt periode på én deklarasjon, såkalt periodisk samlefortolling. Ordningen gjelder bare for varer med verdi mellom 350 kroner og 3 000 kroner, og særavgiftsbelagte varer kan ikke fortolles via ordningen. Posten Norge AS tar 158 kroner for slik tollekspedering.

Tolletaten har etablert en elektronisk og kostnadsfri løsning for egenfortolling slik at privatpersoner som importerer varer til Norge, kan deklare varene på egenhånd via en elektronisk portal. I slike tilfeller kan ikke transportøren kreve betalt for tollekspederingen. I stedet krever imidlertid transportørene gjerne et lagringsgebyr på omtrent samme størrelse som gebyret for toll-

³ Skatteken er et uttrykk for forskjellen mellom hvor mye en arbeidsgiver på marginen må betale for arbeidskraften, og det en arbeidstaker reelt sitter igjen med når alle skatter og avgifter er betalt. Merverdiavgiftssatsen er en del av denne skatteken.

⁴ Konsumfordelingssystemet i de makroøkonomiske modellen KVARTS og MODAG har elastisiteter for blant annet matvarer, drikkevarer og tobakk. Den umiddelbare effekten av økt matvarepris med 1 pst. er estimert til en nedgang i matvarekonsumet på 0,43 pst. Den mellomlangsigte og langsigte responsen er nær den samme med 0,40.

⁵ En stor del av nordmenns netthandel foregår i norske nettbutikker. Fokuset i omtalen her er på handel av varer fra utenlandske nettbutikker, og da spesielt handel av varer med verdi under 350 kroner (inkl. frakt- og forsikringskostnader).

ekspedering. Det er derfor ikke noe å spare på å deklarene varene selv. En oppheving av fritaket for varer av mindre verdi kan dermed innebære at varen – i tillegg til å bli ilagt avgifter – blir ilagt et gebyr.

4.6.3.2 *Utviklingen i andre land*

EU har i dag merverdiavgiftsfritak for vareforsendelser med verdi opp til 22 euro fra tredjeland. De enkelte medlemslandene kan likevel velge å ilagge merverdiavgift også for varer med verdi opp til 22 euro. Merverdiavgiftsfritaket i EU for vareforsendelser med lav verdi fra tredjeland er vedtatt avvirket fra 2021. Dette innebærer at en selger som sender varer til EU fra tredjeland – som for eksempel Norge – må betale merverdiavgift i EU for varen uansett verdi. Fra samme tidspunkt vil EU innføre forenklede fortollingsrutiner for å effektivisere handelen av varer med verdi opp til 150 euro. Det vil under denne ordningen ikke kreves inn særavgifter eller toll. De nærmere detaljer rundt dette er fremdeles ikke avklart.

Australia innførte 1. juli 2018 merverdiavgiftsplikt (GST) fra første krone ved varesendelser inn til landet. Ordningen gjennomføres ved at selgere og plattformer som har en samlet omsetning til australske forbrukere over en viss grense, skal registrere seg i Australia og forhåndsdeklare merverdiavgift på varene før de sendes. De kan da passere grensen uten fortolling. Australia er det første landet i OECD som har innført et slikt system.

4.6.3.3 *Omfanget av handel i utenlandske nettbutikker*

Det foreligger ingen statistikk for nordmenns handel av varer fra utenlandske nettbutikker, men det er ulike kilder som kan illustrere omfanget. Det er imidlertid stor usikkerhet ved disse tallene. Det er derfor vanskelig å fastslå nivået på omfanget av handelen.

Ifølge SSBs statistikk om bruk av IKT i husholdningene handlet 46 pst. av befolkningen mellom 16 og 79 år i utenlandske nettbutikker de siste tolv måneder. Dette er opp fra 39 pst. i 2015.

Tall fra Norges Bank viser at det ble foretatt 128,4 mill. betalinger med norske betalingskort til en verdi av 61,8 mrd. kroner til utenlandske nettbutikker i 2017 (Norges Bank, 2018). Tallene dekker både varer og tjenester. Merk at tallene ikke sier noe om kjøp i utenlandske nettbutikker gjort med andre betalingsmåter enn norske betalingskort.

Hovedorganisasjonen Virke (2017) undersøker nordmenns handlevaner på nettet. Kantar TNS var ansvarlig for metode og selve undersøkelsen. Virke fant at nordmenn handlet varer på nett for 19,3 mrd. kroner i andre halvår 2016. Om lag 20 pst. av dette, det vil si rundt 4 mrd. kroner, var kjøp fra utenlandske nettbutikker. Rapporten sier ikke noe om omfanget av handel av varer med verdi under 350 kroner.

Nærmere om handel av varer fra utlandet med verdi under 350-kroner

Fritaket fra deklareringsplikten for varesendinger med verdi under 350 kroner (inkl. frakt- og forsikringskostnader) som sendes fra utlandet til mottaker i Norge, innebærer at slike forsendelser ikke registreres. Det finnes derfor ikke statistikk som viser omfanget av denne handelen.

SSB (2018) forsøkte å anslå omfanget av handel under 350-kronersgrensen fra utenlandske nettbutikker. SSB tok utgangspunkt i data fra rapporter fra selskaper som utsteder betalingskort. Betalingene er fordelt etter kortselskapenes egen inndeling av brukerstedskategorier, men en kan ikke skille betaling for varer fra betaling for tjenester. SSB har derfor estimert verdien av total innførsel av varer fra utenlandske nettbutikker, basert på antagelser om kobling mellom brukersted, næring og karakteristisk produkt. I tillegg kan det fra tolldeklarasjoner hentes ut tall for import av varer over den avgiftsfrie grensen der importøren er identifisert med personnummer. Dermed fikk SSB et anslag over personers (husholdningers) import av varer under den avgiftsfrie grensen som differansen mellom de to ovennevnte størrelsene. Ved hjelp av denne beregningsmetoden anslo SSB at kjøp av varer under grensen på 350 kroner utgjorde 18,4 mrd. kroner i 2017. SSB påpeker at tallene er beheftet med stor usikkerhet, men at det med rimelighet kan konstateres at denne handelen har økt betraktelig de siste årene.

At tallene fra SSB er usikre, illustreres av to andre rapporter om 350-kronersgrensen som kom i 2018 og som finner betydelig lavere anslag. I en rapport for Posten Norge anslår Oslo Economics at det ble innført 33 mill. pakker med verdi under 350 kroner i 2017,⁶ og at verdien av denne handelen utgjorde rundt 2,5 mrd. kroner.

Menon Economics har på oppdrag fra Virke Handel, Handel og Kontor, NHO Service og Handel, NHO Mat og Drikke og Norsk Nærings- og nytelsesmiddelarbeiderforbund, laget en rapport

⁶ Ifølge Posten Norge har antall sendinger gått ned i 2018.

som anslår verdien av netthandelsimport av varer under 350 kroner til om lag 4,1 mrd. kroner i 2017 (Menon Economics, 2018).

4.6.4 Netthandel av dagligvarer

Dagligvarefasiten (2018) viser at netthandel av dagligvarer utgjorde om lag 2 mrd. kroner i 2017.

DIBS, en bedrift som tilbyr betalingsløsninger på nett i Norden, anslår at 20 pst. av befolkningen handlet dagligvarer på nett i 2018 (DIBS, 2018). Totalt anslås forbruket av dagligvarer handlet på nett til 7 mrd. kroner i 2018. Det gis ikke anslag på hvor stor andel som er kjøpt fra utenlandske nettbutikker. Det kan likevel antas at hoveddelen av netthandelen av dagligvarer er kjøpt fra norske nettbutikker.

Skal en forbruker importere næringsmidler fra utlandet må forbrukeren, som for andre varer som kjøpes fra utlandet, betale merverdiavgift og eventuell toll og særavgifter på varene som importeres. Flere næringsmidler har restriksjoner, og krever en spesiell tillatelse fra Mattilsynet for å importere varen. Dette gjelder blant annet matvarer som inneholder kjøtt, fisk eller melk fra land utenfor EU/EØS. Det er heller ikke tillatt å innføre poteter til Norge uten spesiell tillatelse. Slike restriksjoner bidrar til å begrense omfanget av netthandel med næringsmidler fra utlandet. Det er imidlertid betydelig import av enkelte andre varegrupper som godteri og brus.

4.7 Utvalgets vurderinger

Statens inntekter fra merverdiavgiften på matvarer og alkoholfrie drikkevarer utgjør om lag 22 mrd. kroner i 2019. Dersom satsen settes opp fra 15 til 25 pst. vil staten få en merinntekt på omtrent 14,6 mrd. kroner under forutsetning av at husholdningene betaler hele avgiftsøkningen og ikke endrer forbruket av matvarer og alkoholfrie drikkevarer. Matvarer og alkoholfrie drikkevarer utgjør omtrent 12 pst. av husholdningenes forbruksutgift i alt. Dersom husholdningene bærer hele avgiftsøkningen, vil økte matvarepriser legge beslag på én prosentenheter av deres samlede konsumutgifter.⁷ Med en så vidt stor kostnadsøkning er det sannsynlig at husholdningene vil kutte noe ned på samlet forbruk og endrer forbruks sammensetningen litt fra matvarer til andre varer og tjenester (som hovedsakelig har alminnelig

sats på 25 pst. i dag). Videre er det sannsynlig at produsenter og forhandlere blir belastet med en del av avgiftsøkningen. Merinntekten til staten av satsøkningen kan derfor bli noe mindre enn med forutsetningene om uendret konsum og full prisovervelting.

Fordelingshensyn og redusert grensehandel var sentrale argumenter ved innføring av den reduserte satsen for næringsmidler. Ekspertutvalget mener imidlertid at merverdiavgiften ikke er et effektivt virkemiddel for å nå disse målene. Støtte gjennom reduserte satser i merverdiavgiftssystemet er lite målrettet og skaper vanskelige avgrensninger som gir økte administrative kostnader. Dersom man for eksempel ønsker å støtte barnefamilier, vil økt barnetrygd være mer målrettet. Da er mottagerne av støtten begrenset til målgruppen. Til sammenligning vil redusert merverdiavgift på matvarer gi lavere matvarepriser for alle, også husholdninger uten barn og husholdninger med høy inntekt. Det kan likevel være politisk ønskelig å fortsette å støtte barnefamilier og begrense grensehandelen, men slike formål bør i så fall ivaretas ved bruk av andre virkemidler.

Avvikling av den reduserte merverdiavgiftssatsen for næringsmidler vil gi økte matvarepriser. Prisøkningen kan derfor gi uønskede virkninger som krever kompenserende tiltak. Bakgrunnen for den reduserte satsen var et ønske om å støtte lavinntektshusholdninger og redusere grensehandelen. Utvalget vil derfor i dette avsnittet peke på noen alternative tiltak som har samme formål som den reduserte satsen.

Som det fremgår av punkt 4.4, vil en økning i den reduserte merverdiavgiftssatsen ha relativt størst betydning for lavinntektshusholdninger. Det kan derfor være behov for kompenserende tiltak som bedrer fordelingsprofilen ved en eventuell avvikling av redusert sats for næringsmidler. Et mulig tiltak for å bedre fordelingsprofilen kan være å øke barnetrygden. Fra 1. mars 2019 ble barnetrygden satt opp med 1 008 kroner på årsbasis. Utvalget har som et regneeksempel anslått at man ved å øke barnetrygden med i størrelsesorden 6 000 kroner, kan sørge for at barnefamilier i gjennomsnitt opprettholder samme kjøpekraft som før satsøkningen til 25 pst. for næringsmidler. Da brukes halvparten av merinntektene fra satsøkningen på omtrent 7 mrd. kroner. I dette regnestykket er både barn og voksne i husholdninger med barn kompensert for økt merverdiavgift. Det er ikke åpenbart at en kompensasjon av barnefamilier også skal omfatte de voksne i husholdningen. Dersom kompensasjonen begrenses til

⁷ Med full overvelting øker konsumandelen til næringsmidler med $0,12 \times (1,25/1,15 - 1) = 0,01$

barna er det tilstrekkelig å øke barnetrygden opp mot 3 000 kroner, noe som vil gi økte bevilgninger på i størrelsesorden 3 mrd. kroner. Hvis hensikten er å støtte kun barna, og ikke hele barnefamiliene, vil omleggingen innebære en stor effektivitetsgevinst ved at dette målet nås ved bruk av 11 mrd. kroner mindre enn inntektstapet av satsreduksjonen i dag.

Økt merverdiavgift på mat vil gi økte priser som kan gi økt grensehandel. Tollvernet beskytter norske produsenter mot utenlandsk konkurranse. Tollvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske matvarer kan skje til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollvernet fører normalt til økte produksjonskostnader for det øvrige næringslivet og dyrere varer til forbrukerne. Tollvernet er en viktig forklaring på prisforskjellen på matvarer mellom Norge og våre naboland. I NOU 2015: 1 *Produktivitet – grunnlag for vekst og velferd* omtaler prisforskjellen på matvarer mellom Norge, og Sverige og Danmark:

«Pettersen og Kjus (2011) har analysert årsaker til at norske matvarepriser er betydelig høyere enn i resten av Europa. Her framkommer det at norske matvarepriser i 2010 var 64 pst. høyere enn gjennomsnittet i EU og 21 og 36 pst. høyere enn henholdsvis i Danmark og Sverige. Det anslås at norske forbrukere i 2010 måtte betale vel 30 mrd. kroner mer for maten i norske butikker enn om den hadde vært kjøpt til et gjennomsnittlig dansk/svensk prisnivå, jf. figur 13.6. Om lag en firedel av prisforskjellen tilskrives skjermingsstøtten til jordbruket. Avgifter og «naturlige merkostnader» i distribusjon og omsetning (som ikke skyldes skjerming) utgjør 45 pst., mens en «uforklart rest» på 9 mrd. kroner tolkes som et uttrykk for effekten av skjerming av næringsmiddelindustri og dagligvarehandel. Selv om usikkerheten er stor, er skjermingen av næringsmiddelindustri og omsetning vel så høy som skjermingsstøtten til jordbruket i denne beregningen. For forbrukerne og samfunnet er det de samlede virkninger gjennom verdikjeden som bidrar til at maten i Norge er dyrere enn i andre land og at vi på disse områdene har en lite effektiv bruk av samfunnets ressurser.»

Det har vært tatt til orde for å redusere merverdiavgiften på frukt og grønnsaker for å øke forbruket av slike varer. En eventuell økning i den reduserte merverdiavgiftssatsen for næringsmidler kan gi rom for å redusere merverdiavgiften for frukt og grønnsaker. Ut fra et

folkehelseperspektiv argumenteres det av og til for at sunne matvarer bør være billigere og bør ha en lavere merverdiavgiftssats enn usunne matvarer.

Dersom frukt og grønnsaker skal ha lavere sats enn andre matvarer må begrepene avgrenses og defineres. Det må tas stilling til om fritaket bare skal gjelde fersk frukt og grønnsaker, eller om også hermetiske, tørkede og frosne produkter skal omfattes. Videre må det vurderes om frukt og grønnsaker som ingrediens i andre varer (skinkesalat) og bearbejdede produkter (grønnsaksupper, juicer, vegetarburgere) skal omfattes av fritaket. Det må fastsettes detaljerte og logiske avgrensninger, herunder begrunnelse for hvorfor bare frukt og grønnsaker og ikke andre sunne matvarer skal omfattes. Det kan være vanskelig å begrunne at frukt og grønnsaker skal ha en lavere sats enn nøkkelhullsprodukter, tran, fisk, medisiner, vitaminer mv.

Avgrensningene må foretas i alle ledd i omsetningskjeden, det vil si av produsenter, importører, grossister, dagligvarebutikker, kiosker, bensinstasjoner mv. Fritak for frukt og grønnsaker vil dermed medføre økte administrative kostnader for et stort antall virksomheter og skatteetaten. Kostnadsøkningen vil motvirkes dersom redusert sats på næringsmidler samtidig utvikles. I så fall vil det være bare ett gjennomgående avgiftsskille på dagligvareområdet.

Innføring av en lavere sats for frukt og grønnsaker vil gi reduserte inntekter til staten og økte administrative kostnader for myndighetene og de næringsdrivende, i hvert fall i en overgangsfase. Det vil være krevende å avgrense lettelsen til frukt og grønnsaker. Dessuten er det ikke opplagt hvorfor forbruket av frukt og grønnsaker skal stimuleres fremfor andre helsebringende matvarer. I tillegg har ulike fagmiljøer forskjellige oppfatninger om kosthold og helse, og meningene forandrer seg over tid. Utvalget mener at merverdiavgiften ikke er et egnet virkemiddel for å stimulere til et helsebringende kosthold. Generelt er det lite målrettet å gi støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Noen forbrukere vil trolig kjøpe mer frukt og grønt hvis varene blir billigere, mens andre vil bruke besparelsen på annet forbruk som ikke er spesielt helsebringende. De fleste som er bevisst helseeffekten har allerede et forbruk av frukt og grønt som dekker anbefalte mengder, og for disse vil det neppe være en helseeffekt av å øke forbruket ytterligere. Målrettede tiltak, for eksempel subsidiert skolemat, kan trolig nå ut til flere som har et reelt behov for å øke inntaket av frukt og grønt.

4.8 Utvalgets konklusjon

Fordelingshensyn og redusert grensehandel var sentrale argumenter ved innføring av den reduserte satsen for næringsmidler. Ekspertutvalget mener imidlertid at en særordning i merverdiavgiften ikke er et effektivt virkemiddel for å nå disse målene. Støtte gjennom reduserte satser i merverdiavgiftssystemet er lite målrettet og skaper vanskelige avgrensninger som gir økte administrative kostnader for alle aktører i verdikjeden. Dersom man for eksempel ønsker å støtte barnefamilier, vil økt barnetrygd være mer målrettet. Da er mottagerne av støtten begrenset til målgruppen. Til sammenligning vil redusert merverdiavgift på matvarer gi lavere matvarepriser for alle, også husholdninger uten barn og husholdninger med høy inntekt. Det kan være ønskelig å støtte barnefamilier og begrense grensehandelen, men slike formål bør ivaretas gjennom andre virkemidler. Fordelingshensyn bør ivaretas av inntektsskatten og overførings-systemet. Et målrettet tiltak for å få ned forskjellen i matvarepriser mellom Norge og våre naboland kan være å redusere importvernet. Importvernet kan forklare halvparten av prisforskjellen på matvarer i Norge sammenlignet med Sverige og Danmark.

Utvalget er bedt om å vurdere om merverdiavgiften bør differensieres for å ivareta folkehelseformål. Innføring av en redusert sats på for eksempel frukt og grønnsaker vil gi mindre inntekter til staten og økte administrative kostnader for myndighetene og de næringsdrivende. Det vil være krevende å avgrense lettelsen til frukt og grønnsaker, og det vil ikke være opplagt hvorfor forbruket av frukt og grønnsaker skal stimuleres fremfor andre helsebringende matvarer. Utvalget mener derfor at merverdiavgiften ikke er et egnet virkemiddel for å stimulere til et helsebringende kosthold. Generelt er det lite målrettet å gi støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Målrettede tiltak, for eksempel subsidiert skolemat, kan trolig nå ut til flere som har et reelt behov for å øke inntaket av frukt og grønt. Et alternativ kan også være å innføre særavgifter på enkelte skadelige matvarer. Det vises til utvalget som har vurdert avgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer (NOU 2019: 8).

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt merverdiavgiftssystem tilsier at satsen for næringsmidler økes til alminnelig sats. Redusert merverdiavgift på næringsmidler er ikke et målrettet tiltak verken for å ivareta fordelingshensyn, folkehelseformål, støtte barnefamiliene eller redusere grensehandelen.

Kapittel 5

Persontransport

5.1 Innledning

I merverdiavgiftsreformen i 2001 ble avgiftsplikten utvidet til å gjelde generelt for tjenester, men slik at en del tjenester uttrykkelig ble unntatt fra merverdiavgiftsloven. Regjeringen Stoltenberg I foreslo at persontransport skulle omfattes av den generelle avgiftsplikten, men med redusert sats. Ved behandlingen av forslaget vedtok imidlertid Stortinget at persontransporttjenester likevel skulle unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Det innebar en videreføring av retts-tilstanden for persontransporttjenester, med den konsekvens at det ikke skulle beregnes merverdiavgift ved omsetning av persontransporttjenester, samtidig som yteren av tjenesten ikke fikk fradrag for inngående merverdiavgift for sine anskaffelser til bruk i den unntatte persontransportvirksomheten.

I Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) foreslo Regjeringen Bondevik II igjen å innføre avgiftsplikt med redusert sats for persontransporttjenester. For å unngå økte billettpriser fikk persontransporttjenester redusert merverdiavgift med 6 pst. Et sentralt formål med forslaget var å fjerne de uheldige konsekvensene av manglende fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det ble vist til at manglende fradragsrett ledet til skjult merverdiavgift og avgiftskumulasjon, økt motiv til egenproduksjon av tjenester fremfor å kjøpe dem fra andre, at virksomhetene foretok uheldige tilpasninger til avgiftsreglene for å spare merverdiavgift. Videre ble det vist til at regelverket skapte administrative problemer knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift for virksomheter som både drev med unntatt persontransportvirksomhet og annen transportvirksomhet som var omfattet av merverdiavgiftsloven. Forslaget ble vedtatt og trådte i kraft 1. juli 2004.

At persontransporttjenester avgiftslegges med redusert sats, har blant annet vært begrunnet med at persontransport har betydning for distriktene, og at alminnelig merverdiavgiftssats vil kunne ha negative konsekvenser for en konkur-

ranseutsatt reiselivsnæring. De fleste land i EU har redusert sats på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet mv. De negative konsekvensene for reiselivet ble særlig trukket frem da det ble fremmet forslag om avgiftsplikt for persontransport i forbindelse med merverdiavgiftsreformen, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001). Da avgiftsplikt for persontransporttjenester ble innført i 2004, ble det uttalt at kombinasjonen av fradragsrett for inngående merverdiavgift og redusert sats ville legge til rette for at billettprisene skulle forbli uendret eller noe redusert, jf. Innst.O. nr. 20 (2003–2004).

5.2 Gjeldende rett

5.2.1 Persontransport – anvendelsesområde og avgrensninger

Merverdiavgiftsloven § 5-3 bestemmer at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester som gjelder persontransport og ved formidling av tjenester som gjelder persontransport. I 2019 er satsen for persontransport 12 pst.

Persontransporttjenester omfatter typisk personbefordring med fly, båt, tog, trikk, t-bane og buss samt drosje. I forarbeidene er det uttalt at dersom det oppstår avgrensningsspørsmål, må det tas utgangspunkt i hva som er en naturlig språklig forståelse av uttrykket persontransport, der det vil være et sentralt moment om reisemomentet er av underordnet betydning eller ikke. Eksempler på transport som omfattes i tillegg til typetilfellene nevnt over, er skiheiser, kabelbaner og lignende. Denne typen tjenester kjennetegnes ved at et sentralt element er å komme seg fra et sted til et annet. Karuseller, rafting, hesteridning mv. anses derimot ikke som persontransport, idet reisemomentet er av underordnet betydning.

En del transporttjenester består av ytelser i tillegg til selve transporten. For eksempel betales det i en del tilfeller ekstra for sitteplass eller overnatting i lugar og lignende. Slike tilleggssytelser vil

inngå som en del av transporttjenesten. Det samme gjelder servering såfremt denne er inkludert i betalingen og kun utgjør en liten del av hele tjenesten, for eksempel servering av kaffe eller te. Derimot må det som utgjør selvstendig omsetning av mat og drikke om bord på buss, tog, fly mv. behandles separat, det vil si med 15 pst. (næringsmiddel) eller 25 pst. (servering). Tilsvarende må det sondres mellom bagasje som det ikke betales særskilt for og bagasje som det betales særskilt for. Førstnevnte anses som en del av persontransporttjenesten, mens sistnevnte anses som varetransport og skal avgiftsberegnes med alminnelig sats. En beslektet problemstilling er der persontransport tilbys som ledd i en samlet pakke (pakketurer), for eksempel sammen med guiding (unntatt fra merverdiavgiftsloven) og servering (25 pst.). Utgangspunktet er at de ulike elementene i en pakkereise anses som selvstendige ytelser. Det samlede vederlaget må følgelig fordeles på de ulike elementene, og fordelingen må baseres på reell pris for de ulike elementene.

Utleie av biler eller kjøretøyer uten fører anses ikke som en persontransporttjeneste. Ambulanse-tjenester mv. er særskilt unntatt fra merverdiavgiftsloven.

5.2.2 Nærmere om formidling av tjenester

Formidling av persontransport er omfattet av den reduserte satsen. Bakgrunnen for dette er den nære sammenhengen med omsetning av persontransport. Ulik avgiftsbehandling av omsetning av persontransport og formidling av persontransport ville kunne lede til konkurransevridninger og uønskede tilpasninger. Den reduserte satsen gjelder både den provisjonen formidleren belaster oppdragsgiveren, typisk transportselskapet, og direkte betaling fra de reisende i form av bestillingsgebyrer. Dersom det formidles pakkereiser av flere elementer – for eksempel bestående av persontransport (12 pst.), servering (25 pst.) og guiding (unntatt) – må vederlaget fordeles på de ulike elementene. Den som formidler slike pakker har et selvstendig ansvar for å fordele sitt formidlingsvederlag korrekt på de respektive elementene. Det er utfordrende for en formidler å foreta selvstendige vurderinger eller overprøvinger av den fordelingen som leverandøren av pakken har foretatt, for eksempel mellom persontransport med redusert sats og servering med alminnelig sats. Videre må formidlingstjenestene avgrenses mot andre typer av tjenester, som for eksempel konsulent- eller rådgivningsoppdrag (25 pst.).

5.2.3 Omsetning og formidling med tilknytning til utlandet

Omsetning og formidling av transporttjenester med tilknytning til utlandet er på nærmere vilkår fritatt for merverdiavgift. Omsetning av persontransport er fritatt dersom transporten skal skje direkte til eller fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet. Transporten anses å skje direkte til eller fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet når det er sluttet en avtale om sammenhengende transport fra et sted i merverdiavgiftsområdet til et sted utenfor merverdiavgiftsområdet, eller omvendt. For eksempel vil en flyreise være fritatt for hele reisen selv om den første strekningen er innenlands som tilknytning til en flyvning til utlandet. Formidling av persontransport er fritatt dersom transporten skjer utenfor merverdiavgiftsområdet eller direkte til eller fra steder utenfor merverdiavgiftsområdet.

Merverdiavgiften skal være en skatt på forbruk i Norge. Egentlig burde en reise gjennom flere land avgiftslegges for forbruket som skjer i hvert land. Selve utformingen av fritakene er imidlertid dels også praktisk begrunnet, idet det er vanskelig å avgiftsbelegge internasjonal persontransport der transporten faktisk skjer, særlig der det skjer en direkte reise gjennom flere land. Fritak for internasjonale fly- og sjøreiser er i samsvar med praksis i EU-land. Alle EU-land har nullsats for internasjonale flyreiser og sjøreiser, også innenfor EU. Derimot legger de fleste EU-landene, som Norge, merverdiavgift på innenlandsk persontransport, som hovedregel med redusert sats. På internasjonale buss- og togreiser har mange EU-land merverdiavgift, mens Norge har fritak også for disse transportmidlene.

5.3 Pris- og inntektsvirkninger

Redusert merverdiavgiftssats er en økonomisk fordel for forbrukerne som kjøper tjenestene billigere enn om satsen var høyere. Også produsenter har fordel av redusert sats kontra alminnelig sats, i form av økt salg som følge av at prisen kan settes lavere eller ved at det kan tas mer betalt for tjenestene. Denne fordel (skatteutgiften) kan sidestilles med å motta støtte på budsjettets utgiftsside og har en anslått verdi på drøyt 3,8 mrd. kroner i 2019. Det er da anslått at forbruket ikke påvirkes av avgiftssatsen og det er ikke tatt hensyn til økte kompensasjonsutbetalinger.

Utvalget er ikke kjent med studier på norske data av hvordan avgiftsendringer påvirker i pri-

Tabell 5.1 Estimater for overvelting for ulike transportformer i Danmark, Sverige og EU

| | Jernbane | Vei | Sjø | Luft |
|-----------------|----------|------|------|------|
| Danmark | 0,49 | 0,44 | 0,26 | 0,07 |
| Sverige | 0,55 | 0,44 | 0,29 | 0,06 |
| Gjennomsnitt EU | 0,51 | 0,45 | 0,31 | 0,07 |

sene på persontransporttjenester. Det finnes imidlertid en rapport laget for Europakommisjonen fra 2012 som estimerer prisvirkningen for alle EU-landene ved avgiftsendringer i ulike persontransportsegmenter (CASE Center for Economic and Social Research, IHS Institute for Advanced Studies, Transport and Mobility Leuven og CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2012). Tabell 5.1 viser resultatene for utvalgte land og gjennomsnittet for EU-landene. Et estimat på 1 indikerer full overvelting, det vil si at sluttbrukerprisen øker like mye som avgiftspåslaget, mens 0 indikerer ingen overvelting.

Som det fremkommer av tabell 5.1, er det forskjeller i overvelting mellom de ulike transportsegmentene og mellom de forskjellige landene. Overveltingen er størst for jernbanen, der om lag halvparten av avgiftsendringer veltes over i prisene. Overveltingen er lavest for luftfarten, der mindre enn 10 pst. av avgiftsendringer veltes over i prisene. Generelt i EU ser det ut til at mindre enn halvparten av en avgiftsendring på transport veltes over i økte priser.

En rekke tilbydere her i landet leverer persontransporttjenester i henhold til offentlige avtaler om kjøp av persontransporttjenester. Staten kjøper persontransporttjenester fra ulike transporttilbydere. I avtalene er det inntatt en klausul om at vesentlige avgiftsendringer i løpet av avtaleperioden kompenseres, og i nye kontrakter som inngås vil en eventuell økt merverdiavgiftssats legges inn. Dermed vil prisøkninger unngås. Følgelig vil en eventuell økning av merverdiavgiftssatsen for persontransport i prinsippet medføre at prisen på statens kjøp av persontransporttjenester øker tilsvarende økningen i statens merverdiavgiftsinntekter fra de samme tilbyderne. Ved økt merverdiavgift økes derfor flere budsjettposter på statsbudsjettet (kjøp av persontogtransport, kortbaneflyruter, kystruten og riksvegerjer). Ved beregningen av kompensasjonen tas det hensyn til at en andel av de reisende har fradrag for inngående merverdiavgift. Tilsvarende regulering finnes i fylkeskommunenes avtaler om kjøp av persontransporttjenester. Økt merverdiavgift vil der-

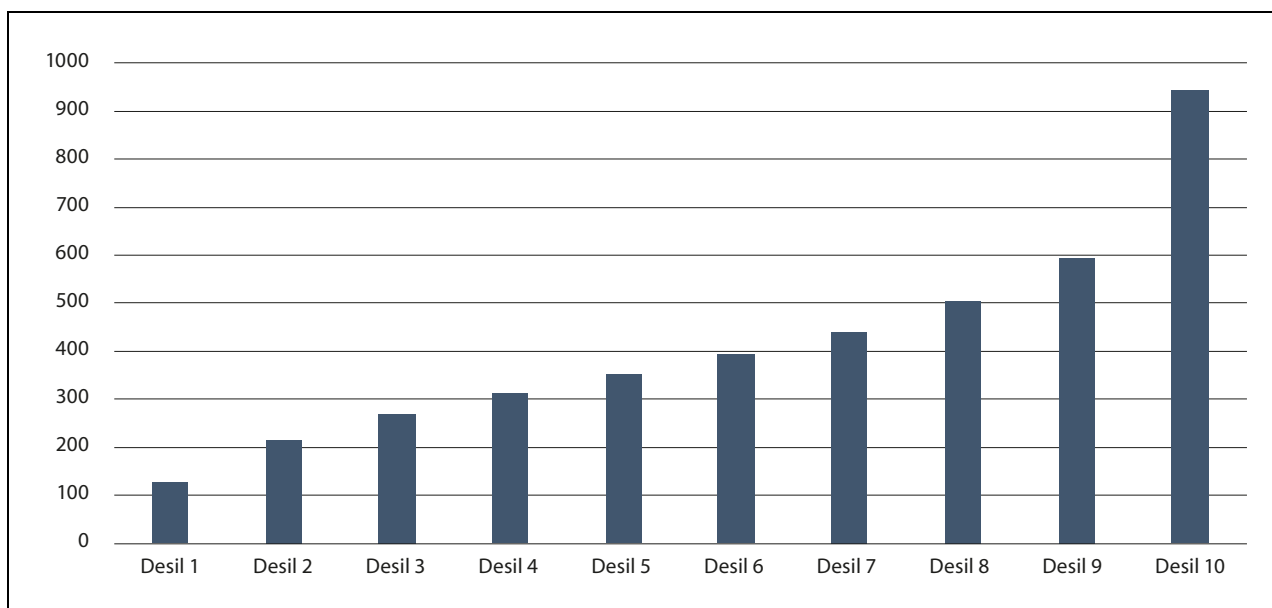
med medføre en tilsvarende kostnadsøkning for fylkeskommunene, noe som tilsier økt rammetilskudd til fylkeskommunene. Drosjer, ekspressbusser, turbusser, kommersielle flyruter og skiheiser mv. kompenseres ikke. For disse aktørene gir økt merverdiavgift økte nettoinntekter for staten og normalt økte priser for forbrukerne.

5.4 Fordelingsvirkninger

Økt merverdiavgift på persontransport fra 12 pst. til 25 pst. anslås å medføre en gjennomsnittlig kostnadsøkning på omtrent 400 kroner per person basert på forbruket i 2019. I anslaget er det tatt hensyn til kompensasjon til transportselskapene i henhold til inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester. Videre forutsetter beregningen at konsumentene bærer hele utgiftsøkningen, det vil si at transportselskapene legger på prisene like mye som avgiften settes opp. Anslagene kan derfor betraktes som maksimal utgiftsøkning gitt at husholdningen har en gjennomsnittlig fordeling av konsumet på ulike varer og tjenester. Dersom en legger til grunn at halvparten av en avgiftsøkning veltes over i prisene, vil utgiftsøkningen bli om lag 200 kroner per person.

Husholdninger med høyere inntekt bruker gjennomgående mer på persontransport enn husholdninger med lavere inntekt. Figur 5.1 viser hvordan utgiftsøkningen fordeler seg etter husholdningenes inntekt. For de 10 pst. av befolkningen som bor i husholdningene som har de laveste inntektene (til venstre i figuren), øker persontransportutgiftene med omtrent 125 kroner per person. Husholdninger med høyere inntekt bruker mer på persontransport og får dermed en tilsvarende større utgiftsøkning. For personer i de 10 pst. av husholdningene som har de høyeste inntektene, er den gjennomsnittlige utgiftsøkningen beregnet til omtrent 950 kroner per person.

Husholdninger som får relativt større utgiftsøkninger ved økt merverdiavgift på persontrans-

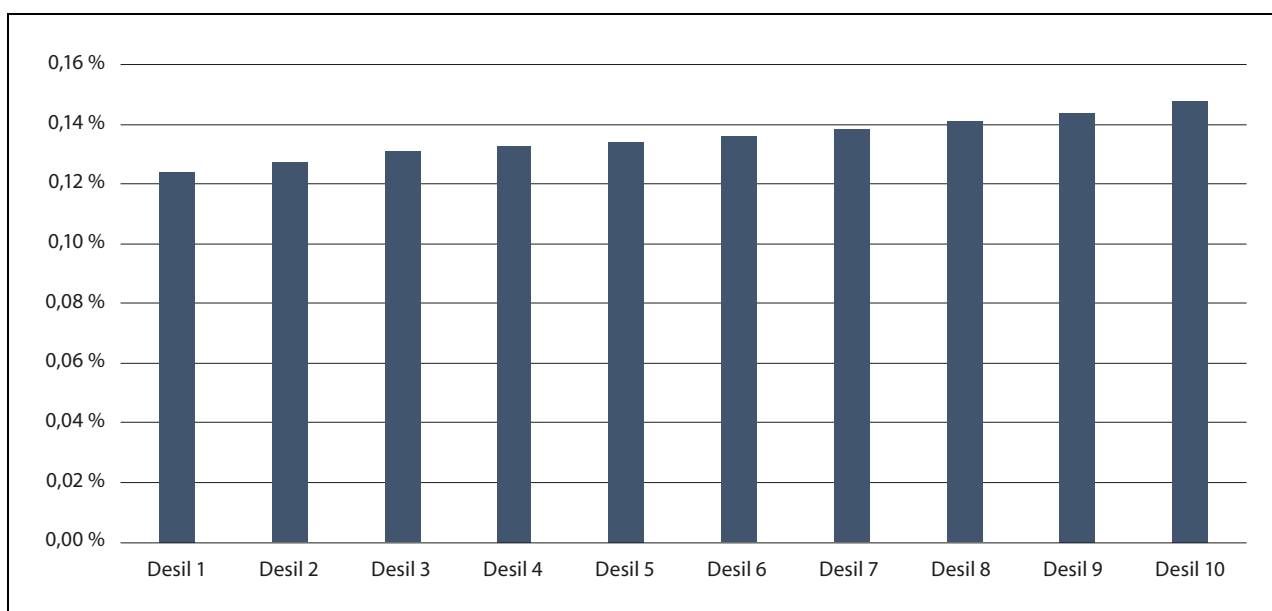


Figur 5.1 Merutgift til passasjertransport ved å øke satsen fra 12 pst. til 25 pst. i 2019-kroner per person. Personer fordelt på desiler etter husholdningsinntekt. Beregning basert på full overvelting og kompensasjon til transportselskapene etter inngåtte avtaler

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

port, har gjennomgående høyere inntekter. Figur 5.2 viser utgiftsøkningen som andel av disponibel inntekt i husholdningen. For de 10 pst. av husholdningene som har de laveste inntektene (til venstre i figuren), utgjør avgiftsøkningen omtrent 0,12 pst. av disponibel inntekt. Belastningen som

andel av disponibel inntekt øker svakt til 0,15 pst. for den høyeste inntektsdesilen (til høyre i figuren). Forskjellene er så vidt små at endringer i merverdiavgiften på persontransport må sies å ha tilnærmet ingen virkning på inntektsfordelingen. Om noe, virker økt merverdiavgift på persontrans-



Figur 5.2 Merutgift i pst. av disponibel inntekt ved å øke satsen for persontransport fra 12 pst. til 25 pst. Personer fordelt på desiler etter husholdningsinntekt. Beregning basert på full overvelting og kompensasjon til transportselskapene etter inngåtte avtaler

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

port svakt progressivt, det vil si at økt avgiftssats bidrar svakt til inntektsutjevning.

5.5 Utvalgets vurdering

Økt merverdiavgift på persontransporttjenester vil kunne øke prisen på tjenestene. Hvor mye økt merverdiavgift påvirker sluttbrukerprisen, avhenger av hvor stor del av avgiftslettelsen som kommer henholdsvis produsentene og forbrukerne til gode. I punkt 5.3 ble det vist til en studie fra Europakommisjonen som indikerte at mindre enn halvparten av avgiftsendringer for persontransporten veltes over i prisene til sluttbruker. Dersom disse resultatene er representative for Norge, er merverdiavgiften et lite effektivt virkemiddel for å påvirke prisen på persontransporttjenester. Hvis overveltingen er under 50 pst., reduseres avgiftsinntektene med mer enn to kroner for hver krone billettprisene reduseres. For flere områder innenfor persontransporten innebærer dessuten inngåtte avtaler om offentlig støtte at en avgiftsøkning kompenseres, slik at prisøkninger i stor grad unngås.

Aktørene som kompenseres skal i utgangspunktet ikke få redusert støtte, men en avgiftsøkning vil innebære at en større del av støtten vil komme over budsjettets utgiftsside. Tjenestetilbyderne som ikke kompenseres, vil derimot få reduserte inntekter. De kan da få en konkurranseulempe overfor tjenestetilbyderne som blir kompensert for økt merverdiavgiftssats. Utvalget vil imidlertid påpeke at flere av de offentlige kjøpene av persontransporttjenester konkurranseutsettes. For eksempel blir det lyst ut konkurranse ved statens kjøp av regionale flyruter. Staten inngår deretter avtale med det flyselskap som har det laveste kravet til godtgjørelse. Utvalget bemerker at merverdiavgiftssatsen inngår som et av flere premisser som må vurderes samlet når transportaktører inngir tilbud og når det offentlige vurderer hvilke transporttilbud som bør støttes. Etter at inngåtte kontrakter har utløpt, vil det være støtten fra det offentlige som eventuelt medfører en konkurranseulempe, og ikke merverdiavgiftssatsen for persontransport. En satsøkning vil gi rom for å kompensere persontransporttjenester som det er politisk ønskelig å prioritere, mens dagens reduserte sats kan bidra til å opprettholde rutetilbud mv. som verken er lønnsomme eller politisk ønskelig å prioritere. Samtidig vil alminnelig sats kombinert med direkte støtte bidra til synliggjøring og åpenhet om hvem som mottar støtte.

Registrerte næringsdrivende har fradragsrett for merverdiavgiften på sine anskaffelser. Andelen næringskunder er relativt høy for innenriks luftfart, flytoget og drosjereiser. En stor del av kundesegmentet vil derfor ikke oppleve kostnadsøkninger ved avgiftsøkninger.

For tjenestetilbyderne som ikke kompenseres vil avgiftsøkningen isolert sett tilsi at omsetningen går ned. Det vil trolig motvirkes av generell etterspørsvekst og produktivitetsvekst. Merverdiavgiften ble økt fra 8 til 10 pst. i 2016 og fra 10 til 12 pst. i 2018 uten at det ga store utslag på omsetningen. SSBs omsetningsindeks for transport, reiseliv og IKT viser at omsetningsveksten var større enn den generelle konsumprisveksten for passasjertransport med jernbane, sjøfart og kysttrafikk med passasjerer og annen landtransport med passasjerer. SSBs statistikk for kollektivtransport viser at også kollektivtransporten hadde positiv reell vekst i omsetningen fra 2015 til 2018.

I noen sammenhenger konkurrerer persontransport i næring med egenproduksjon av tjenesten, blant annet bruk av privatbil. Fordelen ved bruk av egen bil er ikke avgiftsbelagt. Dette skaper en skattekle mellom produksjon av tjenesten i næring og privat. Tilbudet av persontransport kan derfor være særlig prisfølsomt for tjenester der egenproduksjon er et nært alternativ, for eksempel drosjer og lokalbusser. Persontransport er imidlertid ikke det eneste området der næringsdrivende konkurrerer mot egenproduksjon. Det gjelder for eksempel mange håndverkertjenester, som har 25 pst. merverdiavgift.

Et argument som er fremført for redusert merverdiavgift er persontransportens betydning for distriktene. I distriktene kan det være store avstander og reisekostnader. I spredtbygde strøk er individuell transport mange steder best egnet, mens kollektive løsninger ofte er mindre egnet. Både stat og fylkeskommuner gir støtte til ulønnsomme buss-, fly-, og båtruter for å sikre et godt rutetilbud i distriktene. Økt merverdiavgift for persontransport vil medføre redusert lønnsomhet for alle ruter, som kan føre til flere ulønnsomme ruter og nedleggelser dersom det ikke kompenseres for økte merverdiavgiftskostnader. Det kan være særlig uheldig med rutenedleggelser i distriktene der det er få alternative transporttilbud. Redusert merverdiavgiftssats for persontransport innebærer imidlertid støtte også til persontransport som ville vært lønnsom med alminnelig sats, herunder i og mellom byområdene. Støtten som kommer distriktene til gode, utgjør en mindre del av skatteutgiften for persontransporten. Ved å målrette støtten over budsjettets

utgiftsside, bør det være mulig å ivareta distrikts-hensyn til en lavere kostnad enn dagens reduserte merverdiavgiftssats for all persontransport.

En økning fra 12 til 25 pst. vil bety at transport av personer og varer får samme sats. Det vil innebære en forenkling for transportbedrifter som opererer både i personmarkedet og godsmarkedet, som dermed kan forholde seg til én sats. Dermed persontransport og overnatting får forskjellig sats, vil det kunne komplisere regelverket for reiselivsnæringen. Det kan derfor være grunn til å se satsen for persontransport og overnatting mv. i sammenheng.

En økning av merverdiavgiftssatsen for persontransport fra 12 til 25 pst. anslås å øke statens merverdiavgiftsinntekter med vel 3 850 mill. kroner. Siden satsøkningen også medfører økte kompensasjonsutbetalinger, er netto inntektsøkning lavere, om lag 2 250 mill. 2019-kroner.

5.6 Utvalgets konklusjon

At persontransport har redusert sats, har vært begrunnet med at persontransportbransjen har betydning for distriktene, og at alminnelig merverdiavgiftssats vil kunne ha negative konsekvenser for en konkurranseutsatt reiselivsnæring.

Utvalget mener prinsipielt at alle varer og tjenester bør ha samme sats, og at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å stimulere enkelte former for forbruk eller tilgodese visse næringer på bekostning av andre. Dette generelle utgangs-

punktet taler for å øke satsen på persontransport til alminnelig sats.

Når det gjelder hensynet til et konkurranseutsatt reiseliv, mener utvalget at redusert sats for persontransport ikke er egnet virkemiddel. Persontransporttjenester brukes i stor grad av andre enn turister, hvilket tilsier at redusert merverdiavgiftssats er lite målrettet for å tilgodese reiselivsnæringen. I tillegg er internasjonal persontransport allerede fritatt for merverdiavgift. Videre vil utvalget fremheve at redusert merverdiavgiftssats for persontransporttjenester synes å ha relativt begrenset innvirkning på prisen.

Utvalget mener at det kan være behov for å kompensere enkeltruter eller selskap for å opprettholde et godt rutetilbud i distriktene. Utvalget mener at det må kompenseres over budsjettets utgiftsside gjennom etablerte ordninger for offentlige kjøp. Da kan støtten i større grad rettes inn mot de transportrutene man ønsker å støtte. Slik målrettet støtte vil ivareta hensynet til å opprettholde et godt persontransporttilbud i distriktene til en langt lavere kostnad enn dagens reduserte sats.

Oppsummert mener utvalget at den reduserte satsen er lite egnet som virkemiddel for å ivareta konkurranseutsatt reiseliv og distriktshensyn. Utvalget mener at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på persontransport økes til alminnelig sats. Persontransportnæringen bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats.

Kapittel 6

Romutleie i hotellvirksomhet mv.

6.1 Innledning

I merverdiavgiftsreformen i 2001 ble avgiftsplikten utvidet til å gjelde generelt for tjenester, men slik at en del tjenester uttrykkelig ble unntatt fra merverdiavgiftsloven. Regjeringen Stoltenberg I foreslo at romutleie i hotellvirksomhet mv. skulle omfattes av den generelle avgiftsplikten, men med redusert sats. Ved behandlingen av forslaget vedtok imidlertid Stortinget at romutleie skulle unntas fra merverdiavgiftsplikt. Det innebar en videreføring av rettsstilstanden for romutleie, med den konsekvens at det ikke skulle beregnes merverdiavgift ved romutleie, samtidig som yteren av tjenesten ikke fikk fradrag for inngående merverdiavgift for sine anskaffelser til bruk i den unntatte romutleievirksomheten.

I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) foreslo Regjeringen Stoltenberg II igjen å innføre avgiftsplikt med redusert sats for romutleie. Et sentralt formål med forslaget var å eliminere de uheldige konsekvensene av manglende fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det ble vist til at mange overnattingssteder drev delt virksomhet, det vil si både unntatt romutleievirksomhet og avgiftspliktig virksomhet, typisk servering. Delt virksomhet innebærer delvis fradragsrett. Regelverket skapte derfor vanskelige grensedragninger og administrative kostnader knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift, samt uheldige tilpasninger til avgiftsreglene for å spare merverdiavgift. Videre ble det vist til at det oppstod avgiftskumulasjon som følge av manglende fradragsrett for anskaffelser til bruk i romutleievirksomheten. Inngående merverdiavgift ble en endelig kostnad på hotellets hånd, og dermed oppstod avgiftskumulasjon når brukeren var en avgiftspliktig næringsdrivende.

Også utviklingen i rettspraksis ble trukket frem som argument for å innføre avgiftsplikt. Det ble vist til at Porthuset-dommen (Rt. 2005 side 951) – som gjaldt spørsmål om fradrag for inngående merverdiavgift på oppføring av hotellrom til utleie med tilhørende fellesareal – innebar en (ytterligere) komplisering av regelverket. Inn-

føring av merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. ville derfor innebære betydelige forenklinger i regelverket, som man mente ville komme både de næringsdrivende og forvaltningen til gode. Det ble fremhevet at inngående merverdiavgift knyttet til hotellvirksomheten ville kunne fradragsføres i sin helhet, for eksempel alle anskaffelser til vedlikehold og drift av hotellbygningen. Forslaget ble vedtatt av Stortinget og trådte i kraft 1. september 2006.

At romutleie avgiftslegges med redusert sats, har – på samme måte som persontransport – vært begrunnet med at overnattingsbransjen har betydning for distriktene, og at alminnelig merverdiavgiftssats vil kunne ha negative konsekvenser for en konkurranseutsatt reiselivsnæring. Dette ble særlig trukket frem da det ble fremmet forslag om avgiftsplikt for romutleie i forbindelse med merverdiavgiftsreformen, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001). Ved innføring av avgiftsplikt for romutleie i 2006, fremhevet regjeringen hensynet til næringen og det faktum at de fleste andre land også har lav merverdiavgiftssats, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006).

6.2 Gjeldende rett

6.2.1 Romutleie – anvendelsesområde og avgrensninger

Merverdiavgiftsloven § 5-5 bestemmer at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester som gjelder utleie av rom i hotellvirksomhet mv. og ved formidling av slike tjenester. I 2019 er satsen for romutleie 12 pst.

Utleie av fast eiendom i alminnelighet er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Det nødvendiggjør for det første at det trekkes en grense mellom avgiftspliktig romutleie og annen (avgiftsunntatt) utleie av fast eiendom. Videre må avgiftspliktig romutleie avgrenses mot andre typer av utleie av fast eiendom som er særskilt omfattet av avgiftsplikt, men med annen sats, eksempelvis utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering.

Avgrensningsspørsmål oppstår også der det leveres andre typer av ytelser som del av eller i tillegg til romutleien, for eksempel servering eller adgang til treningsrom.

Avgrensningsspørsmål ved merverdiavgift på romutleie er først og fremst knyttet til skillet mellom avgiftspliktig og unntatt utleie, og løses ikke ved satsendring. Romutleie omfatter utleie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, herunder blant annet moteller, pensjonater mv., samt utleie av fast eiendom til camping, hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Avgiftspliktig romutleie må avgrenses mot utleie til boligformål, som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. All romutleie fra hoteller, moteller, pensjonater mv. er avgiftspliktig uavhengig av lengden på utleieforholdet, idet slike leieforhold ikke kan likestilles med ordinær utleie av bolig, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006). Vanskelige grensetilfeller kan oppstå ved romutleie som har preg av både hotell og bolig, for eksempel leilighetshoteller. Momenter i vurderingen kan være lengden på leieforholdet, om det er lagt til rette for selvhushold, hva som inngår i leieprisen (bytte av sengetøy og håndklær, vasking, romservice, minibar, resepsjon mv.), markedsføringen, hvordan betalingen skjer og om rommet eller boligen tildeles etter søknad. Romutleie til elever i internatskoler og til pasienter i sykehushotell og beboere i institusjoner er særskilt unntatt fra avgiftsplikt, i medhold av gjeldende unntak for henholdsvis undervisningstjenester, helsetjenester og sosiale tjenester.

Fra 1. januar 2008 ble all næringsmessig utleie av hytter, fritidsleiligheter og annen fritidseiendom omfattet av avgiftsplikt. Tidligere omfattet avgiftsplikten kun utleie av fritidseiendommer drevet i tilknytning til hotellvirksomhet mv. I tillegg til å avgjøre hvorvidt aktiviteten utgjør næring, må det trekkes en grense mellom utleie av fritidseiendommer og utleie til boligformål (unntatt fra merverdiavgift). Den viktigste faktoren for å definere fritidseiendommer, herunder avgrense mot boligformål, er den faktiske bruken av eiendommen. Ved vurderingen må det tas utgangspunkt i hvilken type aktivitet eiendommen er innrettet for og hvilket formål leieforholdet gir uttrykk for, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008). Skattdirektoratet har i en uttalelse gitt uttrykk for at næringsmessig kortidsutleie av leiligheter, via nettbasert formidlingstjeneste, anses merverdiavgiftspliktig som utleie av ferieleiligheter (Skattdirektoratet, 2016).

Utleie av møtelokaler mv. er som et utgangspunkt unntatt fra merverdiavgift. Virksomheter som omfattes av plikten til å beregne merverdi-

avgift ved romutleie, plikter likevel å beregne merverdiavgift med redusert sats ved utleie av lokaler til konferanser og møter mv. I utgangspunktet skulle det tilsi at avgiftshåndteringen av lokalutleie blir relativt enkel for hoteller mv., ved at merverdiavgift beregnes med redusert sats både for romutleie og for utleie av møte- og konferanselokaler. Bildet kompliseres imidlertid av at utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering, skal beregnes med alminnelig sats. Slik utleie skal beregnes med alminnelig sats av hele vederlaget såfremt serveringstjenestene ikke er av underordnet betydning. Det må derfor i hvert enkelt tilfelle tas stilling til om hotellet har leid ut et selskapslokale i forbindelse med servering (alminnelig sats) eller et konferanse- eller møtelokale der serveringstjenesten er av underordnet betydning (redusert sats). I sistnevnte tilfelle skal kun selve serveringen beregnes med alminnelig sats.

En del overnattingssteder tilbyr tilleggstjenester som etter sin art ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven, typisk adgang til svømmebasseng eller treningsrom. Dersom tilleggstjenesten utgjør et naturlig ledd i romutleien og det ikke betales særskilt for den, omfattes tilleggstjenesten av avgiftsplikt med redusert sats. Begrunnelsen for å innføre avgiftsplikt for slike tilleggstjenester, var å redusere problemer knyttet til fradrag for inngående merverdiavgift. Et hotell som tilbyr adgang til svømmebasseng som del av betalingen for romutleien, vil følgelig ha full fradragsrett for anskaffelser til svømmebassenget. Dersom det tas særskilt betalt for adgang til svømmebassenget, vil derimot omsetningen være unntatt fra merverdiavgiftsloven. Konsekvensen er at retten til fradrag for inngående merverdiavgift vil være avskåret. Dersom hotellet tilbyr adgang til svømmebassenget til andre enn hotellets gjester mot betaling (mens hotellets gjester ikke betaler særskilt), vil svømmebassenget være til bruk dels innenfor og dels utenfor merverdiavgiftspliktig virksomhet. Det innebærer at det må foretas fordeling av inngående merverdiavgift.

Ytelser som ikke omsettes som ledd i romutleien, skal vurderes separat. For eksempel skal en kioskvare fra hotellresepsjonen beregnes med 15 pst. merverdiavgift, mens en serveringstjeneste skal beregnes med 25 pst. Der det betales samlet vederlag for hotellrom mv. med frokost, halvpenisjon eller helpensjon, må vederlaget fordeles mellom omsetning med redusert sats (romutleien) og alminnelig sats (serveringstjenesten). Ved helpensjon kan vederlaget fordeles med minimum 45 pst. på omsetning med alminnelig sats og 55 pst. på omsetning med redusert sats. Ved halvpenisjon

kan vederlaget fordeles med minimum 30 pst. på omsetning med alminnelig sats og 70 pst. på omsetning med redusert sats. For overnatting som inkluderer frokost, skal vederlaget fordeles slik at andelen med alminnelig sats dekker råvarekostnadene og gir et rimelig bidrag til dekning av faste kostnader og fortjeneste.

6.2.2 Nærmere om formidling av tjenester

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved formidling av tjenester som gjelder merverdiavgiftspliktig romutleie, samt ved formidling av merverdiavgiftspliktig utleie av lokaler til konferanser og møter mv. Avgiftsplikt for formidling omfatter følgelig formidling av de samme typer av romutleietjenester som er omfattet av avgiftsplikt.

Begrunnelsen for innføring av avgiftsplikt på formidling, var at det ville være uheldig med ulik avgiftsbehandling for romutleie og formidling av romutleie. Det ble særlig vist til at man ønsket å forhindre konkurransevidringer mellom reisebyråenes virksomhet med formidling og overnattingsvirksomheters virksomhet direkte overfor kundene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006).

Formidling av hotellopphold mv. i utlandet er fritatt for merverdiavgift. Bakgrunnen for fritaket er at man anså det naturlig at avgiftsbehandlingen av formidlingstjenesten følger hovedtjenesten. Hovedtjenesten forbrukes fullt ut i utlandet og kommer ikke til beskatning i Norge, og dermed skal det heller ikke oppkreves merverdiavgift på vederlaget for formidlingen av romutleie i hotellvirksomhet mv. i utlandet. Det ble vist til at avgiftsfritak sørger for at formidlerne i Norge ikke får en konkurranseulempa i forhold til tilsvarende virksomheter i utlandet, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006).

6.3 Pris- og inntektsvirkninger

Redusert merverdiavgiftssats er en økonomisk fordel for forbrukerne som kjøper tjenestene billigere enn om satsen var høyere. Også produsenter drar fordel av redusert sats, i form av økt salg som følge av at prisen kan settes lavere eller ved at det kan tas bedre betalt for tjenestene. Denne fordel (skatteutgiften) kan sidestilles med å motta støtte på budsjettets utgiftsside. Skatteutgiften knyttet til redusert merverdiavgiftssats for overnattingstjenester, anslås å være vel 1,6 mrd. kroner i 2019.

Ved full overvelting av avgiftsendringer vil redusert merverdiavgiftssats innebære at prisene på overnattingstjenester er om lag 10 pst. lavere enn de ville vært ved full merverdiavgift. Som

regel overveltes kun deler av avgiften i prisene, se Benedek mfl. (2015). Prisreduksjonen på overnattingstjenester som følge av redusert sats, er derfor trolig mindre enn 10 pst.

Avgiftsendringer vil i større eller mindre grad overveltes i pris til forbruker, avhengig av konkurransesituasjonen i markedet og tilbudets og etterspørselens prisfølsomhet. I et isolert marked med perfekt konkurranse vil overveltingen bestemmes av forholdet mellom tilbuds- og etterspørsel elastisiteten¹, se for eksempel Weyl og Fabinger (2013). Overveltingen blir mindre desto større etterspørsel elastisiteten er og større desto større tilbuds elastisiteten er, alt annet likt. Utvalget er ikke kjent med empiriske studier av avgiftens virkning på pris i det norske overnattingsmarkedet. Innad i overnattingsbransjen er det også store variasjoner som gjør det vanskelig å si noe generelt om bransjen. Store hotellkjeder, familiehoteller og campingplasser er alle eksempler på type virksomheter som tilbyr slike overnattingstjenester. Både konkurransesituasjon og prisfølsomhet kan variere mye blant overnattingsvirksomhetene.

Overnattingsvirksomhetens kundesammensetning kan virke inn på hvordan virksomheten vil innrette seg ved en eventuell avgiftsendring. Det skyldes at registrerte næringsdrivende har fradragsrett for merverdiavgiften på sine anskaffelser. Økt merverdiavgift vil dermed ikke innebære økte kostnader for næringsdrivende kjøpere av overnattingstjenester, og kan medføre reduserte kostnader for slike kjøpere dersom overnattingsbedriftene reduserer prisen før avgift. Overnattingsbedrifter som i hovedsak har næringslivskunder, antas derfor å bli lite påvirket av en eventuell avgiftsøkning, og vil antagelig være tilbøyelige til å øke prisene tilsvarende avgiftsøkningen, det vil si opprettholde prisen ekskl. avgift. Overnattingsbedrifter som har større andel fritidsreisende, vil derimot være mindre tilbøyelige til å endre prisene etter avgift, siden prisøkninger gir lavere etterspørsel fra privatkunder. Studier har vist at etterspørselen etter hotelltjenester er følsom for prisendringer.

Mathisen, Skalpe og Steckmest (1994) analyserte konsekvensene av å innføre merverdiavgift på overnattingstjenester. Som en del av analysen forsøkte de å estimere etterspørsels- og tilbuds elastisiteten i hotellmarkedet. Resultatet viste at fritidsmarkedet hadde en etterspørsel elastisitet på omtrent -3, mens etterspørsel elastisitetene for

¹ Sammenhengen kan formuleres slik: $y = \frac{\varepsilon_s}{\varepsilon_s - \varepsilon_d}$, der y er prisoverveltingen, ε_s er tilbuds elastisiteten og ε_d er etterspørsel elastisiteten.

de ulike delene av bedriftsmarkedet var positive. Estimaten for de ulike delene av arbeidsmarkedet ble imidlertid sett bort fra i den videre analysen, siden kun en mindre del av variansen kunne forklares av regresjonen. I analysen benyttes en etterspørselsselastisitet på -0,9 i totalmarkedet, og -3 i fritidssegmentet, -0,2 i yrkessegmentet og -0,5 i kurs-/konferansesegmentet. Forfatterne påpeker at det er stor usikkerhet knyttet til anslaget for fritidssegmentet. De har derfor regnet på et alternativt anslag med en elastisitet på -1,5. Forfatterne lyktes ikke i å estimere tilbudselasititeten i hotellmarkedet, men de finner likevel grunn til å tro at tilbudselasititeten er større enn 1.

Dybedal mfl. (2003) anslår i en rapport for Norges forskningsråd, at etterspørselsselastisiteten for overnatting sannsynligvis ligger i intervallet mellom -1 og -2, hvor hotell ligger nærmere -1 og hytte nærmere -2. Det er hotellovernattinger som dominerer overnattingsmarkedet. Det skulle tilsi at den gjennomsnittlige etterspørselsselastisiteten i overnattingsmarkedet er nærmere -1 enn -2.

Det er stor usikkerhet knyttet til anslagene på etterspørselsselastisitetene, hvilket illustreres av spriket i de ovennevnte anslagene. Det er likevel ikke urimelig å anta at etterspørselsselastisiteten i fritidssegmentet ligger i intervallet -1 til -3. Legges det videre til grunn at tilbudselasititeten er 1,5, vil en hotellbedrift som i hovedsak har kunder fra fritids- og feriesegmentet antas å velte 30–60 pst. av avgiftsøkningen over i prisene. Det innebærer at en

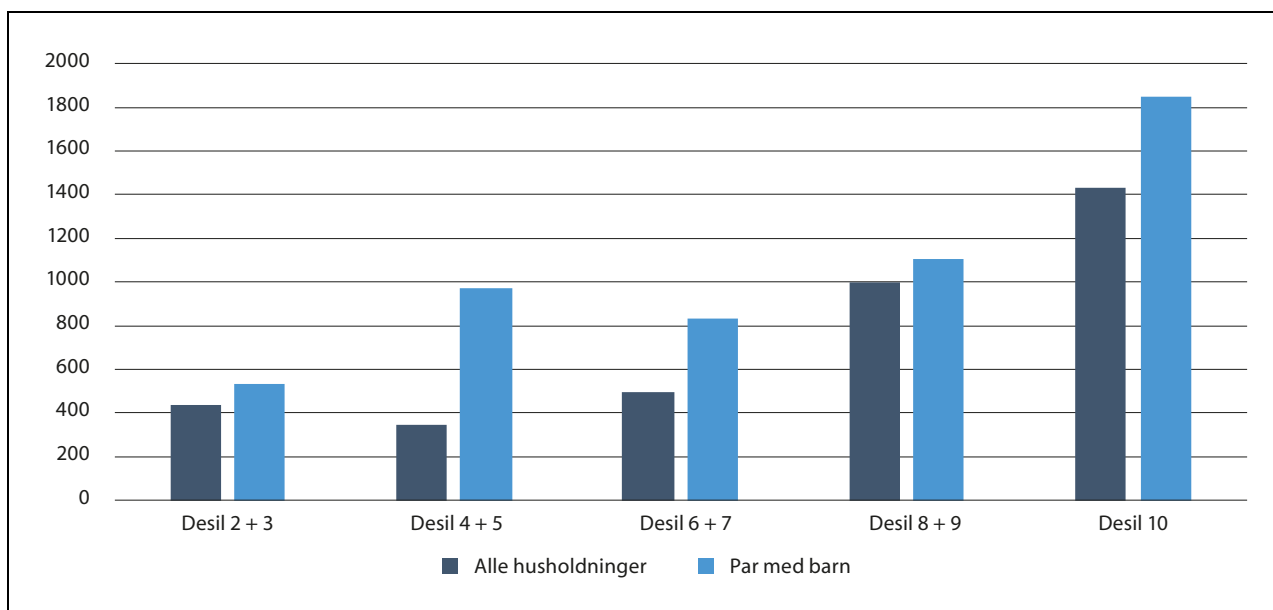
økning i avgiften fra 12 til 25 pst. medfører en prisøkning på 4–7 pst. I dette regneksempelet er det også forutsatt fri konkurranse og at tilbud og etterspørsel etter andre varer og tjenester er upåvirket av satsendringer for overnattingsbransjen.

Hvis overnattingsvirksomhetene kan diskriminere mellom bedriftskunder og fritidskunder, vil avgiftsendringer veltes fullt over i prisene til bedriftskunder, mens bare deler av avgiftsendringen veltes over i prisene til fritidskunder. I et slikt scenario vil bedriftsmarkedet være upåvirket av satsendringen.

6.4 Fordelingsvirkninger

Fordelingsvirkningene av økt merverdiavgift på romutleie i hoteller mv. kan ikke utledes direkte av foreliggende statistikk. Utvalget har likevel laget noen beregninger, basert på forenklede forutsetninger, som gir en viss indikasjon på fordelingsvirkningene. Utgifter til overnattingstjenester er ikke en egen konsumgruppe i Forbruksundersøkelsen. Overnattingstjenester forekommer både under gruppen hotelltjenester og gruppen feriereiser og pakkereiser. Videre er en stor del av forbruksutgiften reiser i utlandet, som ikke gir grunnlag for merverdiavgift i Norge.

Figur 6.1, basert på tall fra Forbruksundersøkelsen 2012, viser hvordan utgiftsøkningen fordeles seg etter husholdningenes inntekt. Utgiftene



Figur 6.1 Merutgift i 2019-kroner per husholdning til hotelltjenester ved å øke satsen fra 12 pst. til 25 pst. Anslag basert på full overvelting og Forbruksundersøkelsen 2012¹

¹ Desil 1 er utelatt på grunn av manglende data i Forbruksundersøkelsen 2012.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

er fremskrevet til 2019 basert på konsumgruppen hotelltjenester i Nasjonalregnskapet. Det er forutsatt at hele gruppen hotelltjenester og 25 pst. av gruppen feriereiser og pakketurer inngår i området med lav sats. Avgrensningen er usikker, men gir et visst bilde av fordelingen etter inntekt. I Forbruksundersøkelsen 2012 har Statistisk sentralbyrå ikke oppgitt data for utgifter til hotelltjenester for de 10 pst. av befolkningen som bor i husholdningene med de laveste inntektene. Disse er derfor ikke med i figuren. Husholdningene i desil 8–10 bruker betydelig mer på overnattingstjenester enn husholdningene med lavere inntekt. Par med barn har imidlertid en betydelig konsumutgift til overnattinger også for midlere inntekter.

I beregningen av merutgiftene er det lagt til grunn full overvelting av avgiften, samt at husholdningenes etterspørsel etter overnattingstjenester ikke endres ved økt avgift. Trolig vil overveltingen være mindre og etterspørselen reduseres ved økt avgift, noe som gir lavere utgiftsøkning for husholdningene. Det påpekes at de årlige utvalgene i Forbruksundersøkelsen er små og at tallene derfor er usikre. Tallene kan gi en indikasjon på fordelingsvirkningene, men må tolkes med forsiktighet.

OECD/Korea Institute of Public Finance (2014) har gjennomført analyser av fordelings-effekter på en del tjenesteområder i flere land og oppsummerer:

«reduced rates on hotel accommodation and restaurant food benefit the rich vastly more

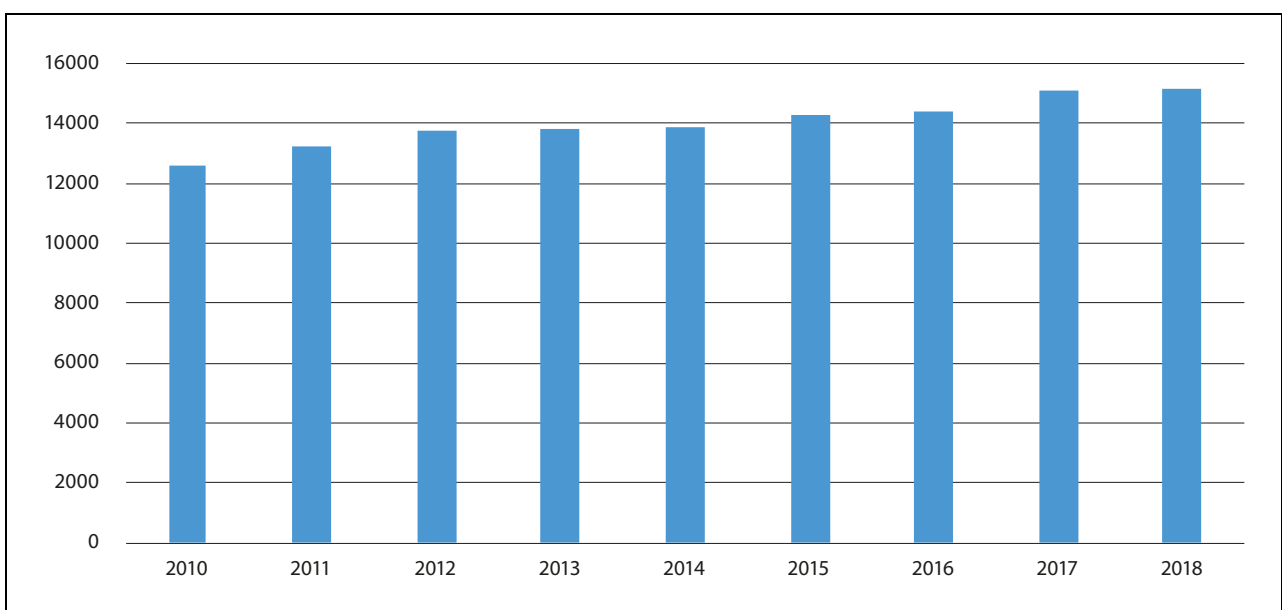
than the poor, both in aggregate and proportional terms, in all countries in which they are applied.»

6.5 Økonomisk analyse av overnattingssektoren

En økning i merverdiavgiften for romutleie fra 12 til 25 pst. anslås å øke statens merverdiavgiftsinntekter med om lag 1,6 mrd. 2019-kroner. Samtidig vil det ha konsekvenser for overnattingssektoren. Utvalget har vurdert disse nærmere nedenfor.

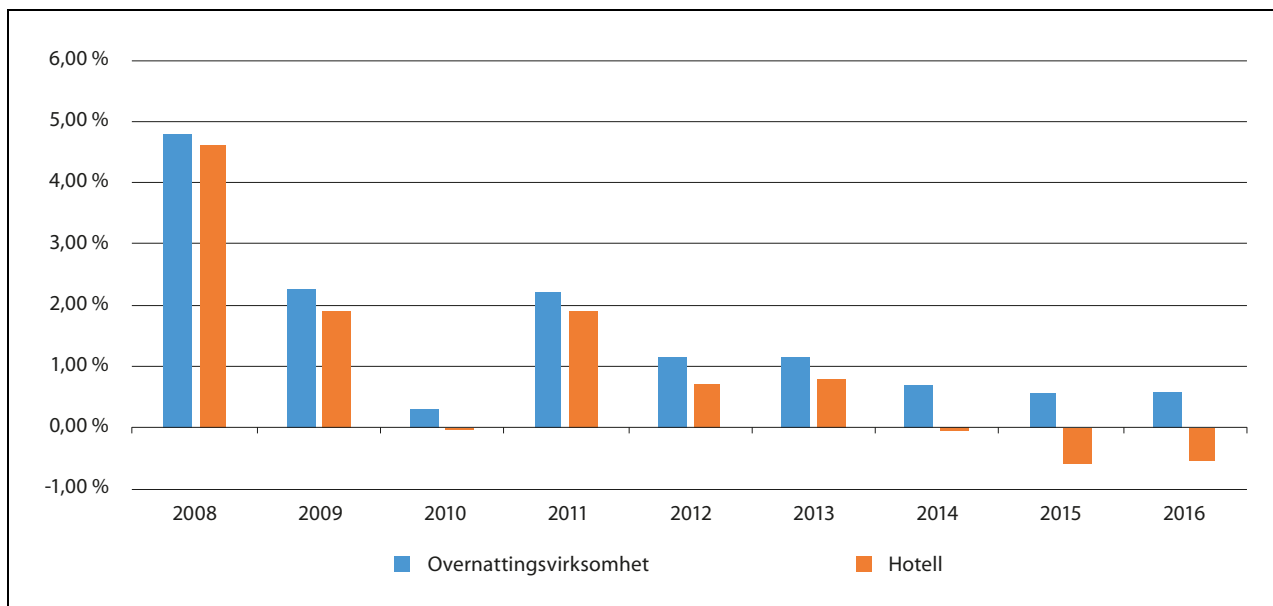
Det var ifølge Statistisk sentralbyrå (SSB) drøyt 3 300 overnattingsvirksomheter i Norge i 2016. Blant disse virksomhetene drev om lag 43 pst. hoteller, 26 pst. vandrerhjem og ferieleiligheter, 29 pst. campingplasser og turisthytter og resten annen overnatting. Målt i omsetning er hotellene klart størst og stod for nesten 90 pst. av den totale omsetningen i overnattingsnæringen. Hotellenes omsetning er svært konsentrert, for eksempel tilhører 56 pst. av norske hotellrom en kjede (Horwath HTL, 2019).

Hotellnæringen har i perioden 2010–2018 hatt en betydelig vekst i antall overnattinger og reell losjioomsetning. Totalt utgjorde antall registrerte gjestedøgn om lag 23,7 millioner i 2018. Det er en økning på 5,4 millioner gjestedøgn siden 2010, det vil si en vekst på om lag 30 pst. I samme periode økte den reelle losjioomsetningen med om lag 20 pst. Figur 6.2 viser utviklingen i hotellenes reelle losjioomsetning fra 2010 til 2018.



Figur 6.2 Losjioomsetning for hoteller og lignende virksomheter. 2018-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 6.3 Driftsmargin hotellvirksomhet. Prosent

Kilde: Statistikknett Reiseliv.

Overnattingsbransjen har lave marginer, som illustrert i figur 6.3. Marginene var positive for overnattingsbransjen som helhet i perioden 2008–2016. Figuren illustrerer at marginene i hotellnæringen er redusert i hele perioden, og i 2015 og 2016 var marginene negative i hotellnæringen isolert sett.

6.6 Utvalgets vurdering

Økt merverdiavgift vil isolert sett gi lavere omsetning for tilbyderne av overnattingstjenestene. Hvor stor nedgangen i omsetningen vil være, avhenger av pris- og etterspørselsvirkningene. I punkt 6.3 er det angitt et teoretisk intervall for overveltingen av avgift. Legger man til grunn at etterspørsels- og tilbudselasticiteten er hhv. -1,5 (midten av intervallet for etterspørselselasticiteten i pkt. 6.3) og 1,5, antas halvparten av avgiftsøkningen å veltes over i prisene i et marked med fri konkurranse.

Legges ovennevnte forutsetninger om overvelting til grunn, samt at overnattingsvirksomhetene setter ulike priser til forretningskunder og til fritidskunder, vil en avgiftsøkning fra 12 til 25 pst. øke forbrukerprisene i fritidsmarkedet med om lag 5,8 pst. Samtidig vil virksomhetenes losjioomsetning i fritidsmarkedet reduseres med om lag 13,5 pst. som følge av reduserte produsentpriser og redusert etterspørsel. Den samlede virkningen på pris og etterspørsel vil imidlertid være mindre,

siden prisen overfor næringslivskunder ikke endres. Ifølge SSBs satellittregnskap utgjør salg til fritidskunder om lag 80 pst. av losjioomsetningen. Den samlede reduksjonen i losjioomsetningen er dermed nærmere 10 pst.

For tjenestetilbyderne vil avgiftsøkningen isolert sett tilsi at omsetningen går ned. Det vil trolig motvirkes av generell etterspørselsvekst og produktivitetsvekst. Merverdiavgiften ble økt fra 8 til 10 pst. i 2016 og fra 10 til 12 pst. i 2018 uten at det har gitt store utslag på omsetningen. Ifølge SSBs overnattingsstatistikk var losjioomsetningsveksten større enn den generelle konsumprisveksten fra 2015 til 2018.

For mange virksomheter vil satsøkningen kun berøre deler av omsetningen. Flertallet av overnattingsvirksomheter gjør mer enn å leie ut rom. Bardrift, restaurantdrift, kioskutvalg og minibar er eksempler på annen virksomhet som overnattingsbedrifter driver. I 2016 utgjorde losjioomsetningen til hoteller og lignende overnattingsbedrifter om lag 14 mrd. kroner, mens den totale omsetningen fra hoteller, pensjonater og moteller var om lag 26 mrd. kroner. Det at andre deler av omsetningen ikke berøres av satsøkningen, kan dempe de negative virkningene ved økt merverdiavgift på overnatting.

Et argument som har blitt brukt for redusert sats for overnattingsnæringen, er næringens betydning for distriktene. Reiselivsnæringene kan være viktig i mange lokalsamfunn, og kan ha ringvirkninger i annet lokalt næringsliv. De reisende

etterspør en rekke varer og tjenester i andre næringer enn reiselivsnæringene. Etterspørsel etter slike varer og tjenester bidrar til å opprettholde ulike typer av lokal detaljhandel, offentlig og privat tjenesteyting.

Som nevnt vil overnattingsstedenes kundesammensetning, det vil si andel næringslivskunder kontra husholdninger, ha betydning for hvordan en avgiftsøkning vil slå ut for den enkelte overnattingsvirksomhet. Siden andelen næringslivskunder er betydelig større i byhoteller enn i distriktshoteller, vil økt merverdiavgift for overnattinger ha større konsekvenser for distrikthotellene. Videre synes sysselsettingen i hotellnæringen å ha størst relativ betydning i distriktene, selv om det i antall er flest sysselsatte i sentrale områder. Økt merverdiavgift antas derfor å kunne ha større negativ betydning for sysselsettingen i distriktene enn i sentrale områder.

Størstedelen av losjiovernattningen skjer i byområdene. Hotellenes losjiovernattning i Oslo, Akershus, Rogaland, Hordaland og Sør-Trøndelag utgjorde nesten 60 pst. av hotellenes totale losjiovernattning i 2018. Den reduserte merverdiavgiften for overnattinger gjelder for alle overnattingssteder, også i byene. Hvis formålet er å støtte distriktene er derfor redusert merverdiavgiftssats et lite målrettet virkemiddel.

Ifølge SSBs overnattingsstatistikk utgjorde utenlandske overnattinger 28 pst. av alle overnattinger på hotell og lignende overnattingsbedrifter i 2018. Full merverdiavgift vil gjøre det dyrere å feriere i Norge for nordmenn og utlendinger. Det kan føre til at flere velger å feriere i utlandet fremfor å feriere i Norge. Prisen på en ferie i Norge består imidlertid av flere komponenter enn prisen på overnattings tjenester. Ifølge en rapport fra Innovasjon Norge utgjør kjøp av overnattings tjenester under halvparten av det gjennomsnittlige døgnforbruket hos turister. I tillegg er det forventet at bare deler av avgiftsøkningen veltes over i prisene. Hvis en avgiftsøkning på overnattings tjenester fra 12 til 25 pst. vil øke forbrukerprisene i fritidsmarkedet med om lag 5,8 pst., antas derfor ikke turistenes samlede kostnader å øke med mer enn 2–3 pst. Endringer i merverdiavgiftssatsen for overnatting gir dermed relativt små endringer i pris og etterspørsel etter ferier i Norge.

Full merverdiavgift vil innebære at overnattings tjenester i Norge avgiftslegges tilsvarende som i Danmark, men høyere enn i Sverige som i dag har redusert sats på 12 pst. for overnattings tjenester.

Den etablerte overnattingsbransjen utfordres i likhet med andre sektorer i økonomien av den nye

delingsøkonomien. Innen overnatting er for eksempel Airbnb blitt en vesentlig aktør. Denne utviklingen skjer ikke bare i Norge, men globalt. Delingsøkonomi kjennetegnes ofte ved trepartsforhold, hvor et nettbasert selskap forestår flere av de funksjonene som vare- eller tjenesteleverandøren tradisjonelt selv har ivaretatt. For kundene kan slike nettbaserte mellommannsselskap ofte langt på vei fremstå som leverandør av de aktuelle varene og tjenestene, selv om den privatrettslige klassifiseringen vil være mellommanns-/formidlingsvirksomhet. Utvalget er kjent med at merverdiavgiftsreguleringen av slike leveranser som foregår ved hjelp av nettbaserte mellommannsselskap, er et tema som diskuteres internasjonalt i OECD. Rettsoppfatningene som fremgår av uttalelsen fra Skattedirektoratet som er nevnt i punkt 6.2, sett i sammenheng med den relativt lave beløpsgrensen for avgiftsplikt i Norge, tilsier at merverdiavgiftsreglene ikke vil være særlig konkurransevridende innen romutleiebransjen.

En økning i den lave satsen fra 12 til 25 pst. vil øke de årlige merverdiavgiftsinntektene fra overnattingssektoren med om lag 1 650 mill. 2019-kroner.

6.7 Utvalgets konklusjon

At romutleie mv. har redusert sats, har vært begrunnet med at overnattingsbransjen har betydning for distriktene, og at alminnelig merverdiavgiftssats vil kunne ha negative konsekvenser for en konkurranseutsatt reiselivsnæring.

Utvalget mener prinsipielt at samtlige varer og tjenester bør ha samme sats, og at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å stimulere enkelte former for forbruk eller tilgodese visse næringer på bekostning av andre. Dette generelle utgangspunktet taler for å øke satsen på romutleie til alminnelig sats.

Virksomheter som driver romutleie har i stor grad annen omsetning som skal beregnes med alminnelig sats, typisk servering. Lik sats for romutleie og servering vil gi et enklere regelverk for virksomhetene og for skatteetaten.

Utvalget vil påpeke at økt merverdiavgift på romutleie vil øke kostnadene noe for norske og utenlandske turister som overnatter i Norge, og kan føre til at turister velger andre land. Overnatting ilegges i stor grad redusert sats i andre land, herunder i Sverige. Overnatting utgjør imidlertid bare en andel av turistenes samlede kostnader ved å feriere i Norge, samt at en avgiftsøkning neppe vil overveltes fullt i prisene. Effekten av en avgifts-

økning til alminnelig sats på turistens samlede kostnader antas å utgjøre om lag 2–3 pst.

Utvalget mener at redusert merverdiavgiftssats ikke er et egnet virkemiddel for å fremme distriktshensyn. Stimulans til distriktene bør gis på en mest mulig næringsnøytral og målrettet måte, fremfor skattefavorisering av etterspørsel rettet

mot en spesiell sektor i hele landet. Distriktene utgjør bare en del av det nasjonale romutleiemarkedet. Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på romutleie økes til alminnelig sats. Overnattingssektoren bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats.

Kapittel 7

Kultur og idrett

7.1 Innledning

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 ble avgiftsplikten utvidet til å gjelde generelt for tjenester. En del tjenester ble imidlertid unntatt fra avgiftsplikt, herunder på kultur- og idrettsområdet. Den 1. desember 2006 ble det oppnevnt et utvalg – kultur- og idrettsnæringsutvalget – for å vurdere merverdiavgiftsreguleringen på kultur- og idrettsområdet samt frivillig sektor. Bakgrunnen for oppnevningen var at de mange unntakene fra merverdiavgift hadde resultert i et komplisert og lite forutsigbart regelverk. Det ble vist til at både avgiftsmyndighetene og aktørene på området brukte mye tid og ressurser på å forholde seg til regelverket. Problemene bestod blant annet i at det etter dagjeldende rett kunne være uklart om man var omfattet av et unntak, og at avgrensningene fremstod tilfeldige og lite rimelige. Unntakene førte til at mange virksomheter hadde både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet, hvilket skapte utfordringer knyttet til fradragsrett for inngående merverdiavgift, samt skjult avgiftsbelastning og kumulasjon av merverdiavgift.

Kultur- og idrettsnæringsutvalget (NOU 2008: 7) gikk inn for en såkalt breddemodell, det vil si en bred utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på kultur- og idrettsområdet, kombinert med redusert sats, som den gang var 8 pst. Begrunnelsen var at breddemodellen ville gi det bredeste avgiftsgrunnlaget og dermed den systemmessig beste løsningen, og det ble fremhevet at av de ulike alternativene ville breddemodellen gi de største og viktigste forenklingene. I den forbindelse viste utvalget særlig til forenklinger knyttet til fordeling av inngående merverdiavgift. Breddemodellen ville innebære at en rekke virksomheter ville gå fra å drive delvis merverdiavgiftspliktig virksomhet til å drive utelukkende merverdiavgiftspliktig virksomhet, hvilket ville gi rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift. Det ble også fremhevet at et bredere merverdiavgiftsgrunnlag kunne redusere omfanget av uheldige og uønskede tilpasninger til regelverket.

I Prop. 1 S (2009–2010) skisserte Regjeringen Stoltenberg II endring av merverdiavgiftsreguleringen på kultur- og idrettsområdet. Den skisserte reformen var mer begrenset enn det kultur- og idrettsnæringsutvalget hadde gått inn for. Inngangspenger til blant annet opera, teater, konserter, festivaler og annen scenekunst ble fortsatt unntatt. Regjeringen foreslo at kun inngangsbilletter til museer og gallerier, samt adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra, skulle omfattes av merverdiavgiftsplikten. Videre gikk regjeringen inn for at kun den mest profesjonelle delen av idretten skulle omfattes av merverdiavgiftsutvidelsen. Treningssentre og golfanlegg ble trukket frem som eksempler på tilbud som skulle omfattes av merverdiavgiftsutvidelsen. Det samme gjaldt de deler av idretten som har stor publikumstilstrømning og store billettinntekter. Etter at regjeringens forslag hadde vært på høring, fremmet Regjeringen Stoltenberg II endelig endringsforslag i Prop. 119 LS (2009–2010). Det endelige forslaget var noe justert sammenlignet med forslaget som var skissert i Prop. 1 S (2009–2010). En vesentlig endring bestod i at man forlot forslaget om merverdiavgift på betaling for trening, det vil si inngang på treningssentre mv. Departementet mente at slike tjenester levert av kommersielle aktører i utgangspunktet er godt egnet for forbruksbeskatning gjennom merverdiavgiftssystemet. Behovet for skjerming av frivillig sektor, samt avgrensingsproblemer mot de generelle unntakene for undervisningstjenester og fast eiendom, gjorde imidlertid at en innlemmelse av disse tjenestene i merverdiavgiftsgrunnlaget ville komplisere regelverket. Det ble i tillegg vist til at en eventuell utvidelse med redusert sats ville ha gitt staten et inntektstap. Man kom derfor til at det ikke burde foreslås å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte tjenester i form av rett til å utøve idrett.

Regjeringens forslag ble vedtatt og trådte i kraft 1. juli 2010, og innebar at inngangsbilletter til museer og gallerier, fornøylesparker mv. og en

del idrettsarrangementer ble omfattet av merverdiavgiftsplikt med redusert sats på 8 pst.

7.2 Gjeldende rett

7.2.1 Innledning

Utgangspunktet er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning og uttak av tjenester. En rekke tjenester på kultur- og idrettsområdet er imidlertid unntatt fra avgiftsplikt.

På kulturområdet er det unntak for omsetning og formidling av tjenester i form av adgang til teater-, opera- og ballettforestillinger, konserter, sirkus, omreisende tivoler, dansetilstelninger med levende musikk samt datatreff og lignende arrangementer som er rettet mot barn og ungdom. Unntaket omfatter også programmer, suvenirer og lignende gjenstander av bagatellmessig verdi

som omsettes i forbindelse med nevnte tjenester. Videre er det unntak for blant annet omsetning og formidling av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk, opphavsmannens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk, og formidling av kunstverk for opphavsmannen. Også omsetning og formidling av omvisningstjenester (guiding) er unntatt.

På idrettsområdet gjelder det unntak for omsetning av tjenester i form av adgang til enkeltstående idrettsarrangement, likevel slik at mer kommersielle og profesjonelle aktører er avgiftspliktige også for enkeltstående arrangementer. Videre er det unntak for omsetning av tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter. Unntaket omfatter blant annet billetter, årskort, timeleie og greenfee som gir adgang til idrettsanlegg som svømmehall, treningsstudio, tennisbane, golf-

Tabell 7.1 Oversikt over hovedstrukturen for kultur- og idrettsområdet

| | Redusert sats (12 pst.) | Unntak |
|---|---|---|
| <i>Adgang til kulturtilbud</i> | Utstillinger i museer og gallerier. Kinoforestillinger. Fornøylesparker og opplevelsesentre, herunder faste tivoler, dyreparker, akvarier og badeland. | Teater-, opera- og ballettforestillinger, konserter, sirkus, omreisende tivoler, dansetilstelninger med levende musikk, samt datatreff og lignende arrangementer som er rettet mot barn og ungdom. |
| <i>Kunst</i> | | Omsetning og formidling av tjenester i form av kunstnerisk framføring av åndsverk, opphavsmannens omsetning av egne kunstverk og opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Formidling av kunstverk for opphavsmannen. |
| <i>Adgang til idrettsarrangementer og rett til å utøve idrettsaktiviteter</i> | Tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, men slik at enkeltstående idrettsarrangementer som utgangspunkt er unntatt. Økt registreringsgrense (3 mill. kroner) for aktører som tilbyr rett til å overvære idrettsarrangementer, likevel slik at grensen på 50 000 kroner gjelder for de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn. | Enkeltstående idrettsarrangement, likevel slik at mer kommersielle og profesjonelle aktører er avgiftspliktige også for enkeltstående arrangementer. Tjenester i form av rett til å utøve idrettsaktiviteter, blant annet billetter, årskort, timeleie, greenfee osv. som gir adgang til idrettsanlegg som svømmehall, treningsstudio, tennisbane, golfbane, bane for go-kart osv. |
| <i>Guiding</i> | | Omvisningstjenester (guiding). |
| <i>NRK-lisensen</i> | Kringkastingsavgiften, som er foreslått avviklet. | |

bane, bane for go-kart osv. Omsetning og utleie av retten til å benytte idrettsutøvere er bare unntatt fra merverdiavgift dersom rettighetshaver er idrettslag mv. som driver idrettstilbud som hovedsakelig er basert på ulønnet innsats.

For de typer av tjenester innenfor kultur- og idrettsområdet som omfattes av plikt til å beregne merverdiavgift, nærmere beskrevet i punkt 7.2.2 til 7.2.6, bestemmer merverdiavgiftsloven kapittel 5 at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats. I 2019 er satsen 12 pst.

7.2.2 Merverdiavgift for museer og gallerier

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer og gallerier. En vesentlig begrunnelse for innføring av avgiftsplikt var at de fleste museer har avgiftspliktig omsetning, fra for eksempel kiosk eller kafé, og at en utvidelse av avgiftsgrunnlaget til også å omfatte billettinntekter dermed ville lette museenes avgiftshåndtering.

Med museer menes i hovedsak tematiske og systematiske samlinger av gjenstander. Med gallerier menes utstilling og presentasjon av kunst. Det antas å være få avgrensingsproblemer knyttet til definisjonene av museer og gallerier. Tjenesten som omfattes av den reduserte satsen, er adgang til utstillinger i museer og gallerier. Annen avgiftspliktig virksomhet som drives av museet eller galleriet, for eksempel kioskvirksomhet eller garderobebetjening, omfattes ikke av den reduserte satsen. Heller ikke omsetning av programmer, suvenirer og lignende vil være omfattet av den reduserte satsen. Tjenester som undervisning, omvisning og andre tilbud som må anses som en del av det samlede museums- eller galleritilbudet, og som er inkludert i den ordinære inngangsbilletten, omfattes av den reduserte satsen. Tas det derimot særskilt betalt for slike andre ytelser, vil avgiftsplikten bero på en konkret vurdering ut fra den generelle avgiftsplikten og eventuelle unntak. For eksempel vil et museum som mot særskilt vederlag tilbyr undervisningstjenester til skoleklasser innenfor normal læreplan, anses å omsette en unntatt undervisningstjeneste. Dersom et galleri leier ut lokaler, og utleien inkluderer servering som beløpsmessig ikke er av underordnet betydning, skal hele vederlaget ilegges en sats på 25 pst. (Prop. 119 LS (2009–2010)).

Ikke alle museer eller gallerier oppkrever inngangspenger for adgang til utstillinger. Disse vil ikke kunne merverdiavgiftsregistreres for utstil-

lingsvirksomheten og vil følgelig ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i utstillingsvirksomheten.

7.2.3 Merverdiavgift for fornøylesparker mv.

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre. En vesentlig begrunnelse for innføring av avgiftsplikt, var at de fleste fornøylesparker mv. har avgiftspliktig omsetning fra for eksempel kiosk eller kafé, slik at en utvidelse av avgiftsgrunnlaget til å omfatte billettinntekter dermed ville lette avgiftshåndteringen.

Det typiske for fornøylesparker og opplevelsessentre, er at det på et geografisk avgrenset område er gjort investeringer som folk betaler for å få tilgang til, jf. Prop. 119 LS (2009–2010). Når det gjelder fornøylesparker, er det lagt til grunn at betegnelsen omfatter store faste etablissementer med et mangfold av ulike innretninger for underholdning og atspredelse. Begrepet fornøylespark omfatter også tivoli, men likevel slik at omreisende tivolier ikke omfattes av avgiftsplikten. Når det gjelder betegnelsen opplevelsessenter, er det i forarbeidene uttalt at den indikerer at virksomheten har etablert bygg, anlegg eller andre former for innretninger som er tilpasset de opplevelser og aktiviteter publikum tilbys. Det er imidlertid uttalt at det ikke stilles store krav til hva som skal til for at det er etablert et opplevelsessenter. En villmarksleir med lavvoer mv. kan for eksempel anses som et opplevelsessenter. Avgjørende er om anlegget er beregnet for mer permanent drift. Festivaler vil gjerne falle utenfor betegnelsen opplevelsessenter fordi de ikke har anlegg beregnet for permanent drift. Festivaler er i stor grad unntatt fra merverdiavgift i medhold av loven. Som opplevelsessenter regnes blant annet anlegg knyttet til natur, kultur og historie samt opplevelser og attraksjoner knyttet til utøvelse av ulike næringer, for eksempel nedlagte fabrikker mv. eller åpne gårder der publikum kan oppleve gårdsdrift. Også dyreparker og akvarier omfattes av den reduserte satsen. Badeland omfattes av avgiftsplikten med redusert sats, men det må avgrenses mot svømmehaller som er unntatt fra merverdiavgift. Avgjørende er omfanget av tilleggsattraksjoner eller tilleggssaktiviteter som sklier, bølgebasseng, klatrevegg mv.

Tjenesten som omfattes av den reduserte satsen, er adgang til fornøylesparker og opplevelsessentre. Den reduserte satsen omfatter også

særskilte aktiviteter som ikke omfattes av inngangsbilletten, men som naturlig må anses som en del av det samlede fornøyelses- eller opplevelsestilbud som tilbys, jf. Prop. 119 LS (2009–2010). Som eksempel nevnes i forarbeidene tivoli-aktiviteter som karuseller, tømmerrenner osv. Avgrensningen må som utgangspunkt bygge på hva som tradisjonelt er typisk for aktivitetstilbudene i fornøyelsesparker og opplevelsessentre. Der inngangsbilletten inkluderer tilbud om konserter, teaterforestillinger og annen unntatt sceneopptreden, omfattes slike tilbud av den reduserte satsen såfremt tilbudene er av underordnet betydning i forhold til parkens eller senterets øvrige fornøyelses- og opplevelsesaktiviteter. Annen avgiftspliktig virksomhet som drives av fornøyelsesparken eller opplevelsessenteret, for eksempel kioskvirksomhet eller servering, omfattes ikke av den reduserte satsen. Det gjelder selv om slike tjenester omfattes av inngangsbilletten, jf. Prop. 119 LS (2009–2010), der det er uttalt at den reduserte satsen kun omfatter typiske fornøyelses- og opplevelsesaktiviteter. Utleie av varer er i utgangspunktet avgiftspliktig med alminnelige sats. Det kan gi opphav til vanskelige grensedragninger mellom utleie med alminnelig merverdiavgiftssats på den ene siden, og på den andre siden utleie som virkemiddel for at kunden skal kunne utnytte hovedtjenesten (underholdning eller opplevelse), og som dermed inngår i hovedtjenesten. Det foreligger ikke utleie når publikum for eksempel får bruke innretningene i en fornøyelsespark, eller der et opplevelsessenter stiller utstyr til disposisjon for sine gjester.

7.2.4 Merverdiavgift for idrettsarrangementer mv.

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. Ved innføringen av avgiftsplikt i 2010 ble det fremhevet at idrettssektoren blant annet særpreges av at tilbudene er basert på stor grad av frivillig innsats, og at det administrative arbeidet som regnskapsføring og lignende i betydelig grad utføres av personer som ikke har dette som sin profesjon. Merverdiavgiftsregelverket er utarbeidet for profesjonelle næringsdrivende, og regelverket innebærer et stort ansvar og strenge plikter. Et vesentlig hensyn ved utformingen av reglene var derfor i størst mulig grad å skjerme den frivillige delen av idretten fra merverdiavgiftsplikt. Samtidig ønsket man å sikre at den mest kommersielle og profesjonelle delen av idretts-

sektoren ble omfattet av avgiften, jf. Prop. 119 LS (2009–2010).

Resultatet av avveiningen mellom å skjerme frivilligheten samtidig som de kommersielle og profesjonelle aktørene skulle omfattes av avgiftsplikt, var at registreringsgrensen ble økt fra 50 000 kroner til 3 mill. kroner for aktører som omsetter tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer. For de to øverste divisjonene i fotball for menn og den øverste divisjonen i ishockey for menn, gjelder likevel grensen på 50 000 kroner, idet man mente at det vil kunne gi uheldige utslag hvis klubber i samme divisjon står overfor ulikt regelverk.

Avgiftsplikten er videre avgrenset mot enkeltstående idrettsarrangement. Enkeltstående idrettsarrangement omfattes likevel av avgiftsplikt dersom arrangøren er registreringspliktig for tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer, dvs. dersom arrangøren av det enkeltstående idrettsarrangementet har omsetning fra andre idrettsarrangement overstigende tre mill. kroner, alternativt er en toppklubb i fotball eller ishockey. Unntaket for enkeltstående idrettsarrangement er rettet mot mesterskapsarrangører som har arrangementet som en engangsoppgave.

Den reduserte satsen gjelder også for utleie av lokaler i idrettsanlegg til konferanser og møter mv., såfremt utleieren er registreringspliktig for sin omsetning av billetter til idrettsarrangementer. Det må imidlertid – på samme måte som for utleie av selskapslokaler – trekkes en grense mot servering som skal avgiftsberegnes med 25 pst. Ved utleie av lokaler i idrettsanlegg der utleier også står for serveringen, skal det beregnes merverdiavgift med 25 pst. av hele vederlaget dersom serveringen beløpsmessig ikke er av underordnet betydning. Dersom serveringen er av underordnet betydning, skal kun serveringstjenesten ilegges merverdiavgift med 25 pst., mens lokalutleien skal ilegges 12 pst.

Det er bare omsetning av tjenester som gir noen rett til å overvære idrettsarrangementer samt utleie av lokaler, som skal ilegges den reduserte satsen. Annen omsetning fra virksomheten, for eksempel kioskvirksomhet, servering og reklame-tjenester, omfattes ikke av den reduserte satsen.

Merverdiavgiftsplikten med redusert sats for formidling av billetter til idrettsarrangementer gjelder selv om den det formidles på vegne av er en avgiftspliktig aktør. Det innebærer at formidling av billetter der arrangøren er unntatt merverdiavgift etter bestemmelsen om enkeltstående idrettsarrangement, er merverdiavgiftspliktig med redusert sats. Også formidling av leie av lokaler i

idrettsanlegg til konferanser og møter mv. omfattes av den reduserte satsen, men bare der formidlingen skjer for aktører som er registreringspliktige for omsetning av inngangsbilletter til idrettsarrangementer.

7.2.5 Merverdiavgift for kinoforestillinger

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester i form av rett til å overvære kinoforestillinger. Avgiftsplikt med redusert sats for kinoforestillinger ble innført 1. januar 2005. Fra samme tidspunkt ble også virksomhet med omsetning av rettigheter til film avgiftspliktig, men med alminnelig sats. Bakgrunnen for å innføre avgiftsplikt for film- og kinobransjen var blant annet at bransjen selv hadde anført at det var uklarheter knyttet til praktiseringen av gjeldende regelverk, herunder problemer knyttet til fordelingen av inngående merverdiavgift som følge av at mange drev delvis avgiftspliktig og delvis unntatt virksomhet.

Det er lagt til grunn at foruten offentlig fremvisning i kinoer, omfattes også fremvisning i læringsanstalter, militærforlegninger og ellers for en ubestemt krets av personer utenfor private hjem, lukkede fester eller foreningsmøter, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005). Det ble imidlertid påpekt at vilkåret om næringsvirksomhet ofte ikke vil være oppfylt ved mer leilighetsvis fremvisning, samt at unntakene for undervisningstjenester og for ideelle organisasjoner og foreninger vil kunne komme til anvendelse, slik at offentlig fremvisning utenom kinoer sannsynligvis i stor grad vil være utenfor merverdiavgiftssystemet. Innretninger som simulatorer mv., der tjenestens sentrale element ikke er selve filmen med bilde og lyd, omfattes ikke av den reduserte satsen. Det samme gjelder arrangementer der publikum deltar aktivt i dataspill mv. Eventuell særskilt omsetning av kataloger, programmer mv. er avgiftspliktig med alminnelig sats.

I tillegg til merverdiavgift skal det betales en sektoravgift ved omsetning av kinobilletter og videogrammer (DVD, VHS mv.). Omsetning av kinobilletter er også pålagt en avgift på 2,5 pst. av brutto omsetning, og omsetning av videogram en avgift på kroner 3,50 per videogram, jf. film- og videogramlova § 3.

7.2.6 Kringkastingsavgiften

Merverdiavgift på kringkastingsavgiften ble innført 1. januar 2003. Kringkastingsavgiften beregnes med redusert sats, som i 2019 er 12 pst. Det er nylig fremlagt forslag til ny finansieringsmodell

for NRK. Forslaget går ut på at kringkastingsavgiften oppheves, og at NRK i stedet skal finansieres over inntektsskattesystemet (reduksjon av personfradraget). Utvalget har derfor ikke funnet grunn til å kommentere kringkastingsavgiften ytterligere.

7.3 Pris- og inntektsvirkninger

Redusert merverdiavgiftssats er en økonomisk fordel for forbrukerne som kjøper tjenestene billigere enn om satsen var høyere. Også produsenter drar fordel av redusert sats i form av økt salg som følge av at prisen kan settes lavere eller ved at det kan tas bedre betalt for tjenestene. Inntektstapet som den reduserte satsen representerer, kan anslås til 400 mill. kroner i 2019. I beregningen av inntektstapet er det lagt til grunn full overvelting og uendret forbruk.

Endringer i merverdiavgiften overveltes trolig ikke fullt ut i prisene for kulturtjenester. Kulturmomsutvalget (NOU 2008: 7) regnet på inntektsvirkningene av å innføre avgift for kultur- og idrettssektoren. Kulturmomsutvalget mente at det var realistisk å anta at prisene ikke endret seg ved innføring av merverdiavgift med 8 pst. Ved innføring av merverdiavgift med 25 pst., anslo Kulturmomsutvalget at prisene ville øke med 10 pst., det vil si at om lag to tredjedeler av avgiften overveltes i prisene på tjenestene i kultur- og idrettssektoren. Det tilsier at sluttbrukerprisene med 12 pst. merverdiavgift i dag er om lag 6 pst. lavere enn det de ville vært med full merverdiavgift.

7.4 Fordelingsvirkninger

Det finnes ikke informasjon om hvordan forbruket av avgiftspliktige kultur- og idrettstjenester fordeler seg på personer i ulike inntektsintervaller. Samtidig er det stor usikkerhet knyttet til prisvirkningene av avgiftsendringer og dermed hvordan privatpersoners avgiftsbelastning endres ved økt merverdiavgift. Det er dermed ikke mulig å si noe presist om fordelingsvirkningene av endringer i merverdiavgiften for kultur- og idrettstjenester.

Husholdningenes utgift til kultur- og idrettstjenester utgjør en liten del av husholdningenes totale forbruksutgift. Med antakelse om full overvelting og uendret forbruk, vil en økning av merverdiavgiften fra 12 til 25 pst. øke den gjennomsnittlige husholdnings årlige utgifter til kultur- og

idrettstjenester med om lag 450 2019-kroner. Det utgjør mindre enn 0,1 pst. av husholdningenes gjennomsnittlige forbruk. Virkningene av økt avgift er så små at de ikke har betydning for fordelingen.

OECD/Korea Institute of Public Finance (2014) har gjennomført analyser av fordelings-effekter på en del tjenestoområder i flere land. De konkluderer med at redusert sats for å ivareta kulturelle, sosiale og andre ikke-omfordelende mål, ofte gir så store gevinster til høyinntektshusholdninger at de har en regressiv effekt, ved at de gir større gevinst til dem enn til lavinntektshushold både i beløp og som andel av forbruksutgift.

7.5 Utvalgets vurdering

Kultur og idrett står i en noe annen stilling enn andre mer kommersielle tjenester. Kultur og idrett må antas å ha positive eksterne virkninger, det vil si positive virkninger som ikke reflekteres fullt ut i konsumentenes betalingsvillighet for tjenestene. Dette kan tale for offentlige tiltak på dette området. Det er også grunnen til at det er betydelige innslag av offentlig støtte.

Flere virksomheter innenfor kultur- og idrettssektoren mottar en stor del av sine inntekter fra offentlige tilskudd. Dette gjør at det er mulig å prise tjenestene lavere enn kostnadene. For de tilskuddsfinansierte virksomhetene utgjør derfor billettinntekter som regel en mindre del av inntektene. Siden det ikke oppkreves utgående merverdiavgift på offentlige tilskudd, er utgående merverdiavgift med redusert sats for disse virksomhetene ofte mindre enn merverdiavgiften på vare- og tjenesteinnsatsen (hovedsakelig alminnelig sats) som kan fradragføres. Disse aktørene kan derfor ofte ha såkalte negative skattemeldinger og dermed motta utbetalinger fra staten gjennom merverdiavgiftssystemet.

Tidligere utvidelser av merverdiavgiften på kulturområdet har derfor medført inntektstap for staten. Det vil si at det i gjennomsnitt blir betalt ut mer penger gjennom merverdiavgiftssystemet enn det som blir betalt inn. Senere satsøkninger har i noen grad motvirket inntektstapet for staten. Det betyr likevel ikke at alle virksomheter på kulturområdet mottar penger gjennom merverdiavgiftssystemet. Særlig virksomheter som ikke mottar offentlig støtte, antas oftest å levere skattemeldinger med inntekt til staten. Det bør kunne antas at det er virksomhetene som får mest tilskudd, som også mottar mest støtte gjennom merverdiavgiftssystemet.

I 2010 ble adgang til utstillinger i museer og gallerier, fornøylesparker og til større idrettsarrangementer merverdiavgiftspliktig med 8 pst. I Prop. 119 LS (2009–2010) ble utvidelsen anslått å medføre et årlig provenytap på 335 mill. 2010-kroner. Tallgrunnlaget fra Prop. 119 LS (2009–2010) indikerer at også innføring av generell merverdiavgiftssats ville medføre inntektstap. Også innføringen av merverdiavgift på adgangsbilletter til kinovisninger ble anslått å medføre et inntektstap for staten, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005).

Redusert merverdiavgiftssats på kinoforestillinger stiller kino i en avgiftsmessig gunstigere situasjon enn andre visningsformer som har alminnelig merverdiavgiftssats, for eksempel strømmetjenester og DVD-er. Innføring av alminnelig merverdiavgiftssats på kinoforestillinger vil derfor bidra til et mer nøytralt system, ved at alle visningsformer behandles likt gjennom merverdiavgiften. Utvalget vil imidlertid påpeke at kino og fysiske visningsformater i dag er ilagt sektoravgift. Innføring av alminnelig merverdiavgiftssats på kinoforestillinger vil dermed innebære en større total avgiftsbelastning for kinoer sammenlignet med digitale visningsformer. Utvalget mener derfor at man som et kompensierende tiltak kan vurdere avvikling av kino- og videogramavgiften ved innføring av alminnelig sats.

Formålet med merverdiavgiften er å skaffe inntekter til staten. For flere områder i kultur- og idrettssektoren innebærer likevel redusert merverdiavgiftssats at det i gjennomsnitt utbetales penger gjennom merverdiavgiftssystemet.

En økning i den lave satsen fra 12 til 25 pst. vil øke de årlige merverdiavgiftsinntektene fra kultur- og idrettssektoren med om lag 400 mill. 2019-kroner.

7.6 Utvalgets konklusjon

Utvalget mener prinsipielt at samtlige varer og tjenester bør ha samme sats, og at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å stimulere enkelte former for forbruk eller tilgodese visse næringer på bekostning av andre. Dette generelle utgangspunktet taler for å øke satsen på kultur og idrett til alminnelig sats.

Hensynet til et enklere merverdiavgiftssystem taler for alminnelig sats på dette området. Det vises særlig til at svært mange tilbydere har ulike typer omsetning som skal beregnes med ulike satser (en del også har unntatt omsetning). I en del tilfeller kan det være krevende å bestemme om et tilbud kvalifiserer for redusert sats. Alminnelig

sats vil gi et enklere regelverk for virksomhetene og skatteetaten. Videre leder dagens reduserte sats til at en rekke virksomheter mottar utbetalinger fra staten gjennom negative skattemeldinger, i tillegg til direkte støtte over budsjettets utgiftsside. Det vil ofte være slik at det er de virksomhetene som mottar mest direkte støtte, som også mottar mest indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. De som får mest i direkte støtte vil kunne foreta mer omfattende anskaffelser med rett til fradrag og samtidig ta mindre betalt for inngangsbilletter. Direkte støtte over budsjettets utgiftsside fremstår som et mer målrettet og effektivt virkemiddel enn indirekte støtte gjennom redusert sats.

Utvalget mener at satsen for kultur og idrett bør økes til alminnelig sats. Et ønske om å støtte kultur- og idrettstilbud bør ivaretas gjennom direkte bevilgninger over budsjettets utgiftsside. Det vil gi et enklere regelverk å praktisere, og vil synliggjøre hvilke tilbud som mottar støtte og hvor mye som mottas.

Utvalget vil for øvrig bemerke at dagens utstrakte unntak innenfor kultur- og idrettssektoren gir et uoversiktlig regelverk. Selv om det i utgangspunktet ligger utenfor utvalgets mandat, vil utvalget likevel anbefale at det foretas en ny vurdering av å innlemme flere deler av kultur- og idrettssektoren i merverdiavgiftssystemet, med alminnelig sats. Et hensyn bør være om en slik utvidelse kan bidra til forenkling av merverdiavgiftssystemet. Et bredere avgiftsgrunnlag vil forenkle regelverket, særlig for de mange virksomhetene som i dag driver delvis merverdiavgiftspliktig og delvis merverdiavgiftsunntatt virksomhet. Unntakene bør likevel vurderes i lys av spesielle hensyn i sektoren, herunder å skjerme den frivillige del av sektoren.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på kultur og idrett økes til alminnelig sats. Sektoren bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats.

Kapittel 8

Aviser, nyhetstjenester, tidsskrifter og bøker

8.1 Innledning

Ved innføring av merverdiavgift i 1970 ble det vedtatt at omsetning av aviser, tidsskrifter og bøker skulle fritas for merverdiavgift. Fritaket innebar en videreføring av fritaket for sisteleddsavgift, som var en omsetningsavgift som gjaldt før merverdiavgiften ble innført. Begrunnelsen for fritaket var at det «i et lite språksamfunn som det norske er sterke grunner for at det trykte ord skal være fritatt for den omkostningsbelastning som en avgift vil bety for den trykte publikasjon», og at «en eventuell avgiftsplikt kan virke hemmende for en fri opinionsdannelse og at kulturelle hensyn vil bli skadelidende» (Ot.prp. nr. 17 (1968–69)).

Fritaket for aviser, tidsskrifter og bøker er videreført og gjelder fremdeles. I tillegg er det fritak for trykking av menighetsblad, skoleaviser og gatemagasiner, samt for utgivers omsetning av gatemagasiner til vanskeligstilte. Det er også fritak for elektroniske nyhetstjenester. Fritaket for elektroniske nyhetstjenester er begrunnet med avgiftsmessig forskjellsbehandling av nyheter trykt på papir og i elektronisk form.

8.2 Gjeldende rett

Omsetning av aviser som er trykt på papir og som utkommer regelmessig med minst ett nummer ukentlig, er fritatt for merverdiavgift. Omsetning av aviser er fritatt for merverdiavgift i alle omsetningsledd, hvilket innebærer at omsetning av ferdigtrykte aviser fra trykkeriet til utgiver omfattes av fritaket.

Merverdiavgiftslovens avisbegrep er antatt i stor grad å sammenfalle med den avis-definisjonen som Dagspresseutvalget av 1966 la til grunn, for tildeling av produksjonsstøtte mv. til dagsaviser (Skatteetaten, 2018). Foruten merverdiavgiftslovens eksplisitte vilkår om regelmessig utgivelse med minst ett nummer ukentlig, stilles det krav om at publikasjonen gjennom nyheter og kommentarer orienterer allmennheten om

begivenheter og aktuelle spørsmål i inn- og utland, eller innen den kommune eller de kommuner som regnes som avisens utbredelsesdistrikt. Videre er det krav om at publikasjonen har en ansvarlig redaktør og tar betaling for abonnement, løssalg og annonser etter offentlig tilgjengelige pristariffer. Grensen mellom aviser og andre publikasjoner, for eksempel ukeblad, kan være vanskelig å trekke. Et eksempel er Se og Hør, som like etter 2000 definerte seg som avis og unnlot å beregne merverdiavgift på sine utgivelser. Skatteetaten kom imidlertid til at Se og Hør ikke var en avis, men et avgiftspliktig ukeblad.

Omsetning av tidsskrifter er på nærmere vilkår fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd. Med tidsskrift menes enhver annen publikasjon enn avis dersom i) den kommer ut periodisk med minst to nummer i året etter en fast utgivelsesplan, ii) den er nummerert og er ledd i en ikke tidsbegrenset rekke, iii) den omsettes til en forhåndsbestemt pris eller utdeles til foreningsmedlemmer og iv) alle numrene har samme tittel. En rekke publikasjoner er uttrykkelig holdt utenfor definisjonen tidsskrift og dermed merverdiavgiftsfritaket, selv om ovennevnte krav i utgangspunktet er oppfylt. Det gjelder blant annet almanakker, notebled og -hefter, trykksaker for utfylling mv., trafikkruiter og en rekke nærmere spesifiserte fortegnelser.

Fritaket for tidsskrifter gjelder for det første tidsskrifter som hovedsakelig omsettes til faste abonnenter eller som hovedsakelig deles ut til foreningsmedlemmer (som betaler kontingent). Hovedsakelighetskriteriet er definert som at minst 80 pst. av netto opplag av tidsskriftet i en sammenhengende periode på tolv måneder har vært eller vil bli omsatt til betalende abonnenter eller utdelt til foreningsmedlemmer. For det andre gjelder fritaket omsetning av tidsskrifter med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold, uavhengig av om tidsskriftet hovedsakelig omsettes til faste abonnenter eller deles ut til foreningsmedlemmer. Hvorvidt tidsskriftet skal anses å ha overveiende politisk, litterært eller reli-

giøst innhold kan by på vanskelige grensedragninger, og har vært opphav til flere saker i forvaltningen.

Utenlandske abonnements- og foreningstidsskrifter er fritatt for merverdiavgift dersom minst 80 pst. av de eksemplarene av tidsskriftet som omsettes i merverdiavgiftsområdet i en sammenhengende periode på tolv måneder omsettes til betalende abonnenter eller deles ut til foreningsmedlemmer.

Det er kun omsetningen av avisen eller tidsskriftet som er fritatt for merverdiavgift. Ved omsetning av tjenester som gjelder annonser må det beregnes merverdiavgift.

Også trykking av visse publikasjoner er fritatt for merverdiavgift. Trykking av tidsskrifter for en forening er fritatt for merverdiavgift dersom foreningen enten deler ut minst 80 pst. av netto opplag til foreningens medlemmer uten særskilt vederlag eller dersom utdelte antall eksemplarer og antallet omsatte eksemplarer til betalende abonnenter til sammen utgjør minst 80 pst. av netto opplag. Videre er trykking av tidsskrifter med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold fritatt for merverdiavgift. Også trykking av enkelte andre typer publikasjoner enn tidsskrifter, nærmere bestemt menighetsblad, skoleaviser og gatemagasiner, er fritatt for merverdiavgift.

Omsetning av bøker er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd. Med bøker menes publikasjoner som ikke er aviser eller tidsskrifter. En rekke publikasjoner er uttrykkelig holdt utenfor definisjonen bøker og dermed merverdiavgiftsfritaket, blant annet trykksaker, småtrykk, reglementer og instruksjoner mv., skole- og studieplaner, trafikkruter, notebled og -hefter og en rekke nærmere spesifiserte fortegnelser.

Fritakene for aviser, tidsskrifter og bøker omfatter ikke elektroniske publikasjoner. Imidlertid ble det i 2016 innført et fritak for elektroniske nyhetstjenester. Fritaket omfatter blant annet nettaviser omsatt mot brukerbetaling. I statsbudsjettet for 2019 varslet regjeringen at den tar sikte på å innføre fritak for elektroniske tidsskrifter og bøker med virkning fra 1. juli 2019.

8.3 Pris- og inntektsvirkninger

Fritak i merverdiavgiften er en økonomisk fordel for forbrukerne som kjøper varene billigere enn om satsen var høyere. Produsenter vil også få en fordel fordi salget er større enn om prisen hadde

vært høyere, eller fordi de kan ta bedre betalt for varene. Provenytapet som fritakene for aviser, nyhetstjenester, tidsskrifter og bøker representerer, kan anslås til 4,3 mrd. kroner i 2019. I beregningen er det lagt til grunn full overvelting og uendret forbruk.

I hvilken grad endringer i merverdiavgiften slår ut i prisene til forbruker avhenger blant annet av markedsstruktur og etterspørselens prisfølsomhet. Mediestøtteutvalget (NOU 2010: 14) la til grunn at avgiftsendringer for aviser og tidsskrifter er fullt ut overveltet i forbrukerprisene. Et slikt resultat er mest i tråd med en situasjon med en uelastisk etterspørsel. I NOU 2010: 14 er det vist blant annet til en artikkel fra professor Rolf Høyer, som kom frem til at det er vanskelig å påvise noen direkte sammenheng mellom pris- og opplagsutvikling, i hvert fall så lenge prisvariasjonene er moderate. Dette tilsier at etterspørselen etter aviser kan være uelastisk.

Mediestøtteutvalget trodde likevel at prisøkningen på aviser ville være mindre enn det avgiftsøkning skulle tilsi. Avisene vil være tilbakeholdne med prisjusteringer som følge av at de opererer i et tosidig marked, der de betjener både publikum og annonsører. Annonsørene ønsker at flest mulig mediebrukere blir eksponert for annonsene, noe som gjør at avisene ønsker å unngå opplagsnedgang. På grunn av denne tosidigheten i markedet kan prisøkningen ved økt merverdiavgift bli lavere enn i tradisjonelle markeder.

Markedet for salg av bøker skiller seg fra mediemarkedet ved at det er regulert gjennom bokavtalen mellom Bokhandlerforeningen og Den norske Forleggerforeningen. Avtalen sier blant annet at forlagene kan fastsette prisen på nyutgitte titler fra utgivelse og til 1. mai året etter.

Oslo Economics (2014) gjorde en konsekvensanalyse av ulike merverdiavgiftsscenarier for bøker, der de blant annet analyserte konsekvensene av å innføre en felles merverdiavgiftssats for e-bøker og trykte bøker på 8 pst. I rapporten fremgikk det at prisvirkningene av økt merverdiavgift for bøker er usikker og varierer med forlagenes prisingstrategi. Oslo Economics vurderer to ulike strategier, én der forleggerne endrer prisene mekanisk, og én der forleggerne tilpasser seg optimalt. Resultatene i rapporten sier at mekanisk tilpasning gir mer enn full overvelting, mens ved optimal tilpasning veltes om lag en femtedel av avgiftsøkningen over i prisene. Ifølge rapporten antas sistnevnte strategi å være den langsiktige tilpasningen.

8.4 Fordelingsvirkninger

Tall fra Forbrukerundersøkelsen 2012 kan gi en indikasjon på hvordan avgiftsendringer virker på fordelingen. Forbrukerundersøkelsen viser blant annet hvordan utgifter til konsumgruppen aviser, bøker og skrivemateriell fordeles seg på ulike inntektsgrupper. Avgrensningen av denne konsumgruppen er imidlertid ikke helt identisk med avgrensningen av fritaket. Det må også påpekes at de årlige utvalgene i forbruksundersøkelsen er små og at tallene derfor er svært usikre og må tolkes med forsiktighet. Samtidig har omsetningen av slike publikasjoner falt fra 2012 til i dag og forventes å utgjøre en mindre del av husholdningenes totale forbruk.

Figur 8.1 er basert på tall fra Forbrukerundersøkelsen og viser hvordan utgiftsøkningen fordeles seg etter husholdningenes inntekt. Utgiftene er fremskrevet til 2019 basert på konsumgruppen aviser, bøker og skrivemateriell i Nasjonalregnskapet. Det er lagt til grunn at avgiftsfritaket omfatter 80 pst. av konsumgruppen¹ og at fordelingen er den samme for alle inntektsgrupper. Figuren viser at det er husholdningene med de høyeste inntektene som også har de høyeste utgiftene til aviser, tidsskrifter og bøker. Figuren indikerer at utgiftsøkningen for de 10 pst. av hushold-

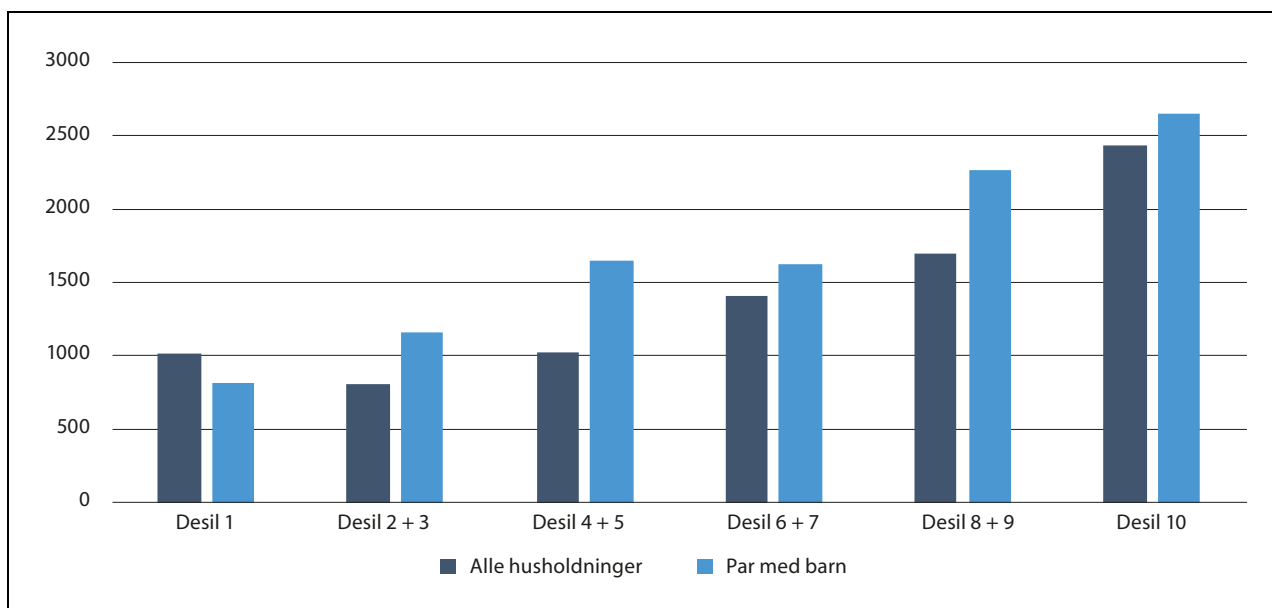
¹ Forbruksundersøkelsen 2012 viser at aviser, tidsskrifter og bøker utgjør 88 pst. av konsumgruppen i alt. Dette utvalget er for lite til at Statistisk sentralbyrå kan publisere utgiften fordelt etter inntekt.

ningene som har lavest inntekt er større enn for de to desilene over. Resultatet skyldes trolig at den laveste inntektsgruppen inneholder mange studenter og pensjonister. Tall fra SSBs mediebarometer viser at andelen som leser papirbøker, -aviser, og -tidsskrifter er størst i den eldre delen av befolkningen.

8.5 Utvalgets vurdering

Som nevnt i punkt 8.1 vises det i forarbeidene blant annet til at Norge er et lite språksamfunn og hensynet til fri opinionsdannelse. Det er ikke opplagt at dagens fritak er det best egnede virkemiddelet for å ivareta slike formål. For det første er dagens fritak ikke betinget av språkform, og heller ikke av kvaliteten på verken språk eller innhold. Den varslede utvidelsen av fritaket til å omfatte elektroniske publikasjoner vil medføre økt støtte til publikasjoner som er uten direkte tilknytning til Norge. Hvis det var et politisk mål å støtte det norske språk, burde en heller vurdere målrettet støtte til norskspråklige utgivelser.

Støtte gjennom merverdiavgiftsfritak innebærer at støttebeløpet avhenger av omsetningsverdien. Støtten vil dermed være størst til de mest populære nyhetstjenestene, tidsskriftene og bøkene, mens snevrere utgivelser som selger lite får lite støtte gjennom merverdiavgiftsfritaket. Fritak for merverdiavgift er videre uten budsjettmessig rammestyring og uten behovsprøving.



Figur 8.1 Merutgift i 2019-kroner per husholdning til aviser, bøker og skrivemateriell ved å øke satsen fra null til 25 pst. Anslag basert på full overvelting og Forbruksundersøkelsen 2012

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Utvalget har hentet inn tall fra Medietilsynet for å kartlegge hvordan verdien av merverdiavgiftsfritaket fordeler seg på de ulike avisene. Tallene indikerer at om lag 40 pst. av denne støtten går til de fire største avisene og om lag 55 pst. går til de ti største avisene. Det samme gjelder i bokbransjen der mesteparten av støtten konsentreres på få bestselgere.

Ønsket om å fremme det norske språket og støtte mangfoldet i norsk medie- og bokbransje, er imøtekommet ved støtteordninger på utgiftssiden, for eksempel pressestøtten for aviser og innkjøpsordningen for bøker. Disse ordningene er mer målrettede enn merverdiavgiftsfritakene og innebærer synliggjøring og åpenhet om hvem som mottar støtte.

Gjennom innkjøpsordningen kjøper Norsk kulturråd inn nye boktitler som så gis til folke- og skolebibliotek over hele landet, samt til noen utdanningssteder og utenlandske bibliotek. Antall boktitler som kjøpes inn det enkelte år, avhenger av kvaliteten på bøkene som utgis det året.

Avvikling av gjeldende fritak kan medføre økte priser på fritatte publikasjoner. Dersom man er opptatt av prisnivået på bøker, bør det vurderes å gjøre noe med fastprisavtalen mellom Bokhandlerforeningen og Den norske Forleggerforeningen. Fastprisavtalen bidrar til økte priser, og Konkurransetilsynet har uttalt seg kritisk til avtalen. Konkurransetilsynet (2012) viser til at prisene på norske skjønnlitterære bestselgere er nesten fire ganger så høye som i friprislandet Sverige for pocketbøker, og nesten dobbelt så høye for innbundne bøker. Produktivitetskommisjonen (NOU 2015: 1) påpekte at fastprisavtalen var et lite presist virkemiddel og uttalte følgende om ordningen:

«Faste priser på bøker bidrar til å øke overskuddet hos forlag og bokhandlere, uten at ordningen gir forlagene insentiver til å gi ut et bredere utvalg av bøker. Forlagsbransjen består av kommersielle virksomheter med profesjonelle eiere som har krav til utbytte. Det er derfor ikke opplagt at fastprissystemet fører til mangfold og kvalitet i litteraturen ut over det som allerede er kommersielt lønnsomt, og det som følger av andre virkemidler, som innkjøpsordningen. Fastprisordningens virkning på kulturpolitikken er følgelig indirekte, og basert på en tillit til at forlagene på altruistisk vis anvender sitt overskudd til å krysssubsidiere smal litteratur. Som Andersen (2012) peker på, er det ikke mulig å si om forlagene faktisk bruker økt profitt fra bestselgere til å gi ut ulønn-

somme bøker av kulturell verdi, ettersom en slik atferd aldri vil være rasjonell i økonomisk forstand. Fastpris er derfor et lite presist virkemiddel for å nå de kulturpolitiske målsettingene.»

Mediebedriftene mottar også direkte pressestøtte, blant annet produksjonstilskudd til nyhets- og aktualitetsmedier. Produksjonstilskuddet skal bidra til mangfold av nyhets- og aktualitetsmedier. Ved en eventuell avvikling av merverdiavgiftsfritaket for mediebedrifter kan det være aktuelt å kompensere mediebedriftene ved å øke produksjonstilskuddet. Anslag som utvalget har fått fra Medietilsynet viser at dersom man skal kompensere alle bedrifter som i dag får produksjonsstøtte, for avgiftsøkningen som full merverdiavgift vil innebære, så vil det koste om lag 300 mill. 2019-kroner.

De økonomiske virkemidlene på medieområdet ble vurdert av Mediestøtteutvalget (NOU 2010: 14). Utvalget var delt i spørsmålet om nullsatsen på papiraviser burde videreføres, eller om det burde innføres merverdiavgift på papiraviser og innføres en ny støtteordning basert på redaksjonelle kostnader. Utvalget fremmet derfor to helhetlige forslag for en fremtidig mediestøtte som skilte seg fra hverandre i dette spørsmålet. Halvparten av utvalget mente at fritaket, selv om det er en indirekte støtteordning, har vært relativt treffsikkert i å fremme de mediepolitiske målsettingene. Den andre halvparten mente imidlertid at man ved å innføre merverdiavgift med lav sats, og bruke inntekten til å styrke tilskuddsordninger, i større grad kunne målrette midler i form av ordninger som opprettholder og styrker et differensiert og variert mediemangfold.

Det argumenteres ofte for at forlag og forfattere, redaksjoner og journalister må være uavhengige av myndighetene av hensyn til fri opinionsdannelse og uavhengighet. Størst uavhengighet oppnås når det ikke mottas offentlig støtte. I den grad det skal gis offentlig støtte, så vil det ikke være noen prinsipiell forskjell på den politiske uavhengigheten enten støtten gis gjennom fritak fra merverdiavgift, eller ved en annen lovfestet rettighet. I begge tilfeller vil en være avhengig av at Stortinget ikke endrer den aktuelle loven.

Utvalget bemerker at hensynet til en fri og uavhengig presse tilsier at eventuelle støtteordninger er forutsigbare og baseres på grunnlag av klare og etterprøvbare kriterier. Disse hensynene antas å kunne ha vært bedre tjent med en lovfestet rett til støtte for journalistisk arbeid. En slik støtte

kunne for eksempel vært utformet som rett til skattemessig fradrag for kostnader knyttet til redaksjonelt arbeid.

Et alternativ kan også være en rettighetsbasert tilskuddsordning basert på redaksjonelle kostnader, slik som foreslått av deler av Mediestøtteutvalget (NOU 2010: 14). Det ble påpekt at det å gi støtte for redaksjonell ressursbruk og ikke etter omsetningens størrelse, vil være langt mer målrettet enn merverdiavgiftsfritaket. Det ble lagt opp til at et tilskudd for 20 pst. av de redaksjonelle kostnadene, men med et tak som medfører at støtten til hver virksomhet ikke overstiger 30 mill. kroner. Dette forslaget innebar i all hovedsak en omfordeling av støtten og ikke en endring i omfang av støtten.

Avvikling av merverdiavgiftsfritakene for aviser, andre nyhetstjenester, tidsskrift og bøker ved å innføre merverdiavgift med 25 pst. kan anslås å øke de årlige inntektene til staten med om lag 4,3 mrd. 2019-kroner. Det er da forutsatt at forbruket er uendret og det er heller ikke tatt hensyn til eventuell økt kompensasjon gjennom tilskuddsordninger.

Innføring av generell merverdiavgiftssats for nyhetstjenester, tidsskrift og bøker innebærer en betydelig avgiftsskjerpelse for aktørene på tilbudssiden. I første omgang kan det derfor være hensiktsmessig å innføre redusert sats ved avvikling av fritakene. Det kan for eksempel gjøres ved å innføre 12 pst. merverdiavgift. Innføring av avgift med 12 pst. antas å øke de årlige inntektene med vel 2 mrd. 2019-kroner.

8.6 Utvalgets konklusjon

Begrunnelsen for fritaket for trykt skrift var at det «i et lite språksamfunn som det norske er sterke grunner for at det trykte ord skal være fritatt for den omkostningsbelastning som en avgift vil bety for den trykte publikasjon».

Utvalget mener at merverdiavgiftsfritaket for bøker, nyhetstjenester og tidsskrift ikke er et målrettet virkemiddel for å oppnå medie- og litteraturpolitiske mål. Fritaket innebærer at utgavene som selger mest og trenger minst støtte, får mest. Samtidig begrunnes fritakene med et ønske om å støtte det norske språk. Likevel omfatter dagens fritak publikasjoner på alle språk. Fritakene anbefales derfor avviklet.

Støtte til medie- og litteraturbransjen kan i større grad målrettes på utgiftssiden. Dersom det for eksempel er ønskelig å bidra til et mangfold av nyhets- og aktualitetsmedier vil det være mer effektivt å gi støtte i form av økt produksjonstilskudd, enn gjennom merverdiavgiftssystemet.

Dersom man er opptatt av prisnivået på bøker mener utvalget at man kan vurdere å oppheve bokleverandørenes unntak fra konkurranseloven.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på trykt skrift mv. økes til alminnelig sats. Sektoren bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats. I første omgang bør satsen økes til 12 pst.

Kapittel 9

Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge

9.1 Innledning

Omsetning av elektrisk kraft er merverdiavgiftspliktig etter lovens hovedregler om omsetning av varer. Elektrisk kraft mv. er imidlertid fritatt for merverdiavgift når omsetningen skjer til husstander i Nord-Norge. Regjeringen Borten begrunnet innføringen av fritaket med å redusere forskjellen mellom leveomkostningene i de nordligste deler av landet og i landet for øvrig, og foreslo at fritaket skulle gjelde nord for Polarsirkelen, jf. Ot.prp. nr. 17 (1968–69). Stortinget utvidet omfanget til de tre nordligste fylkene. Videreføring av fritaket har senere blitt begrunnet utfra de klimatiske forholdene i Nord-Norge. På grunn av relativt høyt forbruk av elektrisk kraft i denne landsdelen sammenholdt med høye kraftpriser, ble det ansett uheldig med en ytterligere belastning i form av merverdiavgift.

9.2 Gjeldende rett

Fritaket for omsetning av elektrisk kraft mv. er regulert i merverdiavgiftsloven § 6-6 og merverdiavgiftsforskriften § 6-6-1. Fritaket er avgrenset i flere retninger:

- Fritaket er geografisk avgrenset til å gjelde husstander i Finnmark, Troms og Nordland
- Fritaket gjelder kun kraft til husholdningsbruk. Dette er nærmere definert i merverdiavgiftsforskriften § 6-6-1, som blant annet angir at bruk for eneboliger, leiligheter, hybler, fritidsboliger, aldershem, barnevernsinstitusjoner og – fra 1. januar 2018 – hybler i studentsamskipnader omfattes av fritaket, selv om den enkelte hybel ikke har egen strømmåler. Etter forvaltningspraksis anses derimot ikke asylmottak og utleievirksomhet å være omfattet av fritaket.
- Fritaket omfatter fra og med 1. januar 2003 også alternative energikilder, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-6-2 og Ot.prp. nr. 1 (2002–2003). Som eksempler på alternative energikilder nevnes bioenergi, solenergi, grunn-

varme og spillvarme fra avfallsforbrenning. Energi fra fjernvarmeanlegg anses også som energi fra alternative energikilder, i motsetning til fossile energikilder.

- Etter forvaltningspraksis omfattes nettleie (omsetning av tjeneste med å distribuere kraften) av fritaket.
- Næringsvirksomhet er ikke omfattet. Når elektrisk kraft omsettes dels til husholdningsbruk og dels til bruk i næringsvirksomhet som helt ut er omfattet av loven, omfatter likevel fritaket også den del av kraften som brukes i næringsvirksomheten.

Fritaket fungerer som støtteordning og medfører en regional differensiering av strømprisen.

Fritaket medfører avgrensningsproblemer og utfordringer knyttet til etterlevelse. Til illustrasjon kan det vises til at den som leverer kraft til en studentsamskipnad plikter å betale merverdiavgift blant annet for kraft som leveres til bruk for studentsamskipnadenes kontorer. Fritaket kommer derimot til anvendelse på kraft blant annet til bruk for hyblene, uten at det er vilkår om separate strømmålere. Den som omsetter kraft til studentsamskipnader, må således ha oversikt over hvor mye kraft samskipnaden bruker til ulike formål for å kunne etterleve regelverket. Videre må den som omsetter kraft til en husholdning, tilsvarende ha informasjon om kunden bruker (deler av) kraften til formål som ikke er omfattet av fritaket. Det er tvilsomt om kraftleverandørene har kapasitet eller rettslig tilgang til kunnskap om slike forhold om kundenes faktiske bruk. Etterlevelse av regelverket synes i noen grad å være prisgitt at kunder gjør leverandøren oppmerksom på at merverdiavgiftsfritaket ikke kommer til anvendelse.

Fritaket medfører videre konkurransevidninger mellom aktørene i utleiemarkedet. Skatteetaten gir i Merverdiavgiftshåndboka blant annet anvisning på at omsetning av kraft til hybler/boenheter i andre utleievirksomheter enn studentsamskipnadene, bare er omfattet dersom det er separate målere og beboer selv kjøper kraften.

Hvis utleier står som abonnent, anses derimot den elektriske kraften å være til bruk i utleiers utleievirksomhet, og er dermed ikke omfattet av fritaket. Kraft som leveres til utleiebygg (kortidsutleie av leiligheter) anses ikke å være til husholdningsbruk. Fritaket anses dermed ikke å komme til anvendelse selv om boenheten skulle ha separat måler og beboer selv kjøper kraften direkte.

Det skal også betales særavgift for elektrisk kraft som leveres i Norge enten den er produsert innenlands eller innført. Avgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Alminnelig sats for 2019 er 15,83 øre per kilowatttime (kWh). Elektrisk kraft som leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen (Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvæangen, Kåfjord, Lylgen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke) har siden 1990 også vært fritatt for forbruksavgiften på elektrisk kraft. All næringsvirksomhet i tiltakssonen ilegges avgift på elektrisk kraft med redusert sats. Det innebærer at også primærnæringene og privat tjenesteyting i tiltakssonen betaler redusert sats. Redusert sats er for 2019 0,5 øre per kWh. Dermed støttes bruk av elektrisk kraft i tiltakssonen også gjennom lettelse i særavgiften.

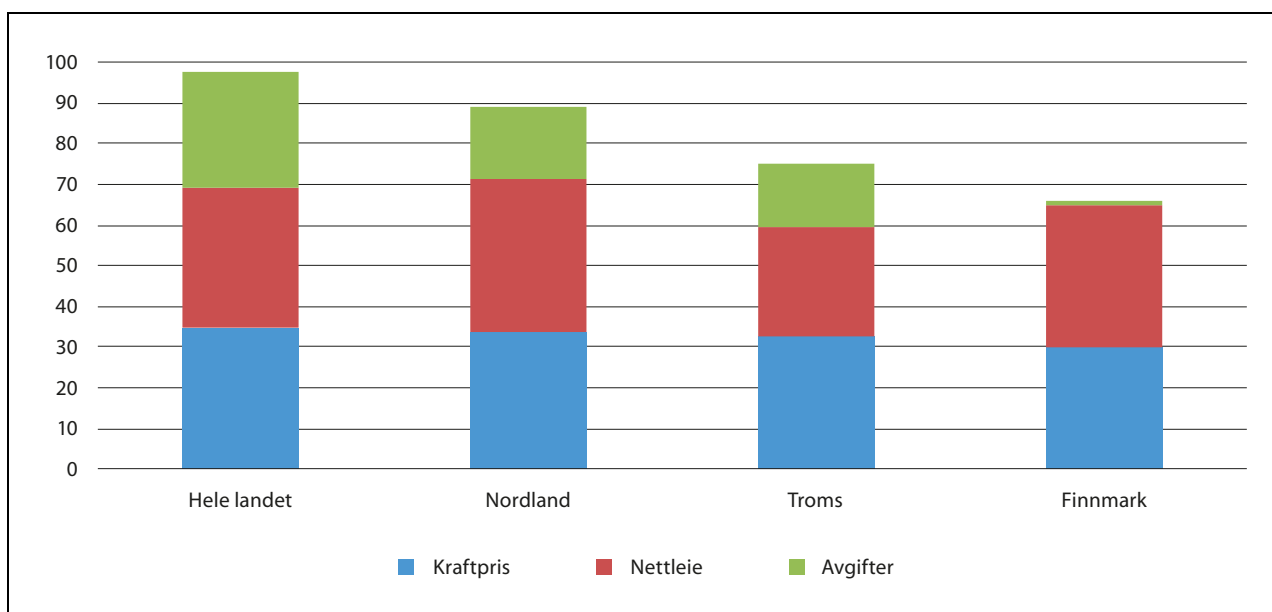
Elsertifikater er en støtteordning for kraft produsert fra fornybare energikilder. Kraftleverandøren er pålagt å kjøpe elsertifikater for en andel av strømsalget sitt, og overvelter kostnaden videre til sluttbruker. Gjennomsnittskostnaden for elsertifikater var 1,7 øre per kWh i Norge i 2017 (ekskl.

mva.). Husholdningskunder og offentlig forvaltning i tiltakssonen er fritatt fra elsertifikater.

9.3 Pris- og inntektsvirkninger

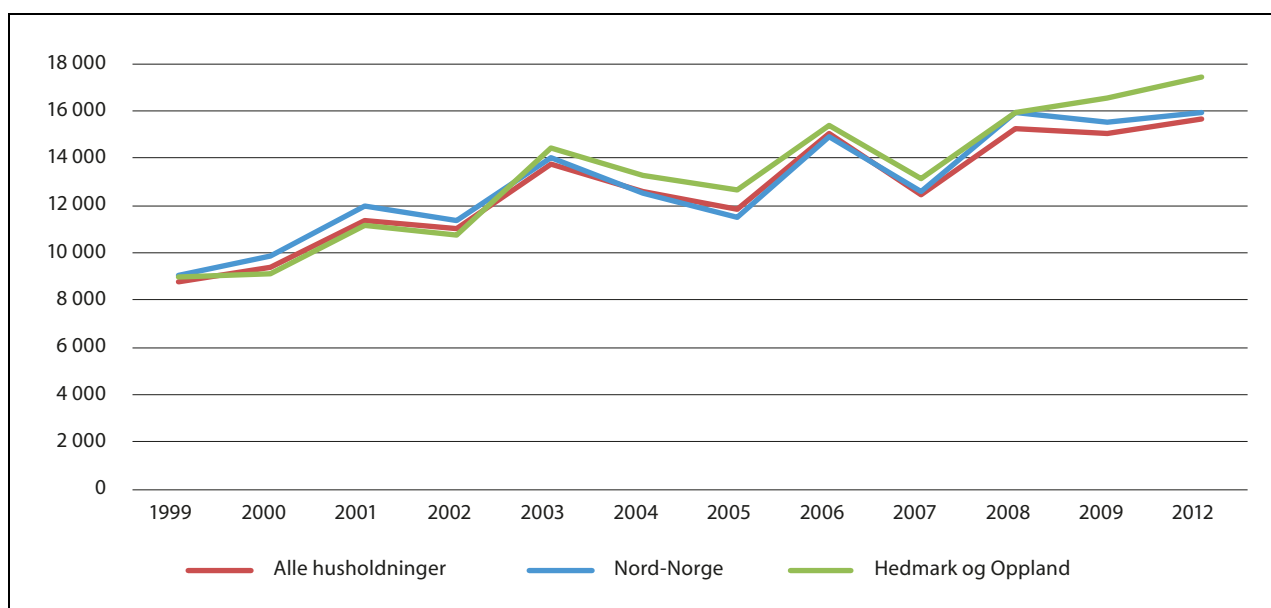
Fritaket innebærer at det ikke beregnes merverdiavgift på omsetningen (nullsats) samtidig som det er fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fritak innebærer dermed at merverdiavgiftssystemet benyttes til å gi støtte. Denne fordelingen hadde en anslått verdi på om lag 1 mrd. kroner i 2018, jf. Prop. 1 LS (2018–2019) Skatter, avgifter og toll 2019.

Fritaket for merverdiavgift på elektrisk kraft mv. innebærer at husholdningene i Nord-Norge betaler mindre for strøm enn husholdningene i resten av landet. Tall fra SSB viser at husholdningene i landet under ett i 2017 betalte i gjennomsnitt 98 øre per kWh, mens strømprisen var 89 øre per kWh i Nordland, 75 øre per kWh i Troms og 66 øre per kWh i Finnmark. Prisen på strøm til husholdningskunder består av tre hovedelementer: Kraftpris, nettleie og avgifter (elavgift, merverdiavgift, elsertifikater samt påslag på nettleien øremerket Klima- og energifondet («Enova-avgiften»)). Figur 9.1 viser sammensetningen av strømprisen til husholdninger for hele landet og hvert av fylkene Nordland, Troms og Finnmark. Med et effektivt kraftmarked varierer kraftprisen lite mellom landsdelene. Nettleien er noe høyere i Nordland, mens Troms ligger lavere og Finnmark omtrent på landsgjennomsnittet. Strømprisen til husholdningskunder i Nord-Troms og Finnmark består i tillegg til kraftpris og nettleie



Figur 9.1 Priser på elektrisk kraft og overføring av kraft til husholdninger, øre per kWh i 2017

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 9.2 Utgift per husholdning til elektrisk kraft 1999–2012, kroner

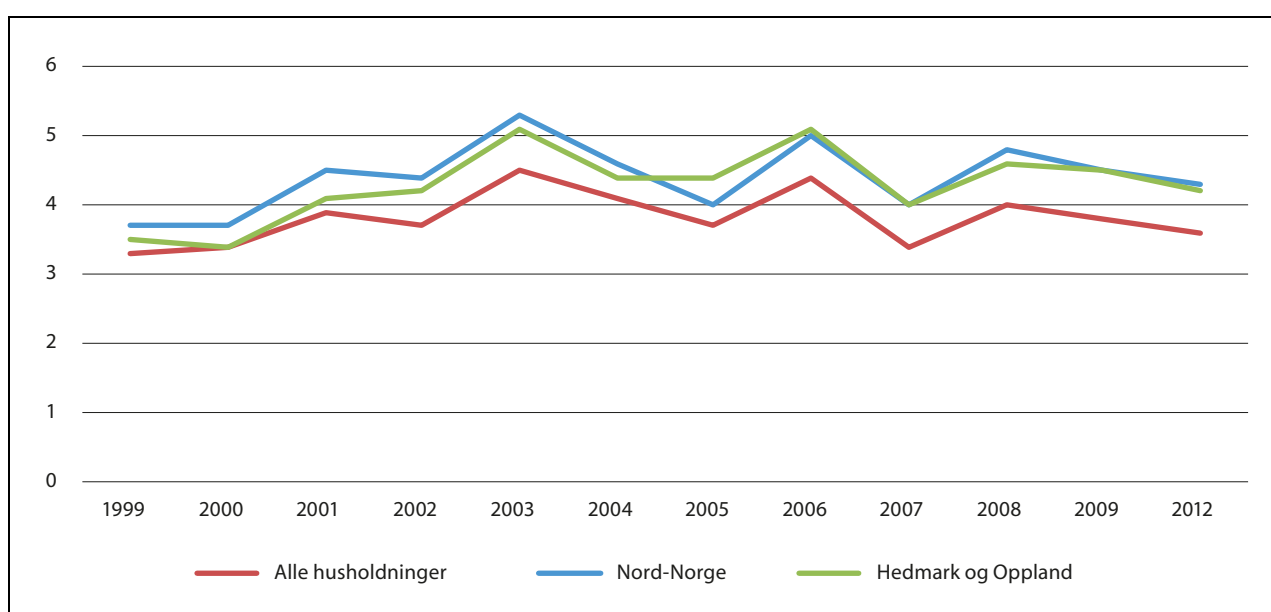
Kilde: Statistisk sentralbyrå, Forbruksundersøkelsen.

kun av Enova-avgiften, som i 2017 var på 1 øre per kWh. Husholdningskundene i resten av Nord-Norge betaler i tillegg til dette også elavgift og elsertifikater.

9.4 Fordelingsvirkninger

Figur 9.2 viser utgifter til elektrisitet over perioden 1999–2012. Husholdningene i Nord-Norge

har et høyere forbruk av elektrisk kraft enn resten av landet. Selv om husholdningene i Nord-Norge har lavere strømpriser enn husholdningene i resten av landet, har de om lag tilsvarende totale utgifter til strøm som husholdningene i gjennomsnitt. Husholdningene i Hedmark og Oppland hadde i perioden 2008–2012 noe høyere totale utgifter til elektrisk kraft enn husholdningene i Nord-Norge. Husholdningene i Hedmark og Oppland har ikke fritak for merverdiavgift eller elav-



Figur 9.3 Utgift per husholdning til elektrisk kraft 1999–2012, i pst. av totale forbruksavgifter

Kilde: Statistisk sentralbyrå, Forbruksundersøkelsen.

gift og betaler følgelig høyere strømpriser enn husholdningene i Nord-Norge. Figur 9.3 viser husholdningenes utgifter til elektrisitet som andel av husholdningenes forbruksutgift i alt over perioden 1999–2012. Fordi husholdningsinntektene gjennomgående er lavere i Nord-Norge enn i resten av landet, bruker husholdningene i Nord-Norge en større andel av de totale forbruksutgiftene på strøm enn husholdningene i gjennomsnitt. Siden 2006 har husholdningene i Nord-Norge brukt om lag samme andel av de totale forbruksavgiftene på strøm som husholdningene i Hedmark og Oppland.

Fordelen av merverdiavgiftsfritaket synes i stor grad å tilfalle husholdningene. Det er lite avvik i prisene på kraftbørsen Nord Pool og prisen som husholdningene betaler i Nord-Norge i forhold til resten av landet, som skulle indikere at produsentene ikke sitter igjen med deler av avgiftslettelsen.

Fritaket gjelder i utgangspunktet ikke leveranser av kraft til utleievirksomhet. Utleier må følgelig innkalkulere merverdiavgiften på sitt kjøp av kraft i leievederlaget. Det er nærliggende at det typisk vil kunne være husholdninger som er leietagere og som har et begrenset budsjett, som må betale merverdiavgift på sitt forbruk av kraft.

9.5 Utvalgets vurderinger

Merverdiavgiftsfritaket for elektrisk kraft mv. til husholdninger i Nord-Norge innebærer at leverandørene og skatteetaten må forholde seg til nullsats på omsetningen som er fritatt, og alminnelig sats for øvrige deler av omsetningen. Avgrensningen av fritaket gir insentiv til tilpasninger, blant annet innstallering av separat måler i den enkelte boenhet i utleievirksomheter. Fritakets utforming medfører videre konkurransevridninger, blant annet ved særregelen for kraft til studentsamskipnadens hybler. Sistnevnte illustrerer også utfordringene knyttet til etterlevelse, nærmere at leverandørene er avhengig av korrekt informasjon om den enkelte kundes bruk av kraften.

Om fritaket skal videreføres, må først og fremst vurderes ut fra om det er ønskelig å støtte strømforbruket til husholdninger i Nord-Norge, og om merverdiavgiften på elektrisk kraft er et målrettet virkemiddel for dette.

Fjerning av fritaket vil medføre at merverdiavgiften blir en kostnad på elektrisk kraft til husholdningsbruk i Nord-Norge. Ettersom avgiftslettelsen har vært overveltet tilnærmet fullt ut på kundene, er det rimelig å anta at innføring av mer-

verdiavgift vil gi tilsvarende økt strømpris. For 2018 har Finansdepartementet anslått at merverdiavgiftsfritaket for elektrisk kraft mv. i Nord-Norge utgjør tapte avgiftsinntekter på om lag 1 mrd. kroner.

Kraftprisen, som erfaringsmessig kan svinge mye, vil i stor grad bestemme hvor stor kostnadsøkningen for husholdningene i Nord-Norge blir ved å fjerne fritaket. Det er sannsynlig at merverdiavgiften vil medføre et påslag i strømprisen fra 20 opp mot 40 øre per kWh avhengig av kraftprisen. For en husholdning med normalt strømforbruk for de tre nordligste fylkene utgjør dette en årlig merkostnad på fra 4 000 kroner opp mot 6 000 kroner.

Støtte gjennom merverdiavgiften fører til større forbruk av kraft enn ellers, noe som er vridende og gir mindre effektiv ressursbruk. Støtte gjennom merverdiavgiften gir mest støtte til husholdningene som bruker mest kraft. Fritak for merverdiavgift er ikke målrettet hvis en ønsker å kompensere husholdninger som har utfordringer med å betale strømregningen.

Støtte på annet vis enn gjennom merverdiavgiften antas å gi bedre målretting av støtten. Dersom formålet er å støtte husholdninger i Nord-Norge som har vanskelig for å dekke strømutgiftene, kan økt bostøtte være et bedre alternativ. Bostøtten går til husstander med lave inntekter og høye boutgifter. Siden bostøtten er inntektsavhengig, vil husholdninger med høy inntekt utelukkes. I januar 2019 fikk 89 100 husstander bostøtte. De hadde inntekter som i gjennomsnitt tilsvarer 130 900 kroner i året, og boutgifter som i gjennomsnitt tilsvarer 97 200 kroner i året. Hver husstand fikk i gjennomsnitt 2 635 kroner i bostøtte i januar 2019. Ved inngangen til 2019 var strømprisene høye, og regjeringen foreslo da å gi en ekstra utbetaling på 2 950 kroner i februar 2019 til husstander som mottar bostøtte. Husstander med flere husstandsmedlemmer fikk 120 kroner i tillegg for hvert ekstra medlem i husstanden, slik at en barnefamilie på fem fikk en ekstra utbetaling på 3 430 kroner. Tilsvarende ble bostøtten brukt for å avhjelpe de høye kraftprisene i 2003 og 2011.

9.6 Utvalgets konklusjon

Merverdiavgiftsfritaket for elektrisk kraft og alternative energikilder til husholdninger i Nord-Norge synes å være begrunnet i de klimatiske forholdene og et ønske om å begrense strømutgiftene for husholdningene i landsdelen. Det er imidlertid også andre støtteordninger som bidrar

til å begrense strømutgiftene for husholdninger, som fritak for elavgift i Nord-Troms og Finnmark. I tillegg har andre deler av landet (Oppland og Hedmark) like høyt energiforbruk uten fritak for merverdiavgift. Fritaket er ikke målrettet mot de husholdninger som har utfordringer med å betale strømregningen, og det vil være de husholdninger som har høyest forbruk som får størst fordel av fritaket.

Støtte gjennom merverdiavgiften fører til større forbruk av kraft enn ellers, noe som er vridende og gir mindre effektiv ressursbruk. Fritaket i merverdiavgiftssystemet bidrar også til å komplisere regelverket og gir utfordringer knyttet til avgrensning og etterlevelse.

Utvalget mener at støtte til husholdninger i Nord-Norge kan gis mer målrettet til de husholdninger som har behov for det fremfor at det gis fritak i merverdiavgiften for alle husholdninger i landsdelen. Dersom formålet er å gi en generell økonomisk støtte til husholdninger i Nord-Norge, vil det dermed være mer målrettet å gi et fast beløp per husholdning eller utvide andre eksisterende støtteordninger, f.eks. økt skattefradrag. Utvalget mener derfor fritaket bør avvikles.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på elektrisk kraft i Nord-Norge økes til alminnelig sats. Det bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats. I første omgang bør satsen økes til 12 pst.

Kapittel 10

Elbiler

10.1 Innledning og gjeldende rett

Merverdiavgiftsfritaket for elbiler trådte i kraft 1. juli 2001. Fritaket begrunnes ut fra mål i klima- og miljøpolitikken, herunder målet om utslippskutt fra transportsektoren. Merverdiavgiftsfritaket er bare en av mange støtteordninger for kjøp og bruk av elbiler gjennom avgiftssystemet og ellers.

Merverdiavgiftsfritaket for elbiler ble innført i 2001, men først i årene etter 2010 økte antallet elbiler vesentlig. I Klimaforliket på Stortinget fra 2012 var det enighet om at avgiftsfordelene for kjøp og bruk av nullutslippsbiler skulle videreføres ut neste stortingsperiode (2017) eller til antallet nullutslippsbiler oversteg 50 000. Antallet elbiler i bilparken passerte 50 000 våren 2015. I Meld. St. 2 (2014–2015) la regjeringen frem en helhetlig gjennomgang av bilavgiftene. Her fremgikk det at avgiftsfordelene for nullutslippsbiler over tid må fases ut blant annet av hensyn til statens inntekter fra bilavgiftene, men at de skulle beholdes ut 2017. Samme vår ble det eksisterende fritaket for omsetning av elbiler og utvidelsen til leasing av elbiler og omsetning av elbilbatterier godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA) ut 2017.

I Meld. St. 33 (2016–2017) ble det satt flere måltall, blant annet om at alle nye personbiler og lette varebiler skal være nullutslippskjøretøy i 2025. Videre skal nye bybusser være nullutslippskjøretøy eller bruke biogass i 2025. Innen 2030 skal nye tyngre varebiler, 75 pst. av nye langdistansebusser og 50 pst. av nye lastebiler være nullutslippskjøretøy. Forbedringer av teknologisk modenhet i kjøretøysegmentene, slik at nullutslippskjøretøy blir konkurransedyktige med konvensjonelle løsninger, ligger til grunn for måltallene. I Granavolden-plattformen fra regjeringsspartiene varsles det at skattefordelene for elbiler videreføres for engangsavgift og merverdiavgift i hele perioden for å nå 2025-målene. Høsten 2017 ble merverdiavgiftsfritaket notifisert til og godkjent av ESA for en ny periode. For

batteridrevne elbiler gjelder ESAs godkjenning ut 2020.

10.2 Pris- og inntektsvirkninger

Fritaket innebærer at det ikke beregnes merverdiavgift på omsetningen, samtidig som det er fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fritak innebærer dermed at kjøp og leasing av elbiler støttes gjennom merverdiavgiftssystemet. Denne fordelene kan sidestilles med å motta støtte på budsjettets utgiftsside. Den anslåtte verdien var 4 mrd. kroner i 2017 og 5,6 mrd. kroner i 2018, jf. Prop. 1 LS (2018–2019). Støtten har økt vesentlig de siste årene i takt med økningen i antallet registrerte elbiler.

Produksjonskostnadene ved elbiler er høyere enn sammenlignbare konvensjonelle bensin- og diesalbiler. Merverdiavgiftsfritaket gjør sammen med engangsavgiftsfritaket og øvrige fordeler at elbiler blir konkurransedyktige med konvensjonelle biler. Fordelingen av avgiftsfordelen ved fritak mellom produsenter, bilforhandlere og bilkjøpere avhenger av markedsforholdene. Fritakene kan dels bidra til at produsentene kan ta høyere vederlag for elbiler og dels redusere prisen for bilkjøper og dermed motivere til å velge elbil.

10.3 Fordelingsvirkninger

Merverdiavgiftsfritaket innebærer vesentlig støtte til omsetning av elbiler, siden det ikke skal betales merverdiavgift med 25 pst. av vederlaget.

Elbilbeholdningen er ikke jevnt fordelt i befolkningen. Det betyr at det er ulik fordeling av hvem som mottar fordeler ved merverdiavgiftsfritaket for elbiler. En kobling av inntektsstatistikk og kjøretøyregisteret som Finansdepartementet har fått utført av Statistisk sentralbyrå i 2017, viste 50 pst. høyere gjennomsnittlig bruttoinntekt for eiere av elbil enn personer som kun eier andre

biler. Personer som eide elbil ved utgangen av august 2017 hadde i 2015 gjennomsnittlig bruttoinntekt på om lag 830 000 kroner, mens inntekten for personer som kun eide andre biler var om lag 550 000 kroner. Tilsvarende tall for median bruttoinntekt i 2015 var om lag 620 000 kroner for personer som eide elbil og om lag 460 000 kroner for personer som kun eide andre biler.

Merverdiavgiftsfritaket tilgodeser i hovedsak de som har råd til å kjøpe ny bil, og dermed i mindre grad den andelen av befolkningen som kjøper bruktbil eller ikke har bil. Elbiler har fremdeles visse begrensninger knyttet til rekkevidde, ladebehov mv. sammenlignet med konvensjonelle biler, som kan gjøre at de ikke er like godt egnet til alle typer bruksmønster. Slike begrensninger er trolig enklere å håndtere for husholdninger som har (minst) to biler. Med voksende tilbud av elbilmodeller og stigende andel elbiler er det rimelig å legge til grunn at elbilkjøperne blir likere den gjennomsnittlige nybilkjøperen.

Det er stor geografisk spredning i hvordan beholdningen av elbiler fordeler seg i landet. SSBs tall for personbilbeholdningen ved utgangen av 2018 viser vesentlig høyere andel i fylker med store byområder, hvor elbilandelen er over 10 pst. i fylkene med høyest andel: Hordaland 12,4 pst., Oslo 12,1 og Akershus 11,5 pst. I fylker med lavere befolkningstetthet er andelen langt lavere: 2,6 pst. i Hedmark, 2,3 pst. i Oppland, 2,3 pst. Sogn og Fjordane, 2,1 pst. i Troms og 0,7 pst. i Finnmark. Lengre kjøreavstander og bruksmønster som er mindre tilpasset elbil er trolig en del av forklaringen. I tettbygde strøk kan bruksfordeler som tilgang til kollektivfelt og gunstig passering i bomringer og parkering også ha stor betydning. Rabatterte bompasseringer kan også ha stor betydning i områder utenfor de større byene som regel knyttet til enkeltprosjekter/utbygginger. Oppsummert viser statistikken at elbilfordelene i stor grad har tilfalt personer med høy inntekt bosatt i eller rundt de store byene. Når det i økende grad selges elbiler, vil kjøperne bli mer lik den alminnelige bilkøper. Forbruksutgiften for bilkjøp generelt er svært skjevt fordelt slik at høyinntektsgrupper bruker relativt mer på bilkjøp. Videreføring av merverdiavgiftsfritaket vil derfor etablere et sterkt regressivt element i skatte- og avgiftssystemet.

Merverdiavgiftsfritaket for elbiler har som nevnt i punkt 3.4.2., bare reell verdi for kjøpere som ikke har fradragsrett for merverdiavgiften. Forutsatt at fritaket kommer elbilkjøperne til gode – og ikke bare slår ut i økte marginer for elbilprodusentene/-forhandlerne så er det særlig privat-

personer og virksomheter som ikke benytter bilen i yrkesmessig persontransport, som tilgodeses.

10.4 Utvalgets vurderinger

Merverdiavgiftsfritaket og andre avgifts- og bruksfordeler er, sammen med den teknologiske utviklingen, viktige grunner til den betydelige veksten i antallet elbiler i Norge. Avgifts- og bruksfordelene har bidratt til at elbilandelen er langt høyere i Norge enn i andre land. 31 pst. av alle nye personbiler i 2018 og 48 pst. de tre første månedene i 2019 var elbiler. I underkant av 5 pst. av nye varebiler (ikke medregnet campingbiler) var elbil i 2018. Ved inngangen til 2019 var det nær 200 000 registrerte elbiler eller om lag 7,2 pst. av personbilbeholdningen.

Utvalget vil vise til at tilbudet av elbiler i løpet av de siste årene er blitt betydelig bedre. De siste årene er det lansert nye bilmodeller med egenskaper mer lik konvensjonelle biler og som har vesentlig lengre rekkevidde enn de tidlige elbilmodellene. Batterikostnaden har falt betydelig. Fortsatt teknologisk fremgang antas over tid å gjøre elbiler konkurransedyktige, noe som vil redusere støttebehovet. Dette tilsier at støtten bør trappes ned.

Fritak for omsetning og leasing av elbiler samt omsetning av elbilbatterier medfører et betydelig inntektsbortfall for staten. Verdien av denne støtten er anslått til 5,6 mrd. kroner i 2018. Dersom elbilsalget de neste årene øker i takt med disse målene, vil inntektsbortfallet grunnet merverdiavgiftsfritaket øke vesentlig. Videreføres fritaket til 2025 og målet om 100 pst. elbiler nås, vil staten ikke lenger ha merverdiavgiftsinntekter fra personbiler. Utvalget mener det store og økende inntektsbortfallet er et selvstendig og tungtveiende argument for å avvike fritaket.

For flere andre aktører som har omfattende bruk av bil i næring, som drosjevirksomhet og varebiler i næringsvirksomhet, gir merverdiavgiftsfritaket ikke nevneverdig insentiv til kjøp av elbiler. Fradragsretten innebærer at næringsdrivende som regel kan fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Merverdiavgift på personbiler er etter hovedregelen ikke fradragsberettiget. Det er imidlertid unntak, blant annet ved at merverdiavgift kan fradragsføres dersom personbilen brukes til yrkesmessig persontransport. Videre er merverdiavgift på varebiler og tynge kjøretøy omfattet av den alminnelige fradragsretten. Kjøretøy brukt i næring som drosjer og

varebiler har til dels høy årlig gjennomsnittlig kjørelengde. Drosjer videreselges i tillegg gjerne som ordinære personbiler etter tre-fire års virksomhet og hvilke kjøretøy som anskaffes til drosjevirksomhet, vil derfor ha betydning for utslippene fra personbilparken for øvrig i mange år fremover.

Nettverksekskternaliteter kan begrunne offentlige inngrep for å etablere nettverk som markedet selv ikke genererer. Merverdiavgiftsfritak for kjøp av elbiler er imidlertid ikke målrettet for dette formål. Det vil være mer målrettet å rette tiltak inn mot etablering av nettverk av ladestasjoner ol.

Merverdiavgiftsfritaket for elbiler utgjør, sammen med andre avgiftsfordeler, en betydelig støtte til privatbilisme. Det gir alt annet likt privatbilisme en fordel i forhold til andre transportformer som kollektivtransport og egentransport med sykkel eller til fots. Dette er en generell ulempe ved bruk av subsidier, og bidrar til at støtteordninger er mindre effektivt sammenlignet med å legge avgift på uønsket aktivitet, i tråd med prinsippet om at forurenser betaler. Noen som ellers ville ha reist kollektivt, syklet eller gått til fots, vil i stedet kjøre elbil.

Merverdiavgiftsfritaket for elbiler gir avgrensingsproblemer, for eksempel knyttet til hvilket ekstrapstyr som er omfattet av fritaket. Utstyr som må anses å være en del av kjøretøyet, omfattes av fritaket. Ved vurderingen av hva som omfattes av fritaket, må det legges vekt på hva som naturlig og rimelig følger med et kjøretøy, hvor det også tas hensyn til hva som er vanlig standard. Dette kan gi ulik avgiftsbehandling avhengig av om bilen med ekstrapstyr leveres av bilforhandleren som selger bilen eller om ekstrapstyret anskaffes senere av andre forhandlere. Slike avgrensingsproblemer gir tilpasninger og administrative kostnader både for næringsdrivende og skatteetaten. Innføring av full merverdiavgiftssats for elbiler vil fjerne de administrative kostnadene som fritaket medfører, og gi større nøytralitet ved at merverdiavgiftsbelastningen er den samme enten ekstrapstyret leveres av elbilselgeren eller av andre forhandlere.

Størrelsen på støtten gjennom merverdiavgiftsfritaket avhenger av prisen på bilen. De dyre bilene får kronemessig mest støtte. Støtten øker med verdien av ekstrapstyr som omfattes av elbilfritaket. For kostbare bilmodeller kan verdiforskjellen mellom ulike utstyrspakker være større enn verdien av en rimeligere elbil. Det har uheldige fordelingsvirkninger, jf. punkt 10. 3. over.

Det betyr også at støtten ikke er basert på miljøkriterier. Verdien av fritaket avhenger av

bilens pris, som normalt øker med bilens størrelse og tyngde. Store og tunge elbiler har større batteri, høyere utslipp fra produksjon og høyere energiforbruk ved bruk. Dermed gis det gjennom merverdiavgiftsfritaket mer støtte per krone til kjøp av store, dyre elbiler enn små, billige elbiler selv om de små er mer miljøvennlige.

Utvalget vil vise til at det finnes flere andre virkemidler som er bedre egnet for å oppnå utslippsreduksjoner. I Granavolden-plattformen fra regjeringsspartiene fremgår det at hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk er, og skal være, sektorovergripende virkemidler i form av klimagassavgifter og omsettbare utslippskvoter. De eksterne kostnadene ved CO₂-utslipp fra bensin og diesel fra konvensjonelle kjøretøy prises i utgangspunktet gjennom CO₂-avgiften. I tillegg er det også andre virkemidler som er bedre egnet for å stimulere til reduserte utslipp fra kjøretøy. Engangsavgiften som betales ved førstegangsregistrering, er miljødifferensiert og ilegges basert på utslipp av CO₂ og NO_x i tillegg til vekt. Satsene for CO₂-utslipp er høye og svært progressive, fra knapt 1 000 kroner per gram CO₂/km til over 3 500 kroner per gram for personbiler. I tillegg er det et eget fradrag for biler med lavere utslipp enn 70 gram/km. Gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler ilagt avgift i 2018 var om lag 95 000 kroner. I tillegg til at elbiler ville kommet godt ut av miljødifferensieringen, er elbiler fritatt for engangsavgift. Engangsavgiften gir et sterkt insentiv til å velge null- og lavutslippbiler.

Det angis i mandatet at utvalget skal vurdere om hensyn som miljø kan begrunne reduserte satser og nullsatser i merverdiavgiften. I den sammenheng skal det vurderes om differensiering av merverdiavgiften er egnet til å ivareta hensynet eller om det finnes andre virkemidler som kan være mer målrettet. Støtte gjennom merverdiavgiftsfritak vil være basert på omsetningsverdien og ikke miljøkriterier, og vil derfor generelt være lite treffsikkert for å nå miljømål. I tillegg innebærer det avgrensingsproblemer som øker de administrative kostnader ved oppkreving av avgiften. Slik støtte vil heller ikke treffe næringsdrivende som har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser. Utvalget mener derfor at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å gi miljøbegrunnet støtte.

En overgang fra fritak til redusert sats vil dempe effektene av fritaket, herunder både støtten til omsetning av elbiler og konkurransevridningene som fritaket medfører. Innføring av redusert sats vil imidlertid innebære videreføring av avgrensingsproblemer og administrative kost-

nader. Fjerning av merverdiavgiftsfritaket og innføring av redusert sats på 12 pst. anslås å øke merverdiavgiftsinntektene med om lag 3,3 mrd. kroner i 2019. Oppheving av merverdiavgiftsfritaket for omsetning og leasing av elbiler, inkl. omsetning av elbilbatterier, anslås å øke merverdiavgiftsinntektene med vel 6 mrd. kroner i 2019.

Utvalget vil også vise til at elbiler er fritatt for trafikkforsikringsavgift (tidligere årsavgift), som i 2019 utgjør en fordel på om lag 2 910 kroner på årsbasis sammenlignet med alminnelig personbilsats. Videre er elbiler fritatt for omregistreringsavgift ved videresalg, som for øvrige kjøretøy utgjør opp til 6 253 kroner i 2019. Elbiler betaler heller ikke for eksterne kostnader ved bruk av vei. Det skyldes at elektrisitet til bruk i elbiler ikke er ilagt veibruksavgift. Veibruksavgiftene på drivstoff er langt høyere enn elavgiften på elektrisitet. Elbilene gir også lavere fordelsbeskatning som firmabiler, enn konvensjonelle biler. Videre har elbiler en rekke bruksinsentiver som det er opp til lokale myndigheter å avgjøre om de ønsker å gi, som gratis passering av bomstasjoner, bruk av kollektivfelt og gratis parkering. Det er etablert en nasjonal regel som innebærer at elbiler ikke skal betale mer enn halv pris av normal takst. Oppsummert er det utvalgets vurdering at det også uten merverdiavgiftsfritaket vil være betydelige insentiver til å velge elbil. Ved vurdering av eventuell støtte utover dette kan styrking av insentivene i de bilrelaterte særavgiftene eller direkte støtte til elbiler vurderes, for eksempel et begrenset kronebeløp i støtte per bil.

10.5 Utvalgets konklusjon

Merverdiavgiftsfritaket for elbiler trådte i kraft 1. juli 2001. Fritaket begrunnes ut fra mål i klima- og miljøpolitikken, herunder målet om utslippskutt fra transportsektoren.

Utvalgets vurdering er at merverdiavgiftsfritaket for elbiler ikke er et målrettet virkemiddel i klimapolitikken. Merverdiavgiftsfritaket gir for eksempel mest støtte til tunge, dyre elbiler. Fritaket anbefales avvirket. Det gis gjennom andre virkemidler betydelig støtte til elbiler, blant annet ved fritak for engangsavgift og ved at de ikke belastes for eksterne kostnader ved bruk av vei. Hvis det skal vurderes virkemidler utover dette

bør mer målrettede virkemidler enn merverdiavgiftsfritak benyttes.

Generelt vil støtte gjennom merverdiavgiftsfritak være basert på omsetningsverdien, og ikke miljøkriterier, og vil derfor generelt være lite treffsikkert for å nå miljømål. I tillegg innebærer fritak avgrensningsproblemer som øker de administrative kostnadene ved oppkreving av avgiften. Slik støtte vil ikke treffe næringsdrivende som har fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser, herunder næringsdrivende i kollektivtransporten, drosjer og busser. En nytte-kostnadsbetraktning tilsier at eventuell støtte til nullutslippskjøretøy i første rekke bør gis til slike brukere som har intensiv bruk av kjøretøyene. Utvalget mener derfor at merverdiavgiftssystemet ikke bør brukes til å gi miljøbegrunnet støtte.

I Nasjonal transportplan 2018–2025 er det gitt måltall om at alle nye personbiler og lette varebiler skal være nullutslippskjøretøy i 2025. Dermed dette målet skal nås ved at den enkelte bilkøper selv velger denne typen kjøretøy, må nullutslippsbiler (personbiler og varebiler) fremstå som et konkurransedyktig alternativ til konvensjonelle biler, ut fra en samlet vurdering av innkjøpspris, egenskaper og driftskostnader mv. Utvalget antar at måltallene bare kan nås gjennom tiltak som favoriserer nullutslippskjøretøy. Utvalget mener at slike tiltak mest målrettet kan innrettes utenfor merverdiavgiftssystemet.

Oppsummert mener utvalget at hensynet til et enhetlig og enkelt avgiftssystem tilsier at satsen på elbiler økes til alminnelig sats. Det bør imidlertid gis noe tid til omstilling til alminnelig merverdiavgiftssats og det bør skje en skrittvis opptrapping. I første omgang bør satsen økes til 12 pst.

Det foreligger i dag en rekke tiltak utenfor merverdiavgiftssystemet som favoriserer nullutslippskjøretøy. Den sterke virkemiddelbruken er videreført over en lengre periode, selv om nyere elbilmodeller har helt andre egenskaper enn for bare noen år siden. På denne bakgrunn mener utvalget det ikke nå er behov for ytterligere målrettede tiltak utenfor merverdiavgiftssystemet, selv om merverdiavgiftssatsen trappes opp. Utvalget har kommet til at dette bør vurderes etter at man har sett konsekvensene av en satsøkning til 12 pst.

Kapittel 11

Gravferdstjenester

11.1 Innledning

Inntil merverdiavgiftsreformen i 2001 var begravellesbyråene for det første registreringspliktige for omsetning av varer, herunder kister, urner mv. Videre var det fastsatt avgiftsplikt for omsetning av tjenester som gjaldt varer eller fast eiendom, for eksempel gravsteinsinnskripsjoner, dekor-maling og pynting i kirker og kapell, formidling av varetransporttjenester og av annonser. Når det gjaldt tjenester knyttet til transport av døde, herunder pakking og forsendelse av urner etter bisettelsen, var disse fritatt for merverdiavgift. De deler av begravellesoppdraget som gikk ut på å sørge for prest, organist, musikk mv., bistand i forbindelse med å arrangere selskapelige sammenkomster, hente, bringe, fylle ut og underskrive attester og dokumenter, var ikke nevnt i merverdiavgiftsloven. Følgelig var slike tjenester – som gikk under fellesbetegnelsen seremonielle tjenester – unntatt fra loven.

Som ledd i merverdiavgiftsreformen ble det innført generell avgiftsplikt på tjenester. Det innebar at tjenester som skulle unntas måtte omfattes av uttrykkelige unntak i loven. Man ønsket å videreføre unntaket for de seremonielle tjenestene knyttet til begravellesoppdraget, og det ble derfor innført et særskilt unntak for denne typen tjenester. Også for øvrig ble rettstilstanden videreført, slik at det fortsatt gjaldt fritak for transport av døde, herunder pakking og forsendelse av urner etter bisettelsen.

11.2 Gjeldende rett

Begravellesbyråers omsetning av tjenester som gjelder transport av avdøde, er fritatt for merverdiavgift. Det samme gjelder begravellesbyråers omsetning av tjenester som gjelder pakking og forsendelse av urner etter bisettelser.

De seremonielle tjenestene knyttet til begravelser er derimot unntatt fra merverdiavgift. Unntaket tar i første rekke sikte på seremonielle tje-

nester utført av begravellesbyråene, men omfatter også andre som yter slike tjenester. Eksempler på seremonielle tjenester er formidlingsoppdrag knyttet til seremonien, som å sørge for prest og musikk, samt tjenester som stell, nedlegging og bæring av avdøde og tjenester knyttet til utstedelse av papirer og dokumenter vedrørende døds-fallet. Også transport av pårørende omfattes av unntaket.

Fritakene for tjenester som gjelder transport av avdøde og tjenester som gjelder pakking og forsendelse av urner etter bisettelse, og unntaket for seremonielle tjenester, gjelder bare tjenesteytelse. Ved omsetning av varer, for eksempel kister, urner, gravmonumenter og takke- og innbydelseskort, skal det beregnes merverdiavgift med 25 pst. Det samme gjelder for omsetning av andre typer av tjenester enn de tjenestene som er omfattet av nevnte fritak og unntak. Eksempler på avgiftspliktige tjenester er graving, stell og vedlikehold av graver og inskripsjon på gravmonumenter.

Dagens regelverk innebærer at begravellesbyråene normalt har både unntatt omsetning, fritatt omsetning og omsetning som skal avgiftsberegnes med 25 pst. sats. Dette skaper administrative byrder for virksomhetene og skatte-etaten. Virksomhetene må ta stilling til hvilke leveranser som omfattes av henholdsvis unntak, fritak og avgiftsplikt og – ikke minst – foreta fordeling av vederlaget mellom de ulike alternativene. Videre innebærer unntaket for seremonielle tjenester at begravellesbyråene driver delt virksomhet. Det betyr at inngående merverdiavgift må fordeles mellom virksomhet som er unntatt og virksomhet som er avgiftspliktig (inkludert fritatt virksomhet). Det gis kun fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den delen av virksomheten som enten er fritatt eller avgiftspliktig. Ved fellesanskaffelser til bruk i både avgiftsunntatt virksomhet og avgiftspliktig virksomhet, må inngående merverdiavgift fordeles forholdsmessig etter antatt bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten.

11.3 Pris- og inntektsvirkninger

Fritak og unntak samt redusert merverdiavgiftsats er en økonomisk fordel for konsumentene som kjøper tjenestene billigere enn om satsen var høyere. Produsenter vil også få en fordel fordi salget er større enn om prisen hadde vært høyere, eller fordi de kan ta bedre betalt for tjenestene. Hovedorganisasjonen Virke (2016) viser at gravferdsbyråene hadde en omsetning på om lag 1,5 mrd. kroner i 2014. Det innebærer om lag 1,7 mrd. 2019-kroner. Det antas at omtrent 700 mill. kroner av omsetningen er fritatt eller unntatt fra merverdiavgift, og at halvparten av denne omsetningen fordeler seg på den fritatte omsetningen. Provenytapet som fritaket gir kan anslås til om lag 100 mill. kroner i 2019. I beregningen er det lagt til grunn full overvelting og uendret etterspørsel.

Avgiftsendringer vil i større eller mindre grad overveltes i pris til forbruker avhengig av konkurransesituasjonen i markedet og hvor følsom tilbud og etterspørsel av tjenesten er ved prisendringer. Etterspørselen etter begravelsestjenestene som er fritatte og unntatte er trolig lite følsom for prisendringer. I markeder med uelastisk etterspørsel er overveltingen av avgiftsendringer tradisjonelt sett stor. Innføring av 25 pst. merverdiavgift antas dermed å øke prisene med tilnærmet 25 pst. for den fritatte delen. Prisøkningen for den unntatte delen antas å være noe lavere som følge av at bedriftene får fradrag for anskaffelsene til denne delen av virksomheten.

11.4 Utvalgets vurdering

Dagens regelverk for gravferdstjenester innebærer at begravelseesbyråene normalt har både unntatt omsetning, fritatt omsetning og omsetning som skal avgiftsberegnes med 25 pst. Dette gir et komplisert regelverk som skaper administrative byrder for virksomhetene og skatteetaten. Virksomhetene må ta stilling til hvilke leveranser som omfattes av henholdsvis unntak, fritak og avgiftsplikt og – ikke minst – foreta fordeling av vederlaget mellom de ulike alternativene. Videre innebærer unntaket for seremonielle tjenester at begravelseesbyråene driver delt virksomhet. Det betyr at inngående merverdiavgift må fordeles mellom virksomhet som er unntatt og virksomhet som er avgiftspliktig (inkludert fritatt virksomhet). Det gis kun fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den delen av virksomheten som enten er fritatt eller avgiftspliktig.

11.5 Utvalgets konklusjon

Utvalget mener det er betydelige forenklingsgevinster ved et mer enhetlig regelverk og anbefaler at det innføres alminnelig sats for den del av virksomheten som er fritatt. Hvis det er behov for å kompensere for kostnadsøkningen for enkelte, kan en øke bevilgningene til gravferdsstøtte.

Kapittel 12

Andre land

12.1 Innledning

Reduserte satser forekommer i svært mange av de vel 160 land som har merverdiavgift eller tilsvarende avgiftssystemer. Flere land i OECD har imidlertid kun én sats nasjonalt i tillegg til nullsats. Det gjelder for eksempel Danmark og New Zealand, jf. tabellen nedenfor, men også Australia, Canada, Chile, Japan, Mexico, Israel og Sør-Korea. Vare- og tjenesteområdene med redusert sats går for en stor del igjen fra land til land. Det felles regelverket i EU setter grenser for bruk av

reduserte satser i medlemslandene, men også i andre land er det ofte de samme områdene som er behandlet særskilt. Flere land har redusert sats for matvarer, hotellovernattinger og persontransport innenlands. På kulturområdet og for aviser og bøker er det også reduserte satser, nullsats eller unntak i mange land. Kultur og trykt skrift er et uoversiktlig område, med en rekke nasjonale særregler og forskjellige avgrensninger fra land til land. Derimot er det få land som har redusert sats for restauranter og serveringstjenester, og her skiller blant annet Sverige og Finland seg ut

Tabell 12.1 Hovedsatser for merverdiavgift i utvalgte land

| | Norge | Sverige | Danmark | Finland | Island | Storbritannia | Tyskland | New Zealand |
|-----------------|---------------------|----------------|----------------------|-----------------|----------------------|----------------|----------------|-----------------|
| Alminnelig sats | 25 | 25 | 25 | 24 | 24 | 20 | 19 | 15 |
| Matvarer | 15 | 12 | 25 | 14 | 11 | 0 | 7 | 15 |
| Servering | 25 | 12 | 25 | 14 | 24 | 20 | 19 | 15 |
| Hotellrom mv. | 12 | 12 | 25 | 14 | 11 | 20 | 7 | 15 ^a |
| Persontransport | 12 | 6 | Unntatt ^b | 10 | Unntatt ^c | 0 ^d | 7 ^e | 15 |
| Kultur og sport | 12 | 6 ^f | 25 ^g | 10 | Unntatt | 20 | 7 ^h | 15 |
| Bøker | 0 | 6 | 25 | 10 | 24 ⁱ | 0 | 7 | 15 |
| Aviser | 0 | 6 | 0 | 10 ^j | 11 | 0 | 7 | 15 |
| Tidsskrift | 0 ^j | 6 | 25 | 10 ^j | 24 | 0 | 7 | 15 |
| Elektrisitet | 25 / 0 ^k | 25 | 25 | 24 | 24 | 5 | 19 | 15 |
| Elbiler | 0 | 25 | 25 | 24 | 24 | 20 | 19 | 15 |

^a Redusert sats på 9 pst. gjelder for langtids hotellovernatting (over 4 uker), ellers alminnelig sats.

^b Unntak gjelder ikke turistbusser mv.

^c Unntak gjelder kun offentlig transport, ellers 11 pst.

^d Nullsats gjelder ikke taxi.

^e Tog, rutebuss, taxi, korte fergereiser mv., ellers alminnelig sats.

^f Kino alminnelig sats.

^g Kino, teater og konserter, mens bl.a. museum er unntatt.

^h Arrangementer av allmenn interesse, ellers alminnelig sats.

ⁱ E-bøker har redusert sats 11 pst.

^j I hovedsak kun som omsettes til faste abonnenter, ellers alminnelig sats.

^k Nullsats for husholdningsbruk i Nord-Norge.

Kilder: OECD, EU og nasjonale regelverk.

med å ha redusert sats. De norske ordningene med nullsats på elektrisitet geografisk avgrenset, og generelt på elbiler finnes ikke i andre land. Storbritannia har imidlertid en veldig lav sats på elektrisitet, naturgass og fjernvarme, bare 5 pst.

12.2 EUs felles regelverk

I EU er merverdiavgiften regulert i Rådets direktiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet). Direktivet pålegger alle land i EU å ha et merverdiavgiftssystem. Direktivet setter krav til og rammer for medlemslandenes regelverk, men det er opp til medlemsstatene å avgjøre hvordan innholdet i direktivet skal gjennomføres i nasjonal rett. Direktivet innebærer en stor grad av harmonisering av systemet i EU-landene, men gir også valgmuligheter på enkelte områder. Valgmulighetene gjelder særlig satser og i noen grad unntak.

Merverdiavgiftsdirektivet setter rammer for et merverdiavgiftssystem som i sin oppbygning stort sett samsvarer med det norske. På samme måte som i Norge er utgangspunktet at det er avgiftssubjektene som beregner og betaler merverdiavgift, og som har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den merverdiavgiftspliktige virksomheten. Sekundærlovgivningen i EU om skatt er ikke en del av EØS-avtalen. Det betyr at merverdiavgiftsdirektivet faller utenfor EØS-avtalens virkeområde, og er ikke bindende for Norge.

Merverdiavgiftsdirektivet fastsetter at EU-landene må anvende en standard sats eller alminnelig sats for merverdiavgift, som ikke kan være lavere enn 15 pst. Samtlige EU-land har i dag en alminnelig sats som overstiger 15 pst., med et gjennomsnitt på om lag 21,5 pst. Direktivet åpner for at EU-landene kan ha én eller to reduserte satser. De reduserte satsene kan ikke være lavere enn 5 pst., og gjelder som utgangspunkt bare for varer og tjenester som er listet opp i bilag III til merverdiavgiftsdirektivet (EU, 2006). Bilag III omfatter blant annet næringsmidler, personbefordring, bøker, aviser og tidsskrifter mv. (inkludert elektroniske bøker, aviser og tidsskrifter mv.), adgangsbilletter til teatre, museer, fornøylesparker, konserter, kinoer mv. og idrettsarrangementer, romutleie og begravelsevirkomhet. Det er også i direktivet åpnet for redusert sats på enkelte vare- og tjenestetyper som ikke er listet opp i bilag III, for eksempel levering av elektrisitet, kunstgjenstander og visse reparasjoner. Direktivet har også regler om fritak for merverdiavgift (nullsats) for omsetning mv. med tilknyt-

ning til utlandet. I tillegg inneholder direktivet en rekke særregler som gir medlemslandene anledning til å fravike satsstrukturen gjennom reduserte satser som er lavere enn 5 pst. eller fritak (nullsats) utover de nevnte. Særreglene er dels generelt utformet og gjelder for alle EU-landene, som for eksempel bestemmelsen om at medlemsland som per 1. januar 1991 hadde etablert reduserte satser under 5 pst. eller fritak, på visse vilkår er gitt anledning til fortsatt å anvende disse. Andre særregler er rettet mot enkeltland. Som det fremgår, åpner direktivet for at EU-landene kan anvende reduserte satser, og i en viss utstrekning fritak, på en rekke av de varer og tjenester som i Norge ilegges redusert sats eller er fritatt for merverdiavgift.

Samtlige EU-land med unntak av Danmark har innført differensierte satser. Danmark har imidlertid nullsats for aviser, samt unntak for persontransporttjenester, som i andre land normalt ilegges redusert sats.

Merverdiavgiftsdirektivet har også regler om unntak fra merverdiavgift, det vil si at det ved omsetning eller uttak ikke skal beregnes (utgående) merverdiavgift, og at virksomheter som omsetter unntatte tjenester ikke vil ha fradragsrett for anskaffelser til slik virksomhet. Det gjelder blant annet offentlige posttjenester, helse- og sosialtjenester, undervisningstjenester, enkelte ytelser på kultur- og idrettsområdet mv., og en rekke finansielle tjenester og transaksjoner som omhandler fast eiendom. For de fleste finansielle tjenester og transaksjoner som omhandler fast eiendom er det imidlertid åpnet for at medlemslandene kan etablere en ordning med frivillig registrering for merverdiavgift, lignende Norges ordning med frivillig registrering for utleie av næringsseiendom mv.

Europakommisjonen fremmet den 18. januar 2018 forslag om økt frihet for medlemslandene til å anvende differensierte satser. Forslaget går ut på at medlemslandene i tillegg til dagens reduserte satser og fritak kan innføre en superredusert sats mellom 0 og 5 pst. Videre foreslås det at den positivrettslige opplistingen av varer og tjenester som kan ilegges redusert sats, oppheves og erstattes av negativ opplisting av varer og tjenester som ikke kan ilegges redusert sats, blant annet våpen, alkohol og tobakk. Forslaget innebærer således at medlemslandene både gis anledning til å innføre en ekstra redusert sats samt legge flere typer av varer og tjenester redusert sats. For å sikre statlige merverdiavgiftsinntekter, foreslås det imidlertid at den vektete gjennomsnittssatsen må være minst 12 pst. Forslaget har

fått blandet mottagelse blant medlemslandene, og forhandlingene om forslaget er i en tidlig fase.

12.3 Utviklingen i OECD

OECD (2018) gjennomgår blant annet den internasjonale utviklingen i standardsatser (alminnelige satser) og reduserte satser for merverdiavgift blant OECD-landene. Samtlige OECD-land med unntak av USA har innført merverdiavgift. OECD-landenes standard merverdiavgiftssats har økt fra 15,5 pst. i 1976 til 19,1 pst. i 2018. Særlig i perioden 2009–2014 var det en betydelig økning i standardsatsen. Det påpekes i rapporten at økning av merverdiavgiftssatsen gjerne anses som et mer egnet virkemiddel for å sikre og øke skatteproveny enn økning av andre skatter. Det vises særlig til at økt merverdiavgift anses å være effektivt i form av at det gir umiddelbar provenyeffekt samt at økning av merverdiavgiften vil være mindre skadelig for den økonomiske veksten enn for eksempel økning av inntektsskatter.

Mange OECD-land har reduserte satser, fritak og unntak. Hovedbegrunnelsene for reduserte satser angis å være utjevningshensyn (for eksempel redusert sats på næringsmidler), stimulere til forbruk av visse varer og tjenester, støtte arbeidsintensive næringer (for eksempel turisme), og korreksjon av eksternaliteter (for eksempel forurensning). Under henvisning til OECD/Korea Institute of Public Finance (2014) pekes det imidlertid på at reduserte satser, fritak og unntak neppe er effektive virkemidler for å realisere ovennevnte hensyn og formål, og at virkemidlene til og med kan ha regressiv effekt. Det fremheves videre at reduserte satser mv. bidrar til økte administrative kostnader, og at avgiftsunntak medfører avgiftskumulasjon.

I rapporten presenteres en analyse av landenes «VAT Revenue Ratio» (VRR). Siktemålet med VRR er å måle et lands evne til å sikre den potensielle merverdiavgiftsbasen. VRR måler forskjellen mellom et lands faktiske merverdiavgiftsinntekter og den teoretiske merverdiavgiftsinntekten dersom standardsatsen for merverdiavgift ble anvendt på hele det potensielle merverdiavgiftsgrunnlaget:

$$VRR = \frac{VR}{B \cdot r}$$

Hvor: VR = faktiske merverdiavgiftsinntekter, B = potensielt merverdiavgiftsgrunnlag (målt som samlet forbruksutgift i landet¹, inkludert merverdiavgift, fratrukket faktiske merverdiavgiftsinntekter) og r = standard merverdiavgiftssats

Gjennomsnittet for OECD er VRR på 0,56 og har vært relativt stabilt siden 2010 (0,55). Det innebærer at i gjennomsnitt så henter landene ikke ut 44 pst. av de potensielle merverdiavgiftsinntektene. VRR-estimaten varierer betydelig mellom landene. I 2016 var Mexico på bunn med 0,38, mens New Zealand var på topp med 0,95. Det pekes på to hovedgrunner for New Zealands høye VRR. For det første at New Zealand har en bred avgiftsbasis med få unntak og begrenset bruk av reduserte satser. For det andre omfattes offentlige tjenester av avgiftsplikt. Selv om dette ikke øker inntektene til staten siden de offentlige organene kompenseres for merverdiavgiften, vil det øke merverdiavgiftsinntektene. Det kan bidra til å forklare hvorfor estimatet for VRR i New Zealand ligger så høyt. Estimaten for Norge var 0,57, mens både Danmark og Sverige lå på 0,60. Estimaten illustrerer at reduserte satser, fritak og unntak eksisterer i betydelig grad, idet slike avvik fra standard sats reduserer VRR. Andre faktorer som påvirker VRR-estimatet er blant annet terskler for registrering for merverdiavgift (som i praksis unntar en del omsetning fra merverdiavgift), avvikende regler for internasjonal handel som leder til mangelfull skattlegging i destinasjonslandet, manglende kapasitet hos avgiftsmyndighetene, uriktig innberetning av avgift og ineffektiv innkreving. Det har ikke blitt avdekket noen direkte korrelasjon mellom nivået på standard merverdiavgiftssats og VRR.

12.4 Sverige

Sverige har alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst. samt to reduserte satser på henholdsvis 12 og 6 pst. Satsen på 12 pst. gjelder for næringsmidler, og fra 1. januar 2012 også for restaurant- og cateringtjenester. Den reduserte satsen på 12 pst. gjelder videre for romutleie og enkelte mindre reparasjoner, blant annet sykler, klær og sko. Satsen på 6 pst. gjelder blant annet for bøker, aviser og tidsskrifter samt en del andre trykksaker. Sverige har fremmet forslag om redusert sats også for motsvarende elektroniske publikasjoner, og reglene er ventet å tre i kraft 1. juli 2019. Videre gjelder satsen på 6 pst. inngangsbilletter til en del kulturelle tilbud (for eksempel museer, konserter og teatre, men ikke kino, som ilegges merverdiavgift med 25 pst.), innenlands persontransport, samt inngangsbilletter til idretts-

¹ Basert på System of National Accounts (SNA 2008) Item PR Final consumption expenditure.

arrangementer og bruk av idrettsanlegg og -fasiliteter mv.

Sverige har enkelte fritak for merverdiavgift (nullsats), men færre enn Norge. For eksempel er bøker, aviser og tidsskrifter fritatt i Norge, men som nevnt omfattet av redusert sats i Sverige. Sverige har fritak for blant annet reseptbelagte legemidler og begravelstjenester, i tillegg til omsetning mv. med tilknytning til utlandet, typisk eksport og eksportlignende tilfeller. Rent teknisk er nullsatsene formulert som unntak i den svenske merverdiavgiftsloven, men med rett til tilbakebetaling av inngående merverdiavgift for anskaffelser til bruk i den unntatte virksomheten («kvalificerat undantag»). Virkningen er den samme som for de norske fritakene – det beregnes ikke utgående merverdiavgift ved omsetning mv., samtidig som den næringsdrivende (i praksis) får løftet av inngående merverdiavgift på egne anskaffelser.

Sverige har også unntak fra merverdiavgift, som innebærer at det ikke beregnes utgående merverdiavgift ved omsetning mv., samtidig som det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Dette gjelder blant annet omsetning av visse medlemsblad og enkelte tjenester på kulturområdet (bibliotek, enkelte deler av museumsområdet som mottar offentlig støtte mv.), enkelte offentlig støttede og ikke-kommersielle idrettstilbud, offentlige posttjenester, helse- og sosialtjenester, undervisningstjenester, en rekke finansielle tjenester og transaksjoner som omhandler fast eiendom.

12.5 Danmark

Danmark har alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst. Danmark har fritak (nullsats) for aviser samt for omsetning mv. med tilknytning til utlandet, typisk eksport og eksportlignende tilfeller, men ellers ingen reduserte satser. Danmark har unntak for merverdiavgift for enkelte varer og tjenester. Unntatt for merverdiavgift er blant annet innenlandsk persontransport med taxi, rutegående busser, tog og fly, inngangsbilletter til en rekke kulturelle tilbud (museer, kinoer, teatre mv.) og nært tilknyttede tjenester, samt inngangsbilletter til en del idrettsarrangementer og bruk av idrettsanlegg og fasiliteter mv. (avgrenset mot kommersielle og profesjonelle aktører), offentlige posttjenester, helse- og sosialtjenester, en rekke finansielle tjenester og transaksjoner som omhandler fast eiendom. Det er imidlertid en frivillig registreringsordning for næringsutleie og -salg av fast eiendom.

Virksomheter med merverdiavgiftsunntatt aktivitet samt utgivere og importører av aviser som har nullsats, omfattes av lønsumsavgift. Lønsumsavgift er en slags arbeidsgiveravgift. Avgiftsgrunnlaget beregnes noe ulikt for ulike sektorer, men virksomhetens lønnskostnader utgjør en vesentlig del av avgiftsgrunnlaget, riktignok slik at for aviser så settes avgiftsgrunnlaget til omsetningen fra avissalget. Lønsumsavgiftssatsen varierer mellom de ulike sektorene, fra 3,54 pst. for aviser til 15 pst. for finansiell virksomhet (2019-satser). Danmark har ikke alminnelig arbeidsgiveravgift.

Danmark grenser mot Tyskland, som har et langt lavere avgiftsnivå enn Danmark. Merverdiavgiftssatsen på matvarer er 25 pst. i Danmark og 7 pst. i Tyskland. Danmark har likevel beholdt sin merverdiavgift på 25 pst. på matvarer. Utvalget har hatt møter med det danske Skatteministeriet og med Dansk Erverv, som er Danmarks nest største næringslivsorganisasjon og organiserer deler av detaljhandelen. Utvalget vil på bakgrunn av disse møtene peke på at det synes å være konsensus i Danmark om at merverdiavgiftssystemet bør ha én felles sats.

12.6 New Zealand

New Zealand innførte i 1986 «Goods and Services Tax» (GST) på tilnærmet alle varer og tjenester, og er bygget opp på samme måte som merverdiavgiftssystemet i Norge. Avgiftspliktig virksomhet er imidlertid betydelig videre definert enn i Norge og i de fleste andre land. Avgiftspliktig virksomhet er enhver aktivitet som foregår kontinuerlig eller regelmessig, og omfatter også aktivitet utøvet av myndighetene. Avgiftspliktig virksomhet er avgrenset mot arbeidsforhold der arbeidstager mottar lønn, hobbyaktiviteter mv., salg av innbo og personlige gjenstander mv. og salg av varer og tjenester som er uttrykkelig unntatt fra merverdiavgift. Unntakene er færre og mindre omfattende enn i Norge. Det skyldes i stor grad at offentlige myndigheters virksomhet omfattes av avgiftsplikt, mens man i Norge – og en rekke andre land – har unntatt aktiviteter som i stor grad ytes av det offentlige, for eksempel helse- og sosialtjenester og undervisningstjenester. Unntakene i New Zealand omfatter blant annet finansielle tjenester, utleie av bolig og leveranse av enkelte edle metaller.

Plikt til å registrere seg for GST inntreffer ved omsetning på 60 000 New Zealand dollar eller mer i løpet av en tolv måneders periode, noe som tilsva-

rer om lag 350 000 kroner, men med mulighet for frivillig registrering for virksomheter med lavere omsetning.

Standardsatsen i New Zealand er 15 pst. New Zealand har ingen reduserte satser, men har enkelte fritak (nullsats). Det gjelder blant annet omsetning mv. med tilknytning til utlandet (typisk eksport og eksportlignende tilfeller), salg av en

løpende virksomhet («going concern») og visse transaksjoner som omfatter landeiendom.

New Zealand har en bred avgiftsbasis med få unntak, ingen reduserte satser og svært begrenset bruk av fritak (nullsats). Dette reflekteres av New Zealands VRR, som i 2016 var 0,95, jf. punkt 12.3.

Kapittel 13

Utvalgets anbefalinger

13.1 Innledning

I mandatet bes utvalget om å «legge frem anbefalinger om et enklere merverdiavgiftssystem med færre satser, herunder minst ett forslag med en provenynøytral omlegging og minst ett forslag som gir økte inntekter fra merverdiavgiften som f.eks. kan brukes til å redusere andre skatter og avgifter.»

Utvalget mener merverdiavgiftssystemet bør utformes så bredt som mulig og med én felles sats. Utvalget mener derfor at dagens reduserte satser og fritak (nullsatser) bør avvikles.

På kort sikt vil avvikling av reduserte satser og nullsats innebære betydelige omstillinger for enkelte aktører, og da særlig for tilbydere som er omfattet av dagens nullsatser og den laveste reduserte satsen. Utvalget mener derfor at det bør være en gradvis innfasing av et énsatssystem. Utvalget legger derfor frem forslag der omleggingen til et énsatssystem gjøres i to skritt. Som et første skritt, foreslår utvalget å innføre merverdiavgift med lav sats (12 pst.) for varer og tjenester som i dag er omfattet av nullsats, som elbiler mv., elektrisk kraft mv. i Nord-Norge, bøker, nyhetstjenester, tidsskrift og visse gravferdstjenester. Samtidig foreslår utvalget at den reduserte satsen for næringsmidler avvikles slik at næringsmidler avgiftslegges med alminnelig sats. Varer og tjene-

nester som i dag omfattes av den lave merverdiavgiftssatsen på 12 pst. vil ikke få økt sats før ved skritt to. Ved skritt to vil varer og tjenester som omfattes av den lave merverdiavgiftssatsen på 12 pst., få alminnelig merverdiavgiftssats.

I 13.2 gis det en kort beskrivelse av det første skrittet på vei mot et énsatssystem, og i 13.3 gis det en kort beskrivelse av det andre og siste skrittet. I tråd med mandatet blir omleggingen til én sats beskrevet med ett provenytralt alternativ og ett alternativ som gir økt proveny. Utvalget vil også påpeke at provenyberegningene vil måtte oppdateres dersom regjeringen ønsker å fremme utvalgets forslag i senere budsjetter. I 13.4 gir utvalget sine vurderinger og i 13.5 sine konklusjoner.

13.2 Første skritt mot en felles sats

13.2.1 Omlegging til to satser med merproveny

Første skritt gjennomføres ved å avvikle den reduserte satsen for matvarer og å innføre merverdiavgift med lav sats (12 pst.) for fritakene for elbiler, elektrisk kraft mv. i Nord-Norge, bøker, nyhetstjenester, tidsskrift og gravferdstjenester. Tjenestene som i dag er omfattet av dagens lave sats på 12 pst. vil ikke få endret merverdiavgift. Tabell 13.1

Tabell 13.1 Inntektsvirkninger av omlegging til to satser i merverdiavgiften

| | Årlig merproveny (mill. 2019-kroner) |
|---|---|
| Øke satsen for næringsmidler fra 15 til 25 pst. | 14 600 |
| Oppheve fritak og innføre mva. med 12 pst. | 5 900 |
| – Trykt skrift | (2 050) |
| – Elbiler | (3 300) |
| – Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge | (500) |
| – Gravferdstjenester | (50) |
| Sum | 20 500 |

gir en oversikt over anslag på provenykonsekvensene av en slik omlegging.

Det fremgår av tabell 13.1 at omleggingen anslås å øke statens inntekter med om lag 20,5 mrd. 2019-kroner.

13.2.2 Provenynøytral omlegging til to satser

Omleggingen i første skritt kan gjøres provenynøytral ved at merinntektene brukes til å redusere den alminnelige merverdiavgiftssatsen, fra dagens nivå på 25 pst. Merinntektene fra omleggingen gir rom for å redusere den alminnelige merverdiavgiftssatsen med knapt 2 prosentenheter. Det innebærer en alminnelig merverdiavgiftssats på vel 23 pst. I et slikt alternativ vil merverdiavgiftssatsen på næringsmidler økes til vel 23 pst.

13.3 Andre skritt mot en felles sats

13.3.1 Omlegging til én sats med merproveny

Andre skritt gjennomføres ved å innføre én felles merverdiavgiftssats. Det innebærer at varer og tjenester som i dag er omfattet av den lave satsen eller fritatt vil få alminnelig merverdiavgiftssats. Tabell 13.2 gir en oversikt over endringene som følger av det siste skrittet, og inntektsvirkningene av å innføre én felles sats på 25 pst.

Som det fremgår av tabell 13.2 anslås innføring av én felles sats på 25 pst. å øke statens inntekter

med om lag 9,5 mrd. kroner. Dette kommer i tillegg til merinntektene fra første skritt. I disse beregningene er det tatt hensyn til økte kompensasjonsutbetalinger i henhold til inngåtte avtaler om offentlig kjøp av persontransporttjenester. Det er også tatt hensyn til regelstyrte kompensasjonsordninger på utgiftssiden som gjelder kompensasjonsordningen for merverdiavgift for kommunesektoren og nettoføringsordningen for statlige forvaltningsorgan.

13.3.2 Provenynøytral omlegging til én sats

Omleggingen til et énsatssystem kan gjøres provenynøytral ved å redusere den alminnelige satsen. Merinntektene fra satssammenslåingen gir rom for å redusere den alminnelige merverdiavgiftssatsen til 22,5 pst. Eventuelle kompenserende tiltak vil redusere merinntektene av omleggingen og gir mindre rom for å redusere den alminnelige satsen.

13.4 Kompenserende tiltak

Innføring av én felles merverdiavgiftssats innebærer samlede merinntekter på om lag 30 mrd. kroner når reformen er fullt innfasert. Det innebærer samtidig økte priser på varene og tjenestene som får økt merverdiavgift og redusert omsetning for virksomhetene som selger dem. Utvalget har pekt på enkelte områder hvor det

Tabell 13.2 Inntektsvirkninger ved andre skritt til én felles sats i merverdiavgiften med 25 pst.

| | Årlig merproveny (mill. 2019-kroner) |
|--|---|
| Øke lav sats fra 12 til 25 pst. | 3 900 |
| – Persontransport | (2 250) |
| – Overnatting | (1 650) |
| – Kultur, idrett mv. | (400) |
| – Regelstyrt kompensasjon til kommunesektoren og statlige forvaltningsorgan | (-400) |
| Fortsette opptrappingen av merverdiavgift for fritatte varer og tjenester fra 12 til 25 pst. | 5 600 |
| – Trykt skrift | (2 250) |
| – Elbiler | (2 800) |
| – Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge | (500) |
| – Gravferdstjenester | (50) |
| Sum | 9 500 |

kan være behov for kompensasjon eller mer målrettede støtteordninger ved avvikling av reduserte satser og fritak i merverdiavgiften.

Utvalget legger opp til å sette til side inntil 5 mrd. kroner for kompensasjon og mer målrettede støtteordninger. Når reformen er fullt innfasert og det settes til side 5 mrd. kroner til kompensasjoner vil det være igjen om lag 25 mrd. kroner som enten kan brukes til å redusere den alminnelige merverdiavgiftssatsen til 23 pst., eller redusere andre skatter og avgifter. Utvalget har innenfor den begrensede tid det har hatt til rådighet ikke hatt mulighet til å utarbeide detaljerte forslag til konkrete målrettede støtteordninger eller kompensasjoner. Utvalget vil imidlertid peke på noen områder og ordninger som bør vurderes nærmere. Innenfor en ramme på 5 mrd. kroner vil det for eksempel være mulig å gjennomføre følgende målrettede ordninger som kompenserende tiltak:

- Øke barnetrygden slik at barnefamiliene kompenseres for gjennomsnittlige merutgifter til barnas mat
- Kompensere aviser som i dag får produksjonstilskudd eller innføre en rettighetsbasert tilskuddsordning basert på redaksjonelle kostnader
- Øke bevilgningen til innkjøpsordningen for litteratur
- Avvikle kino- og videogramavgiften
- Øke bostøtten
- Øke gravferdsstøtten
- Øke støtten til museer.

13.5 Utvalgets vurdering

Ekspertutvalget mener ut fra faglige vurderinger at et merverdiavgiftssystem bør utformes med én sats på et bredest mulig grunnlag. Denne oppfatningen deler utvalget med OECD og flere andre utredninger, se for eksempel NOU 1993: 8 *Bør merverdiavgiften differensieres?* og den svenske utredningen SOU 2005:57 *Mervärdesskattesatsutredningen*. Formålet med merverdiavgiften er å skaffe staten inntekter. Det gjøres mest effektivt med én felles sats og et bredest mulig grunnlag. Reduserte satser, fritak og unntak reduserer statens inntekter og skaper vanskelige avgrensninger som øker de administrative kostnadene for de næringsdrivende og for skatteetaten. De samfunnsøkonomiske kostnadene ved oppkreving av avgiften blir også høyere.

Innføring av én felles sats gjør at alle avgrensingsproblemer knyttet til satsstrukturen fjernes.

Det vil innebære en stor forenkling for mange næringsdrivende. Spørreundersøkelsen som Regnskap Norge gjennomførte for ekspertutvalget indikerte at i underkant av 40 pst. av de administrative byrdene knyttet til merverdiavgiften gjelder ulike satser. Selv om det også er en rekke andre forhold som gjør merverdiavgiftssystemet komplekst og medfører økte administrative byrder, vil en omlegging til én sats medføre en betydelig reduksjon i de administrative kostnadene for mange næringsdrivende.

Dagens reduserte satser og nullsatser er begrunnet ut fra ønsker om å støtte enkelte forbrukergrupper eller næringer, eller å påvirke forbrukssammensetningen. Ved avvikling av de reduserte satsene og nullsatsene kan det fremdeles være et ønske om å ivareta disse hensynene. Utvalget mener imidlertid at det ikke bør gjøres gjennom merverdiavgiftssystemet. Det finnes mer målrettede virkemidler på både utgiftssiden og inntektssiden. Utvalget foreslår i stedet å sette av inntil 5 mrd. kroner til mer målrettede virkemidler som kan ivareta viktige hensyn, se forslag til kompenserende tiltak i punkt 13.4.

Ekspertutvalget mener at merverdiavgiften bør utformes slik at den gir minst mulig konkurransevidring og avgiftstilpasning. En differensiert satsstruktur påvirker de relative prisene mellom ulike varer og tjenester, og vrir forbruket i retning av varene og tjenestene med redusert sats og nullsats. Innføring av én felles sats vil dermed bidra til et mer nøytralt avgiftssystem. Utvalget mener et slikt énsatssystem vil være mer forutsigbart.

Innføring av én felles sats vil innebære store avgiftsskjerpelser for varer og tjenester som i dag er fritatte. Av hensyn til virksomhetene som har slik omsetning, mener utvalget at et énsatssystem bør innføres gradvis. Utvalget mener omleggingen til én felles sats bør gjøres i to skritt. Det er store administrative kostnader knyttet til satsendringer. Utvalget anbefaler derfor at omleggingen ikke gjøres i mer enn to skritt. Som et første skritt forslår utvalget å avvikle den reduserte satsen for matvarer og å innføre merverdiavgift med lav sats (12 pst.) for fritatte varer og tjenester. Tjenestene som i dag er omfattet av dagens lave sats på 12 pst. vil ikke få endret sats før ved skritt to. Selv om reformen gjennomføres i to skritt, er det viktig at den blir gjennomført etter en forutbestemt og kjent plan, og i løpet av en begrenset periode. Utvalget foreslår maksimalt tre år.

Utvalget er bedt om å legge frem minst ett forslag med en provenynøytral omlegging og minst ett forslag som gir økte inntekter fra merverdi-

avgiften. Utvalget mener det er fordeler både ved et alternativ med en provenynøytral omlegging av merverdiavgiften og med en omlegging som gir merinntekter fra merverdiavgiften.

Merverdiavgiften er en god fiskal avgift ved at den gir staten inntekter på en effektiv måte. For 2019 er merverdiavgiftsinntektene anslått til om lag 310 mrd. kroner, og til å utgjøre vel en femdel av de samlede skatte- og avgiftsinntektene (inkludert inntekter fra petroleumsvirksomhet). Et merverdiavgiftssystem med én sats vil gjøre oppkrevingen betydelig enklere og mer effektiv. Merverdiavgiften har også gode nøytralitetssegenskaper ved at den i liten grad påvirker beslutninger om sparing og investering. I tillegg er innenlandsk forbruk et relativt immobilt skattegrunnlag og er dermed godt egnet for skattlegging. Dette taler for at merinntektene fra omleggingen til én felles sats brukes til å redusere andre, mer vridende skatter.

Det er også hensyn som taler for å bruke merinntektene til å redusere den alminnelige merverdiavgiftssatsen. Ved å redusere den alminnelige merverdiavgiftssatsen reduseres skattekiln og dermed effektivitetstapet som følge av merverdiavgiften. Det innebærer også at forbruket i mindre grad vris mot vare- og tjenesteproduksjon som er utenfor merverdiavgiftssystemet. En reduksjon av den alminnelige merverdiavgiftssatsen vil også innebære at husholdningene, herunder barnefamilier, kompenseres ved lavere priser på varer og tjenester som i dag omfattes av alminnelig sats. Det er også slik omsetning som utgjør størstedelen av forbruket. Reduksjonen i den alminnelige satsen vil også ha positive virkninger for næringslivet. Avgiftsøkningen blir noe mindre for virksomheter som i dag omsetter både med redusert sats eller nullsats, mens virksomheter som i dag omsetter med alminnelig sats oppnår en avgiftslettelse. For virksomheter som både omsetter med alminnelig og redusert sats, for eksempel overnattingsbedrifter, kan også avgiftslettelsen kompensere noe for at den reduserte satsen øker. Redusert alminnelig sats vil også trekke prisene i Norge ned og reduserer insentivene til å handle og feriere i utlandet.

13.6 Utvalgets konklusjon

Utvalget foreslår at dagens reduserte satser og fritak avvikles, og at det innføres én felles merverdiavgiftssats. For tilbydere av varer og tjenes-

ter som i dag er fritatt vil innføring av alminnelig merverdiavgiftssats innebære en betydelig omstilling. Utvalget mener derfor at omleggingen bør skje gradvis, og i to skritt. Utvalget foreslår som et første skritt å avvikle den reduserte satsen for matvarer og å innføre merverdiavgift med lav sats (12 pst.) for fritatte varer og tjenester. De fritatte varene og tjenestene, og tjenestene som i dag er omfattet av den lave merverdiavgiftssatsen avgiftslegges dermed med 12 pst., mens øvrige varer og tjenester avgiftslegges med alminnelig merverdiavgiftssats. Selv om reformen gjennomføres i to trinn, er det viktig at den blir gjennomført etter en forutbestemt og kjent plan, og i løpet av en begrenset periode. Utvalget foreslår maksimalt tre år.

Utvalget er delt i hvordan merinntektene bør brukes. Utvalgets flertall (*Hammer Madsen og Mikelsen*) foreslår en provenynøytral omlegging. De foreslår at første skritt gjennomføres ved å innføre merverdiavgift med 12 pst. for fritatte varer og tjenester, og slå sammen den alminnelige satsen og den reduserte satsen for næringsmidler til én felles sats på vel 23 pst. Siste skritt innebærer at også den lave satsen på 12 pst. avvikles og at det innføres én felles sats på 23 pst. Ved starten av reformen må det vurderes om det er provenymessig rom for å gå helt til 23 pst. i første skritt, eller om reduksjonen til 23 pst. må gjøres i to skritt. Det enkleste vil være å gjøre det i ett skritt. Samtidig settes det til side 5 mrd. kroner som brukes til mer målrettede støtteordninger og kompenserende tiltak. Husholdningene kompenseres da for store deler av merutgiftene som følger av avviklingen av reduserte satser og nullsatser. Samtidig får store deler av næringslivet en avgiftslettelse, mens resten av næringslivet som i dag omsetter med fritak eller reduserte satser, får en mindre avgiftsskjerpelse ved at satsen settes til 23 og ikke 25 pst.

Utvalgets mindretall (*Christiansen*) foreslår at merinntektene heller brukes til å redusere andre skatter og avgifter som er mer vridende enn merverdiavgiften. Dette er i tråd med OECDs anbefalinger av ulike skatteformer. Argumentet styrkes av at merverdiavgiften gjøres mer effektiv gjennom ensartet satsstruktur. Under internasjonal skattekonkurranse er det også et viktig hensyn at forbruk generelt er et relativt immobilt skattegrunnlag. Mindretallet legger også opp til å sette til side 5 mrd. kroner for kompensasjon og mer målrettede støtteordninger ved full innføring av énsatssystemet.

Referanser

- Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (1976). The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation'. *Journal of Public Economics*, pp. 55–75.
- Benedek, D., De Mooij, R., Keen, M., & Wingender, P. (2015). *Estimating VAT Pass Through*. International Monetary Fund.
- CASE Center for Economic and Social Research, IHS Institute for Advanced Studies, Transport and Mobility Leuven og CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (2012). *Study on the economic effects of the current VAT rules for passenger transport*. Brussel: Europakommisjonen.
- Christiansen, V. (2011). *Undersökning om reducerad mervärdeskatt på vissa tjänster med betoning på samhälls-ekonomiska intressen (vedlegg til SOU 2011:24)*. Stockholm: Finansdepartementet.
- Corlett, W. J., & Hague, D. (1953). Complementarity and the excess burden of taxation. *Review of Economic Studies*, pp. 21-30.
- Crawford, I., Keen, M., & Smith, S. (2010). 'Value Added Tax and Excises', i *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.
- Dagligvarehandelen (2018). *Dagligvarefasiten 2018*. Retrieved from https://dagligvarehandelen.no/sites/handelsbladet.no/files/dagligvarefasiten_2018.pdf
- Diamond, P., & Mirrlees, J. (1971). Optimal Taxation and Public Production: Production Efficiency. *American Economic Review*, pp. 8–27.
- DIBS (2018). *Norsk e-handel*. Oslo: DIBS.
- Dybedal, P., Jean-Hansen, V., Ibenholt, K., & Brendemoen, A. (2003). *Betydningen av indirekte skatter og avgifter for norske reiselivsnæringers konkurranseevne*. Oslo: Transportøkonomisk institutt.
- EU (2006). *Rådets direktiv 2006/112/EF*. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>
- EØS-loven (1992). Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (LOV-1992-11-27-109). Hentet fra <https://lovdata.no/NL/lov/1992-11-27-109>.
- Film- og videogramlova (2016). *Lov om film og videogram (LOV-1987-05-15-21)*. Retrieved from <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1987-05-15-21>
- Finansdepartementet (1968). *Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven) (Ot.prp. nr. 17 (1968–69))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (1999). *Nasjonalbudsjettet 2000 (St.meld. nr. 1 (1999–2000))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2000). *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Ot.prp. nr. 2 (2000–2001))*. Oslo: Departementet.
- Finansdepartementet (2003). *Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer (Ot.prp. nr. 1 (2003–2004))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2004). *Skatte- og avgiftsopplegget 2005 (Ot.prp. nr. 1 (2004–2005))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2005). *Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer (Ot.prp. nr. 1 (2005–2006))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2005). *Skatte-, avgifts- og tollvedtak (St.prp. nr. 1 (2005–2006))*. Oslo: Departementet.
- Finansdepartementet (2007). *Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer (Ot.prp. nr. 1 (2007–2008))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2009). *Skatte-, avgifts- og tollvedtak 2010 (Prop. 1 S (2009–2010))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2010). *Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift (utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet) (Prop. 119 LS (2009–2010))*. Oslo: Finansdepartementet.

- Finansdepartementet (2014). *Revidert nasjonalbudsjett 2015 (Meld. St. 2 (2014–2015))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet (2018). *Skatter, avgifter og toll 2019 (Prop. 1 LS (2018–2019))*. Oslo: Finansdepartementet.
- Finanskomiteen (2003). *Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer (Innst. O. nr. 20 (2003–2004))*. Oslo: Finanskomiteen.
- Gaarder, I. (2019, Februar 2). Incidence and distributional effects of value added tax. *The Economic Journal*, pp. 853–876.
- Horwath HTL (2019). *European Chains & Hotels Report 2019*. Horwath HTL.
- Hovedorganisasjonen Virke (2014). Retrieved from Virke.no: <https://www.virke.no/tjenester/rapporter-analyse/rapporter/utvikling-i-gravferdsbransjen/>
- Hovedorganisasjonen Virke (2017). *e-Handelsrapporten 2017*. Oslo: Hovedorganisasjonen Virke.
- Johansen, I. (2003). *Redusert matmoms – fullt prisgjennomslag hindret av kiosker og bensinstasjoner?* Statistisk sentralbyrå.
- Kjuus, J. (2010). *Dagligvarehandel og mat 2010*. Oslo: Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning.
- Konkurransetilsynet (2012). *Svar på høring – utredning av litteratur- og språkpolitiske virkemidler*. Konkurransetilsynet.
- Lavik, R. (2002). *Prisendringer etter merverdiavgiftsreformen*. Statens institutt for forbruksforskning.
- Mathisen, L., Skalpe, O., & Steckmest, E. (1994). *Samfunns- og bedriftsøkonomiske analyser i norsk reiselivsnæring - økonomiske konsekvenser av merverdiavgift på overnattings tjenester*. Bergen: Stiftelsen for samfunns- og næringslivsforskning.
- Menon Economics (2018). *Fjerning av «350-kroners grensen» for import til Norge*. Oslo: Menon Economics.
- Merverdiavgiftsforskriften (2009). *Forskrift til merverdiavgiftsloven (FOR-2009-12-15-1540)*. Retrieved from <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2009-12-15-1540>
- Merverdiavgiftsloven (2009). *Lov om merverdiavgift (LOV-2009-06-19-58)*. Retrieved from <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58>
- Milford, A. B., Spissøy, A., & Pettersen, I. (2012). *Grensehandel – utvikling, årsaker og virkning*. Oslo: Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning.
- Norges Bank (2018). *Kunderetta betalingsformidling 2017*. Oslo: Norges Bank.
- NOU 1990: 11. *Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester*. Oslo: Finansdepartementet.
- NOU 1993: 8. *Bør merverdiavgiften differensieres?* Oslo: Finansdepartementet.
- NOU 2008: 7. *Kulturmomsutvalget*. Oslo: Finansdepartementet.
- NOU 2010: 14. *Lett å komme til orde, vanskelig å bli hørt – en moderne mediestøtte*. Oslo: Kulturdepartementet.
- NOU 2015: 1. *Produktiviteten – grunnlag for vekst og velferd*. Oslo: Finansdepartementet.
- NOU 2019: 8. *Særaggiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer*. Oslo: Finansdepartementet.
- Nærings- og fiskeridepartementet (2018). *Handelsnæringen – når kunden alltid har nett (Meld. St. 9 (2018–2019))*. Oslo: Departementet.
- OECD (2008). *Tax and economic growth*. Paris: OECD.
- OECD (2014). *The Distributional Effects of Consumption Taxes in Finland, France and Switzerland*. Paris: OECD.
- OECD (2018). *Consumption Tax Trends 2018*. Paris: OECD.
- OECD/Korea Institute of Public Finance. (2014). *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*. Paris: OECD.
- Oslo Economics (2014). *Konsekvensanalyse av ulike merverdiavgiftscenarier for bøker*. Oslo: Oslo Economics.
- Oslo Economics (2018). *Effekter av å avvikle 350-kronersgrensen på netthandel fra utlandet*. Oslo: Oslo Economics.
- Pigou, A. C. (1920). *The Economics of Welfare*. London: Macmillan.
- Rambøll (2004). *Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode*. Oslo: Nærings- og handelsdepartementet.
- Ramsey, F. P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, pp. 47–61.
- Samferdselsdepartementet (2017). *Nasjonal transportplan 2018–2029 (Meld. St. 33 (2016–2017))*. Oslo: Samferdselsdepartementet.
- Skattedirektoratet (2016). *Kontinuerlig kortidsutleie av to leiligheter*. Retrieved from <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/kontinuerlig-kortidsutleie-av-to-leiligheter/>
- Skatteetaten (2018). *Merverdiavgiftshåndboken 2018*. Oslo: Skatteetaten.

- SOU 2005:57. *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?* Stockholm: Finansdepartementet.
- SSB (2018). *Husholdningens netthandel (Dokumentasjonsnotat 2018/39)*. Oslo: Statistisk sentralbyrå.
- SSB (2019). *Statistikkbanken*. Retrieved from <https://www.ssb.no/statbank/>
- Statistiknett Reiseliv (2019). *Statistiknett Reiseliv*. Retrieved from <https://www.statistikknett.no/>
- Stigler, G. (1971). The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, pp. 3–21.
- Svensk Handel (2018). *Norsk Detaljhanselskonsumtion i Sverige 2017*. Svensk Handel.
- Weyl, E., & Fabinger, M. (2013, June). Pass-Through as an Economic Tool: Principles of Incidence under Imperfect Competition. *Journal of Political Economy*, pp. 528-583.
- Østmoe, J. H. (2002). *Avgiftsøkonomi – Merverdiavgiftsoverveltning*. Næringsøkonomisk Institutt.
-
-

Norges offentlige utredninger

2018

Arbeids- og sosialdepartementet:

NOU 2018: 6 Varsling – verdier og vern

NOU 2018: 8 Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2018

Barne- og likestillingsdepartementet:

NOU 2018: 18 Trygge rammer for fosterhjem

Finansdepartementet:

NOU 2018: 1 Markeder for finansielle instrumenter

NOU 2018: 3 Krisehåndtering i forsikrings- og pensjonssektoren

NOU 2018: 7 Ny lov om offisiell statistikk og

Statistisk sentralbyrå

NOU 2018: 9 Regnskapsførerloven

NOU 2018: 10 Nye prospektregler

NOU 2018: 12 Energiaksjer i Statens pensjonsfond utland

NOU 2018: 17 Klimarisiko og norsk økonomi

Helse- og omsorgsdepartementet:

NOU 2018: 16 Det viktigste først

Justis- og beredskapsdepartementet:

NOU 2018: 14 IKT-sikkerhet i alle ledd

Kunnskapsdepartementet:

NOU 2018: 2 Fremtidige kompetansebehov I

NOU 2018: 13 Voksne i grunnskole- og videregående opplæring

NOU 2018: 15 Kvalifisert, forberedt og motivert

Landbruks- og matdepartementet:

NOU 2018: 11 Ny fjellov

Nærings- og fiskeridepartementet:

NOU 2018: 5 Kapital i omstillingens tid

Samferdselsdepartementet:

NOU 2018: 4 Sjøveien videre

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
www.publikasjoner.dep.no
Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: Departementenes sikkerhets- og
serviceorganisasjon – 05/2019