

Dokumenttype	NOU 1990:11	Dokumentdato	1990-05-00
Tittel	Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester		
Utvalgsleder	Storvik, Kjell		
Utgiver	Finans- og tolldepartementet		
Oppnevnt	1985-12-06	Sider	244
Kapittel	2 - Sammendrag og konklusjoner		
	2.1 Innledning		

Utvalgets mandat for så vidt gjelder denne delutredningen har vært å vurdere en utvidet avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Allerede etter de avgiftsregler som nå gjelder er en rekke tjenesteytelser trukket inn under avgiftsområdet. Det representerer derfor ikke noe nytt at omsetning av tjenester belegges med merverdiavgift. Det avgiftspliktige området for tjenester er imidlertid avgrenset anderledes enn for varer. For omsetning av varer foreligger det en generell plikt til å beregne merverdiavgift dersom det ikke er gitt særskilte unntak. Avgiftsplikten for omsetning av tjenester er derimot avgrenset på en helt annen måte, ved at det bare er de tjenester som er direkte oppregnet i merverdiavgiftsloven som skal avgiftsberegnes.

Fordi utvalget i denne omgang bare har som mandat å vurdere området for avgiftsplikt på tjenester, har en ikke funnet grunn til å gi noen fullstendig beskrivelse av det gjeldende avgiftssystemet.

Utredningen inneholder derfor ikke noen generell beskrivelse av hvordan merverdiavgiftssystemet fungerer med hensyn til beregning av utgående avgift og retten til fradrag for inngående avgift samt oppkreving og innbetaling av avgift. Dette er forhold som vil bli behandlet i en senere utredning hvor det skal tas stilling til et forslag om forenklet avgiftsberegning mellom næringsdrivende. I den neste utredningen skal også behandles spørsmål om rettsikkerhet og konkurranseforholdet mellom offentlig og privat virksomhet. Beskrivelsen av tidligere og gjeldende regler er derfor i store trekk begrenset til de regler som relaterer seg til avgift på omsetning av tjenester.

En utvidelse av avgiftsplikten for tjenester kan gjøres på ulike måter, og for å få et bredest mulig vurderingsgrunnlag har utvalget i stor utstrekning trukket sammenligning til andre land. Alle land innen EF praktiserer allerede et system med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, og det er derfor lagt vekt på å beskrive de regler som gjelder innen EF-området. Videre er det i Sverige foretatt en utredning om avgiftsplikten for tjenester og en har funnet det hensiktsmessig å redegjøre for de synspunkter som har kommet til uttrykk i denne utredningen.

Utvalget har i sitt arbeid lagt til grunn at det som utgangspunkt er de rent avgiftsrettslige og systemtekniske prinsipper ved en utvidelse av avgiftsområdet for tjenester som skal utredes. Det er derfor særlig hensynet til et konsekvent avgiftssystem som ligger til grunn for utvalgets vurderinger og konklusjoner, og bare i mindre utstrekning er det knyttet bemerkninger til om det av andre grunner anses ønskelig å holde en særskilt tjenesteytelse utenfor det avgiftspliktige området eller å foreslå avgiftsplikt. Av denne grunn har en heller ikke foretatt noen nærmere vurdering av de uttalelser som er innkommet fra enkelte bransjehold, og hvor bransjens standpunkter i det alt vesentlige er begrunnet ut ifra andre hensyn enn de rent avgiftsrettslige. En har således heller ikke beveget seg inn på ulike fordelingspolitiske vurderinger, men i noen grad redegjort for alternative løsningsmuligheter for områder som må antas å bli gjenstand for politisk debatt.

2.2 Avgiftsplikt for tjenester etter tidligere og gjeldende regler

I kapittel 3 er det først foretatt en gjennomgang av de regler som gjaldt for beregning av avgift på omsetning av tjenester under det sisteleddssystemet som virket frem til 1970. Det konstateres at avgiftsplikten for tjenester var meget begrenset under systemet med alminnelig omsetningsavgift og at dette først og fremst var en avgift på omsetning av varer. Avgiftsplikten for tjenester gjaldt arbeid på varer, bygg og anlegg og dessuten var hårpleie og skjønnhetspleie trukket inn under avgiftsområdet. Før 1968 var det vesentlige avgiftsfritak innen bygg- og anleggsvirksomhet, men etter dette tidspunkt var det som hovedregel avgiftsplikt på alle tjenesteytelser innen denne sektor.

Avgiftsområdet for omsetning av tjenester ble vesentlig utvidet ved innføringen av merverdiavgiftssystemet i 1970. Av nye tjenester som ble trukket inn under det avgiftspliktige området kan nevnes utleie av varer, varetransport, serveringstjenester, reklametjenester, telekommunikasjonstjenester, EDB-tjenester, teknisk konsulentbistand m.v. Selv om utvidelsen av avgiftsplikten på tjenesteområdet var betydelig i forhold til de regler som gjaldt under sisteleddsavgiften, ble det funnet mest hensiktsmessig å gi en positiv oppregning i loven av vedkommende tjenesteytelser. Systemet etter gjeldende regler er derfor slik at avgiftsplikten bare omfatter de tjenester som er direkte oppregnet i merverdiavgiftsloven, mens omsetning av alle andre tjenesteytelser faller utenfor.

Ved vurderingen av hvilke tjenester som burde omfattes av avgiftsplikten ble det den gang lagt vekt på fiskale hensyn. Videre ble det ansett viktig å trekke de tjenester som har direkte betydning for produksjonspris og kalkulasjon av omsetningen for det øvrige næringsliv inn under avgiftsområdet. Dette var svært viktig fordi retten til fradrag for inngående avgift ville gjøre det mulig å hindre at det mellom registrerte næringsdrivende oppsto noen form for "skjult" avgiftsbelastning.

En vurdering av de tjenester som etter merverdiavgiftslovens bestemmelser er trukket inn under avgiftsområdet fremgår av en innstilling av 20 desember 1966 fra Skattekomiteen av 1966, Underutvalget for omsetningsavgift. I kapittel 3 er underutvalgets avgiftsmessige vurdering referert, slik at de begrunnelser som dengang ble gitt om avgiftsplikt på de enkelte tjenesteområder også fremkommer.

For en rekke tjenesteytelser som faller utenfor avgiftsområdet er det i mval. § 28a åpnet adgang til frivillig registrering. Det er gitt en beskrivelse av formålet med denne bestemmelsen og nevnt hvilke næringsdrivende som kan søke om slik registrering. Videre er det gitt en kort omtale av hvilke avgiftsmessige konsekvenser disse reglene har for de næringsdrivende som registreres frivillig i avgiftsmanntallet.

For visse typer omsetning er det i mval. § 16 og § 17 gitt særskilte unntak fra plikten til å beregne utgående avgift av tjenester som positivt er trukket inn under avgiftsområdet. I de tilfeller hvor omsetningen av en tjeneste er unntatt etter en av disse bestemmelsene foreligger det likevel rett til fradrag for inngående avgift selv om den næringsdrivende er fritatt fra å beregne utgående avgift av omsetningen. Et slikt unntak gir derfor en helt annen avgiftsmessig virkning enn om tjenesteytelsen hadde vært holdt utenfor avgiftsområdet, fordi det i sistnevnte tilfelle ikke er mulig å gjøre fradrag for den inngående avgiften som påløper ved forskjellige anskaffelser.

Unntakene kan deles inn i tre hovedgrupper, hvor det særlig er omsetning til utlandet, til norske skip og fly i utenriks fart, til utenlandske skip og fly og til offshore petroleumsvirksomhet som er den viktigste gruppen. Den andre gruppen gjelder omsetning til visse norske skip og fly, mens den tredje gruppen inneholder andre spesielle unntak. Av unntak i sistnevnte gruppe kan nevnes transporttjenester som består i ferging av kjøretøyer, reklametjenester for utenlandsk regning og tjenester til offentlig vei. Utvalget har i kapittel 3 gitt en nærmere omtale av de forskjellige

unntakene og begrunnelsen for de enkelte regler.

I mval. § 14 er det bl.a gitt regler for beregning av uttak av tjenester. Hovedprinsippene etter denne bestemmelsen er i korte trekk beskrevet til slutt i kapittel 3.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.3 Avgiftsreglene for tjenester i EF og Norden

Kapittel 4 omhandler avgiftsreglene for omsetning av tjenester innen EF og i de nordiske land. Det er i første rekke lagt vekt på en kortfattet beskrivelse av hovedtrekkene i gjeldende regler, men både når det gjelder EF og Sverige er det også gitt en omtale av foreslåtte endringer for beregning av merverdiavgift på tjenester.

I kapittel 7 har utvalget behandlet avgiftsplikten for enkelte sentrale tjenesteområder. I tilknytning til denne behandlingen, er det også gjort rede for hvilke avgiftsregler som gjelder for vedkommende tjenesteområde innen EF og i Danmark og Sverige.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.3 Avgiftsreglene for tjenester i EF og Norden

2.3.1 Avgiftsreglene innen EF

Innledningsvis er det gitt en oversikt over de direktiver som nå gjelder for avgiftsberegningen, samt de forslag til direktiver som er fremsatt. Den nærmere gjennomgang av direktivene er imidlertid begrenset til de direktiver og forslag som er av interesse for beregning av avgift på omsetning av tjenester. Dette gjelder i særlig grad det 6 avgiftsdirektiv av 17 mai 1977, som tar sikte på en harmonisering av medlemsstatenes grunnlag for beregning av merverdiavgift. Videre er avgiftsplikten for tjenester behandlet i det 18 direktiv og i forslag til et 19 direktiv.

Etter det 6 direktiv er avgiftsplikten for omsetning av tjenester generell. Alle tjenesteytelser omfattes derfor av avgiftsplikten med mindre det er gitt et positivt unntak for vedkommende tjenesteområde. På en rekke sentrale områder som helse, sosial, undervisning, bank og forsikring, fast eiendom, idrett og kultur er det i større eller mindre grad gjort unntak fra avgiftsplikten. Det er imidlertid gitt overgangsregler som gir det enkelte medlemsland adgang til å fravike direktivets hovedbestemmelser, og det 6 direktiv innebærer derfor ingen fullstendig harmonisering av området for avgiftsplikt. På bakgrunn av overgangsreglene kan det enkelte lands lovgivning for merverdiavgiften både inneholde unntak ut over bestemmelsene i direktivet, og avgiftsplikt for områder som etter forutsetningene skulle vært unntatt. I egne bilag til direktivet (bilag E og F), er det gitt en nærmere oppregning over de varer og tjenester som kan gis en annen avgiftsberegning enn forutsatt i hovedbestemmelsen.

I utgangspunktet var overgangsreglene i første omgang ment å gjelde i fem år fra 1 januar 1978, og Kommisjonen har for Rådet fremsatt flere forslag til avvikling av disse reglene. I juli 1989 ble det vedtatt et 18 avgiftsdirektiv, hvor det ble bestemt at flere av unntakene både på E-listen og F-listen skal avvikles innen nærmere angitte tidsrammer. Direktivet innebærer imidlertid ingen fullstendig harmonisering av avgiftsområdet, og på visse områder vil det fortsatt være adgang til å fravike hovedbestemmelsene i det 6 direktivet.

Under behandlingen av avgiftsreglene innen EF er det også gitt en

oversikt over avgiftssatsene i de enkelte medlemsland. Videre er det gitt en kortfattet redegjørelse for forslaget om harmonisering av avgiftssatsene.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner
 2.3 Avgiftsreglene for tjenester i EF og Norden
 2.3.2 Avgiftsreglene i de nordiske land

Fremstillingen er konsentrert om reglene i Danmark og Sverige, og omhandler også her i hovedtrekk de avgiftsregler som gjelder for omsetning av tjenester. Av de nordiske land er det bare Danmark som i flere år har praktisert en generell avgift på omsetning av tjenester. Utvalget har derfor funnet det av betydning å beskrive hvorledes dette avgiftsområdet er avgrenset. I dette kapitlet er det også beskrevet hvilke begrensninger som gjelder for retten til å gjøre fradrag for inngående avgift.

Det gjeldende svenske merverdiavgiftssystemet for omsetning av tjenester er i likhet med det norske systemet basert på en oppregning av de tjenester som er avgiftspliktige. Avgrensningen av avgiftsområdet er likevel ikke identisk, og det svenske systemet inneholder også særskilte regler om redusert beregningsgrunnlag for visse varer og tjenester. Disse reglene er gitt en kort omtale, samtidig som det også er gitt en oversikt over begrensningene i fradragsretten for inngående avgift.

I Sverige ble det i juni 1987 nedsatt en komite - "Kommitten for indirekte skatter" - som bl.a fikk i oppdrag å utrede muligheten for en generell avgift på omsetning av tjenester. Denne komiteen avga sin innstilling i juni 1989. Både i kapittel 4 og under behandlingen av de enkelte tjenesteområder er det gjort rede for de forslag som er fremsatt. I korte trekk kan det nevnes at sentrale tjenesteområder som helse, sosial, utdanning, bank og forsikring samt fast eiendom foreslås holdt utenfor avgiftsområdet. Videre foreslås det betydelige fritak på kultur-, underholdnings- og idrettssektoren. De fritaksbestemmelsene som er foreslått harmoniserer i stor grad med de regler som praktiseres innen EF.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner
 2.4 Generelt om hovedprinsippene i merverdiavgiftssystemet

Avgiftsplikten for omsetning av tjenester bygger etter gjeldende regler på en oppregning av hvilke tjenester som er avgiftspliktige. Utvalget har i kapittel 5 vurdert om en utvidelse av avgiftsområdet fortsatt bør bygge på en slik oppregning, eller om det er mest hensiktsmessig med et system hvor avgiftsplikten er generell, men hvor det gis særskilte unntak.

Utvalget har kommet frem til at en modell med generell avgiftsplikt på tjenester er mest hensiktsmessig for avgrensning av området for avgiftsplikt. En slik modell gjør det ikke nødvendig å identifisere alle tjenester som er aktuelle for avgiftsplikt, og vil heller ikke skape de samme fortolkningsproblemer i forhold til hvilke tjenester som faller utenfor avgiftsområdet som en særskilt oppregning må antas å føre til. Selv om det etter en slik modell må gis en oppregning av unntakene, forutsettes denne oppregningen likevel å bli langt mer begrenset enn en oppregning av de avgiftspliktige tjenestene. Ytterligere ser utvalget det som en fordel at nye tjenesteytelser da automatisk vil bli underlagt avgiftsplikt. Hvilken modell som velges har ikke betydning for den materielle avgiftsplikten.

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av tjenestebegrepet. Utvalget foreslår en negativ avgrensning av hva som skal anses som en tjeneste, ved at alle ytelser som ikke er vare eller fast eiendom anses som en tjeneste. Det forutsettes at definisjonen av vare opprettholdes på samme måte som i dag.

I kapittel 5 er det videre pekt på forskjellige hensyn som etter utvalget mening bør tillegges vekt ved utformingen av et konsekvent avgiftssystem. Det konstateres at merverdiavgiften er en avgift på forbruk i vid forstand, og at utgangspunktet for et konsekvent avgiftssystem er at alt forbruk skal avgiftsbelegges. Det er også andre grunner som gjør at avgiften bør være så generell som mulig: Avgiftssystemet skal være mest mulig nøytralt, slik at det ikke påvirker forbruksvalg eller næringsstruktur. Det skal videre være så nøytralt som mulig mellom de næringsdrivende, slik at det ikke oppstår kumulative virkninger eller gir elementer av skjult avgiftsbelastning. Avgiftsreglene bør også være enkle å praktisere, og et system hvor det i minst mulig grad må foretas kompliserte fordelinger av inngående og utgående avgift er derfor å foretrekke.

For at avgiftsplikt overhodet skal være aktuell, må visse forutsetninger være oppfylt: Det må foreligge omsetning av vedkommende ytelse, og denne omsetning må som hovedregel skje i næring.

Kravet til omsetning gjør at en tjeneste som ytes vederlagsfritt ikke under noen omstendighet vil bli avgiftspliktig selv om denne tjeneste ikke er særskilt unntatt. Det kan forekomme at tjenester som ytes vederlagsfritt av det offentlige også omsettes av private næringsdrivende. Dette kan være et moment som taler for å unnta vedkommende tjeneste fra avgiftsplikt. Videre er det flere tjenesteytere som mottar generell økonomisk støtte til driften eller til direkte nedskrivning av prisen for ytelsen. I relasjon til merverdiavgiftslovens bestemmelser er kravet til omsetning oppfylt, og ved en generell avgiftsplikt skal det da beregnes avgift med mindre tjenesten er særskilt unntatt. Forutsatt at det er det faktiske vederlaget som blir gjenstand for avgiftsberegning, kan avgiftsplikt på et slikt område føre til tilbakebetaling gjennom fradragretten for inngående avgift. Det kan ikke automatisk legges til grunn at kravet til næring i et slikt tilfelle ikke er oppfylt.

Etter utvalgets mening bør provenymessige konsekvenser tillegges vekt for spørsmålet om avgiftsplikt. Det kan derfor synes lite hensiktsmessig å avgiftsbelegge tjenesteområder som mottar offentlig støtte og som av denne grunn vil gi et negativt proveny. Det kan likevel ikke legges avgjørende vekt på slike forhold, og ut i fra andre hensyn, f.eks hensynet til nøytralitet, kan det være ønskelig at unntak også på slike områder begrenses så langt det er mulig.

Et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet er at avgiftspliktige næringsdrivende skal ha rett til fradrag for inngående avgift av de anskaffelser som er til bruk i virksomheten. Likevel inneholder merverdiavgiftsloven regler som i visse tilfeller avskjærer retten til fradrag, selv om dette refererer seg til anskaffelser som er til bruk i virksomheten. Disse reglene synes dels å være begrunnet i kontrollmessige hensyn, ved at det kan være vanskelig å avgjøre om vedkommende anskaffelse er til bruk i virksomheten eller til privat bruk, dels i at visse anskaffelser anses å ha karakter av endelig forbruk. Ved utvidelse av avgiftsområdet for omsetning av tjenester, kan det være tungtveiende grunner som gjør det nødvendig å fastsette ytterligere regler om avskjæring av fradragretten. Det er særlig fradragretten for hotellopphold og bruk av personkjøretøy som er vurdert av utvalget.

Selv om det tilstrebes en mest mulig generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, er det likevel forhold som gjør det nødvendig med unntak på visse områder. Med unntak tenkes det i første rekke på at vedkommende tjenesteytelse holdes utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde, slik at det ikke skal beregnes avgift av omsetningen, og at det heller ikke foreligger rett til fradrag for inngående avgift. Den andre formen for unntak er at omsetningen av en ytelse er særskilt fritatt for beregning av utgående avgift, men at det likevel foreligger fradagsrett for anskaffelser til bruk i virksomheten. Slike unntak er som oftest begrunnet ut i fra særskilte forhold for vedkommende bransje.

Utvalget har til slutt i kapittel 5 pekt på momenter som kan begrunne at

enkelte tjenesteytelser holdes utenfor avgiftsområdet. Det er vist til at like ytelser bør behandles avgiftsmessig likt, at provenymessige konsekvenser bør tillegges vekt, at avgiftstekniske hensyn kan gjøre et tjenesteområde lite egnet for avgiftsplikt, og at harmoniseringen i forhold til andre land bør vektlegges. Disse momentene må likevel avveies mot de generelle hensyn til et konsekvent system. Dette kan føre til at ikke alle hensyn lar seg forene, og at det ikke er til å unngå at det skapes problemer med hensyn fordeling av inngående og utgående avgift på enkelte tjenesteområder.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.5 Økonomiske beregninger

For å kunne danne seg et bilde av de provenymessige virkningene av en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester, har utvalget fått beregnet forventet proveny ut i fra tre ulike alternativer til en utvidelse av avgiftsplikten. Beregningene er foretatt av Statistisk Sentralbyrå og er gjort på grunnlag av nasjonalregnskapet for 1986. Beregninger basert på tall fra 1986 vil ikke gi noe godt bilde på størrelsen av forventet proveny, men for utvalget har hovedmålet med disse beregningene vært å få anslått hvilke alternativer som kan forventes å gi positivt proveny, og om det er mulig å peke på områder som vil gi det motsatte resultat.

Det første alternativet forutsetter avgiftsplikt uten særskilte unntak på alle tjenester som produseres, og omfatter både offentlig og privat virksomhet. Det andre alternativet er basert på et system hvor det fastsettes unntak for de samme områder som etter det danske systemet, mens det i det tredje alternativet er forutsatt unntak for visse sentrale tjenesteområder (helse, utdanning, persontransport og utleie av fast eiendom). Beregningene bygger på bestemte forutsetninger som er beskrevet i kapittel 6.

Resultatet av beregningene viser at det bare er det alternativet hvor avgiftsområdet avgrenses på samme måte som etter det danske systemet, som vil gi positivt avgiftsproveny for så vidt gjelder merverdiavgiften. En avgrensning av avgiftsområdet som forutsatt i de to andre alternativene vil gi en nedgang i provenyet. Denne nedgangen blir størst etter det alternativ som bygger på full avgiftsplikt uten unntak, og betydelig mindre ved det alternativ som begrenser unntakene til noen få særskilte tjenesteområder. Provenyberegningene blir vesentlig endret når det også tas hensyn til investeringsavgiften. Utvalget har redegjort for dette, men ikke funnet å kunne vektlegge dette forhold når det skal vurderes hvilke tjenesteområder som bør belastes med merverdiavgift.

Bakgrunnen for at full avgiftsplikt uten unntak vil gi nedgang i provenyet, er at flere av de tjenesteyterne som da blir trukket inn under avgiftsområdet gis offentlig støtte til nedskrivning av prisene. Når det forutsettes at utgående avgift bare skal beregnes av det vederlag som betales for tjenesten (f.eks egenandelen ved helsetjenester), mens det fullt ut foreligger rett til fradrag for inngående avgift, vil provenyet for flere tjenesteområder kunne bli negativt fordi inngående avgift overstiger utgående avgift. Dette forhold illustreres også godt når disse beregningene blir sammenholdt med de beregningene som forutsetter at særlig helse og utdanning holdes utenfor avgiftsområdet. Selv om også dette alternativet gir et negativt proveny, er dette provenytapet likevel langt mindre.

Utvalget har sett på muligheten av å beregne provenyet for hvert enkelt av de tjenesteområder som vurderes med hensyn til avgiftsplikt. Slike beregninger er imidlertid avhengig av den avgiftsmessige status for alle andre næringer, fordi det bare er omsetning til ikke-registrerte kjøpere som gir endelig avgiftsinngang til statskassen. For visse enkelttjenester er det i slutten av kapittel 6 likevel gjort slike provenyberegninger. Disse beregningene forutsetter at det danske avgiftssystemet gjelder for resten av

tjenesteområdet.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.6 De enkelte tjenesteområder

Utvalget har i kapittel 7 foretatt en avgiftsmessig vurdering av enkelte tjenesteområder. Det har ikke vært mulig å foreta noen uttømmende oppregning av hvilke nye tjenesteområder som vil bli omfattet av en generell avgiftsplikt på tjenester, og behandlingen er derfor begrenset til sentrale tjenestegrupper som i dag faller utenfor avgiftsområdet. Dette gjelder både tjenester som etter utvalgets forslag vil bli avgiftspliktige og tjenester som foreslås unntatt. Et system med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester forutsetter imidlertid at det er unntakene som skal begrunnes særskilt, og alle de tjenesteområdene som er foreslått unntatt er derfor omtalt i dette kapittelet.

Behandlingen av de enkelte tjenesteområder tar sikte på å beskrive de faktiske forhold som etter utvalgets oppfatning er av betydning for vurderingen av en eventuell avgiftsplikt. Det er i hovedsak de avgiftsrettslige og systemtekniske prinsipper som ligger til grunn for utvalgets vurderinger, og bare i mindre grad er det knyttet bemerkninger til andre forhold.

1) Helsetjenester. Det foreslås at helsetjenester, herunder tannhelsetjenester, holdes utenfor avgiftsområdet. Utvalget viser til at det eksisterer ulike betalingsordninger for de forskjellige helsetjenester, og at enkelte av disse tjenestene ikke er aktuelle for avgiftsplikt fordi det ikke betales noe vederlag.

For de ytelsene hvor det betales en egenandel, og det er dette vederlaget som skal danne grunnlag for avgiftsberegningen, antas det at inngående avgift vil overstige utgående avgift slik at provenyet blir negativt. Bare i visse situasjoner betales det fullt vederlag for en helsetjeneste (eksempelvis behandling hos kiropraktor ut over et visst antall behandlinger).

Samlet sett finner utvalget at både avgiftstekniske og provenymessige betraktninger taler for å holde helsetjenester utenfor avgiftsområdet. Den nærmere avgrensning av hva som anses som en helsetjeneste foreslås i utgangspunktet knyttet til folketrygdlovens refusjonsbestemmelser. Utvalget ser imidlertid ikke bort i fra at også andre tjenester enn de som er refusjonsberettiget kan anses som en helsetjeneste, og i slike tilfeller kan det være nødvendig å gi nærmere regler om at vedkommende faginstans, f.eks. Helsedirektoratet, uttaler seg om arten av den tjenesten som ytes.

En avgrensning av området for helsetjenester som skissert ovenfor fører til at skjønnhetspleie fortsatt blir avgiftspliktig. Videre forutsettes det at den virksomhet som drives av f.eks private helsestudioer, slankeinstitutter, solstudioer etc vil falle inn under avgiftsområdet.

Utvalgets forslag på dette punkt faller i hovedtrekk sammen med det svenske forslaget og med hovedregelen innen EF.

2) Sosiale tjenesteytelser. Med sosiale tjenesteytelser forstås virksomhet både i og utenfor institusjon. Eksempelvis gjelder dette aldershjem, barne- og ungdomshjem, hjemmehjelp- og husmorvikartjenester samt andre avlastnings- og støttetiltak i hjemmene. Vurdert i forhold til avgiftsreglene må også drift av barnehager, fritidsklubber etc anses som deler av de sosiale tjenesteytelsene.

På samme måte som for helsetjenester er det forskjellige betalingsordninger for de tjenester som tilbys. Det antas at avgiftsplikt knyttet til egenbetalingen i de tilfeller hvor dette oppkreves, ikke vil føre til økt proveny. De atypiske oppgjørsformer som gjør seg gjeldende i denne sektor, taler etter utvalgets mening for

et unntak fra avgiftsplikt. Utvalget har generelt uttalt at samme type virksomhet bør vurderes likt i relasjon til avgiftsreglene når det offentlige gir støtte til visse driftsformer mens det for en likeartet tjeneste betales fullt vederlag. I den utstrekning offentlige barnehager holdes utenfor avgiftsområdet, mener utvalget at også den private dagmammavirksomheten bør unntas.

Utvalget har påpekt at et unntak for sosiale tjenesteytelser kan føre til avgrensingsproblemer i forhold til enkelte andre ytelser. Det vises her særlig til at utviklingen på deler av dette område, særlig når det gjelder ytelser utenfor institusjon innen eldreomsorgen, går i retning av å yte tjenester som ordinært må kjøpes av private næringsdrivende. Utvalget finner det likevel ikke hensiktsmessig at et unntak for sosiale tjenesteytelser baseres på en uttømmende oppregning av hvilke ytelser som skal være unntatt, men at dette avgjøres etter en konkret vurdering av forvaltningen.

Sosiale tjenesteytelser er som hovedregel unntatt fra avgiftsplikt også innen EF. Videre forutsetter det svenske forslaget at slike tjenester unntas fra avgiftsområdet.

- 3) Undervisningstjenester. For at utvalget skal kunne vurdere om undervisningssektoren eller deler av denne er egnet for avgiftsplikt, er det gitt en kortfattet beskrivelse av det norske undervisningssystemet. Det er særlig lagt vekt på de forskjellige betalings- og tilskuddsordningene, og utvalget konstaterer at merverdiavgiftslovens krav til omsetning uten videre fører til at det ikke er aktuelt med avgiftsplikt på de undervisningstjenester som fullt ut dekkes av det offentlige. Flere private skoler, hvor eleven betaler en del av undervisningen, har paralleller innen det offentlige skoleverket. Utvalget foreslår at det gis unntak for denne undervisningen, slik at likeartet undervisning gis den samme avgiftsmessige behandling.

I prinsippet er det bare konsumet av varer og tjenester som skal rammes av merverdiavgift. For undervisningstjenester betyr dette at undervisning som tar sikte på å bygge opp kompetansen for utøvelsen av et yrke anses som en investering, mens undervisning for å dekke personlige behov anses som forbruk. Flere undervisningsinstitusjoner slik som brevskoler, opplysningsorganisasjoner etc tilbyr undervisning i rene skolefag som språk, historie etc. Utvalget finner ikke grunn til å behandle slik undervisning anderledes enn tilsvarende undervisning i det private skoleverket for øvrig. Dette betyr at all undervisning som anses kompetansegivende foreslås unntatt fra avgiftsområdet uansett hvem som omsetter tjenesten eller om det oppkreves vederlag.

Utvalget finner ikke grunn til å foreslå unntak for den undervisning som ikke er kompetansegivende. Forslaget innebærer at all fritidsrettet opplæring som eksempelvis danseundervisning etc blir avgiftspliktig. For kjøreskolene er all opplæring som fører frem til førerkort for personkjøretøy ansett avgiftspliktig. Videre vil ikke-kompetansegivende undervisning i regi av eksempelvis brevskoler, opplysningsorganisasjoner etc falle inn under avgiftsområdet. Det samme gjelder folkehøyskolenes kortkurs. Dette gjelder selv om det gis økonomisk støtte til undervisningen slik at eleven bare betaler en egenandel. Avgiftsplikt på dette området fører til at undervisningsinstitusjoner som både har kompetansegivende og fritidsrettet undervisning vil få omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Selv om dette vil skape fordelingsproblemer for slike institusjoner, og således ikke gir den beste avgiftstekniske løsningen, mener utvalget at en annen avgrensning kan føre til en svekket nøytralitet innen undervisningsområdet.

Innen EF er en rekke undervisningstjenester i offentlig regi unntatt fra avgiftsplikt, og for annen undervisning kan det enkelte land sette nærmere vilkår for eventuelle unntak. Utvalgets forslag samsvarer i hovedtrekk med de reglene som praktiseres i Danmark, men bryter med det svenske forslaget hvor det er forutsatt et generelt unntak for undervisningstjenester.

- 4) Utleie av fast eiendom. Det er gitt en omfattende beskrivelse av gjeldende avgiftsregler for utleie av fast eiendom, herunder de regler som gjelder for hotellsektoren. Utvalget konstaterer at det i visse

situasjoner knytter seg avgrensningsproblemer både til beregningsgrunnlaget for utgående avgift og til hvilken del av den inngående avgift som er fradragsberettiget.

Utvalget har kommet til at mulige avgiftsrettslige og avgiftstekniske problemer bør føre til at utleie av boliger unntas fra avgiftsplikt. For utleie av næringseiendommer vil avgiftsplikt føre til nøytralitet mellom registrert næringsvirksomhet som drives fra eide og leide lokaler, ved at kumulative effekter vil bli fjernet. Selv om slike forhold må tillegges betydelig vekt ved vurderingen av avgiftsplikt, foreslår utvalget likevel at også utleie av næringseiendommer unntas fra avgiftsområdet. Avgjørende for utvalgets standpunkt er at regler om avgiftsplikt synes å skape flere problemer enn det som i dag er tilfelle. Det vises her eksempelvis til de fordelingsproblemer som må forventes å oppstå ved utleie av kombinerte bolig- og næringseiendommer, og til avgrensningen av avgiftsområdet for mindre utleieforhold. Utvalget finner at avgiftssystemets krav til nøytralitet like godt kan ivaretas gjennom muligheten for frivillig registrering, og foreslår at denne ordningen utvides til også å gjelde drift av fast eiendom. Det foreslås videre at adgangen til frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom opprettholdes.

Utvalget finner ikke grunn til å foreslå at unntaket også gjøres gjeldende for utleie av fast eiendom for parkering av kjøretøyer og opplag av båter.

Videre foreslås det at unntaket heller ikke gjøres gjeldende for utleie av rom i hoteller o.l. Ut i fra avgiftsrettslige prinsipper har utvalget ikke funnet momenter som gir grunnlag for å unnta denne virksomheten fra avgiftsplikt. Etter utvalgets mening vil avgiftsplikt på dette området også gi en langt bedre avgiftsteknisk løsning i forhold til de regler som nå gjelder.

For å hindre konkurransevridninger, må også den virksomhet som drives av moteller, campingplasser etc gis den samme avgiftsbehandling som hotellene. Avgiftsplikten må avgrenses mot utleie av rom til boligformål, eksempelvis utleie av møblerte hybler, og utvalget har derfor foreslått at det er utleie for kortere tidsrom enn 1 måned som utløser avgiftsplikt. Romutleie fra hoteller, moteller etc forutsettes likevel å være avgiftspliktig selv om utleien skjer for lengre tidsrom. Videre foreslås det at avgiftsplikt for utleie av hytter begrenses til hytter som ikke prosentlignes etter skatteloven § 42b. På denne måten vil privat utleie av hytter i all hovedsak falle utenfor avgiftsområdet.

På bakgrunn av reglene om avskjæring av fradragsretten for serveringstjenester, har utvalget funnet det naturlig å vurdere om registrerte næringsdrivende bør ha rett til fradrag for inngående avgift av hotellopphold. Utvalget har på dette punkt delt seg i synet på fradragsretten. Bl.a under henvisning til at det vanskelig lar seg kontrollere om utgifter til hotellopphold reelt vedrører virksomheten eller om utgiften er av privat karakter, samt at forskjellige avgiftsregler for utgifter til servering og opphold på ny vil føre til fordelingsproblemer, har utvalgets flertall gått inn for at fradragsretten avskjæres. Utvalgets mindretall har også forskjellig oppfatning av hvor langt fradragsretten bør strekke seg. Utvalgets formann og nestformann (Storvik og Zimmer) mener at inngående avgift av utgifter til hotellopphold bør være fradragsberettiget selv om utgifter til servering nektes fradragsført. Medlemmene Skjøsberg og Wahlstrøm mener at retten til fradrag for servering og opphold bør være lik, og foreslår derfor at reglene for utgifter til servering endres.

De regler som er foreslått for utleie av fast eiendom er tilnærmet i samsvar med reglene innen EF og de regler som er foreslått i Sverige. Den største forskjellen ligger i flertallets forslag om avskjæring av fradragsretten for inngående avgift av hotellopphold. Av de land det er sammenlignet med, kan utvalget bare se at det er Danmark som praktiserer liknende regler.

- 5) Persontransport. Under dette avsnittet har utvalget også gitt en beskrivelse av de avgiftsreglene som gjelder for driftsmidler til bruk i persontransport, og de særskilte reglene som gjelder for anskaffelse og drift av personkjøretøyer.

Utvalget har ikke funnet tungtveiende avgiftstekniske grunner som gjør at persontransport bør holdes utenfor en generell avgiftsplikt. Det legges til grunn at det er billettprisen som blir gjenstand for avgiftsberegning, og det vil derfor ikke oppstå spørsmål om beregningsgrunnlaget for utgående avgift selv om det ytes offentlig støtte til rutegående transport. De beregninger som er foretatt viser at avgiftsplikt på dette området vil gi positivt proveny til tross for disse støtteordningen. Det er videre påpekt at like regler for vare- og persontransport vil fjerne de problemer som nå foreligger med hensyn til fordeling av inngående avgift for de næringsdrivende som driver begge typer virksomhet.

Det foreslås at avgiftsplikten av konkurransehensyn gjøres gjeldende for all innenlands persontransport. For internasjonal transport foreslås det fritak på linje med det fritaket som nå gjelder for transport av varer. Dette innebærer at all direkte persontransport til eller fra utlandet fritas for beregning av utgående avgift, også den innenlandske delen av slik transport.

Avgiftsplikt på persontransport nødvendiggjør etter utvalgets mening at det foretas endringer i de særskilte reglene om fradrag for inngående avgift ved anskaffelse og drift av personkjøretøyer.

Det foreslås derfor at det gis rett til fradrag for anskaffelse og drift av personkjøretøyer til bruk i persontransport mot vederlag. Reglene om avskjæring av fradragsretten for personkjøretøyer til bruk i annen avgiftspliktig virksomhet foreslås likevel opprettholdt, med unntak av anskaffelse og drift av personkjøretøyer til bruk i kjøreskoler.

Utvalgets forslag er også på dette området basert på avgiftsrettslige og systemtekniske vurderinger, men på dette særskilte området har utvalget funnet grunn til å peke på alternative løsninger. Dersom den kollektive persontransporten ønskes tilgodesett, kan dette gjennomføres enten ved at disse tjenestene helt unntas fra avgiftsområdet, eller ved at det gis særskilte fritak for beregning av utgående avgift. For å motvirke økt bruk av personbil kan også bensinavgiften heves.

I den svenske utredningen er det foreslått avgift på persontransport. Innen EF er hovedregelen at persontransport er avgiftspliktig, men i en overgangsperiode er det gitt adgang til å unnta slike tjenester. Dette unntaket er gjennomført i Danmark.

- 6) Reisebyråer. Reisebyråenes virksomhet er nær tilknyttet de fleste former for persontransport, og etter utvalgets mening lar det seg vanskelig gjøre å sette reisebyråene i en annen avgiftsmessig stilling enn transportørene. Under forutsetning av avgiftsplikt for persontransport, foreslås det at også reisebyråenes virksomhet blir omfattet av avgiftsplikten.
- 7) Postverket. Utvalget foreslår at Postverkets tjenester med postombringelse holdes utenfor avgiftsområdet. Det er lagt vekt på de avgiftstekniske problemer som må antas å knytte seg til beregning av merverdiavgift på porto, samt at det for disse tjenester finnes særregler for alle de land det er sammenlignet med. Unntaket forutsettes likevel ikke å gjelde for den virksomhet som består i budbiltjeneste og forsendelse av pakkepost. Selv om dette kan føre til fordelingsproblemer, har utvalget lagt større vekt på hensynet til konkurransenøytralitet i forhold til andre avgiftspliktige transportører.
- 8) Advokatvirksomhet. Utvalget har funnet grunn til å påpeke at de tjenester som ytes av advokater er svært mangeartet, og at spørsmålet om avgiftsplikt beror på hvilke ytelser som utføres og ikke på hvem som utfører ytelsen. Eksempelvis foreslås det at avgiftsplikten bør omfatte eiendomsmegling og inkasso. Dette er virksomheter som i en viss utstrekning drives av advokater, og som under en hver omstendighet vil føre til avgiftsplikt for de advokater som yter slike tjenester.
- Utvalget har delt seg i et flertall og et mindretall når det gjelder spørsmål om avgiftsplikt for ordinære advokattjenester. Flertallet kan ikke se at det foreligger sterke avgiftstekniske grunner for å unnta advokattjenester fra avgiftsplikt. Dette kan tvert i mot føre til at de

fleste advokater får virksomhet både innenfor og utenfor lovens virkeområde slik at inngående og utgående avgift må fordeles.

Mindretallet, medlemmet Wahlstrøm, mener at advokattjenester bør unntas fra avgiftsområdet. Avgiftsplikt antas å ha liten provenymessig betydning, men vil likevel føre til økte priser for den brukergruppen som ikke er registrert i avgiftsmanntallet. Mindretallet mener også at det vil by på små avgiftstekniske problemer å gjøre unntak for advokattjenestene.

- 9) Inkasso- og kredittopplysning. Utvalget har ikke funnet grunn til å foreslå særskilte unntak for denne type tjenester.
- 10) Konsulenttjenester. Det er foretatt en samlet vurdering av de tjenester som gjelder administrativ, økonomisk, organisatorisk og teknisk rådgivning. Utvalget konstaterer at gjeldende avgiftsregler har ført til betydelige problemer med hensyn til avgrensning av avgiftsområdet for konsulenttjenester. Det kan ikke ses å foreligge særskilte grunner for å unnta noen av de tjenester som er behandlet i dette avsnittet. Generell avgiftsplikt på dette området vil ivareta hensynet til nøytralitet og konsekvens i avgiftssystemet, og vil samtidig avhjelpe eksisterende avgrensingsproblemer.
- 11) Forskning. Avgiftsplikt for forskning vil bare gjelde forskningstjenester mot vederlag (oppdragsforskning). Avgiftsplikt kan skape visse fordelingsproblemer for de forskningsinstitusjoner som også driver egenforskning. Vurdert mot kravet til nøytralitet og hensynet til et generelt system, finner utvalget at dette ikke er tilstrekkelig til å gjøre unntak for slike tjenester.
- 12) Finansiering og forsikring. Utvalget påpeker at det prinsipielt sett er gode grunner for at en generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester også bør omfatte finansierings- og forsikringstjenester. Særlig synes tjenester vedrørende betalingsformidling å være velegnet for avgiftsplikt, mens forholdet stiller seg anderledes for de tjenester som gjelder kredittformidling og forsikring. Utvalget anser det avgiftsteknisk lite heldig med et system hvor de ulike deler av finansiell sektor gis forskjellig avgiftsbehandling.

Utvalgets vurderinger bygger i betydelig grad på den avgiftsmessige behandling i sammenlignbare land (Sverige og EF), hvor slike tjenester som hovedregel er unntatt fra avgiftsområdet. Dette synes å ha sammenheng med de avgiftstekniske vansker som vil oppstå ved avgiftsplikt. Ytterligere fremhever utvalget at finans- og forsikringsmarkedet i økende grad er internasjonalisert, og at virkningene av avgiftsplikt bare her i landet er usikker. Det foreslås derfor at forsikrings- og finansieringstjenester, herunder långivning og betalingsformidling unntas fra avgiftsområdet. Dette unntaket er likevel ikke foreslått å gjelde forvaltnings- og depottjenester og utleie av bankbokser. Eksempelvis medfører dette at de forvaltningstjenester som ytes av Verdipapirsentralen blir avgiftspliktig.

- 13) Formidlings- og meglertjenester. Etter utvalgets forslag vil formidlings-, meglings- og annen mellommannsvirksomhet generelt bli omfattet av avgiftsområdet, og innebærer eksempelvis at også all eiendomsmegling blir avgiftspliktig. Særskilte spørsmål knytter seg likevel til de tjenester som utføres av finans-, valuta- og forsikringsmeglere. Disse meglertjenestene må etter utvalgets mening ses i sammenheng med finansiering og forsikring for øvrig. Det er derfor foreslått at disse tjenestene unntas fra avgiftsplikt.

Utvalget har delt seg i et flertall og mindretall når det gjelder spørsmålet om avgift på fonds- og aksjemegling. Mindretallet, medlemmene Norstein og Østby, mener at det ikke bør gjøres unntak for denne type virksomhet. Dette standpunktet innebærer at det skal beregnes avgift på fondsmeglerforetakenes kurtasje.

- 14) Kringkasting. Etter utvalgets vurdering foreligger det ikke grunner for å unnta vederlag for såkalt betalings-TV fra en generell avgiftsplikt, men det er reist spørsmål om den virksomhet som drives av NRK bør komme i en annen stilling. Innen EF er ikke-kommersiell offentlig radio og fjernsyn som hovedregel unntatt fra avgiftsplikt, men det er gitt adgang til å fravike denne regel. Dette er gjort i Danmark, hvor det oppkreves

avgift på kringkastingsavgiften. Utvalget legger vesentlig vekt på hensynet til konkurransenøytralitet, og det er derfor ikke foreslått noe unntak på dette område. Forslaget innebærer at det skal beregnes merverdiavgift også på den kringkastingsavgiften som betales til NRK.

15) Kultur og underholdning.

Utvalget foreslår at det gis fritak for bibliotekers utlån av bøker, tidsskrifter o.l samt inngangspenger som betales til museer og gallerier. Verken konkurranse- eller provenyehensyn synes å tale for avgiftsplikt på disse områdene, og utvalget finner det lite hensiktsmessig å foreslå at slike ytelser trekkes inn under avgiftsområdet.

Ved vurderingen av avgiftsplikt på kultur og underholdning har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet foreslår fritak for teater-, opera- og ballettforestillinger. Bl.a er det i denne forbindelse lagt vekt på at det gis betydelig offentlig støtte til denne sektor og at avgiftsplikt kan føre til negativt proveny. Videre foreslår flertallet at det gis fritak for utøvende kunstneres fremførelse av kunstneriske verk.

De forhold som begrunner forslag om fritak for teatervirksomhet o.l., er etter utvalgets oppfatning ikke tilstede i samme grad når det gjelder konsertvirksomhet, kinodrift samt annen kultur- og underholdningsvirksomhet. Et samlet utvalg finner derfor ikke grunn til å foreslå avgiftsfritak på disse områder. Utvalget foreslår videre at tivoli, sirkus, fornøylesparker m.v vil bli avgiftspliktig. Det forutsettes likevel at amatørforeninger, skole- og ungdomsorkestre m.v ikke vil bli avgiftspliktige for leilighetsvise arrangementer.

Mindretallet, medlemmet Østby, har avgitt særbemerkninger hvor det bl.a foreslås at departementet gis adgang til å frita offentlige eller offentlig støttede kulturinstitusjoner.

16) Idretts- og sportsaktiviteter

Utvalget foreslår at kontingenter og andre vederlag som betales til en idrettsforening slik som startavgifter, treningsavgifter etc holdes utenfor avgiftsområdet. Utvalget finner ikke grunn til å gjøre unntak for den virksomhet som drives på forretningsmessig basis av helsestudioer og ulike treningsentre. Fritaket foreslås derfor begrenset til idrettslag som har til formål å drive slike aktiviteter som organiseres av Norges Idrettsforbund.

Utvalget har delt seg for så vidt gjelder spørsmålet om avgiftsplikt på billettinntekter ved idrettsarrangementer. Etter flertallets mening taler hensynet til et nøytralt avgiftssystem for at idrettsarrangementer gis den samme avgiftsbelastning som annen publikumsrettet virksomhet innen kultur og underholdning. Det antas imidlertid å være behov for å avgrense avgiftsplikten mot idrettslag som bare har små og mer sporadiske billettinntekter, og det er derfor foreslått at departementet gis adgang til å avgrense området for avgiftsplikt.

Et mindretall bestående av Storvik, Nordstrøm, Refsland og Wahlstrøm går inn for at idrettsforeningers billettinntekter fritas for avgift. Mindretallet finner ikke at konkurransehensynet i forhold til annen underholdning er så tungtveiende at dette gjør det nødvendig å avgiftsbelegge idrettsarrangementer.

Et annet mindretall, medlemmet Østby, har foreslått en særregel for ulike organisasjoner, jfr pkt 17 nedenfor. Dette forslaget vil også få virkning for idrettslagenes avgiftsrettslige stilling.

17) Organisasjoner og foreninger. Utvalgets forslag om generell avgiftsplikt på tjenester sammenholdt med et utvidet tjenestebegrep kan reise spørsmål om kontingenter som betales til ulike organisasjoner og foreninger vil bli avgiftspliktige dersom det ikke gis særskilt fritak. I mange tilfeller vil spørsmålet om avgiftsplikt ikke være aktuelt, fordi kontingenten ikke dekker noen ytelse og det således ikke finner sted noen omsetning.

Utvalget har delt seg i spørsmålet om avgiftsplikt for organisasjoner og foreninger. Flertallet har antatt at det kan være områder hvor det er vanskelig å fastslå om en kontingent er vederlag for en ytelse, og har foreslått at departementet gis adgang til å fastsette nærmere bestemmelser om fritak for kontingenter. Det er imidlertid

forutsatt at det vil medføre plikt til å beregne avgift dersom kontingenten skal dekke en avgiftspliktig ytelse.

Mindretallet, medlemmet Østby, mener at det bør gjøres unntak for tjenester som omsettes av allmennyttige organisasjoner som ledd i den ideelle virksomheten. Slik virksomhet bør etter hans mening falle utenfor avgiftsområdet når omsetningen ikke skjer i konkurranse med avgiftspliktige næringsdrivende.

- 18) Lotterier. Utvalget foreslår at lotterier som reguleres av lotteriloven samt de hel- eller halvstatlige pengespill som er regulert i de ulike særlover, unntas fra avgiftsområdet. Det legges vekt på at statens inntekter av slike lotterier best ivaretas gjennom lotteriavgiften og spilleinnsatsen. Utvalgets standpunkt ses heller ikke i noen retning å bryte med kravene til nøytralitet. Unntaket foreslås avgrenset mot forskjellige former for underholdningsspill.
- 19) Andre tjenesteytelser. I innledningen til kapittel 7 er det presisert at utvalget ikke har funnet det mulig å omtale alle de nye tjenestene som vil bli trukket inn under et system med generell avgiftsplikt. De tjenesteytelsene som ikke positivt er unntatt fra avgiftsområdet vil derfor bli avgiftspliktige.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.7 Import av tjenester

I kapittel 8 er det gjort rede for de regler som gjelder for kjøp av tjenester i utlandet. Det er lagt vekt på en beskrivelse av regelverket innen EF, herunder de danske reglene, samt det forslag til regelverk som er fremsatt av det svenske utvalget.

Innen EF er avgiftsberegningen for kjøp av tjenester knyttet til leveringsstedet, som hovedregel der tjenesteyteren har sitt forretningssted, men på flere områder er det gitt særregler. Den svenske avgiftsloven inneholder i dag ingen regler om avgift på kjøp av tjenester fra utlandet, men for nærmere angitte tjenester er det foreslått avgiftsplikt.

Etter norske regler er det åpnet adgang til å avgiftsberegne kjøp av tjenester fra utlandet, forutsatt at departementet fastsetter nærmere regler. Denne bestemmelsen er til nå ikke benyttet. Utvalget antar at en generell avgiftsplikt på tjenester kan føre til større behov for slike regler, og har lagt til grunn at det da kan være hensiktsmessig å foreta en oppregning av de aktuelle tjenestene. Det er videre foreslått å endre bestemmelsen i mval. § 65a slik at adgangen til å avgiftsbelegge kjøp av tjenester fra utlandet også kan gjøres gjeldende overfor private forbrukere og private institusjoner.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.8 Merverdiavgift på EDB

Utvalgets mandat forutsetter en særskilt behandling av avgiftsspørsmålene vedrørende EDB. I kapittel 9 er det gitt en beskrivelse av gjeldende regler og de fortolkningsproblemer som knytter seg til disse. Det er gitt en redegjørelse for reglene vedrørende tjenester som gjelder EDB, herunder utarbeidelse av programmer, samt reglene for omsetning av programmer for EDB. Gjeldende regler er videre sammenholdt med reglene i Danmark og Sverige.

Et system med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester vil etter

utvalgets mening fjerne de fleste problemer som til nå har gjort seg gjeldende vedrørende EDB-relaterte tjenester. Generell avgiftsplikt vil ikke gjøre det nødvendig å identifisere vedkommende ytelse fordi det uansett skal beregnes avgift. Utvalget ser ikke bort fra at det også i fremtiden kan oppstå tolkningsproblemer ved at det på særskilte områder fastsettes unntak fra avgiftsplikten. Det er derfor presisert at det er den tjenesten som ytes som skal gjøres til gjenstand for avgiftsberegning, og at det ikke er av betydning om EDB benyttes som hjelpemiddel ved omsetning av en annen tjeneste.

Utvalget finner det lite heldig at det er en avgiftsmessig forskjell mellom et standard program og et individuelt tilpasset program. Det foreslås at avgiftsplikten legges på omsetning av rettigheten til programmet, ved at denne defineres som vare. Avgiftsplikten som vare vil da ikke være avhengig av programbæreren. Ved overføring av program fra utlandet gjennom telenettet kan det være behov for særskilte regler, og utvalget foreslår at dette reguleres gjennom forskrift i medhold av mval. § 66 .

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.9 Offentlige institusjoner

Det foreslås ingen endringer i prinsippene om avgiftsplikt for offentlige institusjoner, men generell avgiftsplikt på tjenester kan føre til særskilte spørsmål på denne sektor. Den definisjon som er foreslått for tjenester kan føre til at ytelser som i tradisjonell forstand ikke anses som tjenester kan bli avgiftspliktige. Utvalget peker særlig på forskjellige gebyrer som oppkreves av det offentlige. Et fritak på dette området kan vanskelig knyttes til en oppregning av ulike gebyrer. Utvalget foreslår derfor at gebyrer som oppkreves av offentlige institusjoner som ledd i myndighetsutøvelse unntas fra avgiftsplikt. Det er forutsatt at dette ikke fører til konkurransevridning.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner

2.10 Fritak etter § 16 og § 17

Utvalget har i kapittel 11 foretatt en gjennomgang av de fritak for beregning av avgift på tjenester som er fastsatt i mval. § 16 og § 17 . Det konstateres at hvert av unntakene har sin særskilte begrunnelse, og etter utvalgets mening vil utvidet avgiftsplikt for tjenester bare gi grunn til å oppheve en av disse fritaksbestemmelsene. Dette gjelder fritaket for ferging av kjøretøyer etter mval. § 16 nr 9, og er begrunnet i avgiftsplikt på persontransport samt at det etter utvalgets mening vil foreligge avgiftsplikt i de tilfeller hvor det eksempelvis oppkreves bompenger ved passering av bruer.

Utvalget har på forskjellige steder i innstillingen uttalt at det ikke lenger vil være det samme behov for forskrifter om frivillig registrering. Det er derfor påpekt at en opphevelse av enkelte forskrifter kan gjøre det nødvendig å fastsette nye fritak etter mval. § 16 .

Kapittel

2 - Sammendrag og konklusjoner
2.11 Administrative og økonomiske konsekvenser

De provenymessige virkningene av alternative utvidelser av avgiftsområdet er omtalt i kapittel 6. I kapittel 12 er det bare gitt en kort oppsummering av forventet proveny som følge av utvalgets forslag. Det presiseres at provenyberegningene er usikre.

Videre er det beregnet hvilke prisvirkninger som kan forventes av utvalgets forslag.

Utvalget finner det vanskelig å anslå de administrative konsekvensene ved generell avgiftsplikt på tjenester, men det er antatt at det vil finne sted en ikke uvesentlig økning av antall registreringspliktige næringsdrivende. Det påpekes at denne manntallsøkningen kan motvirkes gjennom høyere beløpsgrense for registrering eller ved at mindre næringsdrivende gis adgang til å benytte lengre terminer. Både for avgiftsadministrasjonen og for den enkelte næringsdrivende synes effekten av slike tiltak usikker, og utvalget nøyer seg derfor med å peke på de muligheter som foreligger uten å trekke noen konklusjon.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner
2.12 Merknader til lovutkastet

I kapittel 13 er det gitt merknader til de enkelte lovbestemmelser som er foreslått av utvalget.

Kapittel 2 - Sammendrag og konklusjoner
2.13 Forslag til lovutkast

Utvalgets forslag til endringer i merverdiavgiftsloven er tatt inn i kapittel 14.
