

13.04.2023

Mer effektiv merverdiavgift i kultur- og besøksnæringene

Rapport 10-2023

Rapport nr. 10-2023 fra Samfunnsøkonomisk analyse AS

ISBN-nummer: 978-82-8395-179-0
Oppdragsgiver: Hovedorganisasjonen Virke
Tilgjengelighet: Offentlig
Dato for ferdistilling: 13. april 2023
Forfattere: Jonas Måøy, Marthe
Norberg-Schultz og Rolf
Røtnes

Samfunnsøkonomisk analyse AS

Borggata 2B
N-0650 Oslo

Org.nr.: 911 737 752
post@samfunnsokonomisk-analyse.no

Forord

Den nylig fremlagte rapporten fra det regjeringsoppnevnte Skatteutvalget (NOU 2022: 20, Et enklere skattesystem) har foreslått å oppheve den lavere skattesatsen for kultur og reiselivsrelaterte aktiviteter. Rapporten er for tiden på høring.

Hovedorganisasjonen Virke har bedt Samfunnsøkonomisk analyse AS (SØA) å drøfte de økonomiske og administrative kostnadene for reiselivs- og kulturvirksomheter som følge av å måtte operere med flere merverdiavgiftssatser, samt skillet mellom tjenester som er innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet. Som del av drøftelsen inkluderes kostnadsberegninger for bransje og typiske eksempelvirksomheter i reiselivs- og kulturnæringene.

Vi takker for et meget interessant oppdrag. Drøftingen tar utgangspunkt i data som presenteres i Skatteutvalgets rapport, men står helt for vår egen regning.

Oslo, 13. april 2023

Rolf Røtnes
Prosjektleder
Samfunnsøkonomisk analyse AS

1 Innledning

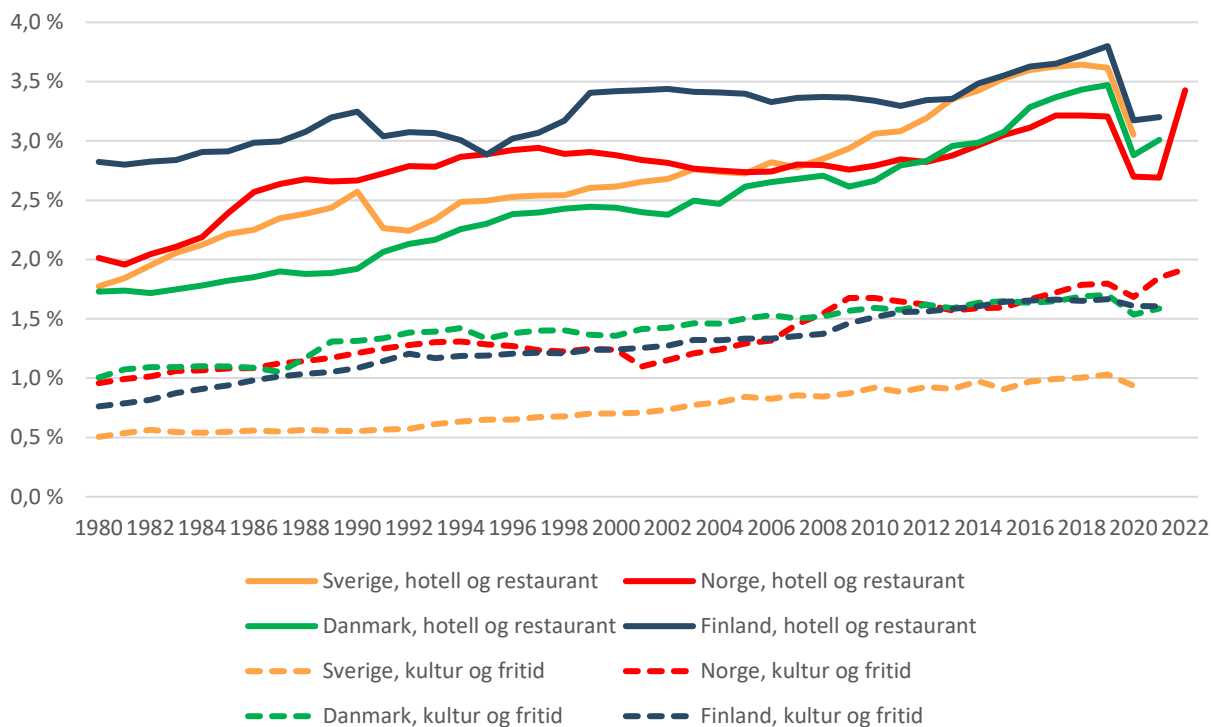
Reiseliv og kulturelle opplevelser har blitt et stadig viktigere innslag i moderne økonomier. Dette kan være kulturaktiviteter, idrett, opplevelser av alle slag, inkludert digitale, og sosiale møter. En indikator for den økte vektleggingen av slike aktiviteter finner vi i en økende andel sysselsatte innenfor hotell, restaurant, kultur og fritidsaktiviteter i de fleste land.

I figur 1 ser vi at andelen av alle årsverk knyttet til typiske opplevelsesfremmende næringer som restaurant, overnatting og alle former for kultur, øker jevnt i alle nordiske land. Unntaket er under covid-19-pandemien, hvor slike næringer ble måtte redusere eller fryse sin aktivitet av direkte (lovregulerte begrensninger) og indirekte årsaker (endringer i folks vaner og muligheter til å reise). Næringene kan omtales som kultur- og besøksnæringer.

Reiselivsaktiviteter og kulturelle opplevelser bidrar generelt til at samfunnet blir mer interessant og trivelig. Betydningen av kulturelle opplevelser er også blitt framhevet i en rekke dokumenter. Kulturmeldingen fra 2018 understreker at kultur har en samfunnsbyggende kraft, og bidrar til gode levekår og næringsutvikling i lokalsamfunnene våre, jf. Meld. St. 8 (2018–2019) Kulturens kraft — Kulturpolitikk for framtida. Betydningen av reiseliv og opplevelser for et godt lokalsamfunn er også nylig blitt løftet fram i utredningen fra det regjeringsoppnevnte Reismålsutvalget (2023).

Veksten i kultur- og besøksnæringer over lengre tid har trolig flere årsaker. En kan være endring i preferanser. En annen er at etterspørselen etter opplevelser utenfor jobb og hverdagsliv øker med både inntekt og tempoet i samfunnet. Disse to kan selvfølgelig også henge sammen; med økt inntekt kan

Figur 1 Timeverk innen næringene 'hotell og restaurant' og 'kultur og fritid' som andel av alle timeverk i Norge, Sverige, Danmark og Finland



Note: Andelen for Norge i 2022 er vårt anslag.

Kilde: Nasjonalregnskapene i hvert enkelt land, bearbejdet av Samfunnsøkonomisk analyse AS

det tenkes at preferansene endres. Trivselsskapende aktiviteter er naturligvis viktig fordi de bidrar til livskvaliteten. Også folkehelsen styrkes av et godt tilbud av kultur og fritidsopplevelser, gjennom at slike aktiviteter skaper tilhørighet, sosial og materiell trygghet. Betydningen for folkehelsen underbygges av en økende mengde forskningslitteratur, se f.eks. Folkehelseinstituttets faktasider om livskvalitet og trivsel.¹

Når en kommersiell virksomhet tilbyr trivselsskapende aktiviteter, oppstår det både en kilde til verdiskaping og meningsfullt arbeid hos tilbyderer og en kilde til positive trivselmessige ringvirkninger i økonomien. Hvordan organiserte opplevelser og aktiviteter får ringvirkninger til resten av samfunnet, kan omtales som positive eksterne effekter av virksomhetens tilbud.

Sett fra et samfunnsmessig ståsted, kan det argumenteres for at samfunnet blir et «kjedelig» sted om ikke det finnes en visst mengde opplevelsesskapende aktiviteter. Slike mangler kan igjen undergrave både steder og lands evne til å tiltrekke seg og holde på innbyggere. I mange land legges det derfor stor vekt på å støtte opp under kulturaktiviteter og opplevelser for å gi innbyggerne et godt samfunn å leve i.

Dette gjelder også i Norge, hvor stat og kommune legger vekt på å utvikle trivselsfremmende tiltak, til dels gjennom bevilgninger til offentlige kulturinstitusjoner, dels gjennom å støtte frivillig arbeid, og i enkelte tilfeller også støtte til kommersielle aktiviteter.

Lavere avgifter på kommersielle tilbud innenfor kultur og opplevelser er også en betydelig offentlig støtte til kultur- og besøksnæringer. Inntektene til foretak og ansatte skattes på vanlig måte, men salget av mange av produktene som tilbys blir skattlagt lavere, ved at de illegges en lavere merverdiavgift enn hva som gjelder generelt. Lavere merverdiavgift på opplevelser kan beskrives som et bevisst tiltak for å fremme trivselsskapende aktiviteter og opplevelser.

Samlet er den indirekte støtten knyttet til lavere merverdiavgift på kultur- og besøksnæringene overnatting, kultur og underholdning anslått til 3,6 milliarder i 2022.² Også internasjonalt er det vanlig å fremme kultur- og opplevelser med en lavere merverdiavgift enn den generelle merverdiavgiftssatsen.

Den nylig fremlagte rapporten fra det regjeringsoppnevnte Skatteutvalget (NOU 2022: 20, Et enklere skattesystem) har foreslått å oppheve den lavere skattesatsen for kultur og reiselivsrelaterte aktiviteter. Rapporten er for tiden på høring.

I dette notatet ser vi nærmere på de økonomiske og administrative kostnadene for reiselivs- og kulturvirksomheter som følge av å måtte operere med flere merverdiavgiftssatser, samt skillet mellom tjenester som er innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet.

Vi starter med en kort gjennomgang av dagens merverdiavgiftssystem og hvilke satser som gjelder for ulike kultur- og besøksnæringer.

¹ <https://www.fhi.no/fp/psykiskhelse/livskvalitet-og-trivsel/livskvalitet-og-trivsel/>

² Gjelder de kultur- og besøksnæringene som er innenfor merverdiavgiftssystemet og omfatter følgende aktiviteter: overnatting, musikk og

scenekunst, treningssentre, kino, museer, fornøyelsesparker og opplevelsessentre, samt idrettsarrangement med store billettinntekter.

2 Reglene for beskatning og behandling av merverdiavgift

I dette kapitlet går vi først gjennom reglene for merverdiavgift i Norge. Deretter beskriver vi hvordan merverdiavgiftssystemet er en del av et samlet skattesystem, samt hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved utforming av dagens regelverk. Se også omtale i (Skatteutvalget, 2022).

Merverdiavgiften (mva.) er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. Begrunnelsen for merverdiavgift er rett og slett statens behov for skatteinntekter, samt at merverdiavgift vurderes som en skatt som bidrar til mindre økonomiske vridninger enn inntektsskatt. Uten merverdiavgift ville både inntektsskatt på både personer og virksomheter vært betydelig høyere, gitt samme nivå på offentlige utgifter.

Merverdiavgiften ble innført som en del av det norske skattesystemet i 1970, med gradvis økte satser.³ Ved innføring var satsen 20 prosent, for deretter øke til 22 prosent (1993), 23 prosent (1995), 24 (2001) og til dagens generelle sats på 25 prosent i 2005.

2.1 Innretning og avgrensning av mva.

Tidligere omhandlet merverdiavgiftsplikten i hovedsak varer. Tjenester ble omfattet av merverdiavgiftsloven etter en merverdiavgiftsreform i 2001, med mindre tjenesten ble eksplisitt unntatt i loven.

Deretter ble omfanget av tjenester som ble merverdiavgiftspliktige gradvis utvidet. I 2004 ble persontransport avgiftspliktig. Omsetning av infrastruktur-tjenester tilknyttet bruk av lufthavner og jernbane

ble avgiftspliktig i 2005. Omsetning ved bruk av offentlige havner ble omfattet i 2007.

Utleie av rom i hotellvirksomhet mv., herunder formidling av slik utleie, ble avgiftspliktig fra 1. september 2006. I 2008 ble det innført merverdiavgift på næringsmessig utleie av fritidseiendom.

Tjenester som er eksplisitt *unntatt* for merverdiavgift er; helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester og offentlig myndighetsutøvelse.

Også tjenester på kultur- og idrettsområdet, og omsetning som utføres av frivillige organisasjoner, er i utgangspunktet unntatt for merverdiavgift, mens underholdning er merverdiavgiftspliktig. Det er samtidig ikke alltid opplagt hva som er kulturaktivitet og hva som er merverdiavgiftspliktig underholdning.

Virksomheter som bare har omsetning uten merverdiavgiftsplikt, skal ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret, og har ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Fritak for avgiftsplikt er omsetning som faller innenfor merverdiavgiftsloven, men hvor det i loven er fastsatt at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, såkalt *nullsats*. Nullsats gjelder for omsetning av aviser, tidsskrifter, bøker, elektrisk kraft til husholdningsbruk i Nord-Norge og elbiler under 500 000 kroner.

Også eksport har nullsats, men det er knyttet til internasjonale avtaler om at retten til å skattlegge

³ Tidligere hadde Norge hatt en omsetningsavgift, som ble innført i 1935. Omsetningsavgift ble lagt på siste omsetningsledd uten fradrag for inngående avgift. Satsen i 1969 var 13,6 pst.

ligger hos den staten der det endelige forbruket av varen eller tjenesten skjer (destinasjonsprinsippet).

Etter innføringen av merverdiavgift på tjenester, ble det åpnet for et system med redusert satser. Det ble bl.a. innført *redusert merverdiavgiftssats* ved omsetning av næringsmidler (nå 15 prosent). Det skal likevel beregnes alminnelig merverdiavgiftssats (25 prosent) for næringsmidler som omsettes som del av en serveringstjeneste.

Videre er det innført redusert sats (12 prosent) ved:

- omsetning av tjenester som gjelder persontransport mv.,
- transport av kjøretøy på ferge,
- utleie av rom i hotellvirksomhet mv.,
- adgang til kino, idrettsarrangementer, fornøylesparker og opplevelsessentre, og
- kringkastingstjenester.

For berørte næringsdrivende kan det være ressurskrevende å håndtere flere satser med uklare avgrensninger. Innenfor de delene av reiselivsnæringene som tilbyr sammensatte produkter, f.eks. en opplevelse som består av både reise, overnatting, bespisning, kulturelle innslag og/eller tilrettelegging og omvisning, vil det være særlig ressurskrevende når det er flere ulike satser på ulike deler av det ferdige produktet. Et anslag på hvor ressurskrevende håndtering av ulike satser er, kommer vi tilbake til i neste kapittel.

Avgrensningen skaper også risiko for uheldig konkurransevridning ved at virksomheter som er utenfor merverdiavgiftssystemet kan tilby produkter lignende de til virksomheter som er innenfor. Ulike

satser kan også skape vridninger ved at produkter kan prises ulikt, selv om kostnadene er sammenlignbare. Vi kommer tilbake til slike vridningseffekter i neste kapittel.

Flertallet i Skatteutvalget har foreslått å oppheve dagens nullsatser og reduserte satser, noe som vil gi økte avgiftsinntekter til staten på anslagsvis 25 milliarder kroner, hvorav 3,6 milliarder kroner kan knyttes til kultur- og besøksnæringer som romutleie, kultur og underholdning (Skatteutvalget, 2022).

2.2 Mva. som del av et samlet skattesystem

Fra innføring ble merverdiavgiftens formål begrunnet med å skaffe inntekter til staten. Inntektene fra merverdiavgift er etter hvert blitt betydelige. For 2022 er merverdiavgiftsinntektene anslått til å utgjøre om lag 373 milliarder kroner. Dette utgjør 15,7 prosent av de samlede anslåtte skatte- og avgiftsinntektene til stat, fylke og kommune i 2022, inkludert petroleumsskatten (Prop. 1 LS (2022–2023)).⁴

De fleste skatter og avgifter påvirker økonomiens virkemåter ved at de påvirker alle aktørers valg. Merverdiavgift er en skatt på forbruk og påvirker husholdningenes valg mellom å kjøpe varer og tjenester i markedet, sammenlignet med å kjøpe ikke avgiftsbelagte varer eller tjenester.⁵ Merverdiavgift virker nøytralt på valget mellom forbruk og sparing, ettersom skatten må betales når forbruket skjer.

Eksempler på virkningen av andre skatter

Inntektsskatt er en skatt på arbeid og påvirker valg mellom å arbeide eller ikke arbeide.

Skatt på kapitalinntekter og formue, er skatt på sparing og investeringer og påvirker valget mellom forbruk og sparing. I motsetning til

⁴ Siteret fra NOU 2022: 20

⁵ Også kjøp av varer og tjenester i andre land kan bli favorisert dersom de har lavere satts eller er unntatt fra mva.

merverdiavgift vrir altså skatt på kapitalavkastningen husholdningens insentiver fra sparing til forbruk.

Eiendomsskatt er en objektskatt som påvirker valget mellom å eie eller leie eiendom.

I 1992 fikk Norge en omfattende skattereform basert på fem hovedprinsipper som i all hovedsak gjelder fremdeles:

- Brede skattegrunnlag, ved at alle økonomiske aktiviteter skattlegges. Brede skattegrunnlag gjør det mulig å skattlegge hver enkelt inntekt eller aktivitet lavere enn om kun få inntekter og aktiviteter skattlegges
- Nøytralitet i inntektsbehandlingen. Skattesystemet skal gi lik effektiv skattesats for alle inntekter, slik at skatten i størst mulig grad er den samme uavhengig av skattyternes disposisjoner
- Symmetri ved at inntekter og tilhørende utgifter behandles likt
- Samordning av overskudd og underskudd ved at underskudd skal kunne føres til fradrag mot overskudd
- Kontinuitet i verdsetting. Skattemessige verdier av næringsvirksomhet eller kapitalbeholdninger bør ikke endres ved arvefall, gaveoverføring, fusjon, fisjon eller ved andre omdannelser

I tillegg er det spesielt to hensyn som tas i utforming av skattesystemet. Det er bred enighet om at skattesystemet skal bidra til å redusere inntektsforskjeller etter skatt (fordelingshensyn). Det er også viktig å ta hensyn til hva den enkelte skatteytters skatteevne er, slik at enkeltpersoner ikke opplever uforholdsmessige skattekostnader (skatteevneprinsippet).

Merverdiavgiftssystemet er en del av det samlede skattesystemet og underlagt de samme prinsipielle føringene. Den generelle omleggingen av

merverdiavgiften i 2001 til å omfatte alle tjenester som ikke var unntatt, ble direkte begrunnet med behovet for brede skattegrunnlag.

Den samtidige reduksjonen i merverdiavgiften på mat ble i stor grad begrunnet med fordelingshensyn ved at utgifter til mat utgjør en større andel av forbruksutgiftene til husholdninger med lav inntekt. Det er for øvrig verdt å merke seg at merverdiavgiftssystemet ikke kan knyttes direkte til husholdningenes inntekt eller betalingsevne. Merverdiavgift har derfor ingen andre fordelingspolitiske elementer.

Fradragsretten for inngående merverdiavgift er knyttet til symmetriprinsippet i skattesystemet.

De lavere satsene for reiseliv og kultur ble begrunnet utenfor systemet, dels utfra næringspolitiske hensyn og dels utfra kulturpolitiske hensyn.

3 Effektivitetstap ved flere satser og ulike unntak

Skatteutvalget argumenterer for opphevelse av alle reduserte satser med at det vil effektivisere norsk økonomi. Hensynene som de ulike lave satsene skal ivareta, mener Skatteutvalget kan ivaretas ved å styrke ulike støtteordninger.

Det er ikke opplagt at en vesentlig styrking av ulike støtteordninger fullt ut ivaretar hensynene som lavere differensierte merverdiavgiftssatser skal ivareta. Med økt støtte oppstår det nye grensdragninger for hvilke aktiviteter som skal og ikke skal støttes. Nye støtteordninger skaper også behov for mer administrasjonstid til behandling av søknader, som må veies opp mot spart administrasjon i foretakene knyttet til å håndtere ulike merverdiavgiftssatser.

Som nevnt innledningsvis finnes det gode argumenter for at kultur- og besøksnæringene skaper aktiviteter som gir positive eksterne effekter som kan fremmes ved at merverdiavgiftssatsen på slike aktiviteter er lavere enn ordinær merverdiavgiftssats.

Det er neppe mulig å avgjøre hvor lav en lavere merverdiavgiftssats bør være for å fremme hensynene den skal ivareta. I praksis vil slike hensyn komme til uttrykk i politisk enighet om hvilken lav sats som bør gjelde, hvor avveining mellom ulike hensyn foretas politisk.

Det er like fullt meget gode argumenter for at et system med *flere ulike lave satser skaper unødige samfunnsøkonomiske kostnader*. Når det ikke er mulig å beregne nøyaktig hva en lav sats skal være for å fremme et hensyn, er det heller ikke mulig å avgjøre hvordan ulike hensyn skal oppnås med ulike lave satser.

Reiselivet og de kulturelle næringene står overfor to ulike, men beslektede utfordringer, innenfor merverdiavgiftssystemet:

- I. Hvilke(n) *merverdiavgiftssats(er)* er riktig for produktet de selger?
- II. Er produktet *unntatt* merverdiavgift eller ikke?

Utfordring I gjelder både for foretaket som selger produktet, og eventuelle foretak som bruker produktet som en innsatsfaktor i sine leveranser, herunder de som videreformidler produktet. Det er dokumentert at dette er en særlig utfordring i reiselivet, se bl.a. Rambøll (2004) og Wiik (2018), men samme problematikk er også å finne innen kulturtjenester.

Ofte er tilbyderne av ulike opplevelser små foretak. Disse kan tilby sine produkter/opplevelser til eller gjennom foretak som setter sammen opplevelsene i større pakker (videreformidlere). For små virksomheter vil arbeidet knyttet til «sjonglering» av flere satser utgjøre en relativt større byrde enn for større virksomheter (som gjerne uansett har egne ansatte på regnskap mv.). For videreformidlere (pakkereisearrangører mv.) er «byrden» knyttet til bl.a. bokføring av innkjøp med flere ulike satser.

Utfordring II gjelder for virksomheter som har omsetning som kommer fra både avgiftspliktig og *unntatt* virksomhet. Disse virksomhetene må beregne såkalt forholdsmessig fradrag for merverdiavgift for den delen som representerer den avgiftspliktige delen av virksomhetene; virksomheten får ikke fradrag for merverdiavgift på de innsatsfaktorer som inngår i ikke-avgiftspliktige produkter. Virksomhetenes vurdering av hva som er riktig forholdsmessig fradrag (fordelingsnøkler) er gjenstand for diskusjon med skattemyndighetene, som kan ha en annen tolkning av virksomhetens aktiviteter. Eksempel på dette kommer vil tilbake til under.

En og samme virksomheten kan stå overfor både utfordring I og II; i så fall må foretaket forholde seg til både flere satser og tjenester innenfor/utenfor merverdiavgiftssystemet (se eksempel under).

Flere lave satser gir opphav til unødvendig ressursbruk, primært knyttet til det å håndtere grense-dragninger mellom hvilke satser som skal gjelde for hva.

Det samme vil være tilfelle når det er velferds-messige hensyn og ikke tekniske forhold som bestemmer hvilke tjenester som er utenfor og innenfor selve merverdiavgiftssystemet. Når likartede aktiviteter er henholdsvis utenfor og innenfor merverdiavgiftssystemet oppstår det vanskelige grense-dragnings problemer, med tilhørende ressursbruk.

Flere nivåer på lave satser gjør også at det kan oppstå utilsiktede vridningseffekter mellom aktiviteter som opererer med ulike satser eller hvilke som er utenfor eller innenfor merverdiavgiftssystemet.

Når merverdiavgiftssystemet skal vurderes på nytt, kan det følgelig være gode grunner til å vurdere å etablere en – og bare én – lav sats for tjenester som det er ønskelig å fremme gjennom merverdiavgiftssystemet. Hvor store de samfunnsøkonomiske kostnadene med flere nivåer på lave satser er, vil ha betydning for gevinsten ved å gå over til én lav sats.

Tilsvarene er det gode argumenter for å etablere mer entydig skille mellom hva som er innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet, slik at kommersielle virksomheter kan ha all sin aktivitet innenfor merverdiavgiftssystemet. Da vil foretaket få fradrag for all merverdiavgift på innsatsvarer og -tjenester, mens produktet bli ilagt én sats. Dersom produktet kvalifiserer til lav sats, bør det være den lave satsen som benyttes for utgående merverdiavgift.

Nedenfor benytter vi anslag fra tidligere studier, utvalgte egne intervjuer og generelle registerdata for å gi en pekepinn på størrelsen av administrasjonskostnadene ved å operere med flere satser, herunder administrasjonskostnader ved å håndtere

avgrensning av omsetningen som delvis er utenfor og innenfor merverdiavgiftssystemet.

Vridningseffekter kommer i tillegg, men er vanskelig å beregne.

3.1 Tidligere studier har beregnet at flere staser skaper ekstra administrasjonskostnader

Skatteutvalget har i sin utredning pekt på følgende:

«Differensierte satser nødvendiggjør presise avgrensninger av de ulike vare- og tjenestetypene som er omfattet av en redusert sats eller et fritak. Slike vurderinger kan være krevende, blant annet der én og samme virksomhet har omsetning som omfattes av ulike satser. En hotellvirksomhet vil for eksempel kunne ha omsetning som skal avgiftsbe-regnes med 12 pst. sats (romutleie), 15 pst. (kiosk-varer), 25 pst. (servering), samt avgiftsunntatt utleie av fast eiendom (for eksempel utleie til boligformål).

Avgiftshåndteringen kan bli særlig krevende der det leveres sammensatte ytelser. Utgangspunktet er at den sammensatte ytelsen skal dekomponeres og at de ulike delene av den sammensatte ytelsen skal undergis separat avgiftsbehandling. 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 (serverings-tjenestene) og en del som er unntatt (guiding og om-visning). ...» (NOU 2022: 20, kapittel 12.4).

Ovenstående ble også påpekt av Ekspertutvalget som i 2019 vurderte en enklere merverdiavgift (Merverdiutvalget, 2019).

Hvor mye mer administrasjonstid ulike satser påfører virksomheter som må håndtere ulike merverdiavgiftssatser ble beregnet av konsulentselskapet Rambøll i 2004. Kartleggingen var en del av en stor måling av administrative byrder knyttet til merverdiavgiften. Rambøll undersøkte ressursbruk i et stort

utvalg virksomheter, som var berørt av ulike merverdiavgifter og undersøkte administrasjon av:

- Utgående merverdiavgift
- Inngående merverdiavgift
- Avstemming/dokumentasjon
- Oppgaver og oppgjør
- Registreringer og ettersyn

Kartleggingen delte virksomhetene i fem typer virksomheter i henhold til hvordan merverdiavgiftssatsene påvirket deres administrasjonskostnader. De skilte mellom:

- *Alminnelige virksomheter*, som var foretak som forholdt seg til bare den generelle satsen og som hadde det aller meste av omsetningen innenfor merverdiavgiftsområdet
- *Blandede virksomheter*, som var foretak med betydelig omsetningen både utenfor og innenfor merverdiavgiftsområdet
- *Frivillig registrerte*, som var foretak som var frivillig registrert etter forskrift 117 for utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktig virksomhet
- *Hotell*, herunder med serveringsvirksomhet
- *Differensierte satser*, som var foretak utenom hotell med utstrakt bruk av ulike lave merverdiavgiftssatser

I tillegg delte kartleggingen mellom små og store foretak. Denne synliggjorde at alle foretak som må håndtere flere satser eller har omsetningen utenfor og innenfor merverdiavgiftsområdet i gjennomsnitt hadde nesten tre ganger så mye administrativ tid knyttet til merverdiavgiftsreglene, sammenlignet med foretak som kun forholdt seg til én merverdiavgiftssats.

Beregningen er et gjennomsnitt for berørte foretak. Klart høyest merkostnader hadde 'hotellforetak'. Dernest andre 'foretak som må operere med flere differensierte satser'.

Typiske hotellforetak hadde om lag fem ganger så høye merverdirelaterte administrasjonskostnader som 'alminnelige virksomheter'. Andre 'foretak med flere differensierte satser' hadde tre ganger så høye administrasjonskostnader. Begge foretakstypene er typisk for reiselivsforetak.

Minst ekstra administrasjon hadde foretak som ble omtalt som 'blandede foretak', som vi typisk finner i tilbydere av kulturelle opplevelser. Men også disse hadde vesentlig høyere administrasjonskostnader knyttet til merverdiavgift, anslagsvis dobbelt så høye.

For hotellforetak var det avstemming og dokumentasjon som innebar mest ekstra tidsbruk.

For alle utgjorde administrasjon av utgående merverdiavgift en vesentlig ekstra tidsbruk. Utgående merverdiavgift omfatter særlig fakturering.

Rambøll (2004) beregnet kostnadene for den ekstra tidsbruken knyttet til ulike merverdiavgiftsregler for hele norsk økonomi. De anslo kostnadene den gangen til 910 millioner kroner. Beregningen tar utgangspunkt i at medgått arbeidstid er avhengig av arbeidskostnadene. Siden 2004 har medianlønnen økt med om lag 92 prosent (2004-2022).⁶ Dersom vi legger endringene i lønnskostnader til grunn, kan den ekstra ressursbruken for alle omfattede foretak beregnes til om lag 1,7 milliarder kroner.

⁶ Se SSB tabellene; 12524, 08056 og 05607

Ressursbruken må også ta hensyn til at så vel antall transaksjoner som antall sysselsatte har økt siden 2004. Eksempelvis har antall årsverk i norsk økonomi økt med 33 prosent i perioden, i henhold til nasjonalregnskapet.⁷ Dersom vi legger vekst i antall årsverk til grunn, kan den ekstra ressursbruken kvantifiseres til 2,3 milliarder kroner.

Det kan tenkes at digitalisering har forenklet administreringen av ulike satser noe siden 2004, men det meste av ekstraarbeidet er knyttet til periodevis valg av hvilken sats som skal gjelde. Vi har ikke grunnlag for å anslå noen slik digitaliseringseffekt, men nevner dette som et argument for at de ekstra administrative byrdene med flere satser kan være noe lavere enn anslagene over.

Rambøll oppgir antall virksomheter som inngår i de ulike foretakstypene nevnt over og fordeler de på hovednæringer. Hotell og besøksnæringer utgjorde om lag 27 prosent av de foretakene som var klassifiserte som foretak med differensierte satser (inklusive hotell). Blant foretak med blandet virksomhet (hvor vi særlig finner produsenter av kulturelle opplevelser) utgjorde de to næringsgruppene om lag 10 prosent.

De siste ti årene har sysselsettingen i hoteller økt om lag i takt med den alminnelige sysselsettingsutviklingen, mens sysselsettingen i kulturnæringene har vokst mer. Det kan derfor anslås at ekstra kostnader knyttet til merverdisystemet minst omfatter like stor andel av samlet sysselsetting som i 2004.

Det er ikke synliggjort i Rambølls rapport nøyaktig hvor stor del av de ekstra administrasjonskostnadene som kan knyttes til henholdsvis hoteller, opplevelsesprodusenter eller kulturforetak. Basert på

ovenstående andeler av de omfattede foretakene i 2004, kan en grov tilnærming tilsi at om lag 20 prosent av de tidligere kartlagte ekstra administrasjonskostnadene oppstår innenfor hoteller, opplevelsesprodusenter eller kulturforetak. I så fall kan de ekstra administrasjonskostnadene ved merverdiavgiftssystemet dimensjoneres til mellom 400 og 500 millioner 2022-kroner.

Det kan være at de nåværende kostnadene ved å administrere flere merverdiavgiftssatser og -grenser avviker fra anslagene over. Likefullt synliggjør de at det er rimelig å legge til grunn at administrasjonen av ulike satser i merverdiavgiftssystemet, samt håndtering av grensen mellom utenfor og innenfor merverdiavgiftssystemet medfører *både reelle og vesentlige kostnader for samfunnet*.

Ovenstående kostnader vil bli borte dersom merverdiavgiftssystemet gikk over til kun én sats, og det ble tydelige faste grenser for hva som omfattes og ikke omfattes av merverdiavgift.

At færre satser er ressursbesparende er i grunn opplagt. Alt annet likt, vil det kreve mindre å vurdere hvilken sats som skal brukes hvis valget står mellom to enn fire (når vi inkluderer tjenester unntatt avgift).

Hvor mye en overgang til én lav sats vil redusere nevnte administrasjonskostnader er ikke mulig å anslå eksakt. Et anslag kan være at halvparten av tidsbruken vil bli borte. Basert på anslagene ovenfor, vil det i så fall bety at de samlede administrasjonskostnadene i næringslivet reduseres med 1 100-1 200 millioner 2022-kroner. For hoteller, opplevelsesprodusenter og kulturforetak kan reduksjonen beløpe seg til mellom 200-250 millioner 2022-kroner.

⁷ Se SSB tabell 09174

I tillegg til det administrative merarbeidet flere satser medfører, gir differensierte satser incentiver til tilpasninger for å oppnå den avgiftsmessig gunstigste behandlingen. Slike tilpasninger medfører effektivitetstap ved at partenes adferd påvirkes av avgiftsreglene, og kan medføre provenytab for staten. For foretak som opererer både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet kan nettopp manglende fradragsberettigelse gi incentiver til å velge underleverandører som klarer å finne grunner til ikke å legge på merverdiavgift på sine varer eller tjenester.

De nevnte avgrensingsutfordringene og tilpasningsrommet som de differensierte satsene skaper, gir også opphav til klagerunder i forvaltningen og tvister for domstolene, med tilhørende kostnader for både virksomhetene og myndighetene.

Vridningseffektene som oppstår som følge av tilpasningene nevnt over er samfunnsøkonomiske kostnader som kommer som tillegg til de administrative kostnadene anslått over.

3.2 Intervju underbygger at flere satser gir reelle kostnadsøkninger

Vi har i forbindelse med dette notatet snakket med 4 aktører innen reiseliv og kulturelle næringer. Dette er på langt nær et tilstrekkelig antall til at vi kan generalisere deres opplysninger til hele besøksnæringen. Det gir likevel nok til å bekrefte at det vil være ressursbesparende med færre ulike satser, og med tydeligere grenser for hva som er innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet.

Felles for informantene er at de ser det som hensiktsmessig med én lav sats for deres virksomhet, for alt som i dag enten har ulike lave satser eller er avgiftsunntatt. Forutsetningen er at de får fullt fradrag for inngående merverdiavgift (25 prosent).

Våre informanter som daglig forholder seg til aktiviteter både innenfor og utenfor

merverdiavgiftssystemet, anser det som en forbedring for deres virksomhet hvis de kun må forholde seg til én sats, fullt fradrag på inngående merverdiavgift, og ikke hva som er avgiftspliktig og ikke. Litt uavhengig av hvor høyt den lave satsen settes, tror de at en netto avgiftsøkning vil medføre økt pris. Det er noe ulik oppfatning av hvordan dette vil påvirke f.eks. billettsalg. Dersom det er en lav sats på utgående merverdiavgift, bli naturligvis behovet for prisøkning minst.

Informantene ser også en endring til én lav sats, og alt innenfor merverdiavgiftssystemet, som en forbedring for konkurransesituasjonen. For det første vil det fjerne incentivene til å favorisere underleverandører som ikke legger på merverdiavgift. For det andre vil det foretak som er leverandører inn i annen produksjon fjerne usikkerhet om hvordan konkurrenter behandler merverdiavgift, noe som vil forenkle prising av leveransen.

Det er verdt å nevne at våre informanter ikke ser på arbeidet knyttet til at de har virksomhet både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet som uoverkommelig. Når «nøkler» for det forholdsmessige fradraget først er beregnet, gjerne for ett år av gangen, er det øvrige relativt rett fram. Det kan imidlertid bli et betydelig antall slike nøkler for virksomheter med en rekke ulike aktiviteter, og disse må hvert år godkjennes av revisor/skattemyndighetene.

En annen utfordring, i forlengelse av ovenstående, er hva som legges til grunn i beregningen av de forholdsmessige fradragene. For å beregne forholdsmessige merverdiavgiften vil flere ta utgangspunkt i andelen mva-pliktig omsetning året før. Dette kan imidlertid skille seg betydelig fra hvor virksomhetenes ressurser faktisk brukes. Som påpekt av en informant, utgjør billettsalg en betydelig høyere andel av omsetningen enn hva arbeidet knyttet til billettsalg utgjør av samlet arbeidsinnsats. For denne virksomheten er det derfor mer naturlig å beregne

den forholdsmessige merverdiavgiften utfra hvor mye ressurser som brukes på hhv. avgiftspliktig og unntatt aktivitet.

Reisebyråvirksomhetene vi har snakket med bekrefter at flere ulike satser skaper merarbeid både for dem og for besøkssvirksomhetene de samarbeider med. De bruker mer tid på bokføring enn hva de ville gjort med et enklere system, og de må bruke ressurser på å bistå leverandører med tolkning av reglementet. De opplever stadig at ulike leverandører og samarbeidspartnere avgiftsbelegger samme opplevelse med ulike satser.

Enkelte informanter har også opplevd at ulike revisorer har ulike meninger om hvilken sats som skal gjelde i enkelte tilfeller. For revisor er det ikke nødvendigvis klart hva som er hovedformålet med det endelige produktet. Slike usikkerheter fører naturligvis til økt bruk av tid og ressurser, men øker også sannsynligheten for at aktørene bommer på valget av sats, hvor en risikoavers aktør trolig vil betale for mye merverdiavgift i frykt for å bli tatt for å betale for lite.

Våre intervju indikerer at usikkerhetene kan minimeres ved å lage rutiner/oppsett for hvilke produkter som skal ha hvilken sats. Dette reduserer også den administrative byrden knyttet til bokføring. På bakgrunn av intervjuene er det grunn til å tro at administrasjonsbyrden er svært liten når det først er laget en «regel» for hvordan produktet skal avgiftsbelegges.

Nye produkter innebære ofte nye avgiftsberegninger og økt usikkerhet. Her kan det tenkes at usikkerheten også fungerer som en inngangsbarriere til næringene, hvor nye aktører uten rutiner eller erfaring begrenses.

3.3 Én lav sats i reiselivet og kultur gir økt proveny

Dersom merverdiavgiftssystemet endres slik at det framover kun etableres én lav sats, må det tas stilling til hva satsen skal være og hvilke hensyn som skal fremmes ved én lav sats. De viktigste hensynene er vanligvis å bidra til å realisere positive eksterne effekter eller å ivareta viktige fordelingshensyn.

I utgangspunktet er det sterkeste argumenter for lav sats der andre virkemidler ikke er like treffsikre.

Ved overgang til én lav sats som er høyere enn den laveste satsen vil det oppstå et merproveny som kan benyttes til å enten styrke statsbudsjettets inntekter eller sette den valgte lave satsen lavere enn ellers.

Det vil også oppstå et merproveny av å innlemme områdene som i dag er utenfor merverdiavgiftssystemet inn i systemet.

Hvor stort merproveny som kan oppstå vil avhenge av hvor mange tjenester som får full mva-sats og hvilket nivå den lave satsen legges på.

4 Overgang til én lav sats gir samfunnsøkonomisk gevinst

Opphevelse av ordninger med flere satser i merverdiavgiftssystemet vil gi klare samfunnsøkonomiske gevinster, som påpekt av Skatteutvalget (NOU 2022: 20). Forslaget til Skatteutvalget tar imidlertid ikke hensyn til at enkelte lave satser skal ivareta viktige samfunnshensyn som enten kan bli vanskelig å ivareta gjennom andre ordninger, eller som vil kreve nye ressurskrevende støtteordninger.

En forenkling av dagens merverdiavgiftssystem, til kun å benytte én lav sats for hensyn det er ønskelig å fremme via merverdiavgiftssystemet, vil også ha klare samfunnsøkonomiske gevinster. Gevinstene oppstår både som følge av at næringsdrivende bruker mindre tid på å administrere selve merverdiavgiftssystemet og ved at det oppstår færre uheldige vridningseffekter i økonomien.

For kultur- og besøksnæringene vil begge utfordringene knyttet til merverdiavgiftssystemet bli mindre.

Én lav sats vil redusere utfordring I nevnt over (flere lave satser). Fremdeles vil det være utfordringer knyttet til hvilken sats som hører til hvilke produkter, eller at ulike virksomheter tolker ett og samme produkt ulikt, og dermed avgiftsbelegger produktet ulikt, men *grensedragningene blir færre og administrasjonen enklere*.

Utfordring II nevnt over (hva som er innenfor/utenfor) kan langt på vei løses ved å innføre én lav sats, og gi fullt fradrag for all inngående merverdiavgift. Dette vil *fjerne incentiver til å finne leverandører som kan argumentere for at deres leveranse ikke skal avgiftsbelegges* (i de tilfeller hvor sluttproduktet ikke kan avgiftsbelegges), og det *fjerner behovet for beregninger av forholdsmessige fradrag*. Det er derfor grunn til å tro at en slik endring vil være både konkurransefremmende og ressursbesparende.

Utover ovenstående kan en forenkling av merverdiavgiftssystemet og klarere regler for hva som er utenfor og innenfor systemet, også *senke terskelen for oppstart av nye virksomheter*. Spesielt mindre entreprenører som ønsker å teste ut produkter som innebærer sammensatte leveranser kan oppleve det som usikkerhetsskapende og administrativt krevende å forholde seg til hva som skal avgiftsbelegges, til hvilken sats og hvilke innkjøpte tjenester det gis fradrag for.

En omlegging til én lav sats vil i utgangspunktet skape et større skatteproveny, som enten kan redusere en ny generell lav sats, eller benyttes som bidrag til å øke statens inntekter.

Det er imidlertid et viktig resultat av gjennomgangen over at de samfunnsøkonomiske gevinstene av overgang til én lav merverdiavgiftssats er *uavhengig av hvor mye ekstra skatteproveny som en endring skaper*.

5 Referanser

Kulturdepartementet. (2018). *Meld. St. 8 (2018–2019), Kulturens kraft — Kulturpolitikk for framtida.*

Merverdiutvalget. (2019). *NOU 2019: 11, Enklere merverdiavgift med én sats.*

Rambøll. (2004). *Basismåling av virksomhetenes administrative byrder ved avregning av merverdiavgift og videreutvikling av en aktivitetsbasert målemetode.*

Reisemålsutvalget. (2023). *NOU 2023: 10, Leve og oppleve — Reisemål for en bærekraftig fremtid.*

Skatteutvalget. (2022). *NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem.*

Wiik, H. (2018). *Innføring av kulturmomms i musikkbransjen.*



SAMFUNNSØKONOMISK ANALYSE