

BI Norwegian Business School – Thesis

Er det muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet?

Innleveringsfrist:

01.09.2016

Stuedsted:

Handelshøyskolen BI Oslo

Eksamenskode og navn:

GRA 19003 Master Thesis

Veileder:

Jeff Downing

Studieprogram:

Master of Science in Business and Economics

Major in Business Law, Tax and Accounting

Forord

Denne hovedoppgaven markerer slutten på vår femårige siviløkonomutdanning ved Handelshøyskolen BI. Vår spesialisering er i forretningsjus, skatt og regnskap, og vi ønsket derfor å skrive om det norske merverdiavgiftssystemet.

Vi startet arbeidet med denne hovedoppgaven høsten 2015, og fullførte arbeidet i løpet av sommeren 2016. Det har vært interessant å undersøke et fagfelt som har vært lite omtalt i vår tidligere pensumlitteratur. Underveis i arbeidet har vi tilegnet oss nyttige kunnskaper om det norske merverdiavgiftssystemet. Det har vært svært motiverende at endringer i merverdiavgiftssystemet er et dagsaktuelt tema. Arbeidet har vært krevende da det har bydd på utfordringer, men til gjengjeld har vi opplevd stor mestringfølelse når vi har løst disse utfordringene. Vi har hatt både oppturer og nedturer i arbeidet med denne hovedoppgaven, men alt i alt er vi svært tilfreds med vårt sluttresultat.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder Jeff Downing som har gitt oss veiledning gjennom hele arbeidet. Responstiden har vært rask, og vi har satt stor pris alle råd og tilbakemeldinger. Vi vil også takke Petter Melsom som har lest korrektur og gitt konstruktive innspill. Avslutningsvis vil vi takke hverandre for et hyggelig og effektivt samarbeid. Gjennom hele arbeidet har vi støttet hverandre og spilt hverandre gode.

Oslo, 30.08.2016

Kamilla Sand Sørzdahl

Julie Berg Myrmel

Sammendrag

Det norske merverdiavgiftssystemet har en alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst. og flere reduserte satser (0 pst., 10 pst., og 15 pst.). Norge har ulike merverdiavgiftssatser for ulike varer og tjenester, og systemet kalles derfor et differensiert merverdiavgiftssystem. I 2015 utgjorde inntektene fra merverdiavgiften om lag 19 pst. av statens inntekter, og er således viktige for finansieringen av velferdsstaten Norge.

I denne hovedoppgaven undersøker vi om det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

En Pareto-forbedring innebærer at enten innbyggerne får bedre forbruksmuligheter uten at staten får verre forbruksmuligheter, eller at staten får bedre forbruksmuligheter uten at innbyggerne får verre forbruksmuligheter.

For å undersøke problemstillingen har vi gjennomført to komparative studier. I det første komparative studiet var målet å identifisere det merverdiavgiftssystemet med høyest ytelse og prestasjon. Ved å sammenligne merverdiavgiftssystemene i Norge, Danmark, Sveits og Japan finner vi hvilket system som utøver beste-praksis innenfor ti benchmarks, og samlet. Resultatet fra studien viste at Danmark utøvet beste-praksis.

I det andre komparative studiet undersøkte vi om det var muligheter for Pareto-forbedringer i det norske systemet ved en tilnærming til det danske systemet. En tilnærming innebærer å øke de reduserte merverdiavgiftssatsene (10 pst. og 15 pst.) til én alminnelig sats (25 pst.). Vi har brukt ti måleparametere på statens og innbyggernes forbruksmuligheter for å undersøke om tilnærmingen gir muligheter for Pareto-forbedringer.

Tilnærmingen forventes å øke statens inntekter fra merverdiavgiften, slik at staten får bedre forbruksmuligheter. Innbyggerne må derimot bruke en større andel av sin inntekt på varer og tjenester. De får dermed i utgangspunktet verre forbruksmuligheter.

Innbyggerne kan imidlertid få økt sine forbruksmuligheter dersom staten bruker inntektsøkningen på bedre offentlige tjenester. For at dette skal kunne kalles en Pareto-forbedring må verdien av velferdsgodene være høyere enn innbyggernes økte innbetalinger i merverdiavgift.

På kort sikt er det vanskelig å se for seg at de offentlige tjenestene kan forbedres mer enn avgiftsøkningen. Vår konklusjon er derfor at det ikke er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet på kort sikt, ettersom innbyggerne er forventet å få verre forbruksmuligheter.

På lang sikt er det derimot mulig at de offentlige tjenestene kan forbedres tilstrekkelig. Dersom alle innbyggerne får tilgang på flere og bedre velferdsgoder, som har en høyere verdi enn det innbyggerne må betale i øke merverdiavgifter, forventer vi at innbyggerne får bedre forbruksmuligheter.

På lang sikt er vår konklusjon at det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

Innholdsfortegnelse

Del 1 - Innledning	1
1.1 Bakgrunn og motivasjon for temaet	1
1.1.1 Regjeringsoppnevnte utvalg:	1
1.1.2 OECD:	3
1.2 Sentrale definisjoner	5
1.2.1 Forbruksmuligheter:	5
1.2.2 Pareto-forbedring:	5
1.2.3 Effektivitetstap:	5
1.2.4 Fordelingshensyn:	6
1.3 Problemstilling	6
1.4 Avgrensning	7
1.5 Hovedoppgavens struktur	8
Del 2 - Metode	9
2.1 Metode	9
2.1.1 Kvantitativ og kvalitativ metode	9
2.2 Forskningsdesign	10
2.2.1 Undersøkende design:	10
2.2.2 Deskriptivt design:	10
2.2.3 Kausalt design:	10
2.3 Valg av metode og forskningsdesign	11
2.3.1 Komparativt studie:	11
2.4 Gyldighet	11
2.4.1 Intern gyldighet:	12
2.4.2 Ekstern gyldighet - overførbarhet:	12
2.5 Pålitelighet - etterprøvbarehet	13
Del 3 – Det norske merverdiavgiftssystemet	14
3.1 Det norske skatte- og avgiftssystemet	14
3.1.1 Skatte- og avgiftssystemets formål	15
3.1.2 Ulike skattetyper – direkte og indirekte skatter	15
3.1.3 Vridende, nøytrale og effektivitetsfremmende skatter	16
3.1.4 Utformingen av skatte- og avgiftssystemet	18
3.2 Merverdiavgiftssystemet	19
3.2.1 Historisk utvikling av merverdiavgiften i Norge	19

3.2.2 Alminnelige sats, reduserte satser, fritak og unntak	21
3.2.3 Vilkår for merverdiavgiftsplikt	23
3.2.4 Særlig om innførsel og utførsel	26
3.2.5 Merverdiavgiftens administrative kostnader.....	27
3.2.6 Merverdiavgiftssystemets nøytralitet	28
3.3 Bør merverdiavgiften differensieres?	30
3.3.1 Ekspertutvalget 1993 og skatteutvalget 2003:.....	30
3.3.2 Skatteutvalget 2014:.....	31
3.3.3 OECD:	32
3.3.4 Effektivitetstap ved differensierte merverdiavgiftssatser:.....	32
3.3.5 Betydningen av overvelting ved reduserte merverdiavgiftssatser:.....	35
3.3.6 Konklusjon:.....	35
Del 4 – Komparativt studie 1	37
4.1 Merverdiavgiftssystemene i Danmark, Sveits og Japan	37
4.1.1 Danmark:	37
4.1.2 Sveits:.....	37
4.1.3 Japan:.....	38
4.2 Benchmarks.....	38
4.2.1 Begrunnelse for bruk av benchmarks som sammenligningsgrunnlag	38
4.2.2 Utvelgelse av benchmarks:	39
4.3 Identifikasjon av beste-praksis for merverdiavgiftssystemer.....	40
4.3.1 Benchmark 1: Det finnes et merverdiavgiftssystem.....	40
4.3.2 Benchmark 2: Bredt merverdiavgiftsgrunnlag	41
4.3.3 Benchmark 3: Begrenset antall merverdiavgiftssatser	42
4.3.4 Benchmark 4: Skatteinntekter som andel av BNP.....	43
4.3.5 Benchmark 5: Merverdiavgiftsinntekter som en prosentandel av totale skatteinntekter.....	44
4.3.6 Benchmark 6: Myndighetenes innsamling av skatter og avgifter.....	46
4.3.7 Benchmark 7: Antall næringsdrivende som rapporterer sin merverdiavgift via internett.....	47
4.3.8 Benchmark 8: Straffer og sanksjoner ved brudd på merverdiavgiftsloven	48
4.3.9 Benchmark 9: Antall næringsdrivende som årlig får bokettersyn, herunder kontroll av merverdiavgiften.....	50
4.3.10 Benchmark 10: Egen skattebedragerienhet.....	51
4.4 Poengtabell	53

4.5 Beste-praksis	53
Del 5 – Komparativt studie 2	54
5.1 Velferdsstaten Norge og Danmark	54
5.1.1 Velferdsstaten Norge:	54
5.1.2 Velferdsstaten Danmark:	55
5.2 Måleparametere	55
5.2.1 Utvelgelse av måleparametere:	55
5.2.2 Hvordan undersøke muligheter for Pareto-forbedringer ved bruk av måleparametere:	56
5.2.3 Statens forbruksmuligheter:	56
5.2.4 Innbyggernes forbruksmuligheter:	56
5.2.5 Bieffekter:	56
5.2.6 Fritak og unntak:	57
5.3 Måleparametere før og etter tilnærming til beste-praksis	57
5.3.1 Måleparameter 1: Privat konsum av næringsmidler	57
5.3.2 Måleparameter 2: Privat konsum av luksusgoder som nevnt i mval. §§5-3 til 5-11	58
5.3.3 Måleparameter 3: Statens sparing	59
5.3.4 Måleparameter 4: Statens utgifter til andre velferdsgoder som høyere utdanning, forsvar, transport og kommunikasjon	60
5.3.5 Måleparameter 5: Statens utgifter til helsetjenester i Folketrygden	61
5.3.6 Måleparameter 6: Import	62
5.3.7 Måleparameter 7: Merverdiavgiftssystemets regressive virkning	63
5.3.8 Måleparameter 8: Gjennomsnittlig arbeidstid per arbeidstaker	64
5.3.9 Måleparameter 9: Privat sparing	65
5.3.10 Måleparameter 10: Forskning og utvikling (FoU)	66
5.4 Oppsummering av resultatene fra måleparameterne	67
Del 6 - Diskusjon	68
6.1. Oppsummering av komparativt studie 1	68
6.2. Oppsummering av komparativt studie 2	68
6.3. Tilnærming til beste praksis og muligheten for Pareto-forbedringer:	68
6.3.1 Kortsiktige virkninger og mulighet for Pareto-forbedringer på kort sikt:	68
6.3.2 Langsiktige virkninger og mulighet for Pareto-forbedringer på lang sikt:	69

6.4. Hvordan vil en tilnærming til beste praksis ivareta de grunnleggende formålene i det norske skatte- og avgiftssystemet?	70
6.4.1. Virkning på formålet om å skaffe inntekter til staten:	70
6.4.2. Virkning på omfordeling og utjevning av forskjeller i inntekt og formue:	70
6.4.3 Virkning på effektiv ressursbruk og markedssvikt:	71
Del 7 - Konklusjon	72
Del 8 - Forslag til videre forskning.....	74
Del 9 - Litteraturliste	75
Del 10 - Vedlegg.....	82
Vedlegg 1 – Preliminary Thesis Report.....	82

Del 1 - Innledning

1.1 Bakgrunn og motivasjon for temaet

I denne hovedoppgaven skal vi undersøke om det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

Med merverdiavgiftsplikt menes plikten til å beregne og kreve inn merverdiavgift på vegne av den norske staten (heretter staten). Merverdiavgiften skal beregnes av verdiskapningen i hvert omsetningsledd, men avgiften skal kun belastes sluttforbruker. De næringsdrivende i omsetningskjeden kan kreve fradrag for sin inngående merverdiavgift, og belastes således ikke avgiften. Fradragsretten forutsetter at den næringsdrivende er registrert i det norske Merverdiavgiftsregisteret og har fradragsrett etter lovens bestemmelser.

Det norske merverdiavgiftssystemet er differensiert og består av en alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst., en mellomsats på 15 pst. for næringsmidler, en lav sats på 10 pst. for visse konkurranseutsatte og kulturbegrunnede tjenester, samt en nullsats for fritatte varer og tjenester. I 2015 utgjorde merverdiavgiften om lag 19 pst. av statens inntekter.

I 2015 ble den lave satsen på 8 pst. hevet til 10 pst. Dette kan ses som et ledd i en utvikling mot et mindre differensiert merverdiavgiftssystem. Flere offentlig nedsatte utvalg og Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (heretter OECD) har anbefalt å innføre én alminnelig merverdiavgiftssats på alle varer og tjenester.

I lys av mulige endringer mot et mindre differensiert merverdiavgiftssystem synes vi derfor det var interessant å undersøke om endringer kan gjøres på en slik måte at både innbyggerne og den norske staten får bedre forbruksmuligheter.

1.1.1 Regjeringsoppnevnte utvalg:

Offentlige utvalg har tidligere foreslått endringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Her vil vi foreta en kort gjennomgang av sentrale forslag

som har blitt fremmet, og som er relevante for vår problemstilling. Utredningene danner ofte grunnlag for forslag og endringer i skattesystemet.

1.1.1.1 Ekspertutvalget 1993 (NOU 1993: 8):

Ekspertutvalgets mandat var å vurdere argumenter som kunne tale for eller imot en differensiering av merverdiavgiften. Utvalget fant at en differensiering av merverdiavgiften ved å redusere avgiftssatsen for nødvendighetsvarer som mat, strøm og brensel, kan være hensiktsmessig ut fra et fordelingshensyn. Utvalget mente likevel ikke at fordelingshensyn alene var tilstrekkelig til å anbefale endringer i satsene, og bemerket særlig at andre virkemidler kunne være mer effektivt.

Det påpekes også at et differensiert merverdiavgiftssystem medfører betydelige administrative og kontrollmessige problemer. Utvalgets samlede vurdering var at det ikke forelå sterke argumenter for en differensiering av merverdiavgiften.

Den 1. juli 2001 ble likevel en redusert sats på næringsmidler innført, blant annet begrunnet i fordelingshensyn (Skatteetaten, 2015. "Merverdiavgiftshåndboken.", avsnitt 5-2.2).

1.1.1.2 Skatteutvalget 2003 (NOU 2003: 9):

Skatteutvalget 2003 (Skauge-utvalget) skulle foreta en bred vurdering av skatte- og avgiftssystemet, og dets bakenforliggende prinsipper.

Etter utvalgets vurderinger er merverdiavgiftens primære formål å skaffe inntekter. Utvalget mente at en i minst mulig grad bør ta hensyn til fordelingspolitiske og næringspolitiske formål. I likhet med ekspertutvalget 1993, mente de at andre virkemidler enn differensierte merverdiavgiftssatser ville være mer treffsikre for å ivareta fordelingshensynet (Finansdepartementet 2003. "NOU 2003: 9", 28). De anbefalte derfor å innføre én alminnelig merverdiavgiftssats på alle varer og tjenester.

Skatteutvalgets anbefalinger førte ikke til at systemet med differensierte satser ble endret.

1.1.1.3 Skatteutvalget 2014 (NOU 2014: 13):

Skatteutvalget 2014 (Scheel-utvalget) skulle vurdere selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen. Det ble også foretatt en vurdering av merverdiavgiftssystemet.

Skatteutvalget 2014 mente at én merverdiavgiftssats på alle varer og tjenester er å foretrekke. Det er i hovedsak begrunnet i at en differensiert merverdiavgift skaper betydelige administrative kostnader for de næringsdrivende og skattemyndighetene.

Videre hevder også dette utvalget at merverdiavgiftssystemet er lite egnet for å ivareta fordelingshensynet i økonomien. Utvalget anbefaler å innføre et tosatssystem, hvor dagens nullsats og den lave satsen på 10 pst. økes til 15 pst. Det vil skape et merverdiavgiftssystem med to satser: 25 pst. og 15 pst. Utvalget har beregnet at forslaget vil øke statens inntekter fra merverdiavgiften med nærmere seks milliarder kroner. Målet på sikt bør være å ha én alminnelig merverdiavgiftssats for alle varer og tjenester.

1.1.2 OECD:

OECD har som mål å fremme økonomisk vekst, samarbeide om å stabilisere økonomien og bidra til å utvide verdenshandelen (SNL 2014. "OECD"). I 2014 var 34 land medlem av organisasjonen.

Etter finanskrisen stod mange av OECD-landene overfor utfordringer med store underskudd i de offentlige finanser og problemer med å skape økonomisk vekst. OECD undersøkte derfor hvordan skattesystemet best kan utformes for å støtte økonomisk vekst, og publiserte i 2010 en rapport med sine anbefalinger.

Medlemslandene ble i denne rapporten anbefalt å foreta et skatteskiift fra skatt på inntekt og formue til skatt på forbruk og eiendom. For å best gjennomføre et slikt vekstfremmende skatteskiift blir medlemslandene anbefalt å ha én alminnelig merverdiavgiftssats, samt en lav selskapsskatt på et bredt skattegrunnlag (OECD 2010, 10).

OECD legger vekt på at land som foretar et slikt skatteskiift også bør ivareta fordelingshensynet i økonomien. Det innebærer at regjeringen i det enkelte land bør iverksette tiltak som kompenserer de befolkningsgruppene som kommer dårligere ut av skattereformen (OECD 2010, 104).

I januar 2016 publiserte OECD en landrapport for Norge. I rapporten fremlegger OECD tiltak i det norske skattesystemet som kan brukes for å løse de økonomiske utfordringene Norge står ovenfor. OECD definerte de viktigste utfordringene i norsk økonomi som en omstilling til lavere oljeinntekter, økt produktivitet og styrket konkurransevne. For å løse disse utfordringene anbefaler også OECD at Norge foretar et skift fra skatt på inntekt til skatt på forbruk. Med andre ord et skifte fra direkte til indirekte skatter, slik de også anbefalte i 2010.

Merverdiavgiften bør i større grad benyttes enn selskapsskatt og inntektsskatt fordi avgiften gir incentiver til sparing, investering og arbeid, og har langt mindre innvirkning på selskapers kostnader (OECD 2016a, 18).

1.1.2.1 Nylig utvikling mot mindre differensiering:

I 2016 økte Stortinget den lave merverdiavgiftssatsen fra 8 pst. til 10 pst., og senket skatten på alminnelig inntekt for både bedrifter og privatpersoner fra 27 pst. til 25 pst (Statsbudsjettet, 2016. "Skattesatser 2016").

Det er foreslått ytterligere kutt i selskapsskatten til 22 pst. innen 2018 (Finansdepartementet 2015. "Meld. St. 4 (2015-2016)", 18).

1.2 Sentrale definisjoner

1.2.1 Forbruksmuligheter:

Forbruksmuligheter er et mål på statens og innbyggernes økonomiske velferd.

Innbyggernes forbruksmuligheter avhenger av hvilke ressurser den enkelte har til rådighet. Tilgjengelige ressurser inkluderer inntekt etter skatt, nettoformue og verdi av tilgjengelige offentlige varer og tjenester. En innbyggers forbruksmuligheter må også ses i sammenheng med den husholdningen innbyggeren tilhører, og ikke bare ut fra egen inntekt og formue. Innbyggere uten inntekt eller formue kan dermed ha store forbruksmuligheter hvis de er en del av en husholdning der andre har inntekter og formue (Finansdepartementet 2013. "Prop. 1 LS (2013-2014), 59).

Statens forbruksmuligheter bestemmes av hvilke ressurser staten har til rådighet, i praksis hvor store skatteinntekter staten har. Merverdiavgiften stod i 2015 for om lag 19 pst. av statens inntekter, og er således en viktig inntektskilde for staten.

1.2.2 Pareto-forbedring:

En Pareto-forbedring kan skje på to måter: enten så får innbyggerne bedre forbruksmuligheter uten at staten får verre forbruksmuligheter, eller så får staten bedre forbruksmuligheter uten at innbyggerne får verre forbruksmuligheter.

1.2.3 Effektivitetstap:

Med utgangspunkt i frikonkurransmodellen, er et samfunnsøkonomisk effektivitetstap (heretter effektivitetstap) et avvik fra markedslikevekt.

Et effektivitetstap kan oppstå på flere måter, for eksempel når prisen ikke avspeiler de faktiske produksjonskostnadene, når det benyttes mer ressurser enn nødvendig eller når produksjonen ikke er riktig sammensatt i forhold til forbrukernes ønsker.

1.2.4 Fordelingshensyn:

Utformingen av skatte- og avgiftssystemet kan bidra til å utjevne eller forsterke forskjeller i innbyggernes inntekt og formue. For å måle graden av økonomiske forskjeller i et samfunn benyttes ofte Gini-indeksen, som vi skal komme tilbake til senere.

Å ivareta fordelingshensyn innebærer å ta hensyn til hvordan inntekt og formue er fordelt mellom innbyggerne. Et eksempel på dette er den reduserte merverdiavgiftssatsen på 15 pst. på mat i Norge, som er ment å sørge for at også mennesker med lite penger har råd til å kjøpe nok næringsrik mat.

I Norge har det i mange sammenhenger vært ansett som et politisk mål å utjevne økonomiske forskjeller. Dette er for eksempel synlig i at Stoltenberg II-regjeringen i 2008 satt ned det såkalte “Fordelingsutvalget” som blant annet fikk i mandat å “utrede og foreslå tiltak som kan bidra til å redusere økonomiske forskjeller” (Finansdepartementet 2009. “NOU 2009: 10”).

1.3 Problemstilling

I denne hovedoppgaven vil vi identifisere hva som er beste-praksis for merverdiavgiftssystemer, for så å undersøke ut om en tilnærming til beste-praksis kan gi Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Vår problemstilling er derfor:

“Er det muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet?”

For å undersøke problemstillingen skal vi gjennomføre to komparative studier.

I det første komparative studiet er målet å identifisere en beste-praksis for merverdiavgiftssystemer. Dette gjør vi for å undersøke om en endring til et merverdiavgiftssystem med høyere ytelse og prestasjon gir muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Vi har inkludert land med ulike

merverdiavgiftssystemer og satser for å kunne foreta en god analyse av hva som er beste-praksis for merverdiavgiftssystemer.

I det andre komparative studiet skal vi undersøke om en tilnærming til beste-praksis gir muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Vi har identifisert de ti måleparameterne som vi mener har størst påvirkning på statens og innbyggernes forbruksmuligheter, slik at vi kan foreta en god analyse av om forbruksmulighetene endrer seg etter tilnærmingen til beste-praksis. Jo flere muligheter for Pareto-forbedringer vi oppnår innen de ti måleparameterne, jo større muligheter mener vi det er for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

1.4 Avgrensning

I denne hovedoppgaven skal vi begrense oss til de tre merverdiavgiftssatsene: 25 pst., 15 pst. og 10 pst. Vi avgrenser dermed mot den lave satsen på 11,11 pst. for villlevende marine ressurser, jf. merverdiavgiftsloven (mval.) §5-8. Verken Danmark, Japan eller Sveits har en tilsvarende sats, og avgrensningen gjør det enklere å sammenligne landenes merverdiavgiftssystemer.

Videre begrenser vi oss til å ikke vurdere andre endringer i merverdiavgiftssystemet enn en tilnærming til beste-praksis. Dette ettersom det er umulig å oppnå en Pareto-forbedring dersom en endring medfører forverring av statens forbruksmuligheter. Det er derfor vanskelig å se for seg at en tilnærming til et system med verre ytelse og prestasjon kan gi Pareto-forbedringer.

Vi har valgt å betrakte innbyggerne samlet som én enhet. Det vil være for omfattende å analysere hvordan endringer vil påvirke hver enkelt innbygger. Tilsvarende problemstilling er ikke aktuell for den norske staten, som er å betrakte som én enhet.

I denne hovedoppgaven skal vi vurdere hvordan en tilnærming til beste-praksis kan påvirke staten og innbyggernes forbruksmuligheter, men vi skal ikke tallfeste hvordan endringene vil slå ut.

1.5 Hovedoppgavens struktur

I del 2 av denne hovedoppgaven presenteres valg av metode og forskningsdesign, samt en vurdering av hovedoppgavens interne gyldighet, eksterne gyldighet og pålitelighet. I del 3 presenteres det norske skatte- og avgiftssystemets formål. Vi skal også vurdere det norske merverdiavgiftssystemets oppbygning, formål og utfordringer, samt undersøke effektivitetstapet ved differensiering av merverdiavgiften.

I del 4 skal vi gjennomføre det første komparative studiet. Hensikten med dette komparative studiet er å identifisere en beste-praksis for merverdiavgiftssystemer, det vil si det merverdiavgiftssystemet med høyest ytelse og prestasjon. Vi skal bruke de ti benchmarkene som vi mener påvirker slik ytelse og prestasjon mest. Merverdiavgiftssystemet til det landet som utøver beste-praksis er utgangspunkt for det andre komparative studiet.

I del 5 skal vi gjennomføre det andre komparative studiet. Ved en tilnærming til beste-praksis skal vi undersøke om det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. For å undersøke denne problemstillingen skal vi bruke de ti måleparametere som vi mener har størst påvirkning på statens og innbyggernes forbruksmuligheter.

I del 6 skal vi drøfte og diskutere resultatene fra de komparative studiene. Deretter besvarer vi hovedoppgavens problemstilling i del 7. I del 8 presenterer vi forslag til videre forskning. I de to siste delene av denne hovedoppgaven finnes henholdsvis litteraturlisten og vedlegg.

Del 2 - Metode

2.1 Metode

Metode er et verktøy for å besvare spørsmål og tilegne seg ny kunnskap innenfor et felt (Larsen 2007, 17). Med andre ord handler metode om hvordan en forsker henter inn, organiserer og tolker informasjon.

Forskeren må vurdere hva som er formålet med studien, og velge metode deretter. Metoden skal hjelpe forskeren å stille kritiske spørsmål til de valg som gjøres og hvilke konsekvenser disse valgene kan ha for studiens gyldighet og pålitelighet (Jacobsen 2012, 19).

2.1.1 Kvantitativ og kvalitativ metode

Forskeren bør velge den metoden som er best egnet for å besvare problemstillingen. Det finnes to hovedtyper metoder: kvantitativ og kvalitativ metode (Larsen 2007, 21).

2.1.1.1 Kvantitativ metode:

Kvantitativ metode benyttes når forskeren har konkrete og objektive data som er enkle å tallfeste (Ghauri og Grønhaug 2010, 104-105). Metoden kjennetegnes av store mengder observasjoner og årsakssammenhenger. I kvantitativ metode brukes ofte et kausalt forskningsdesign og regresjonsanalyse.

2.1.1.2 Kvalitativ metode:

Kvalitativ metode benyttes når det foreligger mye eksisterende forskning og teori på fagområdet. Forskeren ønsker å oppnå forståelse og analysere sammenhenger knyttet til ett spesifikt fenomen (Ghauri og Grønhaug 2010, 104-105).

Kvalitativ metode kjennetegnes av få og subjektive observasjoner, og forholder seg til data i form av tekster (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2004, 99). I kvalitativ metode brukes ofte et undersøkende eller deskriptivt forskningsdesign, og komparative studier.

2.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er fremgangsmåten en forsker benytter for gjennomføring av sin forskning og bestemmes gjerne ut fra problemstillingen.

Ifølge Ghauri og Grønhaug (2010, 56) er det tre hovedtyper for forskningsdesign: undersøkende, deskriptivt og kausalt design.

2.2.1 Undersøkende design:

Undersøkende design benyttes når det foreligger lite eller ingen eksisterende informasjon og teorier om et tema. Målet med denne typen forskningsdesign er å oppnå bedre forståelse av en uklar problemstilling (Ghauri og Grønhaug 2010, 56). Datainnsamlingen er ofte basert på små utvalg, hvor resultatet ikke vil kunne være generaliserbart for hele populasjonen.

2.2.2 Deskriptivt design:

Deskriptivt design benyttes når det foreligger noe eksisterende informasjon og teorier om et tema. Målet med denne typen forskningsdesign er å beskrive eller å identifisere sammenhenger mellom ett eller flere undersøkelsesobjekter. Ved bruk av deskriptivt design ønsker forskeren gjerne å besvare spørsmål som hvem, hva og hvorfor (Ghauri og Grønhaug 2010, 56-57).

2.2.3 Kausalt design:

Kausalt design benyttes når det foreligger mye eksisterende informasjon og teorier om et tema. Målet med denne typen forskningsdesign er å forklare et fenomen ut fra årsakssammenhenger (Ghauri og Grønhaug 2010, 57). Datainnsamlingen er ofte basert på store utvalg, hvor resultatet vil kunne være generaliserbart for hele populasjonen.

2.3 Valg av metode og forskningsdesign

For å besvare problemstillingen må vi foreta valg av metode og forskningsdesign.

Kvalitativ metode er best egnet for å besvare vår problemstilling, ettersom vi ønsker å oppnå bedre forståelse for om det er mulig å oppnå Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Videre skal vi bruke data i form av tekster. Vi har hovedsakelig hentet data fra OECD og offentlige myndigheters nettsteder og publikasjoner.

Ved deskriptivt forskningsdesign er målet å beskrive eller identifisere sammenhenger mellom ett eller flere undersøkelsesobjekter. I vårt første komparative studie er merverdiavgiftssystemene til Norge, Danmark, Sveits og Japan undersøkelsesobjekter. Ved å sammenligne disse skal vi identifisere en beste-praksis for merverdiavgiftssystemer. Vi skal derfor bruke et deskriptivt forskningsdesign.

2.3.1 Komparativt studie:

Et komparativt studie er en sammenligning av to eller flere *case*.

Et case kan best beskrives på norsk som et undersøkelsesobjekt, som for eksempel: et land, en befolkningsgruppe eller en organisasjon. Sammenligning av case kan skje over tid og/eller på tvers av land.

Det er særlig to kjennetegn ved et komparativt studie: et avgrenset fokus på det spesielle caset og en mest mulig inngående beskrivelse. Et komparativt studie er kort sagt å samle så mye informasjon som mulig om et avgrenset case (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2004, 82).

2.4 Gyldighet

Gyldighet knytter seg til resultatene fra studier, og handler om hvorvidt forskeren har undersøkt det han/hun hadde til hensikt. Det skilles gjerne mellom intern og ekstern gyldighet.

2.4.1 Intern gyldighet:

Intern gyldighet er om resultatene fra en studie er riktige for det fenomenet eller utvalget som er undersøkt (Jacobsen 2012, 214). Den definisjonsmessige gyldigheten og overensstemmelse er viktige for å styrke den interne gyldigheten til resultatene fra våre komparative studier.

2.4.1.1 Definisjonsmessig gyldighet:

Definisjonsmessig gyldighet vil si at en indikator måler det den har til hensikt å måle (SNL 2015. "Validitet").

Vi har valgt benchmarks og måleparametere som vi mener måler det vi har til hensikt å måle, henholdsvis beste-praksis for merverdiavgiftssystemer og forbruksmuligheter.

2.4.1.2 Overensstemmelse:

Begrepet overensstemmelse vil si at forskningsfunnene er et resultat av selve forskningen og ikke et resultat av forskerens subjektive holdninger (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2004, 229).

Alle mennesker har likevel sine egne verdier, erfaringer og holdninger. Med andre ord er det umulig å være helt objektiv under forskning. Personlige verdier og erfaringer kan således ha betydning for formulering av problemstilling og tolkning av resultater (Larsen 2007, 16).

Vi har så langt det har latt seg gjøre hentet informasjon fra samme kilde og tolket informasjonen på like premisser. Vi har vært bevisste på subjektive holdninger, og forsøkt å oppnå overensstemmelse.

2.4.2 Ekstern gyldighet - overførbarhet:

Overførbarhet ved kvantitativ metode dreier seg om generalisering.

Overførbarhet ved kvalitativ metode dreier seg om overføring av kunnskap, og hvorvidt forskeren har lyktes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2004, 229).

I vårt første komparative studie har vi undersøkt merverdiavgiftssystemene til Norge, Danmark, Sveits og Japan. Vi har forsøkt å finne et godt rammeverk for å vurdere merverdiavgiftssystemets prestasjon og ytelse. Dette rammeverket kan også være nyttig for andre. Vi har også gitt gode beskrivelser av ulike benchmarks som kan påvirke merverdiavgiftssystemets prestasjon og ytelse, samt gode beskrivelser av måleparametere som kan påvirke forbruksmuligheter.

2.5 Pålitelighet - etterprøvbarehet

Pålitelighet i kvalitativ forskning dreier seg om etterprøvbarehet. For å styrke etterprøvbareheten er det viktig at forskeren gir en åpen og detaljert fremstilling av fremgangsmåten under hele forskningsprosessen. Pålitelighet er kritisk i kvantitative undersøkelser, men lite hensiktsmessig i kvalitative studier (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2004, 227).

I kvalitative studier kan påliteligheten styrkes ved at flere forskere gjennomfører den samme studien og kommer frem til det samme resultatet. I vår hovedoppgave kan dette imidlertid være vanskelig, siden vi har samlet inn og tolket en stor mengde informasjon. Vi har valgt ti benchmarks og ti måleparametere for å løse vår problemstilling. Andre forskere kan tenkes å vektlegge andre faktorer enn de vi har vektlagt i utvelgelsesprosessen, og kan således velge andre benchmarks og måleparametere.

Forskeren kan styrke påliteligheten ved å gi leseren en inngående beskrivelse av konteksten (casebeskrivelse), og en åpen og detaljert fremstilling av fremgangsmåten under hele forskningsprosessen (Johannessen, Kristoffersen og Tufte 2004, 227). Vi har derfor oppgitt hvor vi har hentet informasjon fra og beskrevet hvordan vi har tolket denne informasjonen, slik at andre forskere enklere kan sette seg inn i vår fortolkningsprosess.

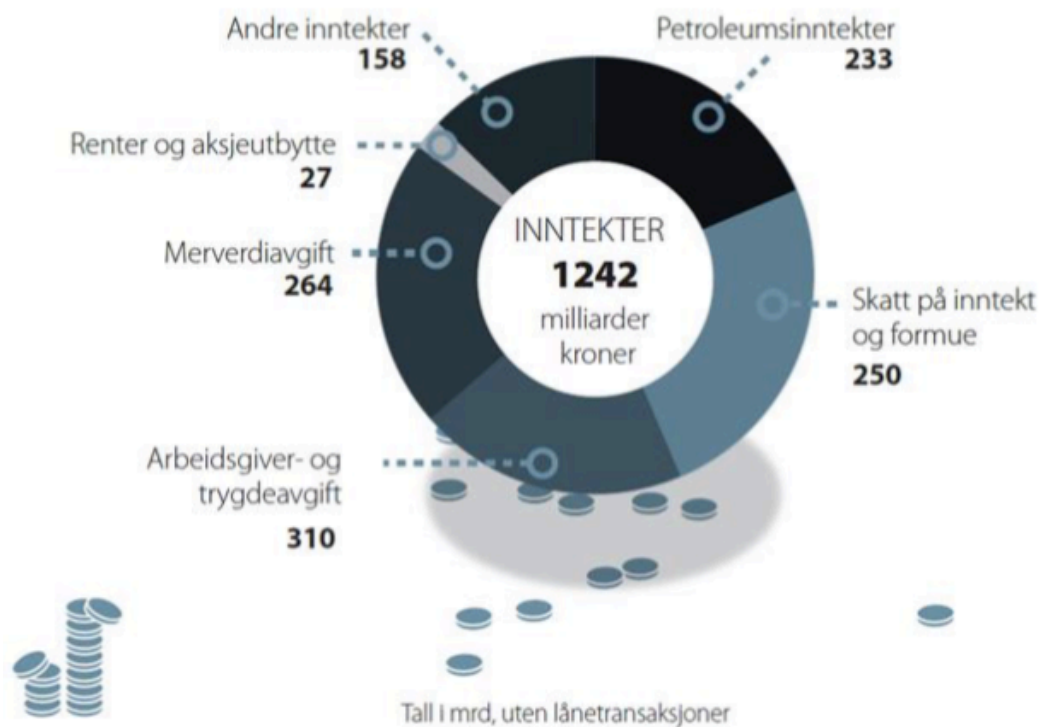
Del 3 – Det norske merverdiavgiftssystemet

I del 3 skal vi først se på hovedtrekkene ved det norske skatte- og avgiftssystemet. Deretter skal vi se på merverdiavgiften spesielt. Avslutningsvis ser vi nærmere på spørsmålet om merverdiavgiften bør differensieres.

3.1 Det norske skatte- og avgiftssystemet

Skatter- og avgifter genererer inntekter for den norske staten. Det er Stortinget som vedtar størrelsen på offentlige inntekter og offentlige utgifter gjennom årlige budsjettvedtak.

I 2016 er statens inntekter beregnet til 1242 milliarder kroner. Utgiftene er i 2016 budsjettet til 1246 milliarder kroner, altså 4 milliarder mer enn inntektene. Merverdiavgiften er en betydelig inntektskilde for staten, og står i 2016 for omtrent 21 pst. av de samlede inntektene, 264 milliarder kroner (Finansdepartementet 2015. “Statens inntekter og utgifter”).



Figur 1: Inntektene på statsbudsjettet, utenom lånetransaksjoner (Finansdepartementet 2015. “Statens inntekter og utgifter”, 1)

3.1.1 Skatte- og avgiftssystemets formål

I sin utredning pekte Skatteutvalget 2014 på at det norske skatte- og avgiftssystemet har tre formål.

1. Generere offentlige inntekter:

Inntektene fra skattene og avgiftene skal finansiere offentlig virksomhet og overføringer. Den norske staten er en velferdsstat, og har som vi så ovenfor betydelige utgifter. Disse utgiftene må finansieres.

2. Utjevne fordeling av inntekt og formue:

Systemet skal utformes for å oppnå en jevnest mulig fordeling av inntekt og formue mellom innbyggerne. Dette innebærer at økonomiske ressurser omfordelles fra personer med høy inntekt og formue, til personer med lav inntekt og formue.

3. Korrigering av markedssvikt:

Systemet skal fremme en mer effektiv ressursbruk ved å hindre eksterne virkninger. I dette ligger en erkjennelse av at effektiv ressursbruk fører til høyere skatteinntekter og kan gi et generelt høyere velferdsnivå.

3.1.2 Ulike skattetyper – direkte og indirekte skatter

Vi skiller mellom to ulike former for skatter, direkte og indirekte skatter.

3.1.2.1 Direkte skatter:

Direkte skatter har til hensikt å ramme den som formelt er ilagt skatten, og skatten er ment å gi uttrykk for den enkeltes betalingsvilje. Eksempler på direkte skatter i Norge er inntektsskatt for privatpersoner og næringsdrivende, formuesskatt og eiendomsskatt. I 2015 utgjorde de direkte skattene om lag 71 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene i Norge.

3.1.2 Indirekte skatter:

Hensikten med indirekte skatter er at den som formelt er ilagt skatten skal kunne velte skattebyrden over på andre. Merverdiavgiften er et godt eksempel på en indirekte skatt, siden selgeren velter skattebyrden over på kjøperen gjennom et påslag i prisen. Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll. I 2015 utgjorde de indirekte skattene om lag 29 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene i Norge.

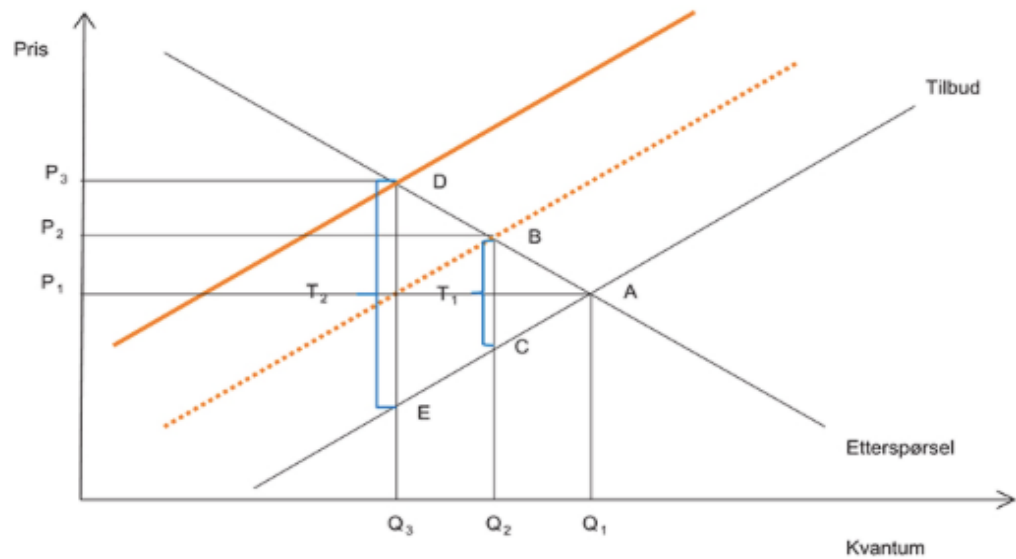
3.1.3 Vridende, nøytrale og effektivitetsfremmende skatter

Virkingen av skatter og avgifter på økonomien og inntektsfordelingen avhenger ikke bare av skatte- og avgiftsnivået, men også av hvordan skatte- og avgiftssystemet er utformet. Skatter og avgifter kan være vridende, nøytrale og/eller effektivitetsfremmende.

3.1.3.1 Vridende skatter:

Når de økonomiske valgene aktørene i økonomien står overfor før skatt endrer seg etter skatt kalles en skatt vridende. Et godt eksempel på en vridende skatt er merverdiavgiften. Ved innføring av merverdiavgift vil prisen konsumentene betaler øke, uten at produsentene nødvendigvis får bedre betalt. Det fører til at etterspørselen reduseres, mens tilbudet forblir det samme som før skatten ble innført. Det er ikke lenger likevekt mellom tilbud og etterspørsel, og det oppstår et effektivitetstap.

Vridende skatter er den mest utfordrende skatten å bruke, ettersom en økning i skattesatsen ofte medfører et effektivitetstap. Hvor stort effektivitetstapet blir, vil variere mellom ulike varer og tjenester.



Figur 2 - Effektivitetstap ved beskatning (NOU 2014: 13, 55).

Ved innføring av skattesats T_1 på en vare, vil prisen øke fra P_1 til P_2 .

Konsumentene står da ovenfor en høyere pris og vil redusere sin samlede etterspørsel etter varen. Produsentene vil få omsatt færre varer. Et effektivitetstap oppstår (trekant ABC). Ved en dobling av skattesatsen (fra T_1 til T_2) øker prisen fra P_1 til P_3 . Effektivitetstapet (trekant ADE) er nå mer enn doblet, selv om skattesatsen (fra T_1 til T_2) kun ble doblet.

3.1.3.2 Nøytrale skatter:

Nøytrale skatter påvirker verken konsumentenes eller produsentenes sammensetning av konsum og produksjon. Det oppstår derfor ikke et effektivitetstap når nøytrale skatter innføres.

Det finnes ikke mange skatter som er helt nøytrale, men et eksempel er en såkalt koppskatt. En koppskatt er en personskatt som er like stor for alle innbyggere uavhengig av andre forhold. Det innebærer at man ikke gjennom atferd eller valg kan endre sin skattebyrde. Skatten er derfor nøytral.

3.1.3 Effektivitetsfremmende skatter:

Effektivitetsfremmende skatter bidrar til en mer effektiv ressursbruk ved at de korrigerer for eksterne virkninger (eksternaliteter). I likhet med de vridende skattene fører effektivitetsfremmende skatter til endret atferd, men i motsetning til de vridende skattene får vi her en mer effektiv ressursbruk som resultat.

Eksterne virkninger er utilsiktede virkninger av en handling, og kan være både positive og negative. En negativ ekstern virkning er en kostnad en aktør påfører andre aktører, men som ikke tas hensyn til i prisen på den bestemte varen eller tjenesten. Det fører til at produksjonen blir høyere enn det som er samfunnsøkonomisk effektivt. Da oppstår markedssvikt.

Et eksempel er forurensning som følge av produksjon. Den som forurenser har ikke økonomiske insentiver til å begrense skaden som påføres miljøet så lenge han/hun kan gjøre det kostnadsfritt. En miljøavgift vil i dette tilfellet være en effektivitetsfremmende skatt. Miljøavgiften bør settes lik de marginale eksterne kostnadene knyttet til aktiviteten, slik at markedsprisen samsvarer med de faktiske kostnadene som ressursbruken representerer.

3.1.4 Utformingen av skatte- og avgiftssystemet

For at skatte- og avgiftssystemet best skal kunne oppnå sine formål har skatteutvalget i NOU 2014: 13, s. 54 fremlagt forslag til sentrale retningslinjer for utformingen av systemet.

Skatteutvalget mener at effektivitetsfremmende skatter bør benyttes først, siden de bidrar til en mer effektiv ressursbruk. Deretter bør nøytrale skatter benyttes så langt det er mulig. Til slutt brukes vridende skatter for å oppnå det ønskede nivået på skatteinntektene og på inntektsfordelingen.

Utvalget mener at staten i praksis ikke kommer utenom vridende skatter for å dekke finansieringsbehovet til det offentlige og å oppnå ønsket fordeling av inntekt og formue.

Skatteutvalget anbefaler også å vri skattesystemet fra direkte til indirekte skatter, ettersom de mener det vil være vekstfremmende. Dette innebærer lavere skatt på inntekt og sparing, og høyere skatt på forbruk.

Videre er det laget en utredning av den såkalte “Grønn skattekomisjon” i NOU 2015: 15. Hovedmålet for utvalgets arbeid var “å vurdere om og hvordan en ved økt bruk av klima- og miljøbegrunnede avgifter, og reduksjoner i andre skatter og avgifter, kan oppnå både lavere utslipp av klimagasser, et bedre miljø og en god økonomisk utvikling”. Dette kan innebære en utvikling mot flere effektivitetsfremmende avgifter.

3.2 Merverdiavgiftssystemet

3.2.1 Historisk utvikling av merverdiavgiften i Norge

3.2.1.1 Omsetningsavgift:

Den alminnelige omsetningsavgiften (oms) begynte beskjedent med 1 pst. avgift i 1935, og ble innført under navnet “midlertidig omsetningsavgift til kriseformål”. Avgiften var kumulativ og det ble lagt på 1 pst. omsetningsavgift i hvert omsetningsledd (Refsland og Alvsåker 2013, 2).

3.2.1.2 Sisteleddsavgift:

Den neste store avgiftsendringen skjedde den 1. september i 1940, etter den tyske okkupasjonen. Avgiften ble da økt til 10 pst., og endret til en sisteleddsavgift (Refsland og Alvsåker 2013, 2). Sisteleddsavgiften skulle kun beregnes og betales i siste ledd av omsetningskjeden.

3.2.1.3 Merverdiavgift:

Fra 1. januar 1970 ble sisteleddsavgiften avløst av merverdiavgiften, som skal beregnes og betales i hvert omsetningsledd. Merverdiavgiften skal beregnes av verdiskapningen (merverdien) i hvert omsetningsledd. I 1970 var satsen 20 pst., og siden har den gradvis økt til 25 pst. (Refsland og Alvsåker 2013, 2).

3.2.1.4 EU og EØS-avtalen:

I EU-samarbeidet er avgiftsharmonisering av merverdiavgiften en viktig prioritet, blant annet er det fastsatt en minstesats for merverdiavgift på 15 pst.

Norge har vært tilknyttet EU gjennom EØS-avtalen siden 1994, og har gjennom samarbeidet blant annet harmonisert en stor mengde regelverk som skal lette omsetningen av varer på tvers av landegrenser. Samarbeid om avgifter er imidlertid ikke inntatt i EØS-avtalen. Avtalen får dermed ingen betydning for utformingen av det norske merverdiavgiftssystemet (Regjeringen 2015. "Hva EØS-avtalen omfatter").

3.2.1.5 Merverdiavgiftsreformen 2001:

Merverdiavgiftssystemet gjennomgikk ikke vesentlige endringer fra systemet ble innført i 1970 og frem til 2001.

I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), s. 3 tilrådet Finansdepartementet regjeringen å oppdatere det norske merverdiavgiftssystemet. Omsetning av tjenester hadde økt betraktelig siden merverdiavgiften ble innført, og man så her et stort potensial for økte inntekter. Videre ble regelverket ansett som foreldet på flere områder.

Målet med merverdiavgiftsreformen var en differensiering av merverdiavgiftssatsene, blant annet av hensyn til fordeling, bredere skattegrunnlag av hensyn til økte inntekter, samt enklere regler med færre smutthull. Reformen innebar at alle tjenester ble pålagt avgiftplikt, unntatt noen konkurranseutsatte og kulturelle tjenester som ble uttrykkelig unntatt i loven.

Det ble også vedtatt å senke merverdiavgiftssatsen på næringsmidler fra 24 pst. til 12 pst. I lovforarbeidene ble det gitt to hovedbegrunnelser for dette. For det første var det for å styrke lavinntektshusholdninger og barnefamiliers økonomi (utjevning av inntektsforskjeller).

For det andre ønsket man å redusere forskjellen i matvarepriser mellom Norge og naboland, og på denne måten redusere grensehandel (Skatteetaten 2015. “Merverdiavgiftshåndboken”, avsnitt 5-2.2).

3.2.1.6 Ny merverdiavgiftslov 2009:

Finansdepartementet mente at merverdiavgiftsloven av 1969 var lite oversiktlig og burde få en enklere og mer oversiktlig form (Finansdepartementet 2008. “Ot.prp. nr. 76 (2008-2009)”, 5). På bakgrunn av Finansdepartementets anbefalinger vedtok Stortinget den 19. juni 2009 en ny “teknisk revidert” merverdiavgiftslov. Loven ble omarbeidet og modernisert med hensyn til lovstruktur og språk (Regjeringen, 2009).

3.2.1.7 Redusert differensiering 2016:

I 2016 ble den lave merverdiavgiftssatsen på 8 pst. økt til 10 pst. Dette er forventet å øke statens inntekter med 650 millioner kroner i 2016. Endringen innebærer en redusert differensiering av det norske merverdiavgiftssystemet.

Samtidig som den lave merverdiavgiftssatsen ble økt er flere direkte skatter, som inntektsskatten og selskapsskatten, redusert. Dette kan ses som et skift fra direkte til indirekte skatter.

3.2.2 Alminnelige sats, reduserte satser, fritak og unntak

Merverdiavgiftssatsene fastsettes ved vedtak av det norske Stortinget for ett år av gangen, i medhold av Grunnlov § 75 bokstav a.

3.2.2.1 Alminnelig sats 25 pst.:

Den gjeldene alminnelige merverdiavgiftssatsen er 25 pst., jf. mval. §5-1 første ledd og merverdiavgiftsvedtaket §2. Satsen ble sist endret i 2005, da fra 24 pst. til 25 pst.

3.2.2.2 Mellomsats 15 pst.:

Næringsmidler har en mellomsats på 15 pst., jf. mval. §5-2 første ledd og merverdiavgiftsvedtaket §3. Satsen er økt fra 12 pst. til 15 pst. fra den ble innført i 2001.

Med næringsmidler menes alle mat- og drikkevarer, samt enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker, unntatt: legemidler, vann fra vannverk, tobakksvarer og alkoholholdige drikkevarer.

Bakgrunnen for innføringen av mellomsatsen for næringsmidler var å styrke lavinntektshusholdninger og barnefamiliers økonomi (utjevning av inntektsforskjeller), samt å redusere grensehandel (Skatteetaten 2015. “Merverdiavgiftshåndboken”, avsnitt 5-2.2).

3.2.2.3 Lav sats 10 pst.:

Persontransport, kringkastingsavgiften (NRK), romutleie på hotell, ervervsmessig utleie av fritidseiendom har en lav sats på 10 pst., jf. mval. §§ 5-3 til 5-11 og merverdiavgiftsvedtaket §4. Satsen ble økt fra 8 pst. til 10 pst. i 2016.

Tidligere var disse unntatt merverdiavgiftsplikt, men har gradvis blitt ilagt lav sats. Bakgrunnen for å inkludere disse næringene i merverdiavgiftsloven var å forenkle regelverket og unngå avgiftskumulering. Avgiftskumulering kommer vi tilbake til i avsnitt 3.2.6.3. Næringene ble ilagt lavt sats for å unngå en for stor merbelastning (Finansdepartementet 2000. “Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)”, 9).

3.2.2.4 Fritak:

Varer og tjenester som er fritatt fra loven har en merverdiavgiftssats på 0 pst., jf. mval. kapittel 6. Omsetning med fritak for avgiftsplikt faller innenfor merverdiavgiftsloven, men det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift.

Virksomheter kan likevel kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Fritak er således en form for indirekte subsidiering av utvalgte næringer. Fritak fra

merverdiavgift gir med andre ord disse virksomhetene en spesielt gunstig fordel (Finansdepartementet 2003. "NOU 2003: 9", 51).

Eksempel på varer som er omfattet av fritaket er bøker og tidsskrifter, jf. mval. § 16 første ledd nr. 7 og 8. Dette fritaket er språk- og kulturpolitisk begrunnet, blant annet ut fra et ønske om å verne om det norske språk (Finansdepartementet 2000. "Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)", 219).

3.2.2.5 Unntak:

I Norge er noen tjenester unntatt merverdiavgiftsplikt, og disse faller helt utenfor merverdiavgiftsloven. Virksomheter som omsetter slike tjenester skal ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret, ikke beregne utgående merverdiavgift og har heller ikke fradragrett for inngående merverdiavgift.

Eksempler på unntatte tjenester er utleie av fast eiendom, helsetjenester og undervisningstjenester. Avgiftstekniske hensyn og harmonisering av regelverket i forhold til andre land står som sentrale hensyn bak unntakene fra loven (Finansdepartementet 2000. "Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)", 8).

3.2.3 Vilkår for merverdiavgiftsplikt

Norske næringsdrivende som har merverdiavgiftsplikt skal innkreve merverdiavgift på vegne av staten. I dette avsnittet skal vi se på vilkårene for å være avgiftspliktig.

3.2.3.1 Subjektive vilkår - næringsdrivende registrert i Merverdiavgiftsregisteret

Næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret er avgiftspliktig etter loven. Nedenfor vil vi gjennomgå det subjektive vilkåret for avgiftsplikt.

Frivillig eller pliktig registrert i Merverdiavgiftsregisteret:

Avgiftssubjektet er den som skal beregne og betale merverdiavgift til staten. Mval. §1-3 første ledd bokstav d definerer avgiftssubjektet som “den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret.” For å kunne registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret må man enten være næringsdrivende eller offentlig virksomhet. Næringsdrivende kan enten frivillig registrere seg eller plikte å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. §§2-1 første ledd og 2-3. En registrert næringsdrivende kan kreve fradrag for eller refusjon av inngående merverdiavgift.

Loven bruker begrepet næringsdrivende, men skiller ikke mellom juridiske og fysiske personer. En næringsdrivende er en person eller en institusjon som driver avgiftspliktig omsetning. Hovedsakelige må det foreligge virksomhet, og avgiftspliktige salg over tid må være planlagt å overstige avgiftspliktige innkjøp (Gjems-Onstad 2014, 37-38).

3.2.3.2 Det første objektive vilkåret - omsetning, uttak eller innførsel:

Det første objektive vilkåret for avgiftsplikt er at det må ha skjedd omsetning, uttak eller innførsel.

Omsetning:

Mval. §1-3 første ledd bokstav a definerer omsetning som “levering av varer og tjenester mot vederlag.” Formuleringen “mot vederlag” forutsetter en klar tilknytning mellom ytelsen og vederlaget. Selger skal kun beregne merverdiavgift av den pris som er avtalt mellom partene, slik at enhver rabatt vil redusere avgiftsgrunnlaget (Gjems-Onstad og Kildal 2011, 289).

Uttak:

Mval. §3-10 fastsetter at uttak utløser merverdiavgift når en vare tas ut fra den næringsdrivendes virksomhet. På denne måten blir ikke merverdiavgiften

avgjørende for anskaffelsesbeslutninger, og merverdiavgiftssystemets nøytralitet opprettholdes.

Tilsvarende gjelder ved vederlagsfri ytelse av tjenester, jf. mval. §3-22 første ledd. I tillegg oppstiller mval. §3-23 visse utvidelser av avgiftsplikten, som gjelder uttak når varer og tjenester brukes til enkelte formål som kan ligge innenfor den avgiftspliktiges vanlige virksomhet (Gjems-Onstad 2014, 65-67).

Innførsel:

Mval. §3-21 fastsetter at innførselsmerverdiavgift oppstår når en vare eller tjeneste føres inn i landet. Kjøper blir da selv ansvarlig for innbetaling av merverdiavgift til tollvesenet, også kalt omvendt avgiftsplikt (Gjems-Onstad 2014, 75). Dette er en plikt som ikke bare påhviler næringsdrivende registrert i Merverdiavgiftsregisteret, men alle som innfører avgiftspliktige varer og tjenester til landet, inkludert forbrukere.

Kjøper kan likevel trekke fra avgiften som inngående avgift dersom han/hun har fradragsrett etter mval. kapittel 8.

3.2.3.3 Det andre objektive vilkåret - vare eller tjeneste:

Det andre objektive vilkåret for avgiftsplikt gjelder selve avgiftsobjektet, det må være tale om en vare eller en tjeneste.

Varebegrepet:

Mval. §1-3 første ledd bokstav b definerer varer som “fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde”.

Avgiftspliktige tjenester:

I utgangspunktet er alle tjenester avgiftspliktige. Tjenestebegrepet er negativt avgrenset i loven og er “alt som kan omsettes og som ikke er varer”, jf. mval. §1-3 første ledd bokstav c. Tjenestebegrepet inkluderer rettigheter til varer og utnyttelse av immaterielle verdier (Kristoffersen 2011, 55).

Mange næringer som yter tjenester er likevel uttrykkelig unntatt fra loven, for eksempel sosiale tjenester, helsetjenester og undervisningstjenester (Gjems-Onstad 2014, 86-87).

3.2.4 Særlig om innførsel og utførsel

3.2.4.1 Innførsel:

Merverdiavgiften på innførsel har sin begrunnelse i prinsippet om at merverdiavgiften skal være en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester. Det innebærer at alle varer og tjenester som føres inn i landet, og dermed skal forbrukes i landet, skal belastes med merverdiavgift. Plikten til å betale avgift er uavhengig av om man er avgiftspliktig næringsdrivende med fradragsrett eller forbruker.

Lik avgiftsmessig behandling av innenlandske varer og utenlandske varer sikrer at norske og utenlandske næringsdrivende behandles likt (Finansdepartementet 2000. “Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)”, 16).

3.2.4.1 Utførsel:

Utførsel av varer og tjenester er omfattet av nullsatsen i merverdiavgiftsloven når varen eller tjenesten regnes å være helt til bruk i utlandet. Nullsatsen er begrunnet i at merverdiavgiften skal kreves der varen omsettes, også kalt destinasjonslandsprinsippet (Finansdepartementet 2000. “Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)”, 16).

Merverdiavgift på varer og tjenester som føres ut av landet ville medføre en dobbeltbeskatning, siden den trolig skal avgiftsbelegges i destinasjonslandet. Dersom norske eksportører måtte betalt merverdiavgift ved utførsel, ville de bli nødt til å kreve en høyere pris av sine utenlandske kjøpere. Dette hadde svekket eksportørens konkurransevne betraktelig, siden kjøperen også må betale merverdiavgift for innførsel i sitt land. På den måten ville det oppstått en ugunstig dobbeltbeskatning for norske eksportører, med svekket konkurransevne som konsekvens.

3.2.5 Merverdiavgiftens administrative kostnader

Alle typer skatter medfører administrative kostnader, og innkreving av merverdiavgiften er intet unntak. Merverdiavgiften skaper administrative kostnader for avgiftspliktige næringsdrivende og offentlige myndigheter.

3.2.5.1 Administrative kostnader for de avgiftspliktige:

De næringsdrivende må rapportere, innbetale og dokumentere fradrag for kostnader og inngående merverdiavgift. Disse oppgavene krever betydelige ressurser fra de næringsdrivende. Differensiering av merverdiavgiften, slik vi har i Norge, skaper et mer komplisert system. Det kan øke den næringsdrivendes administrative kostnader.

3.2.5.1 Administrative kostnader for staten:

Myndighetene må bruke ressurser på å kontrollere at de næringsdrivende rapporterer og innbetaler merverdiavgiften riktig. I tillegg må myndighetene administrere lovbestemmelsene, som ofte krever oppdateringer og endringer.

Merverdiavgiften er likevel den mest kostnadseffektive av alle skatter og avgifter. Offentlige myndigheters administrative kostnader knyttet til merverdiavgiften er estimert til om lag 0,1 pst. av inntektene den genererer (Gjems-Onstad og Kildal 2013, 22).

3.2.6 Merverdiavgiftssystemets nøytralitet

Finansdepartementet oppgir i Prop. 1 LS (2015-2016), s. 123 at det ved utformingen av merverdiavgiftssystemet i Norge er lagt vekt på at systemet skal være mest mulig nøytralt. Det vil si at systemet skal gi minst mulig uheldige tilpasninger i økonomien for å sikre staten stabile inntekter.

3.2.6.1 Konkurransenøytralitet mellom næringsdrivende:

For at merverdiavgiftssystemet skal være nøytralt er viktig at systemet ikke påvirker konkurransen mellom næringsdrivende. Avgiftsbestemmelsene bør derfor i minst mulig grad påvirke konkurranseforholdene mellom næringsdrivende. Merverdiavgiften skal ikke være medvirkende i at én selger har en høyere pris enn en annen (Refsland og Alvsåker 2013, 10).

Merverdiavgiftssystemet ville for eksempel ikke vært nøytralt dersom kjøper ikke hadde hatt omvendt avgiftsplikt for tjenester kjøpt fra utlandet. Da kunne kjøperen kjøpt tjenesten billigere fra utlandet fremfor å kjøpe den samme tjenesten til en høyere pris i hjemlandet. Dette ville favorisert utenlandske næringsdrivende.

Destinasjonslandprinsippet sørger for at varer og tjenester som føres ut av landet ikke blir dobbeltbeskattet. På denne måten påvirkes næringsdrivendes mulighet til å selge produktene sine i utlandet.

Omvendt avgiftsplikt sammen med destinasjonslandprinsippet sørger for konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske næringsdrivende.

3.2.6.2 Konkurransenøytralitet ved konsumvalg:

Merverdiavgiften kan også påvirke konsumvalg. Det kan illustreres ved et eksempel. Banker omsetter finansielle tjenester, og er unntatt merverdiavgift. Hvis en bank kjøper renholdstjenester av et renholdsbyrå, får banken således heller ikke fradrag for merverdiavgiften som byrået fakturerer.

Hvis banken derimot ansetter eget rengjøringspersonale blir det ikke merverdiavgift på rengjøringsarbeidet i banken. Merverdiavgiften blir dermed en avgjørende faktor som kommer i betraktning når banken skal avgjøre hvordan rengjøringsbehovet skal dekkes. Prinsipielt burde det ikke være slik ut fra merverdiavgiftens målsetting om konkurransenøytralitet ved konsumvalg (Refsland og Alvsåker 2013, 11).

3.2.6.3 Kumulering:

Et annet ord for kumulering er avgift på avgift. Merverdiavgiftssystemet bygger på prinsippet om fradrag for inngående avgift, slik at det ikke skal skje en kumulering av merverdiavgift. Kumulering oppstår når næringsdrivende ikke fradragsfører merverdiavgiften, men i stedet legger utgående merverdiavgift på inngående merverdiavgift.

Det skal i prinsippet ikke skje en kumulering av avgift i det norske merverdiavgiftssystemet, men på flere punkter har den norske lovgivningen likevel bevisst valgt løsninger som medfører innløsning og kumulering av avgift.

I mval. §8-3 er for eksempel fradragsretten begrenset, og kjøper kan ikke kreve fradrag for blant annet servering, representasjon, samt kunst og antikviteter som kjøper ikke selger eller bruker i virksomhet. I disse tilfellene vil kjøper måtte legge en avgift på avgift. Det er flere slike kumulative elementer i det norske avgiftssystemet enn det som er tilfellet i mange andre land som det er naturlig å sammenligne Norge med (Gjems-Onstad 2014, 29).

3.2.6.4 Er det norske merverdiavgiftssystemet nøytralt?

Destinasjonslandprinsippet og omvendt avgiftsplikt skaper konkurransenøytralitet mellom næringsdrivende, og merverdiavgiften fungerer på dette punkt slik den har til hensikt. Videre skal ikke merverdiavgiften være avgjørende for konsumvalg, men i noen situasjoner er den likevel det. Som vi så i eksempelet overfor, der banktjenestene var unntatt fra merverdiavgiftsplikt, ble merverdiavgiften avgjørende for hvordan banken valgte å løse sitt rengjøringsbehov. Det norske

merverdiavgiftssystemet har også flere kumulative elementer som svekker nøytraliteten til systemet.

Vi mener det norske merverdiavgiftssystemet ikke er helt nøytralt siden det skjer en kumulering av avgift på enkelte varer og tjenester, samt at merverdiavgiften i noen tilfeller påvirker konsumvalg.

3.3 Bør merverdiavgiften differensieres?

Differensierte merverdiavgiftssatser skaper høyere administrative kostnader, men de fleste EU-land har likevel minst én sats som er lavere enn den alminnelige satsen (Gjems-Onstad 2014, 115). I det følgende skal vi se på om det likevel er gode grunner som taler for en differensiering av merverdiavgiftssatsene.

3.3.1 Ekspertutvalget 1993 og skatteutvalget 2003:

Ekspertutvalgets oppgave var å vurdere argumenter for og imot en differensiering av merverdiavgiften. De undersøkte i NOU 1993: 8 om en differensiering av merverdiavgiften er et egnet virkemiddel dersom man ønsker å hjelpe bestemte grupper i befolkningen, for eksempel barnefamilier.

Utvalget mente at økt barnetrygd er et mer treffsikkert tiltak enn en redusert merverdiavgiftssats på næringsmidler. Beregninger utført av utvalget viser at lavinntektshusholdninger vil tjene på økt kontantstøtte fremfor redusert merverdiavgiftssats på mat.

Utvalget mente også at systemtekniske, kontrollmessige og administrative hensyn tilsier at et merverdiavgiftssystem med én sats er å foretrekke. På tross av utvalgets anbefalinger ble likevel en redusert sats på næringsmidler innført den 1. juli 2001 (Skatteetaten, 2015. "Merverdiavgiftshåndboken.", avsnitt 5-2.2)

Skatteutvalget 2003 skriver i NOU 2003: 9 at det var uheldig at skattereformen av 2001 innførte den reduserte merverdiavgiftssatsen på næringsmidler., og at målsettingen over tid bør være å ha én felles sats for alle varer og tjenester.

Utvalget anbefalte i 2003 å øke den reduserte satsen fra 15 pst. til 25 pst. Finansdepartement har i Prop. 1 LS (2015-2016), s. 352 beregnet at denne økningen vil generere rundt 13 milliarder kroner i økte inntekter til staten.

3.3.2 Skatteutvalget 2014:

Hovedformålet med merverdiavgiften er å generere inntekter til staten.

Skatteutvalget 2014 hevder i NOU 2014: 13, s. 19 at det gjøres mest effektivt ved å innføre én felles merverdiavgiftssats på alle varer og tjenester. Utvalget mener at differensierte merverdiavgiftssatser skaper betydelige administrative kostnader, samt at merverdiavgiftssystemet er lite egnet til å ivareta fordelingshensyn og støtte enkeltgrupper.

En slik omlegging av merverdiavgiftssystemet bør imidlertid innføres over tid, og i kombinasjon med andre fordelingspolitiske virkemidler, for å unngå at enkelte næringer og befolkningsgrupper rammes for hardt. Skatteutvalget 2014 sitt forslag er i første omgang å øke nullsatsen og den lave satsen til 15 pst., for å oppnå et merverdiavgiftssystem med to satser: 15 pst. og 25 pst. (Finansdepartementet 2015. “Meld. St. 4 (2015-2016)”, 16).

Finansdepartementet har gjennomført en høring om utvalgets forslag om å innføre et tosatssystem. Høringsinstansene representerte de næringene som i dag har lav sats på 10 pst. og nullsats, som blant annet instanser innen mediebransjen, reiselivsbransjen og transportbransjen. Hovedsakelig mente de ulike høringsinstansene at prisøkninger som følge av merverdiavgiftsøkning ville skape negative økonomiske konsekvenser for deres næringer.

Departementets samlede vurdering var likevel at det ikke er grunn til å forvente store negative virkninger for de berørte aktørene, siden aktørene vil ha fradragrett

for inngående merverdiavgift og flere næringer vil motta kompensasjoner som følge av omleggingen (Finansdepartementet 2015. "Meld. St. 4 (2015-2016)" 135-138).

3.3.3 OECD:

OECD anbefaler Norge å innføre én alminnelig merverdiavgiftssats, som en del av et anbefalt skift fra direkte til indirekte skatter. Målet med dette skattesiftet er å skape et mer effektivt og vekstfremmende skattesystem. OECD mener merverdiavgiften bør benyttes fremfor selskapsskatt og inntektsskatt for å øke insentivene til sparing, investering og arbeid.

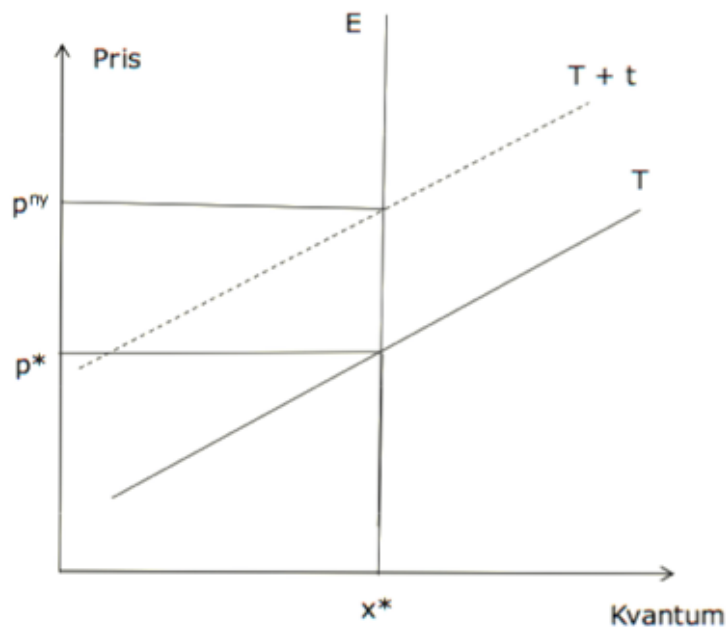
En høyere merverdiavgift bør i så fall benyttes i sammenheng med tiltak som sørger for å ivareta fordelingshensynet i økonomien (OECD 2016a, 18).

3.3.4 Effektivitetstap ved differensierte merverdiavgiftssatser:

Merverdiavgiften er vridende skatt, og skaper derfor et effektivitetstap i økonomien. Dette effektivitetstapet er ulikt for goder med elastisk og uelastisk etterspørsel. I virkeligheten vil etterspørselen aldri være helt uelastisk eller elastisk, men en slik forenkling gjør det enklere å illustrere hvordan en avgiftsøkning vil påvirke effektiviteten i økonomien.

3.3.4.1 Goder med uelastisk etterspørsel:

I dagens merverdiavgiftssystem har næringsmidler en redusert sats på 15 pst. Næringsmidler er et nødvendighetsgode, det vil si goder konsumentene må ha uavhengig av inntektsnivå. Konsumentene vil derfor ha tilnærmet lik etterspørsel etter nødvendighetsgodet uavhengig av godets pris, og etterspørselen kalles derfor uelastisk. Dersom vi legger til grunn en priselastisitet på null vil en endring i pris ikke føre til et lavere konsum, slik som illustrert på grafen under. I praksis vil ingen varer ha en priselastisitet på null, men effektivitetstapet vil kunne være mindre for varer med uelastisk etterspørsel.



Figur 3 - Avgiftsøkning på nødvendighetsgoder (Mæhlum 2011, 11)

En økning i merverdiavgiften (t) øker prisen på godet fra p^* til p^{ny} . Likevel reduseres ikke likevektskvantum, siden etterspørselen er helt uelastisk. En økning i merverdiavgiften for varer med helt uelastisk etterspørsel vil således føre til at det ikke oppstår et effektivitetstap.

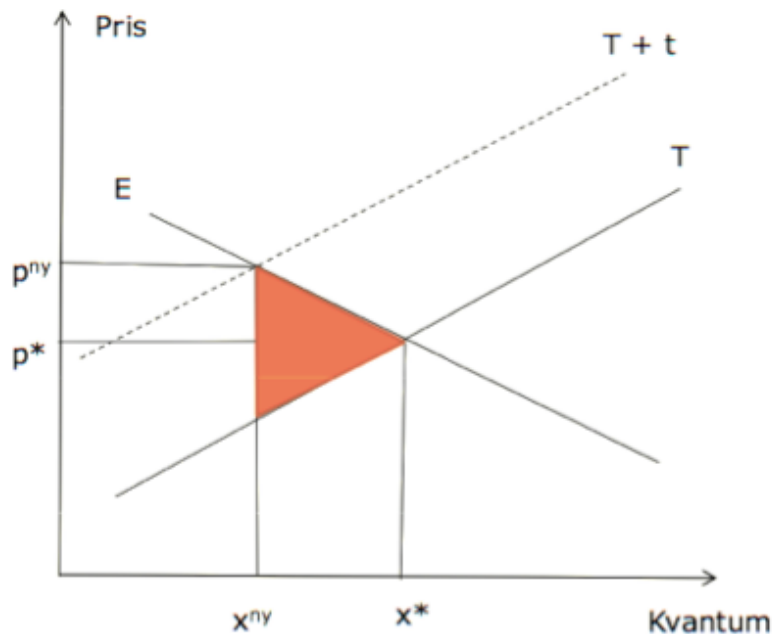
3.3.4.2 Goder med elastisk etterspørsel:

Goder med elastisk etterspørsel kjennetegnes av at prisen på godet påvirker konsumentenes etterspørsel. Eksempler på goder med elastisk etterspørsel er: vin, biler og flyreiser. I NOU 1993: 8, s. 13 kaller ekspertutvalget slike goder for “luksusbetonte goder”. Derfor har vi videre i denne hovedoppgaven valgt å kalle goder med elastisk etterspørsel for luksusgoder.

En økning i merverdiavgiften på et bestemt luksusgode vil redusere konsumentenes samlede etterspørsel etter godet, siden etterspørselen er elastisk. Tilsvarende vil en reduksjon i merverdiavgiften på et bestemt luksusgode øke

konsumentenes samlede etterspørsel etter godet. Når konsumentene endrer sin etterspørsel, vil produsentene tilpasse seg.

Merverdiavgiften er en indirekte skatt som kun har til hensikt å belaste sluttforbruker. For goder med elastisk etterspørsel er det likevel ikke kun sluttbrukeren som belastes en økt merverdiavgift ettersom det oppstår et effektivitetstap (markert i oransje):



Figur 4 - Avgiftsøkning på luksusgoder (Mæhlum 2011, 10)

Økt merverdiavgift (t) øker prisen på godet fra p^* til p^{ny} . Når prisen på luksusgoder øker, vil likevektskvantum reduseres fra x^* til x^{ny} , siden etterspørselskurven er fallende. Sett med konsumentenes øyne øker markedsprisen, og sett med produsentenes øyne reduseres markedsprisen. Det oppstår derfor et effektivitetstap. For varer med elastisk etterspørsel vil en økning i merverdiavgiften føre til et samfunnsøkonomisk effektivitetstap.

Konsumentene og produsentene deler på tapet som oppstår fordi det ikke er likevekt mellom tilbud og etterspørsel. Hvordan denne delingen blir avhenger av helningen på etterspørselskurven og tilbudskurven. Sagt med andre ord deles effektivitetstapet ulikt for goder med elastisk og uelastisk etterspørsel.

3.3.5 Betydningen av overvelting ved reduserte merverdiavgiftssatser:

Det er konsumenten som i siste instans skal belastes merverdiavgiften. Hvem som egentlig bærer byrden av merverdiavgiften avhenger av helningen på etterspørselskurven. Etterspørselastisiteten er sjeldent lik null, og en avgiftsøkning eller -reduksjon vil derfor påvirke omsetningsvolumet av en bestemt vare eller tjeneste.

Avgiftsbelastningen påvirker ikke bare konsumentene, men også produsentene. Da merverdiavgiftssatsen på næringsmidler ble redusert i 2001, måtte produsentene sette ned prisene tilsvarende reduksjonen i merverdiavgiften. Det var likevel mange produsenter som ikke reduserte prisen tilsvarende avgiftsreduksjonen, for å øke sin profitt. På denne måten innkasserte produsentene en andel av avgiftsreduksjonen (Gjems-Onstad 2014, 26-27).

Finansdepartementet skriver i Meld. St. 4 (2015-2016), 137 (jf. St.prp. nr. 1 (2006-2007)) hvem som egentlig mottok fordelene da merverdiavgiftssatsen på næringsmidler ble halvert fra 24 pst. til 12 pst. i 2001. Full overvelting til konsumentene var et viktig mål ved denne avgiftshalveringen. Beregninger gjort av Finansdepartementet viser likevel at rundt $\frac{2}{3}$ av halveringen nådde frem til konsumentene i form av lavere pris. Resten, rundt $\frac{1}{3}$, tilfalt produsentene via økninger i pris til selger før merverdiavgift. Dette indikerer mindre enn full overvelting til konsumentene.

3.3.6 Konklusjon:

Alle offentlige utvalg som har vurdert differensierte merverdisatser siden 1993 har anbefalt mindre differensierte satser. Det samme har OECD. Dette baseres dels på at man ser potensialet for en inntektsøkning for staten, samt at andre tiltak kan være mer velegnet for å oppnå formålene med reduserte satser.

Det er likevel udiskutabelt at en økning av de lave merverdisatsene vil føre til et effektivitetstap. På den annen side er det ikke unikt for merverdiavgiften at den fører til en lavere effektivitet. Det avgjørende må etter vårt syn være hvilken form for beskatning som best ivaretar de grunnleggende hensynene bak skattesystemet.

Norge er en velferdsstat med store offentlige utgifter som må finansieres. Dette grunnleggende behovet i skattesystemet må løses med minimale effektivitetstap for økonomien. Når OECD og Skatteutvalget 2014 viser til at Norge kan oppnå økonomisk vekst gjennom en vridning fra direkte til indirekte skatter, er det et tegn på at det kan være fornuftig å redusere differensieringen i merverdiavgiftssystemet og heller redusere skatter som antas å være mer vekstfremmende.

Vi konkluderer derfor med at det ville være fornuftig å redusere differensieringen i det norske merverdiavgiftssystemet.

Del 4 – Komparativt studie 1

I denne delen skal vi undersøke hva som er beste-praksis for merverdiavgiftssystemer, det vil si det systemet med høyest prestasjon og ytelse.

For å identifisere beste-praksis skal vi sammenligne Norge med land som har ulike merverdiavgiftssystemer og satser. Landene vi skal sammenligne Norge med er Danmark, Japan og Sveits.

4.1 Merverdiavgiftssystemene i Danmark, Sveits og Japan

I det første komparative studiet skal vi sammenligne merverdiavgiftssystemene til Norge, Danmark, Sveits og Japan.

Merverdiavgiftssystemet til Norge ble gjennomgått i del 3. Her skal vi gi en kort presentasjon av merverdiavgiftssystemene til Danmark, Sveits og Japan.

4.1.1 Danmark:

Danmark har en alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst., samt nullsats for fritatte virksomheter (EY 2015). Merverdiavgiftssystemet kan karakteriseres som et tosatssystem. Danmark innførte merverdiavgiften i 1967, som en avløsning til den tidligere omsen. Omsen kan sammenlignes med den norske sisteleddsavgiften.

Danmark er medlem i EU (SNL 2016. “Danmark”). Landet er underlagt EUs felles regelverk for merverdiavgift, og er derfor pålagt å harmonisere sitt merverdiavgiftsregelverk i tråd med retningslinjene fra EU.

4.1.2 Sveits:

Merverdiavgift ble innført i 1995, og kan i dag karakteriseres som et firesatssystem (PwC 2010. “The Swiss VAT Law”). Sveits har en alminnelig merverdiavgiftssats på 8 pst., som er den laveste i Europa. Landet har reduserte

satser; 2,5 pst. på essensielle næringsmidler, medisinsk utstyr og aviser, 3,8 pst. for hotellsektoren, samt nullsats for fritatte virksomheter (EY 2015).

4.1.3 Japan:

Japan innførte ”konsumskatt” i 1989 (VATlive 2014). Denne skatten tilsvarer den europeiske merverdiavgiften (EU Business in Japan 2016. “Consumption Tax”).

Japan har en alminnelig merverdiavgiftssats på 8 pst. (EY 2015). Landet har også noen få tjenester som er fritatt merverdiavgiftsplikt (EU Business in Japan 2016. “Tax exemptions”). Merverdiavgiftssystemet kan karakteriseres som et tosatssystem.

4.2 Benchmarks

For å sammenligne merverdiavgiftssystemene skal vi benytte oss av benchmarks. Deretter skal vi sammenligne praksis i Norge, Danmark, Sveits og Japan. Landet som utøver praksis nærmest den internasjonale benchmarken, utøver bestepraksis.

4.2.1 Begrunnelse for bruk av benchmarks som sammenligningsgrunnlag

Internasjonale institusjoner som Verdensbanken, International Monetary Fund (IMF) og U.S. Agency for International Development (USAID) har vurdert ulike deler av skattesystemers prestasjon og ytelse.

Verdensbanken og IMF er blant samarbeidspartnerne som har utviklet metoden “TADAT” (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool). Metoden brukes for å vurdere prestasjonen til skatte- og avgiftsadministrasjonen i et land (IMF 2014, 5).

USAID har utviklet en metode for å vurdere hvordan innsamling av skatter og avgifter bør struktureres og gjennomføres for å oppnå høyest prestasjon i skattesystemet (USAID 2007).

Disse metodene er hver for seg gode for å vurdere henholdsvis administrasjon og innsamling av skatter og avgifter. Samlet representerer de likevel ikke en god metode for å vurdere av skattesystemets helhetlige prestasjon og ytelse.

Den amerikanske økonomen Mark Gallagher skrev på bakgrunn av vanskelighetene med å sammenligne skattesystemers prestasjon og ytelse artikkelen “Benchmarking Tax Systems” (John Wiley & Sons, 2005 [publiseringskanal godkjent av NSD]) (NSD 2016).

Gallagher, som har en PhD i økonomi, har blant annet jobbet for IMF, Verdensbanken og USAID. Han har vært forfatteren bak flere av artiklene publisert av OECD og USAID.

Gallagher benytter benchmarking som sammenligningsgrunnlag for å vurderer ulike skattesystemer. Benchmarkene gir et godt mål på skattesystemers prestasjon og ytelse. Gallagher har brukt flere av indikatorene i “TADAT” som ulike benchmarks i sin artikkel (Gallagher 2005, 127).

Benchmarkene presenteres med en internasjonal benchmark, og Gallagher mener derfor at metoden kan brukes i alle land for å måle skattesystemers prestasjon og ytelse.

Etter dette kommer vi til at benchmarking er en god metode for å identifisere beste-praksis, og dermed sammenligne ulike merverdiavgiftssystemers prestasjon og ytelse.

4.2.2 Utvelgelse av benchmarks:

Benchmarkene i Gallaghers artikkel omhandler hele skatte- og avgiftssystemet, og er derfor relatert til både direkte og indirekte skatter.

Merverdiavgiften er en indirekte skatt, og vi har derfor ekskludert de benchmarkene som omhandler de direkte skattene fra vår komparative studie.

Hver benchmark i Gallaghers artikkel er definert og presentert med en internasjonal benchmark. Vi har ikke brukt alle benchmarkene på lik måte som Gallagher. Dette har vi presisert under de aktuelle benchmarkene, samt at vi har beskrevet hvordan vi har valgt å bruke benchmarken.

4.3 Identifikasjon av beste-praksis for merverdiavgiftssystemer

Vårt formål med benchmarkene er å bruke de som et verktøy for å identifisere om det er Norge, Danmark, Japan eller Sveits som utøver beste-praksis for merverdiavgiftssystemer.

Innen hver benchmark tildeler vi landene poeng ut fra hvor nære de er den internasjonale benchmarken. Vi rangerer landene fra én (langt unna den internasjonale benchmarken) til fire (tilnærmet lik praksis som den internasjonale benchmarken). I de tilfeller der det er umulig å skille landene fra hverandre, tildeler vi landene lik poengsum. Det landet som oppnår høyest poengsum totalt, utøver beste-praksis for merverdiavgiftssystemer.

Benchmarkene har ulik påvirkning på merverdiavgiftssystemets prestasjon og ytelse, men er alle viktige for å få et helhetlig bilde av det enkelte avgiftssystem. Vi skal starte med å gjennomgå de benchmarkene vi mener påvirker merverdiavgiftssystemers prestasjon og ytelse mest.

4.3.1 Benchmark 1: Det finnes et merverdiavgiftssystem

Ikke alle land har et merverdiavgiftssystem, til tross for at merverdiavgiften er en kostnadseffektiv skatteart. Det finnes ingen optimal eller ideell alminnelig merverdiavgiftssats, det viktigste er at landet har et merverdiavgiftssystem. Dersom landet har én merverdiavgiftssats for alle varer og tjenester, mener Gallagher at den internasjonale benchmarken for denne bør være 16 pst., men nullsats for eksport.

Vi definerer den internasjonale benchmarken som at landet har et merverdiavgiftssystem, med nullsats for eksport.

Landet bør ha nullsats for eksport for å opprettholde nøytraliteten i systemet. Eksportøren bør få fradrag for sin inngående merverdiavgift, og kjøper bør ha omvendt avgiftsplikt. Når varer og tjenester er unntatt har ikke eksportøren fradragsrett, og nøytraliteten i systemet svekkes.

Norge:

Norge har et merverdiavgiftssystem med nullsats for eksport av varer og tjenester. Landet utøver lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Danmark:

Danmark har et merverdiavgiftssystem med nullsats for eksport av varer og tjenester. Landet utøver lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Sveits:

Sveits har et merverdiavgiftssystem med nullsats for eksport av varer og tjenester. Landet utøver lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Japan:

Japan har et merverdiavgiftssystem med nullsats for eksport av varer og tjenester. Landet utøver lik praksis som den internasjonale benchmarken.

4.3.2 Benchmark 2: Bredt merverdiavgiftsgrunnlag

Et bredt merverdiavgiftsgrunnlag innebærer få unntak og fritak fra merverdiavgiftsloven. Det gjør merverdiavgiftssystemet lettere å håndtere, og reduserer de administrative kostnadene for staten og næringsdrivende. Den internasjonale benchmarken er derfor å ha et merverdiavgiftssystem uten fritak og unntak.

Norge:

Det norske merverdiavgiftssystemet inneholder fritak (0 pst.) og unntak fra merverdiavgiftsplikten. Fritakene og unntakene innsnevrer det norske

skattegrunnlaget. Norge er derfor nokså langt unna den internasjonale benchmarken.

Danmark:

Det danske merverdiavgiftssystemet inneholder flere fritak for merverdiavgift (0 pst.) på varer og tjenester. Fritakene innsnevrer merverdiavgiftsgrunnlaget. Danmark er derfor nokså nær den internasjonale benchmarken.

Sveits:

Det sveitsiske merverdiavgiftssystemet inneholder flere fritak for merverdiavgift (0 pst.) på varer og tjenester. Fritakene innsnevrer merverdiavgiftsgrunnlaget. Sveits er derfor nokså nær den internasjonale benchmarken.

Japan:

Det japanske merverdiavgiftssystemet inneholder fritak for merverdiavgift (0 pst.) på noen få varer og tjenester. Fritakene innsnevrer merverdiavgiftsgrunnlaget. Japan er derfor nokså nær den internasjonale benchmarken.

4.3.3 Benchmark 3: Begrenset antall merverdiavgiftssatser

Gallagher mener skattesystemer bør ha et begrenset antall skattesatser for å unngå forvirringer og for å unngå å skape incentiver til unndragelse. Det optimale er å ha et begrenset antall selskap- og personskattesatser, samt å ha én enkelt merverdiavgiftssats for alle varer og tjenester. Den internasjonale benchmarken er derfor at merverdiavgiftssystemet bør ha én alminnelig merverdiavgiftssats, og ingen reduserte satser.

Jo flere reduserte satser et lands merverdiavgiftssystem har, jo lavere poeng tildeler vi landet.

Norge:

Det norske merverdiavgiftssystemet er differensiert med tre reduserte satser (15 pst., 10 pst., og 0 pst.). Med tre reduserte satser er Norge langt unna den internasjonale benchmarken.

Danmark:

Det danske merverdiavgiftssystemet har én redusert sats (0 pst.). Med denne ene nullsatsen er Danmark nokså nær den internasjonale benchmarken.

Sveits:

Det sveitsiske merverdiavgiftssystemet er differensiert med tre reduserte satser (3,8 pst., 2,5 pst. og 0. pst.). Med tre reduserte satser er Sveits langt unna den internasjonale benchmarken.

Japan:

Det japanske merverdiavgiftssystemet har én redusert sats (0 pst.). Med denne ene nullsatsen er Japan nokså nær den internasjonale benchmarken.

4.3.4 Benchmark 4: Skatteinntekter som andel av BNP

Verdensbanken klassifiserer Norge, Danmark, Sveits og Japan som land med høyt bruttonasjonalprodukt (BNP) per innbygger (Chartsbin, 2015).

For land med høyt BNP per innbygger er den internasjonale benchmarken at landets skatteinntekter bør utgjøre 40 pst. av landets BNP. En høy prosentandel indikerer at staten i landet har en viktig rolle økonomien, og at landet er en velferdsstat. Jo høyere BNP per innbygger er i et land, jo høyere forventes det at skatteinntekten som andel av BNP er.

Norge:

Norges skatter utgjorde 40,50 pst.* av landets BNP i 2013. Norge utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Danmark:

Danmarks skatter utgjorde 47,60 pst.* av landets BNP i 2013. Landet er derfor nokså nær den internasjonale benchmarken.

Sveits:

Sveits skatter utgjorde 26,86 pst.* av landets BNP i 2013. Sveits er derfor langt unna den internasjonale benchmarken.

Japan:

Japans skatter utgjorde 30,31 pst*. av landets BNP i 2013. Japan er derfor nokså langt unna den internasjonale benchmarken.

* Kilde: OCED 2015. "Tax Revenue Trends, 1965-2014".

4.3.5 Benchmark 5: Merverdiavgiftsinntekter som en prosentandel av totale skatteinntekter

Det finnes ingen optimal eller ideell presentsats for denne benchmarken. I følge Gallagher er normen at 35 pst. av skatteinntekten i et land stammer fra merverdiavgiften. Likevel har velstående land gjerne en lavere andel enn dette, ettersom de vanligvis har høyere inntekter fra direkte skatter enn mindre velstående land.

En for høy andel inntekt fra merverdiavgift kan derfor tyde på svakheter i andre deler av skattesystemet når det gjelder bredde og stabilitet. På den annen side anbefaler OECD rike land å endre sin beskatning fra direkte til indirekte skatter for å fremme økonomisk vekst.

Som en balanse mellom behovet for en bredt skattegrunnlag på den ene siden, og på den annen et skift til indirekte skatter, legger vi til grunn at benchmarken er at merverdiavgift utgjør noe mindre enn 35 pst. Vi definerer derfor den internasjonale benchmarken som 25 pst.

Vi tildeler landet høyere poeng jo nærmere 25 pst. av skatteinntektene merverdiavgiften genererer.

Vi bruker faktiske tall fra 2015 for merverdiavgiftsinntekter som prosentandel av totale skatteinntekter.

Norge:

I Norge utgjorde inntektene fra merverdiavgiften 19 pst. av de totale skatteinntektene (OECD 2015. "Revenue Statistics 2015 - Norway"). Norge har en høyere inntektsandel fra merverdiavgiften enn Sveits og Japan. Norge er derfor nokså nær den internasjonale benchmarken.

Danmark:

I Danmark utgjorde inntektene fra merverdiavgiften 20 pst. av de totale skatteinntektene (OECD 2015. "Revenue Statistics 2015 - Denmark"). Danmark har høyest inntektsandel fra merverdiavgiften, og er nær den internasjonale benchmarken.

Sveits:

I Sveits utgjorde inntektene fra merverdiavgiften 13 pst. av de totale skatteinntektene i 2015 (OECD 2015. "Revenue Statistics 2015 - Switzerland"). Sveits er langt unna den internasjonale benchmarken, men har fortsatt større inntektsandel fra merverdiavgiften enn Japan. Landet er derfor nokså langt unna den internasjonale benchmarken.

Japan:

I Japan utgjorde inntektene fra merverdiavgiften 9 pst. av de totale skatteinntektene (OECD 2015. "Revenue Statistics 2015 - Japan"). Japan har den laveste inntektsandelen fra merverdiavgiften, og er langt unna den internasjonale benchmarken.

4.3.6 Benchmark 6: Myndighetenes innsamling av skatter og avgifter

Merverdiavgiften utgjør en betydelig andel av de totale skattene og avgiftene som den næringsdrivende må betale. Myndighetene bør legge til rette for frivillig etterlevelse av rapportering og innbetaling av merverdiavgiften. Den internasjonale benchmarken er derfor å ha enkle og automatiserte rapporterings- og innbetalingssystemer.

Norge:

I Norge er hovedregelen at alle næringsdrivende skal sende inn en elektronisk omsetningsoppgave til Skatteetaten annenhver måned via Altinn (Skatteetaten 2016. "Merverdiavgift - veiledning til næringsdrivende"). Omsetningsoppgaven skal inneholde den næringsdrivendes inngående merverdiavgift og utgående merverdiavgift. Systemet er i høy grad automatisert og enkelt, og legger godt til rette for frivillig etterlevelse. Norge er nokså nær den internasjonale benchmarken.

Danmark:

All skatt og avgift skal innrapporteres til SKAT som er ansvarlig for at skattene og avgiftene i Danmark innbetales på riktig måte. Danske næringsdrivende kan innrapportere sin merverdiavgift på nettsiden til SKAT eller på SKATs mobilapplikasjon. Antall pliktige innrapporteringer i løpet av året avhengig av hvor stor virksomheten er og om det gjelder omsetning i eller utenfor EU-området (European VAT Desk 2015). Danske næringsdrivende har i motsetning til norske næringsdrivende mulighet til å innberette sin merverdiavgift via mobilapplikasjonen til SKAT. Vi mener derfor at det danske systemet legger bedre til rette for frivillig etterlevelse enn det norske systemet. Danmark utøver lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Sveits:

Federal Tax Administration (FTA) er ansvarlig for at skattene og avgiftene i Sveits innbetales på riktig måte. Innlevering av omsetningsoppgaven er basert på et egenrederingssystem og sendes vanligvis én gang i kvartalet (Deloitte 2016. "Switzerland Highlights 2016"). Myndigheten må bruke en betydelig andel av sin

tid og resurser på gjennomgang av oppgaven. Det sveitsiske systemet krever høy etterlevelsesvilje, og Sveits er derfor nokså langt unna den internasjonale benchmarken. I september 2015 lanserte FTA en elektronisk plattform, som er forventet å øke effektiviteten av innrapporteringen (PwC 2015. “The electronic VAT return is here!”).

Japan:

Næringsdrivende i Japan må bruke tid på å regne ut hvor mye som skal innbetales i merverdiavgift, og utfylling av omsetningsoppgaven er komplisert (National Tax Agency 2014, 2-24). Det japanske systemet er derfor i lav grad automatisert og enkelt, og krever høy grad av frivillig etterlevelse. Japan er derfor langt unna den internasjonale benchmarken.

4.3.7 Benchmark 7: Antall næringsdrivende som rapporterer sin merverdiavgift via internett

Gallagher mener at betaling av skatteforpliktelsene via internett er svært viktig for å redusere etterlevelseshandhevingkostnadene til landets myndigheter. Den internasjonale benchmarken er at alle merverdiavgiftspliktige næringsdrivende rapporterer sin merverdiavgift digitalt.

Norge:

Tall fra Altinn viser at hele 99 pst. av alle merverdiavgiftspliktige i Norge rapporterer via Altinn annenhver måned (Altinn 2007. “Om Altinn”). Norge er derfor nær den internasjonale benchmarken.

Danmark:

Det er obligatorisk å rapportere all merverdiavgift digitalt i Danmark (SKAT 2016. “Obligatorisk digital indberetning”). Danmark utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Sveits:

Sveits innførte mulighet for elektronisk innrapportering av merverdiavgift i september 2015 (PwC 2015. "The electronic VAT return is here!"). FTA har ikke publisert data på hvor mange som har brukt den nye digitale plattformen for elektronisk innrapportering av merverdiavgift. Plattformen er forventet å sørge for at flere leverer omsetningsoppgaven digitalt i de kommende årene.

Vi regner med at mange vil benytte seg av den elektroniske løsningen med en gang, ettersom det går raskere og er enklere. Likevel legger vi til grunn at færre benytter den elektroniske løsningen enn i Norge og Danmark. Det tar tid å innarbeide en ny praksis. Mange er vant til å levere per post, og vil nok fortsette med det. Vi rangerer derfor Sveits som nokså langt unna den internasjonale benchmarken.

Japan:

Innrapportering av omsetningsoppgaven må skje per post eller leveres til lokalt skattekontor (National Tax Agency 2014, 27). Etter vår kunnskap er det ikke mulig å innrapportere merverdiavgiften digital i Japan. Landet er derfor langt unna den internasjonale benchmarken.

4.3.8 Benchmark 8: Straffer og sanksjoner ved brudd på merverdiavgiftsloven

For å bidra til frivillig etterlevelse og unngå insentiver til kriminelle handlinger bør det være straffbart å bryte merverdiavgiftsloven. Den internasjonale benchmarken er derfor at det bør foreligge lover som regulerer brudd på merverdiavgiftsloven.

Norge:

Straffeloven og merverdiavgiftsloven regulerer straffer og sanksjoner ved brudd på merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsloven kapittel 21 straffer blant annet brudd på merverdiavgiftsloven med tvangsmulkt og tilleggsavgifter. Straffeloven straffer den som forsøker å unndra merverdiavgift med bøter eller fengsel (Stortinget 2008, 62). Norge har lover som regulerer sanksjoner og straffer ved

brudd på merverdiavgiftsloven, og utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Danmark:

I Danmark reguleres brudd på merverdiavgiftsloven av momsloven, skattekontrollloven og straffeloven (Skatteministeriet 2016. "Skattekontrollloven"). Momslovens kapittel 21 straffer skatteyttere som oppgir uriktige opplysninger eller overtrer andre paragrafer med bøter. Skattekontrollloven straffer den som har til hensikt å unndra merverdiavgiften eller som har oppgitt uriktige opplysninger, med bøter eller fengsel inntil 1 år og 6 måneder (Skatteministeriet 2016. "Skattekontrollloven"). Ved alvorlige merverdiavgiftsunndragelser kommer straffeloven til anvendelse. Danmark har lover som regulerer sanksjoner og straffer ved brudd på merverdiavgiftsloven, og utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Sveits:

I Sveits reguleres alle brudd på merverdiavgiftsloven av "The Swiss VAT Law." (PwC 2010. "The Swiss VAT Law"). Sanksjoner ved unndragelse eller forsøk på unndragelse av merverdiavgiften reguleres i lovens kapittel 6, hvor bøter er den vanligste straffen (Elektronischer MWST-Kommentar Schweiz 2010). Landet har en lov som regulerer sanksjoner og straffer ved brudd på merverdiavgiftsloven, og utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Japan:

"The Japanese Consumption Tax Law" regulerer sanksjoner og straffer ved brudd på bestemmelsene i merverdiavgiftsloven (EU Business in Japan 2016. "Consumption Tax"). Landet har en lov som regulerer sanksjoner og straffer ved brudd på merverdiavgiftsloven, og utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

4.3.9 Benchmark 9: *Antall næringsdrivende som årlig får bokettersyn, herunder kontroll av merverdiavgiften*

Bokettersyn er en fellesbetegnelse for skattemyndighetenes kontroll av næringsdrivende. En omfattende kontroll innebærer gjennomgang av virksomhetens forhold når det gjelder skatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og bokføring (Deloitte 2016. "Alle selskaper får bokettersyn").

Den internasjonale benchmarken er at 1 pst. av skattesubjektene årlig bør få bokettersyn. For hyppige bokettersyn oppleves som trakasserende, og indikerer at staten er ineffektiv i sin kontroll av næringsdrivende. På den annen side vil for få bokettersyn sette spørsmålsteget ved statens håndheving av skatter og avgifter.

Vi har ikke lyktes i å finne eksakte tall for alle landene på denne benchmarken. Vi definerer derfor den internasjonale benchmarken som å ikke gjennomføre for hyppige årlig bokettersyn, men heller ikke for få. Selskaper bør før eller siden skattekontrolleres for å minske insentivene til skatte- og avgiftsunndragelser.

Norge:

Før eller siden opplever alle selskaper bokettersyn. Hvilke næringsdrivende som blir plukket ut til bokettersyn er hovedsakelig et resultat av skattekontorets satsingsområder, og kontrolltetthet på enkelte bransjer. Skattekontoret gjennomfører også tilfeldig utplukk (Deloitte 2016. "Alle selskaper får bokettersyn"). Bokettersynet er enten forhåndsmeldt eller uanmeldt. Ettersom alle næringsdrivende i Norge før eller siden opplever å bli kontrollert, mener vi Norge utøver lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Danmark:

Danske selskaper blir før eller siden kontrollert. Selskapene er gjenstand for bokettersyn på en tilfeldig basis, men noen store selskaper og bransjer er gjenstand for årlig bokettersyn (PwC 2016. "Denmark - Corporate tax administration"). Ettersom alle danske næringsdrivende før eller siden blir kontrollert, mener vi Danmark utøver lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Sveits:

Sveitsiske myndigheter gjennomfører bokettersyn basert på avvik fra såkalte “t-level indicators”, som for eksempel kapitalavkastning, netto- og bruttomargin.

Virksomheter hvor disse finansielle indikatorene avviker vesentlig fra hva som ansees som normalen har høyere sannsynlighet for å bli plukket ut til bokettersyn (PwC 2015. “Switzerland”, 763). Det er derfor ikke alle sveitsiske næringsdrivende som opplever bokettersyn. Sveits er langt unna den internasjonale benchmarken.

Japan:

I Japan utfører ligningsmyndighetene bokettersyn hos næringsdrivende i sykluser på tre til fem år. Bokettersynet kan imidlertid utføres hyppigere dersom selskapet har fått bemerkninger ved tidligere bokettersyn (PwC 2016. “Japan - Corporate tax administration”). Dersom japanske næringsdrivende ønsker å foreta nedskrivninger i sine regnskapsposter må japanske myndigheter foreta et bokettersyn for å godkjenne slike endringer.

Japanske myndigheter gjennomfører hyppige bokettersyn. Japan rangeres nærmere den internasjonale benchmarken enn Sveits, ettersom vi anser det som bedre å oppleve bokettersyn hyppig enn å muligens ikke oppleve det. Bokettersyn minsker tross alt insentivene til unndragelse av skatter og avgifter. Japan er nokså langt unna den internasjonale benchmarken.

4.3.10 Benchmark 10: Egen skattebedragerienhet

Den internasjonale benchmarken er at skattemyndigheten har en egen avdeling eller organisasjon for skattebedrageri, herunder merverdiavgiftsbedrageri.

Det er lite hensiktsmessig å ha lover dersom disse ikke følges opp. Et land bør ha en egen enhet som etterforsker brudd på skattelover, og som har inngående kunnskaper om skatte- og avgiftslovgivningen.

Vi skal ikke foreta en vurdering av hvor omfattende etterforskning de forskjellige landene utfører. Vi skal heller ikke vurdere kvaliteten etterforskningen. Det viktigste er at landet har en slik skattebedragerienhet, som også er den internasjonale benchmarken, for å minske insentiver til brudd på skatte- og avgiftslovgivningen.

Norge:

Politiet og Økokrim etterforsker skatte- og avgiftsunndragelser i Norge. Landet utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Danmark:

Politiet og “Bagmandspolitiet” etterforsker skatte- og avgiftsunndragelser i Danmark. Bagmandspolitiet er Danmarks svar på norske Økokrim (Politiken 2008). Landet utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Sveits:

I Sveits finnes det egne enheter som etterforsker skatte- og avgiftsunndragelser, som blant annet Finansmarkedstilsynet og Finansdepartementet.

Finansmarkedstilsynet overvåker og etterforsker kriminelle handlinger i tilknytning til finansielle tjenester, for eksempel hvitvasking av penger (Practical Law 2015). Det sveitsiske Finansdepartementet har ansvar for å etterforske brudd på Straffelovens bestemmelser. Sveits har egne skattebedragerienheter, og utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

Japan:

National Tax Agency (NTA) er den offisielle innkreveren av skatter i Japan. En underavdeling i NTA er “Criminal Investigation Department” som etterforsker tilfeller av skatteunndragelser og straffeforfølger kriminelle (National Tax Agency 2015, 10). Japan har en egen skattebedragerienhet, og utøver derfor lik praksis som den internasjonale benchmarken.

4.4 Poengtabell

#	Benchmark	Norge	Danmark	Sveits	Japan
1	Det finnes et merverdiavgiftssystem	4	4	4	4
2	Bredt merverdiavgiftsgrunnlag	2	3	3	3
3	Begrenset antall merverdiavgiftssatser	1	3	1	3
4	Skatteinntekter som andel av BNP	4	3	1	2
5	Merverdiavgiftsinntekter som en prosentandel av totale skatteinntekter	3	4	2	1
6	Myndighetenes innsamling av skatter og avgifter	3	4	2	1
7	Antall næringsdrivende som rapporterer sin merverdiavgift via internett	3	4	2	1
8	Straffer og sanksjoner ved brudd på merverdiavgiftsloven	4	4	4	4
9	Antall næringsdrivende som årlig får bokettersyn, herunder kontroll av merverdiavgiften	4	4	1	2
10	Egen skattebedragerienhet	4	4	4	4
	Poengsum	32	37	24	25

Tabell 1 – Poengtabell

4.5 Beste-praksis

Danmark oppnår høyest poengsum i denne komparative studien, og utøver dermed beste-praksis for merverdiavgiftssystemer. Landet har et merverdiavgiftssystem med høyere ytelse og prestasjon enn Norge, Sveits og Japan.

I det neste komparative studiet skal vi undersøke om en tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet gir muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Tilnærmingen innebærer å øke de reduserte satsene til 25 pst.

Del 5 – Komparativt studie 2

Del 5 starter med en kort presentasjon av hvordan Norge og Danmark finansierer sine velferdsstater, og hvilke goder velferdsstatene gir tilbake til sine innbyggerne.

5.1 Velferdsstaten Norge og Danmark

Den norske og den danske velferdsstaten betegnes ofte som skandinaviske velferdsmodeller, hvor hovedmålet er å sikre innbyggerne velferd (SNL 2015. “Velferdsstat.”). Slike velferdsstater er hovedsakelig finansiert av skatter og avgifter.

5.1.1 Velferdsstaten Norge:

5.1.1.1 Statens finansiering av velferdsstaten gjennom merverdiavgiftssystemet:

Inntekten fra merverdiavgiften er budsjettet til 264 milliarder norske kroner i 2016. Dette utgjør om lag 21 pst. av alle inntektene på statsbudsjettet 2016, og inntekten er viktig for finansieringen av velferdsstaten Norge.

I 2015 utgjorde merverdiavgiftsinntektene om lag 19 pst. av statens inntekter. Store deler av inntektsøkningen fra 2015 til 2016 kan tilskrives økningen i den lave merverdiavgiftssatsen på 8 pst. til 10 pst., som var beregnet til å generere rundt 650 millioner kroner i økte inntekter i 2016.

5.1.1.2 Hvilke goder får innbyggerne av velferdsstaten?

I Norge er velferdsrettighetene universelle, det vil si at alle har lik rett på velferdsgodene. Nordmenn med ulik inntekt har samme tilgang til offentlige tjenester, utdanning og andre goder. De fleste offentlige tjenester er gratis eller kun pålagt en lav egenandel.

Velferdsstaten bygger på et prinsipp om at de offentlige tjenestene skal holde så høy kvalitet at flesteparten velger å benytte seg av offentlige fremfor private tjenester. Offentlige tjenester er relativt likt fordelt blant innbyggerne, på tross av at innbyggernes skattebetalinger er svært ulike. Den norske velferdsstaten har

derfor en betydelig omfordelende effekt, som er blant de viktigste grunnene til at inntektsulikhetene i Norge er mindre enn i mange andre land (SNL 2015. “Velferdsstat”).

5.1.2 Velferdsstaten Danmark:

5.1.2.1 Statens finansiering av velferdsstaten gjennom merverdiavgiftssystemet:

Inntekten fra merverdiavgiften er budsjettert til 191 milliarder danske kroner i 2016 (Skatteministeriet 2016. “Afgifter”). Dette utgjør om lag 18 pst. av alle inntektene på statsbudsjettet 2016 (Danmarks Statistik 2016). Inntektene fra merverdiavgiften er således viktig for finansieringen av velferdsstaten Danmark.

5.1.2.2 Hvilke goder får innbyggerne av velferdsstaten?

Den danske velferdsstaten betegnes også som en skandinavisk velferdsmodell. I Danmark er både utdanning og helsesystemer gratis. Alders- og uførepensjon er tilgjengelig for alle, uavhengig av klasse og sosial status. Danmark finansierer hovedsakelig velferdsstaten ved å ha et av de høyeste skattenivåene i verden.

5.2 Måleparametere

5.2.1 Utvelgelse av måleparametere:

Ved bruk av måleparametere skal vi undersøke om det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Vi har valgt de ti måleparametere som vi mener påvirker statens og innbyggernes forbruksmuligheter mest. De ti måleparametere vi har valgt er:

- Privat konsum av næringsmidler
- Privat konsum av luksusgoder som nevnt i mval. §§5-3 til 5-11
- Statens sparing
- Statens utgifter til velferdsgoder
- Statens utgifter til helsetjenester i Folketrygden
- Import
- Merverdiavgiftssystemets regressive virkning
- Gjennomsnittlig arbeidstid per arbeidstaker

- Privat sparing
- Forskning og utvikling

5.2.2 Hvordan undersøke muligheter for Pareto-forbedringer ved bruk av måleparametere:

Vi har definert en Pareto-forbedring til å kunne skje på to måter: enten så får innbyggerne bedre forbruksmuligheter uten at staten får verre forbruksmuligheter, eller så får staten bedre forbruksmuligheter uten at innbyggerne får verre forbruksmuligheter. Jo flere muligheter for Pareto-forbedringer vi oppnår innen de ti måleparameterne, jo større muligheter mener vi det er for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

5.2.3 Statens forbruksmuligheter:

Merverdiavgiften påvirker statens forbruksmuligheter gjennom satsene, som er bestemmende for statens inntekter. Staten får bedre forbruksmuligheter hvis statens inntekter øker eller kostnader reduseres.

5.2.4 Innbyggernes forbruksmuligheter:

Merverdiavgiften påvirker innbyggernes forbruksmuligheter på flere måter.

For det første påvirker merverdiavgiften hvor mye innbyggerne kan konsumere av bestemte varer og tjenester. En lavere merverdiavgiftssats vil føre til at innbyggerne får bedre forbruksmuligheter, siden varer og tjenester blir billigere.

For det andre kan innbyggerne få bedre forbruksmuligheter dersom de får tilgang på flere og/eller bedre velferdsgoder. Velferdsgoder produseres av staten og omfatter blant annet sykehus, gatelys og militært forsvar.

5.2.5 Bieffekter:

Når vi skal analysere endringene i måleparameterne ved en tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet, kan endringer i én måleparameter gi positiv eller

negativ innvirkning på en annen måleparameter. En analyse av slike bieffekter vil være svært omfattende, og vi har derfor valgt å ikke analysere slike bieffekter. Vi skal vurdere endringer innen hver måleparameter isolert.

5.2.6 Fritak og unntak:

Det er også relativt store forskjeller i hva som er fritatt og unntatt fra merverdiavgiftsplikt i Norge og Danmark. Ved tilnærmingen til det danske merverdiavgiftssystemet skal vi derfor se bort fra de varer og tjenester som er fritatt og unntatt. Denne avgrensingen gjør det enklere å sammenligne landenes merverdiavgiftssystemer.

5.3 Måleparametere før og etter tilnærming til beste-praksis

Måleparameterne har ulik påvirkning på statens og innbyggernes forbruksmuligheter, men alle er viktige for å foreta en god analyse av om forbruksmulighetene endrer seg etter tilnærmingen til beste-praksis. Vi starter med de måleparameterne som vi mener påvirker forbruksmulighetene mest.

5.3.1 Måleparameter 1: Privat konsum av næringsmidler

Privat konsum av næringsmidler inkluderer all mat og drikke unntatt tobakk og alkoholholdig drikke. Næringsmidler er et nødvendighetsgode, og har tilnærmet uelastisk etterspørsel. Vi forventer derfor at den samlede etterspørselen etter slike goder vil holde seg relativt stabil ved prisendringer.

Før tilnærming:

Norge har en mellomsats (15 pst.) på næringsmidler, mens Danmark har en alminnelig sats (25 pst.). Innbyggernes utgifter til mat i 2014 (ikke inkludert tobakk eller alkoholholdig drikke):

Norge: 12,3 pst. av totalt privat konsum*.

Danmark: 11,3 pst. av totalt privat konsum*.

* Kilde: USDA ERS - Food Expenditures (2015).

Etter tilnærming:

Ved å øke merverdiavgiftssatsen fra 15 pst. til 25 pst., vil prisen på næringsmidler øke.

Vi forventer at innbyggerne ikke vil redusere sitt samlede konsum av næringsmidler nevneverdig, siden næringsmidler har tilnærmet uelastisk etterspørsel. Det kan likevel være at noen innbyggerne vrir sitt konsum fra dyre til billige matvarer, og således ikke trenger å bruke en større andel av sin inntekt på næringsmidler. Vi forventer likevel at innbyggerne som én enhet vil måtte bruke en større andel av sin inntekt på næringsmidler, og får dermed verre forbruksmuligheter.

En økning i merverdiavgiftssatsen på næringsmidler fra 15 pst. til 25 pst. vil isolert som generere rundt 13 milliarder kroner. På tross av at noen konsumenter kan vri sitt konsum fra dyre til billige varer forventer vi at statens totale inntekter vil øke. Staten forventes å få bedre forbruksmuligheter ved å øke mellomsatsen for næringsmidler.

5.3.2 Måleparameter 2: Privat konsum av luksusgoder som nevnt i mval. §§5-3 til 5-11

Mval. §§5-3 til 5-11 relaterer seg til omsetning av persontransport mv, transport av kjøretøy på fartøy, romutleie i hotellvirksomhet mv., kinoforestillinger, kringkastingsavgiften, adgang til museum, fornøylesparker mv. og idrettsarrangementer mv. Disse varene og tjenestene har en lav sats på 10 pst. i det norske merverdiavgiftssystemet, og alminnelig sats på 25 pst. i det danske merverdiavgiftssystemet.

Før tilnærming:

Merverdiavgiftssatsen for de nevnte luksusgodene er vesentlig høyere i Danmark enn i Norge. Eksakte tall for konsumandelen av disse er ikke lett tilgjengelig for verken Norge eller Danmark. Det interessante er likevel å undersøke om norske

innbyggere er forventet å konsumere mer eller mindre av slike luksusgoder etter tilnærmingen til det danske merverdiavgiftssystemet.

Etter tilnærming:

Ved å øke den lave merverdiavgiftssatsen fra 10 pst. til 25 pst. forventer vi at nordmenns samlede konsum av slike luksusgoder reduseres, siden disse godene har elastisk etterspørsel. Innbyggernes forbruksmuligheter blir verre ettersom prisen på luksusgodene øker.

Vi forventer at en økning av den lave merverdiavgiftssatsen vil genererer flere milliarder i økte inntekter til staten. Vår forventning er basert på at økningen i den lave merverdiavgiftssatsen fra 8 pst. til 10 pst. ble budsjettet til å generere 650 millioner kroner i økte statlige inntekter for 2016. Statens forbruksmuligheter forventes derfor å bli bedre etter tilnærmingen.

5.3.3 Måleparameter 3: Statens sparing

Det årlige overskuddet på statsbudsjettet spares, og har til hensikt å komme framtidige generasjoner til gode. Når staten kan øke sin sparing får staten bedre forbruksmuligheter. Dersom staten bruker de oppsparte midlene på flere og/eller bedre velferdsgoder, kan også innbyggernes forbruksmuligheter bli bedre på lang sikt.

Før tilnærming:

Budsjettet overskudd på statsbudsjettet 2016:

Norge: 206 milliarder norske kroner*

Danmark: 19 milliarder danske kroner**

* Kilde: Finansdepartementet 2015. "Prop. 1 S (2015-2016)", s. 16.

** Kilde: Danmarks Statistik (2016).

Etter tilnærming:

Sparing henger i høy grad sammen med statlige inntekter. Statens inntekter vil øke ved en tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet, og vi forventer at overskuddet på statsbudsjettet da vil øke. Staten kan i dette tilfellet øke sin sparing, og får derfor bedre forbruksmuligheter etter tilnærmingen.

Innbyggernes forbruksmuligheter vil ikke bli påvirket av at staten øker sin sparing på kort sikt. Deres forbruksmuligheter kan likevel bli påvirket på lang sikt dersom staten bruker de oppsparte midlene på flere og/eller bedre velferdsgoder. Dersom staten bruker pengene på denne måten vil innbyggerne få bedre forbruksmuligheter på lang sikt.

5.3.4 Måleparameter 4: Statens utgifter til andre velferdsgoder som høyere utdanning, forsvar, transport og kommunikasjon

Et av velferdsstatens mål er å sikre innbyggerne et visst minimum av tilgang til goder som høyere utdanning, forsvar, transport og kommunikasjon. Slike velferdsgoder finansieres av statlige inntekter, herunder inntekter fra merverdiavgiften. Forbrukerne er gjennom betaling av merverdiavgiften således med på å finansiere disse velferdsgodene. Vi forventer derfor en sammenheng mellom merverdiavgiftsnivået og statlige investeringer i disse velferdsgodene.

Før tilnærming:

Budsjettert andel av totale utgifter på statsbudsjettet 2016 til henholdsvis høyere utdanning, forsvar og transport og kommunikasjon:

Utgifter til høyere utdanning: Norge (3 pst.)* og Danmark (3 pst.)**

Utgifter til forsvaret: Norge (4 pst.)* og Danmark (2 pst.)**

Utgifter til transport og kommunikasjon: Norge (5 pst.)* og Danmark (4 pst.)**

*Kilde: Finansdepartementet 2015. "Prop. 1 LS (2014-2015)".

** Kilde: Danmarks Statistik (2016).

Etter tilnærming:

En tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet vil øke statens inntekter, og staten får dermed bedre forbruksmuligheter.

Innbyggerne må betale en høyere merverdiavgift, og får verre forbruksmuligheter på kort sikt. Den norske staten har imidlertid årlig økt utgiftene til militært forsvar, høyere utdanning og transport (SSB 2016. "Offentlig forvaltning. Totale utgifter etter formål"). Vi forventer at staten følger den historiske trenden, og bruker de økte inntektene fra merverdiavgiften på et samlet bedre tilbud av høyere utdanning, forsvar, transport og kommunikasjon. Innbyggernes forbruksmuligheter forventes da å bli bedre på lang sikt.

5.3.5 Måleparameter 5: Statens utgifter til helsetjenester i Folketrygden

Folketrygden er en obligatorisk trygdeordning for alle som er bosatt i Norge. Ordningen har til hensikt å gi økonomisk stønad ved blant annet sykdom, svangerskap og uførhet (SNL, 2016. "Folketrygden"). I 2016 var utgiftene til Folketrygden budsjettert til om lag 440 milliarder kroner i statsbudsjettet (Finansdepartementet 2015. "Statens inntekter og utgifter").

I Folketrygden finner vi posten "helsetjenester", som i 2016 var budsjettert til om lag 30 milliarder kroner. Alle norske innbyggere har krav på tilbud av offentlige helsetjenester. Folketrygden finansieres av trygdeavgift (29 pst.), arbeidsgiveravgift (43 pst.), staten (27 pst.) og andre (1 pst.) (SNL 2016. "Folketrygden"). Med andre ord er det hovedsakelig norske innbyggere som finansierer velferdsstatens helsetilbud gjennom innbetaling av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.

Målet med den norske velferdsstaten er å sikre innbyggerne et visst minimumsnivå av offentlige tjenester, og den norske staten er derfor også en viktig finansieringskilde for offentlige helsetjenester. Staten finansierer helsetjenestene i Folketrygden med 29 pst., og det er grunn til å tro at staten bruker inntektene fra merverdiavgiften til dette.

Statlige investeringer i helse- og trygdetjenester gir ofte bedre og/eller billigere helsetilbud for innbyggerne. Vi forventer at innbyggernes forbruksmuligheter blir bedre ved økte offentlige investeringer i helsetilbud, siden innbyggerne da kan få tilgang på flere og/eller bedre velferdsgoder.

Før tilnærming:

Offentlige helseutgifter 2014:

Danmark: 8,9 pst.* av BNP

Norge: 7,9 pst.* av BNP

*Kilde: OECD 2014. "Health spending (total, % of GDP, 2014)"

Etter tilnærming:

En tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet øker statens inntekter, og staten får derfor bedre forbruksmuligheter.

Innbyggerne må betale en høyere merverdiavgift, og får verre forbruksmuligheter på kort sikt. Den historiske trenden er imidlertid at den norske staten årlig har økt sine utgifter til helsetjenester (SSB 2016. "Offentlig forvaltning. Totale utgifter etter formål"). Vi forventer derfor at staten bruker de økte inntektene fra merverdiavgiften på flere og/eller bedre offentlige helsetjenester. I så fall blir innbyggernes forbruksmuligheter bedre på lang sikt.

5.3.6 Måleparameter 6: Import

Merverdiavgiftssatsen på import av varer og tjenester har en påvirkning på statens og innbyggernes forbruksmuligheter. Vi forventer at en lavere merverdiavgift på importerte varer og tjenester vil øke innbyggernes forbruksmuligheter, og forverre statens forbruksmuligheter. Tilsvarende forventer vi at en høyere merverdiavgift på importerte varer og tjenester vil forverre innbyggernes forbruksmuligheter, og øke statens forbruksmuligheter.

Før tilnærming:

Merverdiavgiftssatsene på import av alle varer og tjenester per 2016 er:

Norge: 25 pst., unntatt 15 pst. for næringsmidler*

Danmark: 25 pst.**

* Kilde: Toll 2014. "Merverdiavgift ved import."

** Kilde: European VAT Desk 2015.

Etter tilnærming:

Når vi setter den norske importsatsen lik den danske, vil all import av varer og tjenester ha en merverdiavgiftssats på 25 pst. En slik økning av merverdiavgiftssatsen vil forbedre statens forbruksmuligheter, men forverre innbyggernes forbruksmuligheter av importerte varer.

5.3.7 Måleparameter 7: Merverdiavgiftssystemets regressive virkning

For varer med uelastisk etterspørsel gir merverdiavgiften ofte regressive virkninger, som for eksempel den reduserte merverdiavgiftssatsen på næringsmidler. En regressiv merverdiavgift innebærer at fattige prosentvis belastes tyngre enn rike. Et regressivt merverdiavgiftssystem kan øke inntektsforskjellene i et land.

Gini-indeksen måler i hvilken grad fordelingen av inntekt mellom individer eller husholdninger innenfor en økonomi avviker fra en perfekt lik fordeling (The World Bank 2016. "GINI-index (World Bank estimate)"). En Gini-indeks på 0 indikerer perfekt likhet, mens en indeks på 100 indikerer perfekt ulikhet.

Før tilnærming:

Den senest publiserte Gini-indeksen til Verdensbanken er fra 2012, og var da:

Norge: 25,9*

Danmark: 29,1*

* Kilde: The World Bank 2012. "GINI-index (World Bank estimate)"

Etter tilnærming:

En tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet innebærer å øke de reduserte satsene til 25 pst., og staten får derfor bedre forbruksmuligheter.

Fattige innbyggere må bruke en større andel av sin inntekt på nødvendighetsgoder enn rike innbyggere, og avgiftsøkningen vil dermed ramme de fattige hardere enn de rike.

Et sentralt mål for velferdsstaten er å omfordele godene i økonomien. Dersom den norske staten bruker inntektsøkningen fra merverdiavgiften på direkte støtteordninger til de fattige, vil det forbedre de fattiges forbruksmuligheter på lang sikt. Det forutsetter at verdien av velferdsgodene de fattige får tilgang på er høyere enn deres økte innbetalinger i merverdiavgift til staten. De rike må også forventes å få tilgang på flere og bedre velferdsgoder ved denne merverdiavgiftsøkningen.

Når vi betrakter innbyggerne som én enhet forventer vi at deres forbruksmuligheter vil forbedres, og at inntektsforskjellene blir mindre skjeve. På lang sikt tror vi at Gini-indeksen synker ved en tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet.

5.3.8 Måleparameter 8: Gjennomsnittlig arbeidstid per arbeidstaker

Det er inntektsskatten som i størst grad påvirker insentivene til å arbeide. Det kan likevel tenkes at en økt merverdiavgift også øker insentivene til å arbeide.

Når merverdiavgiften øker må innbyggerne bruke en større andel av sin inntekt på varer og tjenester. Det er derfor ikke utenkelig at noen ønsker å arbeide flere arbeidstimer per år for å opprettholde samme forbruk som før merverdiavgiftsøkningen.

Før tilnærming:

Norge: 1424* timer per arbeidstaker** i 2015.

Danmark: 1457* timer per arbeidstaker** i 2015.

* Kilde: OECD 2015. "Hours worked."

** Med arbeidstaker menes både heltidsansatte og deltidsansatte

Etter tilnærming:

Ved en tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet vil varer og tjenester bli dyrere. Innbyggerne kan likevel opprettholde samme forbruk av varer og tjenester dersom de arbeider mer. I kombinasjon med en lavere inntektsskatt, viser dette at OECDs reform kan være vekstfremmende.

Når innbyggere arbeider mer øker deres disponible inntekt, og således også deres forbruksmuligheter. Vi forventer at noen innbyggerne får incentiver til å arbeide flere arbeidstimer per år, og at den samlede gjennomsnittlige arbeidstiden per år derfor vil øke. Når innbyggernes forbruksmuligheter øker forventer vi at den samlede etterspørsel etter goder med elastisk etterspørsel øker. Et økt konsum av slike goder vil gi økte merverdiavgiftsinntekter til staten, og bedrer således statens forbruksmuligheter ytterligere.

5.3.9 Måleparameter 9: Privat sparing

Disponibel inntekt kan brukes til konsum og sparing. En økning i merverdiavgiften øker prisen på varer og tjenester, og er bestemmende for hvor mye innbyggerne sitter igjen med til sparing. Det er derfor grunn til å forvente at privat sparing reduseres ved en økning av merverdiavgiften. Det kan likevel tenkes at noen innbyggere ønsker å kutte eller utsette sitt forbruk når varer og tjenester blir dyrere, og dermed opprettholder eller øker sin sparing.

Før tilnærming:

Husholdningers sparing som andel av total disponibel inntekt for 2015:

Norge: 9,11 pst.* av total disponibel inntekt.

Danmark: 4,97 pst.* av total disponibel inntekt.

*Kilde: OECD 2016. "Household savings."

Etter tilnærming:

Når merverdiavgiften på varer og tjenester øker, vil statens inntekter fra merverdiavgiften øke og staten får bedre forbruksmuligheter.

En tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet innebærer at de innbyggerne som vil opprettholde samme forbruk som før tilnærming, må bruke en større andel av sin inntekt på konsum. De vil dermed ha mindre disponibel inntekt igjen til sparing, og får verre forbruksmuligheter. Et mindretall av innbyggerne kan likevel tenkes at kutter eller utsetter sitt forbruk, og dermed øker sin sparing. Vi forventer at innbyggerne som én enhet får verre forbruksmuligheter ved tilnærmingen.

5.3.10 Måleparameter 10: Forskning og utvikling (FoU)

Det skal beregnes alminnelig merverdiavgift på omsetning av sluttproduktet fra FoU-arbeid. Hovedsakelig er det virksomheter eller staten som kjøper FoU-produkter, slik at endringer i merverdiavgiftssatsen på FoU-tjenester ikke vil påvirke innbyggerne som én enhet. En endring i merverdiavgiften vil imidlertid kunne påvirke statens forbruksmuligheter.

Før tilnærming:

Danmark og Norge har begge en alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst. på omsetning av sluttprodukt fra FoU-arbeid.

Etter tilnærming:

En tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet vil ikke medføre noen endring i merverdiavgiftssatsen. Sluttproduktet fra FoU-arbeidet vil derfor ha lik

pris som før tilnærmingen. Statens forbruksmuligheter vil derfor ikke bli påvirket, ei heller innbyggernes forbruksmuligheter.

5.4 Oppsummering av resultatene fra måleparameterne

#	Måleparameter	Statens forbruksmuligheter etter tilnærming	Innbyggernes forbruksmuligheter etter tilnærming	Mulighet for Pareto-forbedring?
1	Privat konsum av næringsmidler	bedre	verre	nei
2	Privat konsum av luksusgoder som nevnt i mval. §§5-3 til 5-11	bedre	verre	nei
3	Statens sparing	bedre	bedre*	ja**
4	Statens utgifter til velferdsgoder	bedre	bedre*	ja**
5	Statens utgifter til helsetjenester i Folketrygden	bedre	bedre*	ja**
6	Import	bedre	verre	nei
7	Merverdiavgiftssystemets regressive virkning	bedre	bedre*	ja**
8	Gjennomsnittlig arbeidstid per arbeidsuke for en fulltidsansatt	bedre	bedre	ja
9	Privat sparing	bedre	verre	nei
10	Forskning og utvikling	ingen påvirkning	ingen påvirkning	verken/eller

Tabell 2 – Oppsummering av resultatene fra måleparameterne

* Innbyggerne vil få verre forbruksmuligheter på kort sikt, men vi forventer at staten vil investere i flere og/eller bedre velferdsgoder som gjør at innbyggerne får bedre forbruksmuligheter på lang sikt.

** Ja, hvis staten investerer i flere og/eller bedre velferdsgoder som gjør at innbyggerne får bedre forbruksmuligheter på lang sikt.

Del 6 - Diskusjon

I denne delen av hovedoppgaven skal vi diskutere funnene vi har gjort i våre to komparative studier.

6.1. Oppsummering av komparativt studie 1

I det første komparative studiet undersøkte vi hvilket land som utøvet beste-praksis for merverdiavgiftssystemer av Norge, Danmark, Japan og Sveits. Ved bruk av benchmarks fant vi at Danmark hadde det merverdiavgiftssystemet med høyest prestasjon og ytelse, og landet utøvet derfor beste-praksis.

6.2. Oppsummering av komparativt studie 2

I det andre komparative studiet undersøkte vi om det var muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet ved en tilnærming til det danske systemet. En eventuell tilnærming innebærer å øke de reduserte satsene til én alminnelig sats på 25 pst.

Vi forventer at merverdiavgiftsøkningen vil gi staten økte inntekter. For eksempel har vi sett at en økning i merverdiavgiften på næringsmidler fra 15 pst. til 25 pst. vil generere rundt 13 milliarder kroner i økte inntekter til staten, som utgjør om lag 5 pst. av merverdiavgiftsinntektene på statsbudsjettet 2016. Tilsvarende forventer vi at en økning i den lave merverdiavgiftssatsen, fra 10 pst. til 25 pst., vil generere flere milliarder i økte statlige inntekter.

6.3. Tilnærming til beste praksis og muligheten for Pareto-forbedringer:

6.3.1 Kortsiktige virkninger og mulighet for Pareto-forbedringer på kort sikt:

En tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet innebærer at de reduserte merverdiavgiftssatsene økes til 25 pst. De kortsiktige virkningene av en slik økning i merverdiavgiftssatsen er at staten får bedre forbruksmuligheter, mens innbyggerne får verre forbruksmuligheter. Det er derfor ikke muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet på kort sikt.

6.3.2 Langsiktige virkninger og mulighet for Pareto-forbedringer på lang sikt:

Tilnærmingen gir en økning i statens inntekter fra merverdiavgiften. Dersom staten bruker denne inntektsøkningen på velferdsgoder, kan innbyggerne få bedre forbruksmuligheter på lang sikt. Det er etter vår oppfatning tre måter staten kan bruke de økte inntektene fra merverdiavgiften på:

Alternativ 1 - inntektsøkningen går ikke til velferdsgoder:

Staten bruker en lav eller ingen andel av inntektsøkningen på velferdsgoder som bedrer innbyggernes forbruksmuligheter. Staten klarer ikke å kompensere for innbyggernes tap av forbruksmuligheter ved økningen av de reduserte merverdiavgiftssatsene. Innbyggerne får da verre forbruksmuligheter. Et eksempel kan være at staten bruker pengene på byråkrati eller svinn i stedet for velferdsgoder til norske innbyggere. Dette alternativet kan ikke karakteriseres som en Pareto-forbedring.

Alternativ 2 - inntektsøkningen går til velferdsgoder som tilfaller noen innbyggere:

Staten bruker hele eller deler av inntektsøkningen på goder som gjør at visse innbyggere får bedre forbruksmuligheter, som for eksempel økt sosialhjelp eller barnetrygd. Ikke alle innbyggerne får nytte godt av disse godene, men det kan jevne ut inntektsforskjeller i befolkningen. Noen innbyggere får bedre forbruksmuligheter, mens andre får verre forbruksmuligheter. Dette alternativet kan derfor ikke karakteriseres som en Pareto-forbedring.

Alternativ 3 - inntektsøkningen går til velferdsgoder som tilfaller alle innbyggere:

Staten bruker hele eller deler av inntektsøkningen på goder som alle landets innbyggere kan nytte godt av. Eksempler på slike goder er kollektive goder som forsvar, parker og fortau. Kollektive goder kjennetegnes ved at de er ikke-ekskluderende og ikke-rivaliserende (SNL 2016. "Kollektive goder").

Statlig investering i velferdsgoder medfører at alle innbyggere får bedre forbruksmuligheter, forutsatt at verdien av disse velferdsgodene er større enn

innbyggernes økte innbetalinger i merverdiavgift. Dette alternativet er en Pareto-forbedring.

6.4. Hvordan vil en tilnærming til beste praksis ivareta de grunnleggende formålene i det norske skatte- og avgiftssystemet?

Som vi tidligere har sett er de grunnleggende formålene med det norske skattesystemet å:

- Skaffe inntekter til å finansiere offentlig virksomhet
- Omfordele og utjevne forskjeller i inntekt og formue
- Fremme effektiv ressursbruk og hindre markedssvikt

Disse hensynene kan stå i motsetning til hverandre. For eksempel vil merverdiavgiften i mange sammenhenger være vridende på sammensetning av konsum og produksjon. Det kan medføre et effektivitetstap. Videre vil tiltak som søker å utjevne forskjeller gjennom å redusere merverdiavgiften på enkelte varer og tjenester redusere skattegrunnlaget og inntektene for staten.

6.4.1. Virkning på formålet om å skaffe inntekter til staten:

Hovedformålet med merverdiavgiften å gi inntekter til staten, og en tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet vil øke statens inntekter og dermed ivareta dette hensynet. En økning av satsen på næringsmidler fra 15 pst. til 25 pst. er isolert sett beregnet å øke statens inntekter med 13 milliarder kroner.

6.4.2. Virkning på omfordeling og utjevning av forskjeller i inntekt og formue:

Ekspertutvalget mente at direkte virkemidler over statsbudsjettet er mer treffsikre enn støtte ved bruk av avgiftssystemet. For eksempel har utvalget beregnet at lavinntektshusholdninger vil tjene på økt kontantstøtte fremfor redusert merverdiavgiftssats på mat. Videre anbefaler OECD at en økning av de indirekte skattene bør skje i sammenheng med tiltak som sørger for å ivareta fordelingshensynet i økonomien.

Den norske statens inntekter vil øke etter tilnærmingen til det danske merverdiavgiftssystemet. Forutsatt at den norske staten bruker de økte inntektene på støtteordninger til fattige innbyggere kan fordelingshensynet bli bedre ivaretatt etter tilnærmingen til det danske merverdiavgiftssystemet.

6.4.3 Virkning på effektiv ressursbruk og markedssvikt:

Skatter og avgifter kan medføre et effektivitetstap dersom de påvirker konsumvalg på en slik måte at tilbud og etterspørsel avviker fra likevekten i frikonkurransmodellen. På den annen side kan avgifter føre til mer effektiv ressursbruk ved å korrigere for eksterne virkninger.

En tilnærming til det danske merverdiavgiftssystemet innebærer å øke mellomsatsen for næringsmidler fra 15 pst. til 25 pst. Slike goder har relativt uelastisk etterspørsel. Det vil derfor trolig ikke oppstå et stort effektivitetstap. Samtidig vil staten få en større inntektsøkning. Dette er derfor en endring som fremmer hensynet til å sikre staten inntekter, mens hensynet til effektiv ressursbruk blir relativt godt ivaretatt.

Tilnærmingen innebærer også å øke den lave merverdiavgiftssatsen for luksusgoder fra 10 pst. til 25 pst. Slike goder har elastisk etterspørsel, slik at prisøkninger kan føre til en større endring i etterspørselen. Dette gir et effektivitetstap. Hensynet til effektiv ressursbruk er derfor ikke godt ivaretatt for goder med elastisk etterspørsel. Dette er derfor en endring som svekker hensynet til effektiv ressursbruk.

Del 7 - Konklusjon

I denne delen skal vi gi et overordnet svar på problemstillingen:

“Er det muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet?”

I det første komparative studiet fant vi at Danmark hadde det merverdiavgiftssystemet med høyest ytelse og prestasjon av Norge, Sveits og Japan. Danmark utøver derfor beste-praksis for merverdiavgiftssystemer i denne studien. Vi brukte deretter beste-praksis for å vurdere muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

Vi definerte en Pareto-forbedring til å skje på to måter: enten så får innbyggerne bedre forbruksmuligheter uten at staten får verre forbruksmuligheter, eller så får staten bedre forbruksmuligheter uten at innbyggerne får verre forbruksmuligheter.

Staten kan forbedre sine forbruksmuligheter ved å tilnærme seg Danmarks praksis med én alminnelig merverdiavgiftssats på 25 pst. Det ville føre til store inntektsøkninger for staten.

Økt merverdiavgift vil imidlertid føre til høyere priser på varer og tjenester. Det betyr i utgangspunktet at innbyggerne får verre forbruksmuligheter. Dersom innbyggerne skulle få bedre forbruksmuligheter, er man avhengig av at staten bruker inntektsøkningen på standardforbedring i velferdstjenester som innebærer at innbyggerne i sum får bedre forbruksmuligheter.

At innbyggerne får verre forbruksmuligheter er i alle tilfelle klart på kort sikt. Staten kan øke merverdiavgiften raskt, mens det tar lenger tid å gjennomføre standardforbedringer i offentlige velferdstjenester.

På kort sikt er derfor konklusjonen at det ikke er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

På lang sikt er det mulig at staten benytter inntektsøkningen på en slik måte som medfører at innbyggerne totalt sett får bedre forbruksmuligheter. Dette avhenger imidlertid av hvordan staten velger å disponere de økte inntektene fra merverdiavgiften.

For å oppnå Pareto-forbedringer må staten bruke hele eller deler av inntektsøkningen på velferdsgoder som alle landets innbyggere kan nyte godt av. Da vil alle innbyggerne kunne få bedre forbruksmuligheter, uten at staten får verre forbruksmuligheter. Dette forutsetter at verdien av velferdsgodene er høyere enn innbyggernes økte innbetalinger i merverdiavgift.

I et lengre perspektiv er derfor konklusjonen vår at det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

Del 8 – Forslag til videre forskning

For videre forskning kan det være interessant å analysere hvordan de ti måleparameterne i den andre komparative studien påvirker hverandre. En endring i én måleparameter kan påvirke en annen måleparameter positivt eller negativt. Slike bieffekter kan gi et annet resultat enn resultatet fra vår komparative studie. Det kan derfor være spennende å analysere om eller i hvilken retning slike effekter kan endre vår konklusjon.

Vårt resultat er at det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet ved en tilnærming én alminnelig merverdiavgiftssats. Dette er også OECDs anbefaling til Norge, som en del av det anbefalte skiftet fra direkte skatter til indirekte skatter. Det kan derfor være interessant for videre forskning å undersøke om en slik økning av de differensierte satsene, i kombinasjon med å redusere de direkte skattene kan gi Pareto-forbedringer i det norske systemet.

Forbruksmuligheter er et mål på økonomisk velferd, og er ikke det eneste kriteriet som kan brukes for å vurdere om en endring i det norske merverdiavgiftssystemet er til det bedre for staten og innbyggerne. Det finnes også andre kriterier, som for eksempel lykke. Kriteriet vektlegger sosiale faktorer fremfor økonomiske faktorer, som også er viktige for innbyggernes velferd. For eksempel gir økt gjennomsnittlig arbeidstid per arbeidstaker bedre forbruksmuligheter, men gir ikke nødvendigvis økt lykke. Andre kriterier enn økonomisk velferd vil kunne gi en annen konklusjon enn vår.

Del 9 – Litteraturliste

Altinn, 2007. "Om Altinn." Lest 26.01.2016.

<https://www.altinn.no/no/Toppmeny/Om-Altinn>

Chartsbin, 2015. "Country Income Groups (World Bank Classification)". Lest 29.08.2016

<http://chartsbin.com/view/2438>

Danmarks Statistik, 2016. "Offentlige udgifter budgetteret til 1.103 mia. i 2016." Lest 26.02.2016.

<http://www.dst.dk/da/Statistik/NytHtml?cid=20049>

Deloitte, 2016. "Alle selskaper får bokettersyn - lær deg noen kjøreregler!" Lest 16.02.2016.

<http://www2.deloitte.com/no/no/pages/tax/articles/alle-selskaper-far-bokettersyn.html>

Deloitte, 2016. "Switzerland Highlights 2016". Lest 29.08.2016.

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-switzerlandhighlights-2016.pdf>

Elektronischer MWST-Kommentar Schweiz, 2010. "English translation of Article 96 of the Swiss VAT Act 2010". Lest 22.08.2016.

<http://www.mwstnetzwerk.com/art-96-mwstg-2010/english-translation-of-article-96-of-the-swiss-vat-act-2010>

EU Business in Japan, 2016. "Consumption Tax". Lest 22.08.2016.

<http://www.eubusinessinjapan.eu/issues/financial-issues/taxes-accounting/consumption-taxes/consumption-tax>

EU Business in Japan, 2016. "Tax exemptions". Lest 28.08.2016.

<http://www.eubusinessinjapan.eu/issues/financial-issues/taxes-accounting/consumption-taxes/tax-exemptions>

European VAT Desk, 2015. "Denmark." Lest 09.02.2016.

<http://vatdesk.eu/denmark-vat-registration-declaration>

EY, 2015. "2015 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide." Lest 14.12.2015.

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-VAT--GST-and-Sales-Tax-Guide---Rates>

Finansdepartementet. 1993. *Bør merverdiavgiften differensieres?* NOU 1993: 8. Oslo: Finansdepartementet. Lest 26.06.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2000. *Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.* Ot.prp. nr. 2 (2000-2001). Oslo: Finansdepartementet. Lest 02.12.2015.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2003. *Forslag til endringer i skattesystemet.* NOU 2003: 9. Oslo: Finansdepartementet. Lest 08.06.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2008. *Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsoven).* Ot.prp. nr. 76. Oslo: Finansdepartementet. Lest 19.08.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2009. *Fordelingsutvalget.* NOU 2009: 10. Oslo: Finansdepartementet. Lest 26.08.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2013. *Skatter, avgifter og toll 2014.* Prop. 1 LS (2013-2014). Oslo: Finansdepartementet. Lest 26.08.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2014. *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.* NOU 2014: 13. Oslo: Finansdepartementet. Lest 08.06.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2014. *Skatter, avgifter og toll 2015.* Prop. 1 LS (2014-2015). Oslo: Finansdepartementet. Lest 04.05.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet. 2015. *Bedre skatt.* Meld. St. 4 (2015-2016). Oslo: Finansdepartementet. Lest 26.06.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet, 2015. *Sett pris på miljøet — Rapport fra grønn*

skattekommisjon. NOU 2015: 15. Oslo: Finansdepartementet. Lest 29.08.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet, 2015. *Skatter, avgifter og toll 2016*. Prop. 1 LS (2014-2015). Oslo: Finansdepartementet. Lest 26.05.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Finansdepartementet, 2015. “Statens inntekter og utgifter”. Lest 08.01.2016.

<http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2016/Satsinger/?pid=69130>

Finansdepartementet, 2015. *Statsbudsjettet*. Prop. 1 S (2015-2016). Oslo:

Finansdepartementet. Lest 23.08.2016.

<https://www.regjeringen.no>

Gallagher, Mark. 2005. “Benchmarking Tax Systems.” *Public Administration and Development*, 125-144. Lest 14.12.2015. doi: 10.1002/pad.353

Ghauri, Pervez N. og Kjell Grønhaug. 2010. *Research methods in business studies*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. 2011. *Mva-kommentaren*. 4. utgave. Gyldendal Norsk Forlag.

Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal. 2013. *Lærebok i Merverdiavgift*. 4. utgave. Gyldendal Norsk Forlag.

Gjems-Onstad, Ole. 2014. *Merverdiavgift i et nøtteskall*. Gyldendal Norsk Forlag.

IMF, 2014. “Tax Administration Diagnostic Assessment Tool.” Lest 29.08.2016.

<https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2014/asiatax/pdf/Kloedendf>

Jacobsen, Dag Ingvar. 2012. *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* Høyskoleforlaget.

Johannessen, Asbjørn, Line Kristoffersen og Per Arne Tufte. 2004.

Forskningsmetode for økonomiske- og administrative fag. Abstrakt forlag.

Kristoffersen, Trond. 2011. *Merverdiavgift*. Fagbokforlaget.

Larsen, Ann Kristin. 2007. *En enklere metode*. Fagbokforlaget.

Mæhlum, Sverre. (2011, 16. mars). Merverdiavgift på mat

[PowerPoint-presentasjon].

<http://www.uio.no/studier/emner/sv/oekonomi/ECON3010/v11/undervisningsmateriale/Merverdiavgift%20mat%20-%20ECON3010%202011.pdf>

National Tax Agency. 2014. *Consumption and Local Consumption - Taxes Final Return Guide*. Japan: National Tax Agency. Lest 29.08.2016.

https://www.nta.go.jp/foreign_language/guide/general.pdf

National Tax Agency. 2015. *National Tax Agency Report 2015*. Japan: National Tax Agency. Lest 22.08.2016.

https://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2015e.pdf

NSD, 2016. "John Wiley & Sons". Lest 25.08.2016.

<https://dbh.nsd.uib.no/publiseringskanaler/KanalForlagInfo.action?id=18270&bibsys=false>

OECD. 2010. *Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Tax Policy Studies, No. 20*. Lest 18.08.2016. doi: 10.1787/9789264091085-en

OECD, 2014. "Health spending (total, % of GDP, 2014)." Lest 23.08.2016.

<https://data.oecd.org/healthres/health-spending.htm>

OECD, 2015. "Hours worked." Lest 28.08.2016.

<https://data.oecd.org/emp/hours-worked.htm>

OECD, 2015. "Revenue Statistics 2015 - Denmark." Lest 05.02.2016.

<http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-denmark.pdf>

OECD, 2015. "Revenue Statistics 2015 - Japan." Lest 05.02.2016.

<http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-japan.pdf>

OECD, 2015. "Revenue Statistics 2015 - Norway". Lest 05.02.2016.

<http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-norway.pdf>

OECD, 2015. "Revenue Statistics 2015 - Switzerland." Lest 05.02.2016.

<http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-switzerland.pdf>

OECD. 2015. *Tax Revenue Trends, 1964-2014*. Paris: OECD.

Lest 29.08.2016. doi: 10.1787/rev_stats-2015-en-fr

OECD. 2016a. *OECD Economic Surveys: Norway 2016*. Paris: OECD.

Lest 19.08.2016. doi: 10.1787/eco-surveys-nor-2016-en

OECD, 2016. "Household Savings." Lest 25.08.2016.

<https://data.oecd.org/hha/household-savings.htm>

Politiken, 2008. "Krisen skaber flere kriminelle". Lest 29.08.2016.

<http://politiken.dk/oekonomi/ECE572589/krisen-skaber-flere-kriminelle/>

Practical Law, 2015. "Financial crime in Switzerland: overview." Lest 29.08.2016.

<http://us.practicallaw.com/8-519-8997#a43594>

PwC, 2010. "The Swiss VAT Law." Lest 07.01.2016.

https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_mwst_gesetze_09_e.pdf

PwC, 2015. "Switzerland." Lest 11.02.2016.

<http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/switzerland.pdf>

PwC, 2015. "The electronic VAT return is here!" Lest 27.01.2016.

<https://www.pwc.ch/news/en/22535/electronic-vat-return>

PwC, 2016. "Denmark - Corporate tax administration." Lest 11.02.2016.

<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Denmark-Corporate-Tax-administration>

PwC, 2016. "Japan - Corporate tax administration." Lest 11.02.2016.

<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Japan-Corporate-Tax-administration>

Refsland, Thor og Hilde Alvsåker. 2013. *Lærebok i merverdiavgift*. 10. utgave. Utgitt av Skattebetalerforeningen.

Regjeringen, 2009. "Ny merverdiavgiftslov." Lest 25.08.2016.

<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/ny-merverdiavgiftslov/id560601/>

Regjeringen, 2015. "Hva EØS-avtalen omfatter." Lest 22.06.2016.

<https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/hva-avtalen-omfatter/id685024/>

SKAT, 2016. "Obligatorisk digital indberetning." Lest 26.01.2016.

<http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=71245&vId=0>

Skatteetaten, 2004. "Stortingets vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2005." Lest 29.08.2016.

<http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/SKD-meldinger/SKD1104.pdf>

Skatteetaten, 2015. "Merverdiavgiftshåndboken." Lest 09.08.2016.

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Merverdiavgiftshandboken/Kapitler/5/?mainchapter=83588>

Skatteetaten, 2016. "Merverdiavgift - veiledning til næringsdrivende." Lest 26.01.2016.

<http://www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/avgifter/Merverdiavgift/Merverdiavgift--veiledning-til-naringsdrivende-/?chapter=3734#kapitteltekst>

Skatteministeriet, 2016. "Afgifter" Lest 04.08.2016.

<http://www.skm.dk/skattetal/statistik/provenuoversigter/afgifter-provenuet-af-afgifter-og-moms-2010-2017>

Skatteministeriet, 2016. "Skattekontrollloven." Lest 08.02.2016.

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=152434>

SNL, 2014. "OECD." Lest 08.08.2016.

<https://snl.no/OECD>

SNL, 2015. "Validitet." Lest 29.08.2016.

<https://snl.no/validitet>

SNL, 2015. "Velferdsstat." Lest 03.04.2016.

<https://snl.no/velferdsstat>

SNL, 2016. "Danmark." Lest 07.01.2016.

<https://snl.no/Danmark>

SNL, 2016. "Folketrygden." Lest 23.08.2016.

<https://snl.no/folketrygden>

SNL, 2016. "Kollektive goder." Lest 28.08.2016

https://snl.no/kollektive_goder

SSB, 2016. "Offentlig forvaltning. Totale utgifter etter formål." Lest 29.06.2016.

<https://www.ssb.no/offentlig-sektor/offentlig-forvaltning-treemap>

Statsbudsjettet, 2016. "Skattesatser 2016". Lest 26.08.2016.

<http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2016/Artikler/Skattesatser-2016/>

Stortinget. 2008. *Innstilling til Odelstinget fra justiskomiteen*. Innst. O. nr. 73 (2008-2009) s. 62. Oslo: Justiskomiteen. Lest 08.02.2016.

<https://stortinget.no>

The World Bank, 2012. "GINI-index (World Bank estimate)." Lest 08.02.2016.

<http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>

Toll, 2014. "Merverdiavgift ved import." Lest 07.06.2016.

<http://www.toll.no/no/bedrift/import/beregning/merverdiavgift-ved-import/>

USAID, 2007. "Collecting Taxes Database." Lest 29.08.2016.

<https://www.usaid.gov/data/dataset/cdeb8a1b-3440-4e88-b6cb-81b2428f8cea>

USDA ERS - Food Expenditures, 2015. "Percent of consumer expenditures spent on food, alcoholic beverage, and tobacco that were consumed at home, by selected countries, 2014." Lest 24.02.2016

<http://www.ers.usda.gov/data-products/food-expenditures.aspx>

Utenriksdepartementet. 2006. *For budsjettåret 2007*. St.prp. nr. 1 (2006-2007). Oslo: Utenriksdepartementet. Lest 26.06.2016.

<https://regjeringen.no> (referert i Meld. St. 4 (2015-2016), 137)

VATlive, 2014. "Japanese Consumption Tax (VAT) rise to 10% delayed." Lest 17.02.2016.

<http://www.vatlive.com/asia-pacific/japanese-consumption-tax-rise-10-doubt/>

Del 10 - Vedlegg

Vedlegg 1 – Preliminary Thesis Report

Kamilla Sand Sørsdahl: **0936123**

Julie Berg Myrmel: **0927731**

Er det muligheter for Pareto- forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet?

Eksamenskode og navn:

GRA19003 Preliminary Thesis Report

Innleveringsdato:

15.01.2016

Studiested:

Handelshøyskolen BI Oslo

Veileder:

Jeff Downing

Program:

Master of Science in Business

Business Law, Tax and Accounting

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	85
1. Introduksjon	86
1.1 Terminologi	86
1.2 Historisk utvikling av merverdiavgiften	88
1.2.1 <i>Forslag om endring av merverdiavgiftssatsene i 2016</i>	89
1.3 Årlig inntekt fra merverdiavgiften i Norge	90
1.4 Nåværende status i litteraturen og kunnskapsgap	90
1.5 Hvordan fylle kunnskapsgapet?	91
1.5.1 <i>Merverdiavgiften i Danmark</i>	91
1.5.2 <i>Merverdiavgiften i Japan</i>	92
1.5.3 <i>Merverdiavgiften i Sveits</i>	92
1.5.4 <i>Målet med den komparative casestudien</i>	93
1.6 Benchmarks	93
1.7 Måleparametere	96
2. Problemstilling og målet for hovedoppgaven	97
2.1 Problemstilling	97
2.2 Avgrensning	97
2.3 Hypotese	98
2.4 Målet for hovedoppgaven	98
3. Metode og datainnhenting	99
3.1 Eksisterende forskning og forkunnskaper	99
3.2 Datainnsamling	99
3.3 Komparativt casestudie	100
3.4 Intervju	100
4. Litteratur	101
5. Foreløpig disposisjon for hovedoppgaven	101
6. Implementeringsplan	103

Sammendrag

Hovedbakgrunnen for vår problemstilling er Scheel-utvalgets forslag om å øke nullsatsen i mval. kapittel 6 til 15% og den lave satsen fra 8% til 15% for å oppnå et to-trinns merverdiavgiftssystem, jf mva-vedtaket §4. I 2009 ble det gjennomført en teknisk endring av lovverket som ikke førte til noen reell endring av innholdet i loven, men kun en oppdatering av terminologien. Det er ikke foretatt noe eksisterende forskning eller avlagt noen doktorgrad, PhD eller lignende lisensiatgrad som tar for seg hvorvidt det norske merverdiavgiftssystemet er Pareto-optimalt. Dette er oppsiktsvekkende, med tanke på hvor stor påvirkning merverdiavgiften har på alle landets innbyggerne og hvor stor inntektskilde merverdiavgiften er for staten. Etter vår kjennskap er det et stort kunnskapsgap i den eksisterende litteraturen som vi skal forsøke å tette i vår hovedoppgave. Vår problemstilling er derfor hvorvidt det er muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet.

I vår hovedoppgave skal vi utføre et komparativ casestudie hvor vi sammenligner det norske merverdiavgiftssystemet med avgiftssystemene i Japan, Danmark og Sveits. Disse tre landene har respektive ett-, to- og tre-trinns merverdiavgiftssystem. Ved bruk av benchmarks skal vi forsøke å komme frem til en beste-praksis for merverdiavgiftssystemer; det systemet som gir høyest samfunnsøkonomisk effektivitet. Ved bruk av måleparametere skal vi undersøke om en tilnærming til en slik beste-praksis gir høyere samfunnsøkonomisk effektivitet eller Pareto-optimalitet i Norge.

Målet med denne foroppgaven er å gi en introduksjon til hovedoppgaven og problemstillingen vi søker å besvare. Vi skal også presentere de overordnede emnene og metodene i hovedoppgaven vår.

1. Introduksjon

I vår hovedoppgave skal vi undersøke hvorvidt det er rom for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Til nå har det vært lite forskning på merverdiavgiften i Norge, og det er et tydelig kunnskapsgap vedrørende optimaliteten av det norske merverdiavgiftssystemet. I vår hovedoppgave søker vi derfor å tette dette kunnskapsgapet. Første skritt vil være å sammenligne land ved bruk av utvalgte benchmarks, slik at vi kan komme frem til en beste-praksis. Gjennom den komparative casestudien vil vi undersøke hvorvidt Norge kan adoptere hele eller deler av merverdiavgiftssystemet til de andre landene i studiet, hvilket vi anser plausibelt. Neste skritt er dermed å måle om denne adaptasjonen gir positive endringer i utvalgte måleparametere, uten å gi negative virkninger i andre måleparametere. Dersom dette er tilfellet, har vi oppnådd Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet. Videre i denne foroppgaven vil vi søke å klargjøre og utdype vår problemstilling, samt å formidle hvordan vi tenker å besvare denne i vår hovedoppgave.

1.1 Terminologi

1.1.1 Benchmarking

Benchmarking er å måle egen prestasjon sammenlignet med andre.

1.1.2 Beste-praksis

Med beste-praksis i denne oppgaven menes det merverdiavgiftssystemet som gir høyest samfunnsøkonomisk effektivitet.

1.1.3 Industriland (I-land)

Et industriland er en generell betegnelse på land i den rike, industrialiserte delen av verden (snl, 2014. "Industriland").

1.1.4 Kvalitativ forskning

Kvalitativ forskning omhandler egenskaper eller kjennetegn knyttet til et spesifikt tema (snl, 2015. "Kvalitativ"). Kvalitativ forskning innebærer få observasjoner, noen ganger bare én. Dataene er ofte subjektive og kan være vanskelige å tolke, men til gjengjeld er de som regel både forklarende og beskrivende.

1.1.5 Merverdiavgift

Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester, jf mval. §1-1(1). Den næringsdrivende skal oppkreve avgift på alle utgående varer, og har fradragsrett for merverdiavgift på alle inngående varer (snl, 2014. "Merverdiavgift."). Loven gjelder i merverdiavgiftsområdet, det vil si på det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke på Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene, jf mval. §1-2(1) og (2). Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift er de sentrale avgiftsmyndighetene i Norge, jf mval. §12-2(1).

1.1.6 Merverdiavgiftssatsene i Norge

Merverdiavgiftssystemet i Norge er et tre-trinnssystem. Den gjeldene alminnelige merverdiavgiftssatsen i Norge er 25%, jf mval. §5-1(1) og mva-vedtaket §2. Næringsmidler har en mellomtsats på 15% jf mval. §5-2(1) og mva-vedtaket §3. Persontransport, kringkastingsavgiften, romutleie på hotell, ervervsmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom har en lav sats på 8%, jf mval. §§ 5-3 til 5-11 og mva-vedtaket §4 (snl, 2014. "Merverdiavgift").

1.1.7 Pareto-optimalitet

Vilfredo Pareto var en italiensk økonom og sosiolog, og var den første som formulerte dette kriteriet. Pareto-optimalitet er å maksimere samfunnsøkonomisk effektivitet (Lederkilden, 2016). Det kan defineres som en økonomisk tilstand der det ikke er mulig å omfordele godene på en slik måte at minst én får økt velferd uten at andre får redusert sin velferd (snl, 2014. "Pareto-optimalitet").

1.1.8 Utviklingsland (U-land)

Et utviklingsland er en generell betegnelse på land med svak og ensidig utviklet økonomi, ofte med lavere grad av sosial og/eller økonomisk utvikling enn industriland (snl, 2011. "Utviklingsland").

1.1.9 Økonomisk velferd

Med økonomisk velferd menes økonomisk handlekraft til å kjøpe de varer og tjenester man ønsker.

1.2 Historisk utvikling av merverdiavgiften

Merverdiavgiften medfører høy statlig inntekt, og er av denne grunn en svært populær avgift (Gjems-Onstad og Kildal 2013, 22). I etterkrigstiden innførte alle OECD-land merverdiavgift, unntatt USA. Japan innførte merverdiavgift i 1950, men opphevet den i 1954 for så å gjeninnføre den i 1988. Frankrike diskuterte lenge innføring av merverdiavgift, men Danmark skal ha vært det første europeiske landet som innførte en merverdiavgift i 1967.

Det er gjennomgående en trend at de fleste land kontinuerlig øker sin merverdiavgift. Den gjennomsnittlige alminnelige merverdiavgiftssatsen i OECD landene var 17,6% i januar 2009 og økte til 19,1% i januar 2014. I løpet av den samme tidsperioden økte antall land med en alminnelig merverdiavgiftssats på over 22% fra fire til ti land (OECD, 2014).

Merverdiavgiftsloven ble innført i Norge i 1970 ved lov 19. juni 1969 nr. 66. Systemet la da om fra en sisteleddsavgift til en merverdiavgift i tråd med en rekke andre europeiske land. Selv om det er en alminnelig merverdiavgift på omsetning av varer, har loven til hensikt å kun belaste innenlandsk forbruk av avgiftspliktige tjenester. Alle ledd i forsyningskjeden skal betale og beregne merverdiavgift, men de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden vil ha mulighet til å fradragføre inngående merverdiavgift (Regjeringen, 2015. "Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)"). Merverdiavgiften er derfor en indirekte skatt. Regelverket har blitt lappet på gjennom diverse endringslover. Etter 40 år fremsto regelverket som umoderne

og uoversiktlig, og ble av den grunn erstattet med Merverdiavgiftsloven 2009. Hensikten bak fornyelsen var en teknisk gjennomgang av lovverket, som kan karakteriseres som en lovrevisjon uten realitetsendringer. Deler av lovens terminologi fremstår likevel som ny.

Merverdiavgiften gir staten mye penger, uten store kostnader. Dette er derfor en meget kostnadseffektiv skatteart. Ved innføringen av merverdiavgiften i 1970 var satsen 20%, og siden den gang har satsen blitt ytterligere økt. I 1993 ble den forhøyet til 22%, og i 1995 ble den ytterligere øket til 23%. En ny økning til 24% fant sted i 2001. Fra 1. januar 2005 ble satsen ytterligere hevet til 25%, som i dag fremdeles er den gjeldende satsen. Økninger av den alminnelig satsen har vist seg å være en form for varige strukturendringer. Å redusere merverdiavgiftssatsen med ett prosentpoeng vil koste staten flere milliarder kroner årlig, se seksjon 1.3. Sammen med Sverige og Danmark har Norge i en rekke år hatt en av de høyeste alminnelige merverdiavgiftssatsene i verden på 25%, og det er kun Ungarn som har en høyere sats på 27% (EY, 2015).

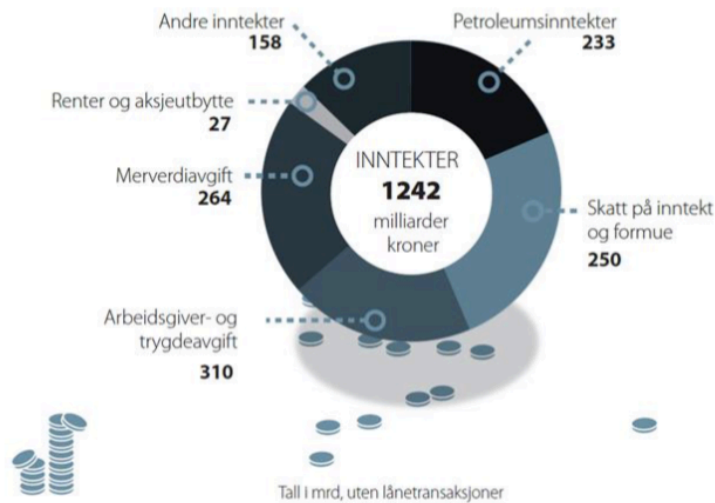
1.2.1 Forslag om endring av merverdiavgiftssatsene i 2016

I statsbudsjettet for 2016 la regjeringen frem forslag om å øke den reduserte merverdiavgiftssatsen fra 8% til 10%, jf. mva-vedtaket §4. Denne foreslåtte endringen er beregnet å øke statlig inntekt med 650 millioner kroner (Regnskap Norge, 2015). Forslaget kom som en oppfølging av Scheel-utvalgets forslag om å øke satsen fra 8% til 15%. Finansdepartementet åpner samtidig for en gradvis opptrapping av satsen, og dermed en ytterligere økning på et senere tidspunkt (PwC, 2015).

Samtidig som statsbudsjettet for 2016 ble lagt frem kom Scheel-utvalget med forslag om å øke nullsatsen i mval. kapittel 6 til 15%, for å oppnå et to-trinns merverdiavgiftssystem (PwC, 2015).

1.3 Årlig inntekt fra merverdiavgiften i Norge

Den statlig inntekten fra merverdiavgiften i 2016 er beregnet til å utgjøre 264 milliarder kroner (Regjeringen, 2015). Dette utgjør hele 21,25% av alle inntektene på statsbudsjettet for 2016.



Figur 1: Inntekt fra merverdiavgift som andel av alle inntekter på statsbudsjettet 2016

Et estimat for hva ett prosentpoeng på merverdiavgiften vil gi i statlig proveny i 2016 er regnet ut til å være rundt 15 milliarder norske kroner. Ett prosentpoengs endring i den alminnelige merverdiavgiftssatsen utgjør derfor hele 1,21% av årlig statlige inntekter. Se vedlegg 1 for utregning.

1.4 Nåværende status i litteraturen og kunnskapsgap

I Norge har det vært svært begrenset rettsvitenskapelig forskning på merverdiavgiften. Det er ikke avlagt noen norsk doktorgrad, PhD eller lignende lisensiatgrad i merverdiavgiftsrett. Dette er tankevekkende, tatt i betraktning at det dreier seg om flere milliarder i proveny, og at systemet har økonomisk betydning for de fleste av landets innbyggere opptil flere ganger om dagen.

Et problem med merverdiavgiften er at den virker regressivt, noe som vil si at skattebyrden er relativt størst for de som har lav inntekt og formue. Velstående forbrukere betaler, i absolutte termer, mer merverdiavgift enn de som er mindre privilegerte, siden deres forbruk er høyere og dyrere. I relative tall, derimot, yter

de velstående mindre, siden forbruksdelen av en persons økonomi vanligvis synker med høyere inntekt. En reduisering i merverdiavgiftssatsen på næringsmidler vil dermed kunne føre til en høyere velferd for de som har lav inntekt, ved at de kan bruke en mindre andel av inntekten på nødvendighetsvarer. Endringer som gjør at merverdiavgiftssystemet virker mindre regressivt vil derfor være en form for forbedring av det norske merverdiavgiftssystemet.

Det er utført flere internasjonale studier om optimal merverdibeskatning, virkninger av merverdiavgiftsreformer, generelt om merverdiavgift på varer og tjenester, men det er foreløpig ingen studier som undersøker hvorvidt det norske merverdiavgiftssystemet er Pareto-optimalt.

1.5 Hvordan fylle kunnskapsgapet?

Det finnes, etter vår kjennskap, ingen studier som har forsket på hvor optimalt det norske merverdiavgiftssystemet faktisk er. Vi skal derfor undersøke om det norske merverdiavgiftssystemet er eller kan bli Pareto-optimalt. I hovedoppgaven skal vi utføre et komparativ casestudie hvor vi sammenligner det norske merverdiavgiftssystemet med avgiftssystemene i Danmark, Japan og Sveits. Vi har valgt disse tre andre landene av den grunn at de alle har ulike avgiftssystemer seg i mellom og sammenlignet med Norge. Vi skal undersøke om Norge kan adoptere hele eller deler av ett eller flere av landenes merverdiavgiftssystemer gjennom å finne frem til en beste-praksis. Nedenfor er en kort oversikt over merverdiavgiftssystemene i de respektive landene.

1.5.1 Merverdiavgiften i Danmark

Danmark har en alminnelig mva-sats på 25% og en redusert sats på 0% (EY, 2015). Merverdiavgiftssystemet kan altså karakteriseres som et to-trinnsystem. Danmark innførte merverdiavgiften i 1967, som en avløsning til den tidligere omsen. Omsen gjaldt kun beskatning av detalj-leddet, slik at omleggingen økte derfor beskatningen fra detalj-leddet til hvert forsyningsledd. Ved innføringen av omsen i 1962 var oms-satsen 9%, men ble i 1965 forhøyet til 12,5%. I 1967 ble omsen avskaffet og merverdiavgift innført, med en sats på 10%.

Merverdiavgiftssatsen har siden innføring jevnlig økt, med unntak av en midlertidig reduksjon fra 15% til 9,25% i perioden 29. mai 1975 til 1. mars 1976. Merverdiavgiftssatsen i landet har så vært 25% fra 1992 til i dag.

I 1973 ble Danmark medlem av EU (snl, 2016. "Danmark"). Landet ble da underlagt EUs felles regelverk for merverdiavgift, fastsatt i direktiv 2006/112/EF. Direktivet fastsetter blant annet at ingen medlemsland kan sette den alminnelig merverdiavgiftssatsen lavere enn 15%. Danmark har sammen med Sverige satt den nest høyeste alminnelige merverdiavgiftssatsen (25%) i EU (Wikipedia, 2015. "Merverdiavgift").

1.5.2 Merverdiavgiften i Japan

Japan har en alminnelig mva-sats på 8%, og ingen redusert sats (EY, 2015). Merverdiavgiftssystemet kan altså karakteriseres som et ett-trinnssystem. Regjeringen i Japan forsøkte å innføre en merverdiavgift i 1979, men møtte mye motstand og måtte til slutt gi opp. Etter et regjeringsskifte ble merverdiavgiften endelig innført i 1989, da med en sats på 3%. I 1997 ble satsen økt til 5%, hvor 4% var en nasjonal merverdiavgift, mens 1% var en lokal merverdiavgift. I mange år stod satsen urørt på 5%, før den i april 2014 ble økt til 8%. Planen var at merverdiavgiften skulle dobles fra 5% til 10% i oktober 2015, men på grunn av Japans økonomiske situasjon er denne økningen utsatt til april 2017 (Wikipedia, 2015. "Taxation in Japan").

1.5.3 Merverdiavgiften i Sveits

Merverdiavgiftssystemet i Sveits ble introdusert i 1995, og var et svært komplisert system med mange forskjellige satser og unntak (PwC, 2010). Vi vil derfor ikke gå mer i dybden på det tidligere merverdiavgiftssystemet og dets utvikling. Vi ønsker kun å tilføye at i 2007 var den alminnelige satsen rekordlav; 7.6%. Samt at i 2011 økte satsen til 8%, men den er fortsatt den laveste i Europa.

Per dags dato har Sveits en alminnelig mva-sats på 8%. Landet har også reduserte satser; 2.5% på essensielle næringsmidler, medisinsk utstyr og aviser, samt 3.8%

for hotellsektoren (EY, 2015). Merverdiavgiftssystemet kan altså karakteriseres som et tre-trinnssystem, med store likhetstrekk til Norge. Sveits er ikke medlem av EU, og står derfor fritt til å velge en merverdiavgiftssats lavere enn 15% (Wikipedia, 2015. "Merverdiavgift").

1.5.4 Målet med den komparative casestudien

Målet med denne komparative casestudien er å undersøke hvorvidt en tilnærming til ett, flere eller en kombinasjon av disse avgiftssystemene kan gi et Pareto-optimalt merverdiavgiftssystem i Norge. Ved å sammenligne scores innenfor ulike benchmarks til de overnevnte landene, kan vi finne frem til en beste-praksis for merverdiavgiftssystemer. Vi skal undersøke om en adaptasjon til denne beste-praksisen kan medføre høyere samfunnsøkonomisk effektivitet i Norge.

1.6 Benchmarks

I artikkelen "Benchmarking Tax Systems" nevner Mark Gallagher at benchmarking kan brukes på flere forskjellige måter. Gallagher mener videre at et slikt verktøy kan generaliseres til alle land i verden som har et skattesystem. Benchmarks kan måles over tid og viser hvordan en reform eller en modernisering påvirker samfunnsøkonomisk effektivitet. Én måte kan være å vurdere et bestemt skattesystem, der ytelse, systemer, ressurser og organisering av skattesystemet og administrasjonen kan sammenlignes mellom flere forskjellige land. Det er denne type komparative studie vi vil benytte videre å vår hovedoppgave, for å undersøke om det finnes en best-praksis for merverdiavgiftssystemer.

Benchmarkene kan inndeles i disse hovedkategoriene: skattestruktur, statens håndhevelse av mva-innsamling, betalinger og innsamling, graden av automatiserte systemer, planlegging og koordinering, sanksjoner og straffer, samt organisasjon, institusjonell troverdighet og tillitt. Nedenfor defineres og utdypes disse benchmarkene.

1.6.1 Skattestruktur

Den alminnelige mva-satsen. Det finnes ingen optimal eller ideell alminnelig merverdiavgiftssats, men den internasjonale standarden er på ca. 16%. Det mest relevante å vurdere er hvorvidt landet har en sats eller ikke. Gjennom sine undersøker finner Mark Gallagher ut at best-praksis er å ha én sats for alle varer og tjenester, og null-sats for eksport. Enkelte elementer kan unntas fra avgiftsplikt, men disse bør være relativt få.

Administrative kostnader per \$100 fra statlige mva-inntekter. Er et mål på hvor mye det koster staten å kreve inn merverdiavgiften. Jo høyere de administrative kostnader er, jo større er behovet for moderniseringer og forbedringer i merverdiavgiftssystemet.

1.6.2 Statens håndhevelse av mva-innsamlingen

Brutto oppfølgingsrate. Denne raten måler i hvilken grad staten faktisk utøver innsamling av merverdiavgiften. Målet for ethvert land er selvsagt å oppnå høyest mulig rate. Måter staten kan forbedre raten på er å fengsle skattesnyltere og nedlegge bedrifter som ikke følger regelverket for innsamling og betaling av merverdiavgiften.

1.6.3 Betaling og innsamling

Graden av skattebedrageri i et land. I noen land er innsamlingen av merverdiavgiften vanskelig fordi det er ikke tilstrekkelige lover og regelverk. I land hvor merverdiavgiftssatsene er høye, er også sannsynligheten for svart arbeid høyere. Flere smutthull i skattesystemet øker graden av skattebedrageri i et land. Teknologi, som fører til at tjenester selges over landegrensene mellom land der det ikke er noe samarbeid, kan medføre unndragelse av statlige merverdiavgiftsinntekter.

1.6.4 Automatiserte systemer

Prosentandel av befolkning som årlig revideres. For mye revisjon innebærer ineffektivitet og trakassering. For lite revisjon setter spørsmålsteget ved myndighetenes håndheving av mva-innsamlingen. I I-land er ca. 1% av befolkningen underlagt tilsyn i et gitt år. I Moldova er 50% av skatteyterne underlagt slik pliktig revisjon, hvilket er et eksempel på at systemet er ineffektivt og trakasserende.

Kvitteringer og innsamling av merverdiavgift. Betalingen av skatter og avgifter bør være så enkelt og rimelig som mulig, for å oppfordre til frivillig etterlevelse. Myndighetene bør også ha tilstrekkelige informasjonssystemer og inntektssporingsystemer.

1.6.5 Planlegging og koordinering

Andel store skattebetalere som betaler via internett. I både I-land og U-land er betaling av skatteforpliktelser, herunder merverdiavgiften, via internett et svært viktig skritt i å redusere etterlevelsens- og håndhevingskostnadene til myndighetene.

1.6.6 Sanksjoner og straffer

Lovgivning. Det ideelle er å ha en lov som definerer alle juridiske rettigheter, krav og ressurser for både skatteyterne og skatteetaten. I mange land er likevel lovgivningen tvetydig, og ulike lover motsier hverandre. I løpet av de siste tiårene har det vært mange forsøk på å definere ideelle avgiftskoder. IMF har utviklet en skattekode-modell som kalles "taxastan."

1.6.7 Organisasjon, institusjonell troverdighet og tillitt

Skattebedragerienhet. Skattemyndigheter bør ha en avdeling spesielt satt opp for å straffeforfølge tilfeller av skattebedrageri, herunder unndragelse av merverdiavgift. Dette krever spesielle ferdigheter utover resten av skatteetatens ansatte, inkludert kunnskap om skattebedragerilovgivningen, kunnskap om

domstolene og klagesystemer, og rettshåndhevelseskompetanse og evne til å samarbeide med andre statlige kontorer.

1.7 Måleparametere

Hensikten med de følgende måleparametere er å måle hvorvidt endringer i merverdiavgiftssystemet, identifisert gjennom den komparative casestudien, fører til høyere samfunnsøkonomisk effektivitet. Vi har identifisert følgende måleparametere: privat konsum, arbeidskraft, miljø, teknologi og investering og sparing. Disse måleparametere er de vi anser å påvirke samfunnsøkonomisk effektivitet mest. Dersom en endret merverdiavgiftssats påvirker én måleparameter positivt, uten å påvirke en annen negativt, er dette å anse som en Pareto-forbedring. Nedfor vil vi definere og klargjøre hvordan endringer i merverdiavgiftssystemet påvirker disse måleparametere.

1.7.1 Privat konsum

Privat konsum omfatter private personer eller husholdningers forbruk (snl, 2014. "Konsum"). Prisen på varer og tjenester påvirkes direkte av endringer i merverdiavgiftssatsen. Høyere merverdiavgift kan negativt påvirke eller medføre omfordelinger i privat konsum. For eksempel vil en økning i mellomsatsen for næringsmidler på 15% heve matvareprisene, og kan dermed negativt påvirke konsum av andre varer og tjenester.

1.7.2 Arbeidskraft

Merverdiavgiftsnivået påvirker graden av arbeidsincentiver. Tilhengere av indirekte skatter hevder at det å flytte merverdiavgiften fra arbeidsincentiver til forbruk vil øke graden av arbeidsincentiver. Kritikerne av indirekte skatter referer ofte til den klassiske avveiningen mellom effektivitet og rettferdighet; i hvilken grad eventuelle økninger i sysselsettingsincentiver oppveies av uheldige fordelingsvirkninger som skyldes merverdiavgiftssystemets progressive virkning (Nexsroom, 2014).

1.7.3 Miljø

Merverdiavgiftsnivået ved innførsel av varer påvirker miljøet i den forstand at lavere avgift gir incentiver til økt konsum av utenlandske varer. Klimaet skades i større utstrekning av utenlandsproduserte varer som må fraktes langt, enn av lokalproduserte varer med kortere vei til konsumentene. Merverdiavgiftsnivået påvirker også vår satsing på fornybare energikilder. En redusert sats på fornybare energi og andre klimavennlige tiltak øker incentiver til satsing på slike fornybare energikilder.

1.7.4 Teknologi

Jo høyere merverdiavgift det er på tekniske komponenter og deler, jo mindre attraktivt er det å investere i ny teknologi. Høyere merverdiavgift øker prisen slik at incentivet til å investere faller.

1.7.5 Investering og sparing

Den primære effekten på privat sparing og investering av økt merverdiavgift, er lavere privat forbruk. Merverdiavgiftsnivået påvirker også fordelingen av forbruk.

2. Problemstilling og målet for hovedoppgaven

2.1 Problemstilling

“Er det muligheter for Pareto-forbedringer i det norske merverdiavgiftssystemet?”

Problemstillingen er høyst relevant siden alle innbyggere berøres av endringer i merverdiavgiftssystemet og det dreier seg om store statlige pengesummer.

Merverdiavgiftssystemet kan derfor i stor grad påvirke et lands økonomi. Ved å sammenligne det norske systemet med andre lands systemer, kan vi finne frem til en beste-praksis, hvor målet er høyere samfunnsøkonomisk effektivitet i Norge.

2.2 Avgrensning

Problemstillingen er svært omfattende og må avgrenses på en slik måte at vi får behandlet og besvart den. Vi har begrenset oss til å sammenligne et relevant utvalg av land; Danmark, Japan og Sveits, for å finne en beste-praksis. Videre har vi valgt ut de benchmarkene og måleparameterne som vi finner mest relevante for vår oppgave.

Når vi skal vurdere det norske merverdiavgiftssystemet er vi nødt til å begrense oss til de overordnede trekkene i merverdiavgiftsloven for å kunne besvare problemstillingen. Vi utelukker derfor endringer og parametere som ikke har signifikant innvirkning på merverdiavgiftssystemet.

Det er sannsynlig at ytterligere avgrensninger vil bli nødvendig senere i arbeidet. Disse vil vi eventuelt komme tilbake til i hovedoppgaven.

2.3 Hypotese

“Ved å endre dagens merverdiavgiftssystem vil den samfunnsøkonomiske effektiviteten øke.”

En ren reduksjon i merverdiavgiftssatsene vil klart øke forbrukernes økonomiske velferd. Endringen er kun Pareto-optimal dersom denne fordelingen ikke medfører tap for staten, i form av redusert statlig inntekt. I seksjon 1.3 viste vi at staten vil tape rundt 15 milliarder ved ett prosents reduksjon i satsen for merverdiavgift, derfor er ikke endringen Pareto-optimal. Visa versa, kan heller ikke en økning i merverdiavgiftssatsene være Pareto-optimalt.

Vi tror at et ett- eller to-trinns merverdiavgiftssystem derimot kan øke den samfunnsøkonomiske effektiviteten, ved at både staten og landets innbyggere opplever økt økonomisk velferd. Det er denne kombinasjonen av økt merverdiavgift ett sted og redusert merverdiavgift ett annet sted som vi ønsker å komme frem til i vår hovedoppgave.

2.4 Målet for hovedoppgaven

Det overordnede målet for hovedoppgaven er å sette lys på virkninger av endringer i merverdiavgiftssystemet i Norge. Området er underforsket og trenger mer oppmerksomhet. Dette er et omfattende system, med brede samfunnsøkonomiske virkninger om systemet endres. Vi ønsker å undersøke om det er mulig med Pareto-forbedringer i merverdiavgiftssystemet slik at staten fortsatt får inn like mye proveny, samtidig som forbrukerne får større økonomisk velferd.

3. Metode og datainnhenting

3.1 Eksisterende forskning og forkunnskaper

Vi har tilgang til en del eksisterende forskning og forkunnskaper om merverdiavgiftssystemene til landene i vår komparative casestudie. Det er allikevel svært lite forskning og eksisterende litteratur som omhandler problemstillingen og hypotesen vår. Vår hypotese er derfor motivert av allerede eksisterende, generelle forkunnskaper og vi vil av den grunn bruke deduktiv metode i vår hovedoppgave. Ved bruk av data og teorien skal vi derfor teste hypotesen; hvorvidt det er mulig å endre dagens merverdiavgiftssystem i Norge slik at den samfunnsøkonomiske effektiviteten øker.

3.2 Datainnsamling

Datainnsamlingen i denne oppgaven vil hovedsakelig være sekundærdata hentet fra eksisterende kvalitativ forskning og består av komparative casestudier. Kvalitativ forskning er nyttig for å kunne utføre deskriptiv forskning, hvilket innebærer at man bruker beskrivelser til å generere teorier. I vår oppgave vil vi bruke beskrivelser og informasjon om merverdiavgiftssystemet i de komparative landene til å generere teorier om det norske systemet. Kvalitativ forskning er en ikke-lineær prosess. Av denne grunn er problemstillingen ofte generell og noe upresis i begynnelsen. I løpet av forskningen vil vi oppnå en bredere forståelse av hvordan endringer kan påvirke det norske merverdiavgiftssystemet. I denne

foroppgaven er utgangspunktet vårt en relativt generell problemstilling, før vi henter inn data og finjusterer denne i hovedoppgaven.

3.3 Komparativt casestudie

Et casestudie søker å undersøke ett spesifikt tilfelle og tilegne seg mer kunnskap om det. Det gir mulighet for å gå i dybden av et fagområde, men utleder ingen generelle betraktninger om en større gruppe (snl, 2015. "Case-studie"). For eksempel, en studie om merverdiavgiftssystemet Norge vil ikke gi noen indikasjon på hvordan merverdiavgiftssystemet i Danmark er, selv om begge land ligger i Skandinavia. Et komparativt casestudie, derimot, gjør det mulig å sammenligne benchmarks på tvers av flere land. På denne måten kan man gå i dybden og forstå forskjeller og likheter. I vårt komparative casestudie ønsker vi å undersøke om det er andre land som har et mer optimalt merverdiavgiftssystem enn vi har i Norge. Landene i vår komparative casestudie er Danmark, Japan og Sveits. I denne sammenheng er det viktig å huske på at data kan måles ulikt på tvers av land. Dette har vi forsøkt å gjøre enklest mulig gjennom benchmarks, som skal være mulig å måle i alle landene i studien.

3.4 Intervju

Vi ønsker også å gjennomføre intervjuer med personer som har relevant kunnskap om merverdiavgiftssystemene til landene i vår komparative casestudie. På denne måten får vi tilegnet oss aktuell primærdata for vår avgrensede problemstilling. Bøker og annen skriftlig litteratur kan være noe overfladisk, slik at et intervju vil kunne gi mer dybde og innsikt til å besvare problemstillingen. Et intervju er som oftest en mulighet man kun får én gang, og det er av denne grunn veldig viktig å være godt forberedt. Vi kommer derfor til å bruke mye tid på selve utformingen av intervju-spørsmålene. Vi ser for oss at vi hovedsakelig kommer til å stille åpne spørsmål for å få mest mulig informasjon til å besvare problemstillingen vår. Siden vi søker informasjon og refleksjon rundt de ulike merverdiavgiftssystemene til landene i vår komparative casestudie, mener vi at det er mest hensiktsmessig at spørsmålene er åpne slik vi ikke går glipp av viktige tanker og meninger.

4. Litteratur

Når det gjelder litteratur kommer vi til å benytte oss av relevante og aktuelle artikler og bøker som primærkilder. Vi vil også benytte oss mye av merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften. Allerede i foroppgaven har artikkelen “Benchmarking Tax Systems” av Mark Gallagher om benchmarking spilt en stor rolle. Denne legger grunnlaget for hvordan vi kan måle effektiviteten av forskjellige merverdiavgiftssystemer mellom land. For å kunne måle disse benchmarkene i de utvalgte landene og for måleparameterne i Norge, regner vi med å måtte bruke ulike databaser, som for eksempel ulike lands statistiske sentralbyråer.

Annen litteratur vi bygger hovedoppgaven på er Scheel-utvalgets forslag for 2016 om å øke nullsatsen i mval. kapittel 6 til 15% for å oppnå et to-trinns merverdiavgiftssystem. Det er ekstra spennende at Regjeringen på grunnlag av dette har lagt frem et forslag om å endre den lave satsen fra 8% til 10%. Dette viser at det er aktuelt å endre merverdiavgiftssystemet på nåværende tidspunkt, og vi synes derfor det er interessant og relevant å undersøke dette nærmere.

5. Foreløpig disposisjon for hovedoppgaven

Under er en foreløpig disposisjon over vår hovedoppgave. Vi regner med at disposisjonen blir endret gjennom arbeidet, men at denne fungerer som et godt utgangspunkt.

DEL 1 - INNLEDNING

- Sammendrag
- Innledning
- Oppgavens struktur
- Tidligere litteratur og kunnskapsgap
 - Motivasjon og bakgrunn for problemstilling og hypotese
- Problemstilling og hypotese
- Terminologi
- Avgrensning

DEL 2 - EKSISTERENDE LITTERATUR OG FORSKNINGSMETODE

- Historisk utvikling av merverdiavgiftssystemet
 - Merverdiavgiftssystemet i Norge
 - Merverdiavgiftssystemet til landene i vår komparative casestudie: Danmark, Japan og Sveits.
- Forskningsmetode
 - Beskrivelse og begrunnelse av valgt forskningsmetode
 - Beskrivelse av implementasjon
 - Reliabilitet og validitet
 - Intern og ekstern validitet

DEL 3 - HOVEDDEL

- Datainnsamling
 - Primærdata
 - Intervju
 - Sekundærdata
 - Databaser
 - Eksisterende litteratur
 - Komparativt casestudie
- Benchmarks
 - Definisjon og scoretabell
 - Norge, Danmark, Sveits og Japan
 - Beste-praksis
- Måleparametere
 - Resultater før endringer
 - Adoptere beste-praksis i Norge
 - Pareto-forbedringer?
- Drøfting og diskusjon

DEL 4 - AVSLUTNING

- Konklusjon
- Forslag til videre forskning
- Kilder
- Vedlegg

6. Implementeringsplan

6.1 Plan A

Etter innlevering av denne foroppgaven vil vi jobbe 3 til 5 dager i uken med hovedoppgaven vår. Vi vil primært hente kunnskap gjennom selvstudium og intervjuer. Under hele arbeidet med hovedoppgaven ønsker vi å ha jevn kontakt og en god dialog med veileder, slik at vi kan diskutere utviklingen av oppgaven og få råd når det behøves.

Tidlig i prosessen vil vi begynne forberedelsene med intervjuene og klargjøre avtaler med aktuelle intervjuobjekter. Når intervjuene er gjennomført starter vi arbeidet med å analysere og kvantifisere svarene vi har innhentet. Etter innlevering av foroppgaven vil vi kontinuerlig samle inn og analysere sekundærdata. Målet vårt er å avslutte dette arbeidet i begynnelsen av juni.

Fra midten av mai blir det et lite opphold grunnet eksamensperioden, sett bort fra dette oppholdet vil vi skrive sammenhengende til vi anser oss som ferdige. En slik pause kan også ansees som en del av arbeidet. Vi får oppgaven litt på avstand og har større mulighet til å oppdage eventuelle feil og mangler når vi tar opp igjen arbeidet. Arbeidet avsluttes og leveres før 1.september 2016.

6.2 Plan B

Skulle det vise seg at plan A ikke lar seg gjennomføre på den måten vi ønsker, er det viktig å ha gjort seg noen tanker rundt alternative løsninger. Vi ser på intervjuene som den største utfordringen, der det kan komme momenter som ikke gjør det mulig å gjennomføre. Det kan være at vi ikke finner et intervjuobjekt med tilstrekkelig kunnskap, at objektet ikke møter på intervjuet, eller at objektet ikke kommer med relevant informasjon. Hvis dette skulle bli tilfellet, så er plan B å droppe intervjuene og heller fokusere på å skrive en ren teoretisk oppgave basert på sekundærdata. Videre kan det hende at det blir vanskelig å innhente informasjon til alle benchmarkene vi har valgt ut. Om det viser seg å bli en umulig oppgave, vil vi slette den/de aktuelle benchmark(ene) fra oppgaven, og eventuelt erstatte den/de med andre.

Kilder

Ageras. 2015. "Priselastisitet". Lest 03.12.2015.

<http://www.ageras.no/ordbok/priselastisitet>

EY, 2015. "2015 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide". Lest 14.12.15.

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-VAT--GST-and-Sales-Tax-Guide---Rates>

Gallagher, Mark. 2005. "Benchmarking Tax Systems." *Public Administration and Development*, 125-144. Lest 14.12.2015.

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S. 2013. Lærebok i Merverdiavgift. 4. utgave. Gyldendal Norsk Forlag.

Lederkilden. 2016. "Økonomisk Effektivitet". Lest 10.01.16.

<http://www.lederkilden.no/ordliste/okonomisk-effektivitet>

Nexsroom, 2014. "Making work more attractive: increase the VAT and reduce labor taxes." Lest 17.12.15

<http://newsroom.iza.org/en/2014/01/07/making-work-more-attractive-increase-the-vat-and-reduce-labor-taxes/>

OECD. 2014. "Consumption Tax Trends." Lest 03.12.2015.

<http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2314491e.pdf?expires=1449224423&id=id&accname=ocid41017227&checksum=4BD4949A58D77B58D7ED9A85A67C02EE>

PwC, 2015. "Statsbudsjettet 2016 - Skattereform - Merverdiavgift". Lest

08.01.16. <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/merverdiavgift-nyheter-statsbudsjettet-2016>

PwC, 2010. "The Swiss VAT Law." Lest 07.01.16.

https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_mwst_gesetze_09_e.pdf

Regjeringen, 2015. "Faktaark - Statens inntekter og utgifter". Lest 08.01.16.

https://www.regjeringen.no/contentassets/0e41c00a921245f282ba5781c1ad812f/faktaark_statens_inntekter_utgifter.pdf

Regjeringen. 2015. "Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)" Lest 02.12.2015.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-2-2000-2001-/id122421/?ch=2>

-
- Regjeringen. 2015. "Årsrapport for Skatteetatens Virksomhet". Lest 03.12.2015.
https://www.regjeringen.no/contentassets/d3292d530acd44a880a3bc39bfd2744c/aarsrapport_skd_2014.pdf
- Regnskap Norge, 2015. "Statsbudsjettet 2016 - MVA." Lest 03.12.16.
<https://www.regnskapnorge.no/Fagstoff/MVA/MVA/Statsbudsjettet---MVA/>
- Store Norske Leksikon. 2015. "Case-studie" Lest 03.12.15.
<https://snl.no/case-studie>
- Store Norske Leksikon, 2016. "Danmark." Lest 07.01.16.
<https://snl.no/Danmark>
- Store Norsk Leksikon, 2014. "Industriland". Lest 10.01.16.
<https://snl.no/industriland>
- Store Norsk Leksikon, 2014. "Konsum". Lest 10.01.16.
<https://snl.no/konsum>
- Store Norske Leksikon. 2015. "Kvalitativ". Lest 02.12.2015.
<https://snl.no/kvalitativ>
- Store Norske Leksikon. 2014. "Merverdiavgift". Lest 10.01.16.
<https://snl.no/merverdiavgift>
- Store Norske Leksikon, 2014. "Pareto-optimalitet." Lest 03.12.15.
<https://snl.no/Pareto-optimalitet>
- Store Norske Leksikon, 2011. "Utviklingsland". Lest 10.01.16.
<https://snl.no/utviklingsland>
- Wikipedia, 2015. "Merverdiavgift." Lest 07.01.16.
<https://no.wikipedia.org/wiki/Merverdiavgift>
- Wikipedia. 2015. "Taxation in Japan". Lest 07.01.16.
https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Japan

Vedlegg

Vedlegg 1 - Estimat for hva ett prosentpoeng endring i merverdiavgiften gir i statlig proveny i 2016:

$$\frac{264 \text{ mrd.}}{17,55\%} = 15,04 \text{ mrd.}$$

Utrekning av den grovt beregnede gjennomsnittlige satsen:

Den grovt beregnede gjennomsnittlige satsen består av følgende elementer: arbeidsgiveravgift, trygdeavgift og skatt på alminnelig inntekt. Arbeidsgiveravgift (12%) er en bruttoskatt ved lønnsutbetaling. Trygdeavgiften (gjennomsnittlig 8,2%) er en bruttoskatt for mottaker. Skatt på alminnelig inntekt (27%) er en nettoskatt, men treffer mer enn bare lønn (Gjems-Onstad og Kildal 2013, 23).

$$\text{Gjennomsnittlig trygdeavgift} = (8,2\% + 11,4\% + 5,1\%) / 3 = 8,2\%$$

$$\text{Netto gjennomsnittlig sats} = (8,2\% * 1,27 + 12\% * 1,27 + 27\%) / 3 = 17,55\%$$