

BETÆNKNING

vedrørende

KOMMUNE-MOMSEN



BETÆNKNING NR. 544

KØBENHAVN 1969

Statens trykningskontor
Fi 02-58 bet.

Indholdsfortegnelse.

Forord	5
I. De gældende lovregler vedrørende kommunernes afgiftspligt . . .	9
II. Kommunernes kritik af de gældende lovregler	11
III. Erhvervslivets kritik af de gældende lovregler	13
IV. Udvalgets overvejelser	15
V. Udvalgets konklusioner	30
VI. Udvalgets indstilling	39
 Bilag 1. Liste over produktioner m.v., hvor erhvervenes repræsentanter i udvalget har skønnet, at det vil være nødvendigt at tilvejebringe afgiftsmæssig ligestilling	 41
Bilag 2. Reduceret sats for anlægsarbejder	44
Bilag 3. Afgiftsgodtgørelse til kommunerne ("refusions- ordningen")	53
Bilag 4. Registreringspålæg til kommunerne ("registre- ringsordningen")	63
Bilag 5. De offentlige institutioners stilling under den svenske merværdiafgift	74
Bilag 6. De offentlige institutioners stilling under den norske merværdiafgift	84
Bilag 7. Udkast til ændrede lovbestemmelser	87

Forord.

Lige siden momslovens gennemførelse har spørgsmålet om kommunernes stilling i afgiftsmæssig henseende givet anledning til diskussion. Fra de kommunale organisationers side er der fremført kritik af, at momslovens bestemmelser - således som disse efter finansministeriets opfattelse måtte fortolkes - i deres helhed skal finde anvendelse på kommunale virksomheder og institutioner. Kommunerne har navnlig henvist til, at merværdiafgiften ikke i rimeligt omfang er neutral over for kommunernes dispositioner, dels fordi den såkaldte "afsmitningsregel" i lovens § 11, stk. 1, skulle finde anvendelse på kommunal virksomhed, dels fordi visse kommunale fællesforetagender, der drives i sameje mellem flere kommuner, skulle beskattes ydelser til de enkelte parthavere. Afsmitningsreglen indebærer, at en registreret virksomhed ikke alene skal betale afgift af sin afsætning, men også af de varer og ydelser, som den udtager til eget brug.

På den anden side har der også fra erhvervslivets side været rejst kritik af merværdiafgiften i den her omhandlede henseende. Fra erhvervs- side er det således gjort gældende, at den omstændighed, at offentlige institutioner, der udelukkende producerer varer eller udfører arbejde for det offentlige selv, ikke skal registreres og betale afgift, kan medføre, at en offentlig myndighed alene som følge af afgiftsbesparelserne vil foretrække at lade et arbejde udføre af den offentlige institution fremfor af en privat virksomhed.

I sommeren 1968 blev der nedsat en særlig arbejdsgruppe bestående af repræsentanter for kommunerne og finansministeriet, der havde til op-

gave at overveje kommunernes stilling under merværdiafgiften og fremkomme med forslag til løsning af de problemer, som merværdiafgiften har rejst for kommunerne. Denne arbejdsgruppe afgav den 28. oktober 1968 en redegørelse indeholdende bl. a. to alternative forslag til ændring af momslovens regler vedrørende kommunale institutioners registrerings- og afgiftspligt. Begge forslag ville afskaffe afsmitningen og samejemomsen. Da finansministeren den 11. december 1968 fremsatte forslag til lov om ændring af lov om almindelig omsætningsafgift (merværdiafgift), blev der ikke foreslået ændringer af reglerne på det omhandlede område. Arbejdsgruppens redegørelse blev imidlertid optrykt som bilag 2 til lovforslaget (folketingstidende 1968/69, tillæg A, sp. 2543 ff.) og dermed fremlagt til overvejelse i folketinget.

Det folketingsudvalg, som blev nedsat til behandling af ovennævnte lovforslag, modtog henvendelser angående kommunemomsproblemerne såvel fra de kommunale organisationer som fra forskellige erhvervsorganisationer. Flere af henvendelserne fra erhvervsorganisationerne gav udtryk for forståelse for kommunernes problemer, men påpegede samtidig, at erhvervslivet har en naturlig interesse i, at der ikke gennem afgiftsreglernes udformning gives de offentlige myndigheder en særlig tilskyndelse til selv at etablere eller opretholde offentlige-virksomheder til dækning af det offentliges egne behov for derved at spare afgift.

For at få spørgsmålet yderligere belyst, inden folketinget tager stilling til en ændring af merværdiafgiftens regler på dette område, nedsatte finansministeren den 19. marts 1969 et nyt udvalg bestående af repræsentanter for kommunerne, de særligt interesserede erhvervsorganisationer og finansministeriet.

Udvalget fik følgende kommissorium:

"Med udgangspunkt i den redegørelse vedrørende kommunemomsen, som den 28. oktober 1968 er afgivet af en arbejdsgruppe bestående af repræsentanter for kommunerne og finansministeriet, påhviler det udvalget at undersøge mulighederne for at tilvejebringe en løsning af problemerne omkring kommunernes stilling under merværdiafgiften. Der må herved lægges vægt på at nå frem til en løsning, som i videst muligt omfang tager hensyn til de kommunale myndigheders ønsker om en korrektion af reglerne om den såkaldte afsmitning og samejemomsen, således at de ikke virker forvridende på tilrettelæggelsen af den kommunale administration. Der må samtidig tilstræbes en løsning, hvorved man imødekommer erhvervslivets naturlige interesse i, at afgiftsreglerne ikke har en sådan udformning, at der på væsentlige områder vil være en særlig tilskyndelse for offentlige myndigheder til selv at producere varer eller udføre arbejde af forskellig art - f. eks. vejarbejde - for derved at spare afgift.

Udvalget bør samtidig undersøge mulighederne for en sådan ændring af merværdiafgiftslovens § 3, stk. 2, at det i givet fald kan pålægges samtlige kommuner at svare afgift af visse varer og visse former for ydelser, selv om de udelukkende bliver fremstillet eller præsteret til kommunens eget brug. Udvalget må i den forbindelse søge nærmere at angive de områder, hvor hensynet til erhvervslivets interesser må tillægges en sådan vægt, at der bør pålægges kommunerne en videregående afgift end efter de nugældende regler.

Det forudsættes endelig, at den løsning, som udvalget måtte foreslå, ikke vil påføre statskassen et større provenutab, end hvad der følger af løsning B i redegørelsen af 28. oktober 1968."

Finansministeren anmodede Entreprenørforeningen, Håndværksrådet og Industrirådet om hver at udpege en repræsentant til at indtræde i udvalget. Endvidere blev Amtsrådsforeningen i Danmark, Bymæssige Kommuner, Den danske Købstadforening, De samvirkende Kommunalforeninger i Danmark, Sygehusforeningen i Danmark, Frederiksberg kommune og Københavns kommune anmodet om i fællesskab at udpege tre repræsentanter til udvalget.

Udvalget har herefter haft følgende sammensætning:

Kontorchef Poul Antonsen, Industrirådet,

Ekspeditionssekretær Ove Bang, Finansministeriet, departementet for told- og forbrugsafgifter,

Afdelingschef E. Alban Hansen, Finansministeriet, departementet for told- og forbrugsafgifter, (formand),

Amtsvejnspektør Knud Jensen, Tønder amt,

Konsulent fru B. Milhøj, Den danske Købstadforening,

Økonomidirektør Jørgen Paldam, Københavns kommune, med kontorchef Jørgen Nielsen, Københavns kommune, som suppleant,

Direktør M. J. Rosenberg, Håndværksrådet, og

Direktør Ole H. Schmith, Entreprenørforeningen.

Fuldmægtig P. -E. Nielsen, Finansministeriet, departementet for told og forbrugsafgifter, har fungeret som sekretær for udvalget.

Udvalget har afholdt 8 møder.

I. De gældende lovregler vedrørende kommunernes afgiftspligt.

1. Ifølge § 3, stk. 1 c, i merværdiafgiftsloven (lovbekendtgørelse nr. 356 af 1. juli 1969) skal offentlige institutioner, der afsætter varer og afgiftspligtige ydelser, svare afgift. Således som denne lovbestemmelse er blevet fortolket af finansministeriet, er de offentlige institutioners afgiftspligt ikke begrænset til kun at omfatte erhvervsmæssig afsætning. Afgiftspligten påhviler enhver kommunal institution, der afsætter varer og afgiftspligtige ydelser, uanset om afsætningen sker til private eller til andre kommuner eller til staten.

Efter lovens § 3, stk. 1 b, skal der svares afgift af andelsforeninger og andre foreninger, selv om foreningen kun har afsætning til foreningens medlemmer. Denne bestemmelse er af finansministeriet blevet anført som støtte for den opfattelse, at også kommunale fællesinstitutioner, der alene leverer til de kommuner, der er parthavere i institutionen, skal registreres og betale afgift af de varer og ydelser, som leveres til parthaverne. Det er dette, der ofte har været betegnet som "samejemomsen".

2. Hvis en kommunal institution alene leverer varer eller afgiftspligtige ydelser til den pågældende kommune selv, herunder til andre institutioner under den samme kommune, påhviler der derimod ikke institutionen nogen umiddelbar pligt til at svare afgift. Dette følger af, at lovens § 3, stk. 1, knytter pligten til at svare afgift til begrebet "afsætning". Der kan efter § 3, stk. 1 a-c, kun blive tale om at svare afgift for erhvervsvirksomheder, foreninger eller offentlige institutioner, der afsætter varer eller af-

giftspligtige ydelser. Den, der kun fremstiller varer eller præsterer ydelser af den art, som efter loven er afgiftspligtige, til sit eget brug, har ikke uden videre pligt til at svare afgift. Der er altså ikke tale om nogen speciel regel for offentlige institutioner i denne henseende, men der gælder, som det vil fremgå af det her anførte, ganske det samme også for private forbrugere og for private erhvervsvirksomheder.

Fremstilling til eget brug såvel inden for de offentlige institutioner som inden for større erhvervsvirksomheder, der ikke afsætter varer og afgiftspligtige ydelser (f. eks. banker, forsikringsselskaber og foretagender, der driver persontransport), kunne som følge af merværdiafgiftens gennemførelse tænkes at antage et øget omfang. De pågældende institutioner og virksomheder kan ved selv at udføre arbejdet spare afgift af forskellen mellem materialernes og driftsmidlernes pris og det færdige arbejdes pris. I erkendelse heraf er der i lovens § 3, stk. 2, indsat en bestemmelse, som skulle dæmme op for tendenser i denne retning. Efter denne bestemmelse kan finansministeren pålægge såvel private virksomheder som offentlige - herunder kommunale - institutioner at svare afgift, selv om de kun fremstiller eller præsterer varer og ydelser til institutionens eller den pågældende kommunes eget brug, for så vidt dette skønnes nødvendigt af hensyn til private virksomheder, der afsætter tilsvarende varer og ydelser.

3. Såfremt en kommunal institution afsætter varer til eller udfører afgiftspligtige ydelser for andre end den pågældende kommune selv for mere end 5.000 kr. årlig, bliver den afgiftspligtig i medfør af lovens § 3, stk. 1 c. Den pågældende institution skal i så fald ikke blot svare afgift af sin afsætning til private, andre kommuner eller staten, men efter finansministeriets opfattelse også af de varer og ydelser, der anvendes til institutionens eller den pågældende kommunes eget brug. Det er denne regel, der omtales som "afsmitningsreglen". Den følger af lovens § 11, stk. 1, hvorefter de registrerede virksomheders afgiftspligtige omsætning foruden leverancer mod betaling tillige omfatter varer og ydelser, som tages i anvendelse af virksomhedens indehaver.

II. Kommunernes kritik af de gældende lovregler.

1. Det er som nævnt på to områder, at momsreglerne har givet anledning til kritik fra kommunernes side. Kritikken retter sig dels mod afsmitningsreglen, dels mod samejemomsen.

Der er i den tidligere omtalte redegørelse vedrørende kommunemoms af 28. oktober 1968 anført en række eksempler fra forskellige kommunale administrationsområder til belysning af de konsekvenser, afsmitningsreglen har for den kommunale virksomhed. Disse eksempler skal ikke gentages her, men man kan i det hele henviser til den nævnte redegørelses afsnit I, punkt 6 a-h.

2. Imod anvendelsen af afsmitningsreglen på kommunernes virksomhed har det fra kommunal side været anført, at formålet med momslovens § 11, stk. 1, ikke har været at belægge offentlig virksomhed med afgift. Lovbestemmelsens sigte har alene været at hindre erhvervsdrivende i at forsyne sig med afgiftsfri varer fra egen virksomhed. Kommunerne har tillige fremhævet den helt afgørende forskel på reglens betydning henholdsvis for erhvervsvirksomheder og kommuner, at de førstnævnte som følge af § 11 pålægges afgift af en ubetydelig biproduktion på grund af hovedproduktionens afgiftspligt, medens de sidste pålægges afgift af hovedproduktionen på grund af en ubetydelig afgiftspligtig biproduktion.

Der tænkes herved på, at en afsætning fra en kommunal institution til en privat eller en anden kommune for lidt over 5.000 kr. vil medføre, at der indtræder afgiftspligt for hele institutionens arbejde for hjemstedskommunen. En ubetydelig afsætning, der ofte har fundet sted som en ren service fra kommunens side, enten over for sine egne borgere eller over for en nabokommune, vil derved medføre så alvorlige økonomiske konsekvenser for den pågældende kommune, at den må bringe sin afsætning til ophør og indrette sig på udelukkende at udføre arbejde til dækning af egne behov. Dette kan efter kommunernes opfattelse kun bidrage til en mindre rationel og dermed uøkonomisk drift i den kommunale forvaltning.

3. Som det fremgår af redegørelsen vedrørende kommunemoms af 28. oktober 1968, er der dog et område, hvor man fra kommunal side har anset det for rimeligt at bevare de nuværende afsmitningsregler for offentlige virksomheder i fuldt omfang og dermed helt sidestille disse offentlige virksomheder med tilsvarende private virksomheder. Dette gælder således elektricitetsværker, gasværker, varmegværker, vandværker, transportvirksomheder og andre offentlige virksomheder, som kan sammenfattes under betegnelsen "offentlige forsyningsvirksomheder", jfr. herom nedenfor under afsnit IV, punkt 3.

4. For så vidt angår det andet punkt, som den kommunale kritik af de nuværende momsbestemmelser retter sig imod, nemlig samejemomsen, henvises til redegørelsen af 28. oktober 1968, afsnit I, punkt 7. Der er her givet nogle oplysninger om de forskellige former, hvorunder det kommunale samarbejde finder sted.

Amts-, købstad- og sognekommunerne har i vidt omfang etableret samarbejde til løsning af kommunale opgaver. Dette samarbejde har i mange tilfælde været en nødvendighed for at løse opgaverne, fordi de enkelte kommuner hver for sig var for små dertil, medens samarbejdet i andre tilfælde var en forudsætning for at nå en rimelig standard i ydelserne og en rationel drift.

Det kommunale samarbejde finder sted på mange vidt forskellige områder, og de mellem kommunerne indgåede aftaler er af meget forskellig karakter. I det omfang, samarbejdet vedrører områder, som ikke er underkastet afgiftspligt, f.eks. skolevæsen, forsovgsvæsen, hospitalsvæsen, biblioteksvæsen etc., opstår der ikke afgiftsmæssige problemer på grund af samejemomsen. Problemerne opstår derimod, når samarbejdet vedrører afgiftspligtige områder.

Som eksempler på områder, hvor kommunalt samarbejde som følge af samejemomsen vil medføre afgiftspligt for hele fællesinstitutionens produktion, kan nævnes en fælleskommunal EDB-central eller et fælleskommunalt vaskeri.

Kommunerne finder samejemomsens virkninger uheldige og anfører, at reglen medfører indbyrdes ulighed kommunerne imellem, og at den tilskynder kommunerne til at undlade at etablere et samarbejde, selv om dette i øvrigt ville gøre det muligt at løse opgaverne på en samfundsmæssig mere økonomisk og effektiv måde.

III. Erhvervslivets kritik af de gældende lovregler.

1. Erhvervenes kritik af de gældende regler har selvsagt et andet sigte end den kritik, der er kommet til orde fra kommunernes side.

Som det fremgår af lovens § 3, stk. 1, påhviler der ikke kommunale institutioner, der udelukkende producerer varer eller præsterer afgiftspligtige ydelser til dækning af den pågældende kommunes egne behov, nogen pligt til at svare afgift af de producerede varer eller de præsterede ydelser. Hvis institutionen leverer varer eller afgiftspligtige ydelser til andre end den pågældende kommune selv - d. v. s. til private, til andre kommuner eller til staten - indtræder derimod pligt for institutionen til at svare afgift. Afgiftspligten omfatter i så fald ikke blot leverancerne til andre, men også de varer og ydelser, som anvendes af den pågældende kommune selv.

2. Adskillige kommunale institutioner leverer kun varer og ydelser til kommunens eget brug - eller vil måske netop på grund af afsmitningsreglens eksistens holde op med at levere varer eller ydelser til andre. Afsmitningsreglen giver altså ingen sikkerhed imod, at momsen kan komme til at spille en afgørende rolle for, om en privat virksomhed får overdraget at udføre et arbejde for eller levere en vare til det offentlige, eller om leverancen overdrages til en af det offentliges egne institutioner. Overdrages arbejdet til en privat virksomhed, skal der i alle tilfælde betales moms af regningsbeløbet for det pågældende arbejde. Hvis arbejdet udføres

af en ikke registreret offentlig institution, skal der derimod kun betales moms af materialer og driftsmidler.

3. Fra erhvervslivets side har det i tiden siden momslovens gennemførelse på flere områder været henstillet til finansministeriet, at lovens § 3, stk. 2, blev bragt i anvendelse til generelt at pålægge offentlige institutioner at svare afgift af visse arbejder; d. v. s. at der også skulle betales afgift i tilfælde, hvor de pågældende institutioner kun udfører arbejde for kommunen eller staten.

Finansministeriet har imidlertid ikke hidtil i noget tilfælde fundet grundlag for at bringe § 3, stk. 2, i anvendelse på offentlige institutioner. Dette hænger bl. a. sammen med, at det af bemærkningerne til den pågældende lovbestemmelse samt af det pågældende folketingsudvalgs beretning fremgår, at bestemmelsen ikke er forudsat anvendt til generelt at pålægge kommunale institutioner pligt til at svare afgift i videre omfang, end hvad der følger af momslovens almindelige regler. Det har været forudsætningen, at det i konkrete tilfælde kunne påvises, at kommunale institutioner hæmmer private virksomheders afsætning.

Under hensyn til, at de nuværende bestemmelser efter erhvervslivets opfattelse ikke har vist sig tilstrækkelige til at sikre afgiftsmæssig neutralitet mellem private og offentlige virksomheder og institutioner, er der fra erhvervenes side udtrykt stærke ønsker om en ændring af momslovens regler vedrørende offentlig virksomhed. Ved en sådan ændring skulle der tilvejebringes afgiftsmæssig ligestilling på de områder, hvor det er af betydning for konkurrencen mellem de to grupper af virksomheder. Ligestillingen skulle være uafhængig af, om den offentlige institution mere eller mindre tilfældigt har afsætning til andre eller udelukkende udfører arbejde til dækning af det offentliges eget behov.

Erhvervslivet har peget på, at tendensen til, at kommunale institutioner alene udfører arbejde for den pågældende kommune selv, vil blive forstærket som følge af kommunesammenlægningerne. Hertil kommer, at den formindskelse af satserne for statens refusion til kommunerne, som

sker på en række områder, vil forøge problemet for det private erhvervsliv. Kommunerne får nemlig herved en endnu større interesse i at spare afgift, end tilfældet hidtil har været.

4. Under drøftelserne i udvalget har erhvervenes repræsentanter peget på de i bilag 1 anførte områder, hvor det efter deres skøn vil være nødvendigt at tilvejebringe afgiftsmæssig ligestilling.

IV. Udvalgets overvejelser.

1. Ifølge udvalgets kommissorium påhviler det udvalget med udgangspunkt i redegørelsen vedrørende kommunemoms af 28. oktober 1968 at undersøge mulighederne for at tilvejebringe en løsning af problemerne omkring kommunernes stilling under merværdiafgiften. Kommissoriet lægger herved for det første vægt på, at udvalget søger at finde frem til en løsning, som i videst muligt omfang tager hensyn til de kommunale myndigheders ønsker om en korrektion af reglerne om afsmitningen og samejemomsen.

For det andet pålægger kommissoriet udvalget at tilstræbe, at løsningen bliver af en sådan art, at der ikke på væsentlige områder vil være en særlig tilskyndelse for offentlige myndigheder til selv at producere varer eller udføre arbejde af forskellig art - f.eks. vejarbejde - for derved at spare afgift.

Udvalget skal samtidig undersøge mulighederne for at ændre merværdiafgiftslovens § 3, stk. 2, således at det kan pålægges samtlige kommuner at svare afgift af visse varer og visse former for ydelser, selv om de udelukkende bliver fremstillet eller præsteret til kommunens eget brug. Udvalget skal søge nærmere at angive de områder, hvor hensynet til er-

hvervslivets interesser må tillægges en sådan vægt, at der bør pålægges kommunerne en videregående afgift end efter de nugældende regler.

Kommissoriet forudsætter endelig, at den løsning, som udvalget måtte foreslå, ikke påfører statskassen et større provenutab, end hvad der følger af løsning B i redegørelsen af 28. oktober 1968.

2. Redegørelsen af 28. oktober 1968 indeholder 2 alternative forslag. Begge forslag opfylder de kommunale myndigheders ønsker om afskaffelse af afsmitningen og samejemomsen. Det forslag, der i redegørelsen er betegnet som "løsning A", går dog videre i retning af afgiftsfrihed for den offentlige sektor end nødvendigt for afsmitningens og samejemomsens afskaffelse. Det er da også mere vidtgående i denne henseende, end de kommunale myndigheder og deres organisationer har fremsat ønske om.

Efter løsning A skulle statslige og kommunale institutioner kun svare afgift af den del af deres leverancer af varer og afgiftspligtige ydelser, som sker til andre end stat og kommuner. En gennemførelse af løsning A ville altså medføre, at en institution tilhørende eksempelvis Københavns kommune kunne levere varer og ydelser til f.eks. Gentofte kommune, uden at den pågældende institution skulle betale afgift af leverancerne. Afgiftspligt af leverancerne ville derimod foreligge, hvis institutionen leverede varer til private eller udførte arbejde, der er omfattet af lovens § 2, for private. Leverancerne til private skulle imidlertid ikke medføre afgiftspligt for varer og ydelser, som anvendes til dækning af kommunens egne behov, eller som leveres til andre kommuner eller staten.

Lempelsen i afgiftspligten skulle dog begrænses således, at den ikke fandt anvendelse på de offentlige forsyningsvirksomheder. Disse virksomheder skulle altså fortsat være afgiftspligtige fuldt ud efter samme regler som private virksomheder. De skulle altså betale afgift af alle leverancer såvel til staten og andre kommuner som til private, ligesom de fortsat skulle svare afgift af leverancer til kommunens eget brug.

3. "Løsning B" i redegørelsen af 28. oktober 1968 er mindre vidtgående end løsning A, idet den ikke foreslår leverancer fra en kommune til en anden kommune eller til staten fritaget for afgift. Løsning B går ikke længere end til at afskaffe afsmitningen og samejemomsen. Efter denne løsning ville egentlig afsætning altså være afgiftspligtig i samme omfang som nu. En lille afsætning fra en kommunal institution til private eller institutioner uden for den pågældende kommune ville imidlertid ikke mere være bestemmende for, om institutionen skulle betale afgift af varer, den fremstiller, eller arbejde, den præsterer til dækning af den pågældende kommunes egne behov.

Ligesom under løsning A skulle lempelsen af afgiftsreglerne dog ikke gælde offentlige forsyningsvirksomheder. Disse skulle fortsat være afgiftspligtige efter samme regler som private virksomheder eller med andre ord, afsmitningsreglen skulle fortsat finde anvendelse. Betegnelsen "offentlig forsyningsvirksomhed" anses i den her omhandlede henseende at omfatte virksomheder, der drives af det offentlige, og hvis leverancer overvejende sker til private erhvervsvirksomheder eller forbrugere. Begrebet omfatter ikke alene virksomheder, der forsyner borgerne med f. eks. el, gas, vand, varme og telefon, men også virksomheder, der udfører visse servicefunktioner for eller leverer visse serviceydelser til borgerne, f. eks. i form af afhentning af renovation eller drift af offentlige transportforetagender.

4. Udvalget har søgt at belyse spørgsmålet om afsmitningsreglens afskaffelse for offentlige institutioner såvel ud fra kommunernes som ud fra det private erhvervslivs interesser.

Kommunerne må have en interesse i at komme af med denne regel for de kommunale institutioners vedkommende. En gennemgang af de eksempler på afsmitningsreglens virkninger, som er optaget i redegørelsen af 28. oktober 1968, viser også efter udvalgets opfattelse, at reglen i visse tilfælde kan virke u hensigtsmæssigt. I adskillige tilfælde vil den medføre betydelige økonomiske konsekvenser for de pågældende kommuner eller

på grund af disse økonomiske konsekvenser i realiteten afskære kommunen fra at yde sine borgere eller andre kommuner en rimelig service.

Hertil kommer, at reglen i adskillige tilfælde, hvad eksemplerne også viser, kan medføre en ulighed kommunerne imellem. Visse kommuner kan således forbedre deres økonomiske stilling ved at standse leverancer til andre end kommunen selv, medens andre kommuner af forskellige grunde, i visse tilfælde lovgivningsmæssige, er ude af stand hertil.

Udvalget kan da også være enig i den betragtning, at der i relation til afsmitningsreglen i § 11, stk. 1, ikke ville være noget ejendommeligt i, at der blev gjort forskel på private virksomheder og dermed ligestillede offentlige forsyningsvirksomheder på den ene side og andre offentlige institutioner på den anden side. Den gældende regel om afgift på varer og ydelser, der udtages til brug for en registreret virksomheds indehaver, er naturlig for de private virksomheder, idet den private næringsdrivende uden en sådan regel ville opnå den fordel fremfor andre borgere i dette land, at han kunne slippe for at betale afgift af sit eget forbrug. Når det drejer sig om en offentlig institution, der i første række er indstillet på at dække det offentliges eget behov, er det derimod ikke så selvfølgeligt, at en lille afsætning til andre skal være det afgørende for, at afgift skal betales for den overvejende del af virksomheden, som uden denne afsætning ville være afgiftsfri.

5. Også når man søger at vurdere reglerne om kommunernes stilling under merværdiafgiften ud fra et erhvervssynspunkt, må udvalget være af den opfattelse, at de nuværende regler er utilfredsstillende. Udvalget kan tilslutte sig den kritik af reglerne om afsmitning, som har været fremsat fra erhvervslivets side. Denne kritik går som tidligere nævnt i retning af, at afsmitningsreglen i sin virkning over for det private erhvervsliv har en ganske tilfældig karakter. Den kan ikke på nogen måde siges at yde erhvervslivet sikkerhed imod, at afgiftsmæssige hensyn kan komme til at spille ind, når offentlige myndigheder skal vælge mellem at lade et arbejde udføre af en privat virksomhed eller en offentlig institution.

Udvalget er som nævnt af den opfattelse, at afsmitningsreglen virker tilfældigt i forhold til det private erhvervsliv. Reglen kan nemlig i mange tilfælde medføre enten en forøget udgift for kommunen, eller at en uadvendt servicevirksomhed bringes til ophør, uden at der derved opnås fordele af nogen art for det private erhvervsliv. Dette gælder navnlig, når det drejer sig om områder, hvor ingen private erhvervsinteresser er involveret.

Endvidere kommer afsmitningsreglens mangler set fra et erhvervssynspunkt til udtryk derved, at de kommunale institutioner kun skal svare afgift, hvis de har afsætning til andre, men ikke, hvis de kun leverer til dækning af kommunens eget behov eller - på grund af afsmitningsreglen - begrænser deres virksomhed.

Det forekommer derfor trods afsmitningsreglen, at private firmaer på områder, der er af væsentlig betydning for dem, må konkurrere med offentlige fremstillingsvirksomheder, der kun skal betale afgift af deres indkøb, medens de selv skal svare $12\frac{1}{2}$ pct. i afgift af hele salgssummen.

6. Udvalget er ikke i tvivl om, at kommunalreformen og den deraf følgende sammenlægning af kommunerne til større kommunale enheder på en måde vil gøre afsmitningsreglen mindre alvorlig for kommunerne. Dette hænger naturligvis sammen med, at en hel del af de leverancer, som i dag finder sted imellem nabokommuner - og dermed efter lovreglerne forårsager fuld afgiftspligt også for leverancer til dækning af den leverende kommunes eget behov - vil være interne leverancer for storkommunen, når kommunesammenlægningerne har fundet sted.

Det står også klart for udvalget, at afsmitningsreglen derved bliver af endnu mindre værdi for erhvervslivet mod "konkurrence på afgiften" fra kommunale institutioners side. Det samme forhold gør sig gældende for samejemomsens vedkommende. En betydelig del af de leverancer, der i dag sker fra kommunale fællesinstitutioner til de enkelte kommuner og hermed er undergivet afgiftspligt - herunder afsmitning - vil, når kommunesammenlægningerne er afsluttet, foregå inden for de nye storkommuner

og dermed efter de nugældende regler være uden afgift. Det bemærkes herved, at de kommunale fællesskaber i mange tilfælde er oprettet mellem kommuner, som fra den 1. april 1970 vil udgøre en administrativ enhed.

7. Der har i udvalget været enighed om, at man kunne gå ind for kommunernes ønske om bortfald af afsmitningsreglen og samejemomsen for alle andre offentlige institutioner og virksomheder end den gruppe af virksomheder, som under punkt 3 i dette afsnit er samlet under betegnelsen "offentlige forsyningsvirksomheder".

De medlemmer af udvalget, som er udpeget af erhvervsorganisationerne, har dog med tilslutning af finansministeriets repræsentanter understreget, at det - selvom afsmitningsreglen og samejemomsen kun er af stærkt begrænset værdi for erhvervslivet - må være en forudsætning for disse reglers bortfald, at der på anden måde skabes fornøden sikkerhed for, at offentlige institutioner ikke som en virkning af afgiftsreglerne kan udkonkurrere private erhvervsvirksomheder, når det drejer sig om leverancer til den offentlige sektor.

Der bør dog i denne forbindelse tillige peges på, at der utvivlsomt i adskillige tilfælde er andre end de rent afgiftsmæssige og dermed prismæssige hensyn, der spiller ind ved valget af, hvem der skal udføre et konkret arbejde. Det er derfor ingenlunde sikkert, at fuldstændig afgiftsmæssig ligestilling i alle tilfælde ville afstedkomme nogen ændring i afgørelsen af, om en myndighed ville udføre et arbejde selv eller lade andre gøre det. Blandt andet kan tidsfaktoren (leveringsfrister), almindelige rationaliseringshensyn, mulighederne for selv at skaffe den nødvendige arbejdsstyrke, specialviden på bestemte områder m.m. her spille en afgørende rolle.

8. I sine yderligere overvejelser har udvalget herefter gjort den forudsætning, at afsmitningsreglen og samejemomsen afskaffes. I overensstemmelse med kommissoriet har udvalget undersøgt andre muligheder for at

imødekomme erhvervslivets interesse i, at afgiftsreglerne udformes på en sådan måde, at der ikke på væsentlige områder vil være en særlig tilskyndelse for offentlige myndigheder til selv at producere varer eller udføre arbejde i stedet for at antage private leverandører for derved at spare afgift.

Der vil i det følgende blive givet en forholdsvis kortfattet omtale af udvalgets undersøgelser. Med hensyn til enkeltheder henvises til de nærmere redegørelser, der er optrykt som bilag 2, 3 og 4. Til brug for udvalgets arbejde har man indhentet oplysninger om de offentlige myndigheders afgiftsmæssige stilling i Sverige og Norge; redegørelser herom findes i bilag 5 og 6.

9. Udvalget har for det første undersøgt, om det ville være muligt at løse problemerne for så vidt angår anlægsarbejder ved at anvende reduceringsregler af tilsvarende karakter, som i henhold til den svenske momsforordning gælder inden for bygge- og anlægssektoren.

De svenske reduceringsregler går i korthed ud på, at bygningsentrepriser og andre entrepriser vedrørende fast ejendom skal afgiftsberigtiges på grundlag af 60 pct. af vederlaget for entreprisen. For visse entrepriser vedrørende anlægsarbejder, herunder veje, broer, kanaler, flyvepladser m.m., sker afgiftsberigtigelsen dog på grundlag af 20 pct. af vederlaget. De svenske reduceringsregler må ses på baggrund af et ønske om, at afgiftsbelastningen inden for bygge- og anlægssektoren ikke skulle stige som følge af omlægningen fra oms til moms. Under omsen beskattede man kun materialerne, men ikke arbejdet på byggepladsen. Man sigtede derfor mod at fastsætte reglerne således, at afgiftsbelastningen så vidt muligt kom til at svare til fuld afgift af de til arbejdet medgåede materialer. 60 pct. -satsen er fastsat på grundlag af en vurdering af materialeandelens størrelse for almindeligt boligbyggeri. Denne reduceringsregel må i øvrigt ses i sammenhæng med, at der ikke i Sverige findes en momsgodtgørelsesordning for byggeri svarende til den ordning, som er hjemlet i den danske momslovs § 30.

Den særlige 20 pct.-regel for visse anlægsarbejder er dog nok først og fremmest gennemført for at tilgodese ønsket om neutralitet i beskattningen. Man har herved netop haft i tankerne det problem, udvalget her beskæftiger sig med, nemlig konkurrencen mellem offentlige institutioner, som selv udfører arbejder på faste anlæg af den pågældende art, og private entreprenørvirksomheder, som udfører tilsvarende arbejder for det offentlige.

De svenske erfaringer synes at bekræfte, at disse reduceringsregler - som det er tilfældet med alle særregler i et afgiftssystem - giver anledning til ikke ubetydelige administrative vanskeligheder.

Det har i Sverige vist sig at være vanskeligt at foretage en afgrænsning af de arbejder, som er omfattet af reduceringsreglerne. Det har eksempelvis været svært at fastslå, hvad der skal forstås ved begrebet "vej", ligesom det har givet anledning til noget besvær at afgrænse de dele af omkostningerne ved et arbejde på et vejanlæg, der kan medregnes under den særlige 20 pct.-regel. Der skal i denne forbindelse peges på, at reglerne skal være af en sådan karakter, at de kan forstås og anvendes af en lang række store og små virksomheder.

Formålet med at fastsætte en reduceret sats skulle være at tilvejebringe afgiftsmæssig balance mellem private entreprenører og kommunale institutioner, der udfører tilsvarende arbejder uden at være registreret. Principielt måtte den reducerede sats derfor fastsættes således, at det totale afgiftsbeløb, som fremkommer ved anvendelse af den reducerede sats på et privat firmas fulde pris for det pågældende arbejde, bliver det samme som det afgiftsbeløb, den kommunale institution betaler ved indkøb af varer og afgiftspligtige ydelser til brug for udførelsen af arbejdet. Udvalget har ikke foretaget nogen nærmere undersøgelse af, hvorledes en reduceret sats efter danske forhold skulle fastsættes, men meget tyder på, at en 20 pct.-regel i hvert fald som helhed ville være for gunstig for entreprenørerne.

Imidlertid varierer materialeandelen betydeligt for forskellige anlægsarbejder, således at man for at opnå den balance mellem registrerede private virksomheder og ikke registrerede offentlige institutioner, som man

tilsigter, egentlig skulle arbejde med flere satser. Noget sådant må imidlertid anses for helt udelukket at praktisere.

Selv om en reduceret sats kunne fastsættes, så den i gennemsnit var nogenlunde rigtig, ville den ikke kunne fastsættes således, at den giver ligevægt for det enkelte arbejde. Det ville fortsat være en fordel for de kommunale vejvæsener selv at udføre de arbejder, hvor materialeandelen er lav. Muligvis kunne dette betyde, at en reduceringsregel ville være ugunstig specielt for entreprenører, som i betydeligt omfang gav sig af med vedligeholdelsesarbejder.

På den anden side må det erkendes, at kommunernes tilskyndelse til selv at udføre arbejderne vil blive mindre end under de nuværende forhold, hvor den private entreprenør skal beregne fuld afgift. Det må dog i denne forbindelse bemærkes, at forholdet i denne henseende vil være afhængigt af merværdiafgiftens sats. En satsforøgelse fra de nuværende $12\frac{1}{2}$ pct. vil således medføre, at afvigelser fra den reduktionssats, der for det enkelte arbejde giver ligevægt mellem materialebeskatning og beskatning af entreprisesum, vil få større betydning.

Under et system med reduceret sats kan der stadig være en særlig fordel i afgiftsmæssig henseende for en kommune, der selv udfører et anlægsarbejde, ved selv at fremstille materialer til arbejdet, f. eks. asfalt, betonvarer og grus. For at modvirke dette måtte man kunne pålægge kommunerne at lade sig registrere for den nævnte fremstilling.

Ikke engang inden for anlægssektoren ville en reduceringsregel således give en virkelig løsning af problemerne, og det ville være nødvendigt at supplere reduceringsreglerne med særlige regler vedrørende øvrige områder, hvor konkurrencen mellem offentlige institutioner og private virksomheder væsentligt påvirkes af afgiftsforholdene.

Det bemærkes i denne forbindelse, at spørgsmålet om de offentlige institutioners stilling har været et af de mest kontroversielle spørgsmål under momsens behandling i den svenske Rigsdag, uanset at det svenske lovforslag allerede ved fremsættelsen indeholdt de her omtalte reduceringsregler for anlægsarbejder.

10. Udvalget har endvidere undersøgt, om det ville være muligt at løse problemerne omkring offentlige institutioners stilling under merværdiafgiften ved at give de kommunale og statslige institutioner adgang til at få refunderet al den moms, som de har betalt ved køb af afgiftspligtige varer og ydelser. Denne løsning har bl. a. i en artikel i Tidsskrift for Industri nr. 2 af 15. januar 1969 været betegnet som den "totale løsning", men vil i det følgende blive omtalt som "refusionsordningen".

Under en sådan refusionsordning skulle afskaffelsen af afsmitningsreglen kombineres med en ret for samtlige kommunale og statslige institutioner til at få fuld refusion af den moms, som de har betalt til deres leverandører i forbindelse med leverancer af varer og ydelser til virksomheden eller institutionen.

Såfremt offentlige institutioner på denne måde bliver helt fritaget for afgiftsbelastning såvel for de varer og ydelser, de selv fremstiller og præsterer, som for de varer og ydelser, de får leveret udefra, vil merværdiafgiften ikke kunne blive en bestemmende faktor for offentlige institutioner, når de skal træffe et valg mellem selv at udføre et arbejde eller lade arbejdet udføre af private virksomheder. Den totale refusionsordning ville altså i denne henseende tilvejebringe neutralitet mellem den offentlige og den private sektor.

Udvalgets undersøgelser viser imidlertid, at den totale refusion i sin konsekvente form ikke er nogen brugbar løsning på de foreliggende problemer.

Den totale refusionsordning rejser nemlig andre problemer, herunder også neutralitetsproblemer, i forholdet mellem offentlig og privat virksomhed. Konsekvensen ville således blive, at private virksomheder, der forsyner borgerne med afgiftsfri ydelser, ville blive belastet med afgift af deres indkøb, medens tilsvarende kommunale virksomheder i kraft af refusionsordningen ville blive fritaget for denne afgiftsbelastning.

Som eksempel herpå kan nævnes, at Københavns Sporveje ved en total refusionsordning ville få afgiftsrefusion for sine indkøb af materiel m.v., medens NESAs og private rutebiler ikke har fradragsret for indgående afgift.

Som yderligere eksempler på uligheder, der vil opstå, kan nævnes, at kommunale beboelsesejendomme, skoler, hospitaler, børnehjem og vuggestuer vil få afgiftsrefusion, medens tilsvarende virksomheder drevet af private - herunder selvejende institutioner - fortsat vil være belastet med afgift på deres indkøb. En udvidelse af refusionen til også at omfatte sådanne private virksomheder kunne næppe tænkes som middel til at ophæve den således opståede ulighed.

Udvalget har skønnet, at den samlede godtgørelse, som efter den totale refusionsordning skulle udbetales til kommunerne, antagelig ville andrage et beløb af størrelsesordenen 200-300 mill.kr. årligt. En isoleret gennemførelse af ordningen ville derfor ikke kunne undgå at få mærkbar indflydelse på den økonomiske politik.

11. Udvalget har herefter overvejet, om det ville være hensigtsmæssigt at søge en refusionsordning anvendt på begrænsede områder som et led i en løsning af spørgsmålet om kommunernes stilling under merværdiafgiften.

Sådanne refusionsregler skulle i princippet omfatte de områder, hvor det af konkurrencemæssige grunde måtte anses for nødvendigt at tilvejebringe afgiftsmæssig ligestilling af offentlige institutioner og private erhvervsvirksomheder. Refusionsordningen skulle have netop det omfang, som ville være nødvendigt for at ophæve den offentlige institutions interesse i af afgiftsmæssige hensyn selv at fremstille varer eller udføre afgiftspligtige tjenesteydelser.

Udvalgets undersøgelser viser, at en partiel refusionsordning vil rejse nogle særlige problemer. En refusionsordning, der alene omfatter de varer eller arbejder, som faktisk fremstilles eller udføres af den pågældende offentlige institution, vil ikke forbedre de private virksomheders konkurrencemuligheder. Den vil tværtimod medføre, at de private virksomheders stilling vil blive forringet, fordi den offentlige institution i så fald vil få refusion af afgift på materialer og driftsmidler og derved blive interesseret i at optage produktion af den pågældende vare eller ydelse.

Refusionsordningen måtte derfor, hvis den skulle være til nogen hjælp for erhvervslivet, ikke alene omfatte varer og arbejder, som fremstilles af den pågældende institution, men også de varer og arbejder af tilsvarende art, som institutionen selv eller andre offentlige institutioner indkøber.

Hvis blot enkelte kommuner har eller optager en fremstilling af varer eller ydelser i et sådant omfang, at der herved påføres erhvervslivet en ikke uvæsentlig konkurrence, ville en partiel refusionsordning få den konsekvens, at samtlige kommuner, der anvender varer og ydelser af den pågældende art, ville få forøget refusion fra staten.

En partiel refusionsordning ville derfor i sig selv indebære en tilskyndelse for kommunerne til at udvide deres aktivitet til helt nye områder for derved at opnå refusion af momsen.

12. Udvalget har endelig undersøgt mulighederne for at løse problemerne omkring de offentlige institutioners stilling i relation til merværdiafgiftsloven ved at kombinere afsmitningsreglens og samejemomsens afskaffelse med en videregående pligt for offentlige institutioner til at lade sig registrere og svare afgift af varer og ydelser, de fremstiller eller præsterer til det offentliges eget brug.

En parallel til den ordning, der under punkt 10 er omtalt som den totale refusionsordning, ville være at pålægge det offentlige at svare afgift af alle varer og ydelser, som offentlige institutioner fremstiller eller præsterer til det offentliges eget brug. Man kunne her tale om en "total registreringsordning".

Selv om merværdiafgiften kun omfatter de grupper af tjenesteydelser, der er omfattet af lovens § 2, stk. 2, må man være opmærksom på, at afgiftspligten inden for de grupper, som loven opregner, er af generel karakter. En sådan generel afgiftspligt for tjenesteydelser kan uden særlige vanskeligheder praktiseres over for virksomheder, der mod betaling afsætter ydelser, der falder ind under lovens generelle betegnelser. Momslovens generelle beskrivelser af afgiftspligtens omfang indebærer imidlertid,

at mangfoldige former for tjenesteydelser, som private borgere præsterer for sig selv, eller som ikke registrerede virksomheder eller offentlige institutioner lader sit almindelige personale udføre, efter deres art er omfattet af afgiftspligten. Som eksempler herpå kunne nævnes maskinskrivning, duplikering, fotokopiering, intern budtjeneste, gadefejning, snekastning, rengøring af lokaler og inventar, havearbejde, fyring samt småreparationer af enhver art, såvel på fast ejendom som på inventar.

En total registreringsordning ville indebære, at enhver offentlig institution - herunder altså statslige eller kommunale administrationskontorer, skoler, sygehuse, plejehjem, biblioteker m.v. - ville få pligt til at betale afgift af alle ydelser af den omhandlede art, som blev udført for institutionen af dens eget personale.

Der er i udvalget enighed om, at en så vidtgående pligt for offentlige institutioner til at svare afgift af varer og ydelser, der fremstilles eller præsteres til eget brug, ikke vil kunne anvendes i praksis. Skulle systemet være konsekvent, måtte det i øvrigt også omfatte private institutioner og ikke registrerede virksomheder (banker, sparekasser, forsikrings-selskaber, advokater, revisorer m.fl.).

13. Udvalget har derfor overvejet, hvorledes en "partiell registreringsordning" kunne anvendes som et led i løsningen af spørgsmålet om kommunernes stilling under merværdiafgiften. En sådan løsning ville være ensbetydende med, at afsmitningsreglens afskaffelse ledsages af en udbygning af reglen i momslovens § 3, stk. 2, hvorefter finansministeren under visse forudsætninger kan pålægge såvel private virksomheder som offentlige institutioner, der udelukkende fremstiller varer og præsterer ydelser til eget brug, at lade sig registrere.

Som omtalt i afsnit III, punkt 3, har den nævnte lovbestemmelse ikke i noget tilfælde været anvendt på offentlige institutioner, bl.a. fordi finansministeriet under indtryk af bestemmelsens forhistorie ikke har fundet grundlag for generelt at pålægge kommunale institutioner pligt til at svare afgift ud over momslovens almindelige regler.

De særlige regler om den partielle registrering måtte principielt udformes således, at der på de områder, hvor det af konkurrencemæssige grunde blev anset for nødvendigt at etablere afgiftsmæssig ligestilling, blev pålagt offentlige institutioner pligt til at svare afgift af varer og ydelser til eget brug netop i det omfang, dette ville være nødvendigt for at ophæve den offentlige institutions interesse i af afgiftsmæssige hensyn selv at fremstille varerne eller ydelserne.

Der er ikke tvivl om, at det i praktisk-administrativ henseende ville være en betydelig fordel, om en eventuel afgiftspligt altid kom til at omfatte de enkelte institutioners hele virksomhed. Dette vil imidlertid ikke være muligt. For det første ville man derved i mange tilfælde komme til at pålægge kommunerne at svare afgift af funktioner af offentlig-retlig eller offentlig-administrativ karakter. For det andet kan man ikke knytte en eventuel registrerings- og afgiftspligt til bestemte institutionsbetegnelser, idet sådanne betegnelser kan dække over institutioner med meget forskelligt funktionsområde. Heraf følger også, at det heller ikke ville være muligt at benytte en metode, hvorefter man pålagde visse institutioner at svare afgift af samtlige funktioner bortset fra nærmere angivne undtagelser.

Efter udvalgets opfattelse måtte et eventuelt registreringspåbud derfor positivt angive de varer og ydelser, der i givet fald skulle svares afgift af.

14. Det vil utvivlsomt på forskellige områder blive vanskeligt at fastsætte klare regler for, hvilke arbejder til dækning af det offentliges egne behov de offentlige institutioner skal svare afgift af. Vanskelighederne vil her blive af samme karakter som omtalt i forbindelse med de svenske reduceringsregler for anlægsarbejder. Det må dog understreges, at afgrænsningsproblemerne i et system med registreringspålæg for visse anlægsarbejder kun vil berøre de offentlige myndigheder, medens de i et reduceringsystem for anlægsarbejder skal kunne håndteres også af samtlige private virksomheder, der beskæftiger sig med arbejde på veje og andre faste anlæg.

Foruden spørgsmålet om, hvorledes man skal afgrænse de områder, for hvilke de offentlige institutioner skal betale afgift af varer m.v. til eget brug, bliver der spørgsmål om, hvorledes man skal opgøre det beløb, hvoraf afgift skal beregnes. Hvor det drejer sig om egentlige offentlige produktionsvirksomheder - f. eks. asfaltfabrikker eller betonvarefabrikker - vil dette næppe volde særlige vanskeligheder.

Drejer det sig derimod om offentlige institutioner, der kun delvis bliver omfattet af afgiftspligten, vil opgørelsen af det skyldige afgiftsbeløb blive vanskeligere.

I et vist omfang vil man kunne benytte allerede eksisterende regnskabsmæssige opgørelser som grundlag for afgiftsberigtigelsen, f. eks. hvor der allerede af driftsøkonomiske grunde findes et mellemregnskab mellem den institution eller del heraf, der pålægges registreringspligt, og andre institutioner under den pågældende kommune, for hvilke arbejdet udføres.

Specielt for så vidt angår vejarbejder kan det nævnes, at der allerede foretages særskilte regnskabsmæssige opgørelser over anlæg af hovedlandeveje og vejarbejder, hvortil der ydes vejfondstilskud. Disse opgørelser omfatter imidlertid ikke altid alle generalomkostninger, f. eks. forrentning og afskrivning af materiel, og angiver derfor ikke i deres nuværende form det beløb, hvoraf der i givet fald skulle betales afgift. For det store antal vejarbejder foretages der som regel ikke videregående regnskabsmæssig opgørelse af omkostningerne for de enkelte vejarbejder, idet man af hensyn til statsrefusionen blot skal opgøre de samlede omkostninger i hovedkonti. Opgørelsen kan således også omfatte omkostningerne ved de offentlig-retlige og offentlig-administrative funktioner, som varetages af de kommunale vejvæsener, og som ikke kan være omfattet af et pålæg til kommunen om at svare afgift.

Selv om det vil medføre et merarbejde for de pågældende offentlige institutioner, må det være muligt at opgøre omkostningerne for de arbejder, hvoraf der i givet fald skulle svares afgift. Det bemærkes herved, at en opgørelse over omkostningerne med anvendelse af fordelingsnormer vil være tilstrækkelig.

En partiel registreringsordning vil i adskillige tilfælde betyde en udvidelse af regnskabsførelsen i de institutioner, som vil blive omfattet af registreringen, men den vil i modsætning til den under punkt 11 omtalte partielle refusionsordning kun belaste regnskabsførelsen i disse institutioner. Ingen andre offentlige institutioner behøver at kende ordningen, medens en refusionsordning skal kunne håndteres af samtlige de institutioner, som indkøber refusionsberettigede varer og ydelser.

V. Udvalgets konklusioner.

1. Udvalget finder at måtte konstatere, at det ikke er muligt at finde frem til en ordning, som fuldstændigt kan løse ethvert problem omkring de offentlige institutioners stilling under merværdiafgiften på fuldt tilfredsstillende måde.

Det fremgår af afsnit IV, at der, uanset hvilken ordning man ville sætte i stedet for de nuværende regler, stadig vil være administrative ulemper for kommunerne forbundet med sådanne ordninger. Det fremgår også, at ingen ordning vil kunne udelukke, at momsen stadig i visse henseender vil medføre en forskellig afgiftsbelastning for offentlige og private institutioner og virksomheder.

Udvalget må derfor pege på en ordning, som i størst muligt omfang kan tilgodese de forskellige interesser i bestemmelsernes udformning.

2. En reduceringsordning for anlægsarbejder svarende til de svenske regler på dette område har som omtalt været overvejet.

En særlig reduceringsregel for anlægsarbejder giver kun en ufuldkommen løsning af problemerne for de anlægsarbejder, som den omfatter, og giver naturligvis intet bidrag til løsning af problemerne på andre områder.

Det må anses for utænkeligt at operere med reduceringsregler på andre områder, hvor konkurrence mellem offentlige og private virksomheder forekommer eller kunne tænkes at opstå i fremtiden. Sådanne ordninger kunne ikke fastlægges og administreres på rimelig måde. Det ville derfor - for at tilfredsstille erhvervslivets interesse i en regulering af kommunernes afgiftsmæssige status - under alle omstændigheder være nødvendigt at supplere med andre ordninger.

Udvalget mener, at en reduceringsregel for anlægsarbejder som den svenske regel bør lades ude af betragtning.

3. En ordning, hvorefter kommunerne fik refusion for al betalt moms, har været overvejet af udvalget under hensyn til, at spørgsmål herom blev rejst over for det folketingsudvalg, der i sidste folketingssamling behandlede forskellige ændringer til momsloven. Som tidligere anført kom udvalget til det resultat, at en sådan "total refusionsordning" ikke var nogen brugbar løsning allerede af den grund, at den ville medføre et væsentligt større provenutab for staten end forudsat i udvalgets kommissorium.

Som en naturlig parallel hertil har udvalget drøftet en ordning, hvorefter offentlige institutioner skulle betale afgift af alle former for aktivitet, der efter sin art er omfattet af momslovens § 2. En sådan "total registreringsordning" måtte udvalget ligeledes forkaste som umulig at anvende i praksis.

4. Udvalget har herefter koncentreret sig om at vurdere mulighederne for at anvende enten en "partiell refusionsordning" eller en "partiell registreringsordning".

Ved en partiell refusionsordning skulle der åbnes mulighed for, at kommunerne kunne få refunderet afgift på de områder, hvor det af konkurrencemæssige grunde måtte anses for nødvendigt at tilvejebringe afgiftsmæssig ligestilling mellem offentlige institutioner og private virksomheder. Ved en partiell registreringsordning skulle man sørge for, at de offentlige institutioner fik pligt til at svare afgift af varer og ydelser til eget brug på de områder, hvor det anses for nødvendigt at etablere afgiftsmæssig ligestilling.

De områder, der skulle være omfattet af en partiel refusionsordning eller en partiel registreringsordning, måtte naturligvis nærmere angives. Denne angivelse måtte ske i form af en liste, hvori områderne blev beskrevet således, at den pågældende ordning kunne administreres af de institutioner, den ville komme til at berøre.

Man må imidlertid være opmærksom på, at refusionen skal ydes ikke alene til institutioner, som selv fremstiller de pågældende varer eller ydelser, men på adskillige områder også til de institutioner, som indkøber disse varer og ydelser. Dette vil medføre, at listen må få en noget anden karakter end en liste over varer eller ydelser, som offentlige institutioner skal afgiftsberigtige.

Afgrænsningen af de refusionsberettigede varer og ydelser vil i mange tilfælde blive væsentligt sværere at foretage end den tilsvarende afgrænsning for et registreringspålæg. Hvor det f.eks. drejer sig om fremstilling af betonvarer, kunne et registreringspålæg formentlig afgrænses ved blot at nævne "industriel fremstilling af betonvarer". Det spiller ingen rolle, at registreringspålægget formelt kommer til at omfatte et langt større vareområde end det, der faktisk fremstilles på offentligt ejede betonvarrefabrikker.

Under en refusionsordning ville det derimod få vidtrækkende konsekvenser, hvis man lader refusionen omfatte betonvarer i almindelighed. Der ville blive tale om refusion for afgift på indkøb af alle slags betonvarer, som foretages af kommunerne, altså også på sådanne varer, hvoraf der ikke er offentlig produktion. Man måtte derfor begrænse listen, således at den kun kom til at omfatte de betonvarer, hvor konkurrence er aktuel. Dette ville kræve en nøje specifikation af de varer, som skulle være omfattet af godtgørelsen.

Udvalget finder, at det ville blive vanskeligt at fastsætte de nærmere regler for en refusionsordning, og at det også ville være vanskeligt at praktisere sådanne regler. Det bemærkes herved, at reglerne i givet fald skulle håndteres ikke alene af de offentlige institutioner, der fremstiller de pågældende varer og ydelser, men navnlig af alle de offentlige institutioner, som anvender varer og ydelser af den pågældende art.

Udvalget er på den anden side klar over, at der også kan opstå vanskelige afgrænsningsproblemer ved anvendelsen af en partiel registreringsordning. Man er ligeledes opmærksom på, at det kan være svært for de offentlige institutioner, som får pligt til at svare afgift af varer og ydelser til eget brug, at opgøre værdien til afgiftsberigtigelse - navnlig hvis man bevæger sig ud på områder, hvor det drejer sig om ydelser, der udføres som et led i den ikke afgiftspligtige forvaltningsvirksomhed. Udvalget finder imidlertid ikke, at den omstændighed, at der gennem en registreringsordning pålægges et antal offentlige institutioner et merarbejde, i sig selv er et tilstrækkeligt argument mod en registreringsordning, hvis dette er nødvendigt for at beskytte den private sektor mod "konkurrence på afgiften". Udvalget henviser i øvrigt i denne forbindelse til, at afsmitningsreglen formentlig rammer et større antal offentlige institutioner end en partiel registreringsordning og derfor medfører en videregående regnskabsbyrde for den offentlige sektor.

Den partielle refusionsordning vil på flere områder ikke kunne anvendes, uden at den - ligesom den totale refusionsordning - ville medføre afgiftsmæssig uneutralitet mellem visse offentlige virksomheder - såsom persontransportvirksomheder, kommunale beboelsesejendomme, skoler, hospitaler, børnehjem og vuggestuer - og tilsvarende halvoftentlige, selvejende eller private virksomheder og institutioner. En måde, hvorpå dette misforhold kunne afhjælpes, ville være at supplere denne refusionsordning med en registreringsordning.

Som nærmere omtalt nedenfor er udvalget af den opfattelse, at det ikke vil være muligt i selve momsloven at give nogen udtømmende opregning eller beskrivelse af de områder, på hvilke der af hensyn til konkurrenceforholdene mellem offentlig og privat virksomhed skal være afgiftsmæssig ligestilling. En partiel registreringsordning vil i realiteten være ensbetydende med en stramning af den nuværende § 3, stk. 2, i momsloven. Det vil efter udvalgets opfattelse være naturligt at etablere en procedure, hvorefter afgørelsen om registreringspligt som hidtil skal træffes af finansministeren, men således at dette sker efter en indstilling fra det i henhold til lovens § 37 nedsatte nævn, suppleret med yderligere sagkyndige, jfr. nedenfor.

En tilsvarende procedure ville være mindre hensigtsmæssig under en partiel refusionsordning.

Etablering af en refusionsordning ville indebære en direkte opfordring til kommunerne til selv at optage nye opgaver. Samtidig ville kommunerne og erhvervslivet få sammenfaldende interesser i retning af at presse på for at få udvidet refusionsordningens område.

En sådan partiel refusionsordning må antages at medføre et betydeligt provenutab og opfylder således ikke de i udvalgets kommissorium stillede betingelser.

På den anden side vil en partiel registreringsordning medføre en større momsbelastning for kommunerne og dermed et større provenu for staten end tilfældet ville have været, såfremt man alene havde afskaffet afsmitningsreglen og samejemomsen, jfr. løsning B i redegørelsen af 28. oktober 1968.

Under hensyn til samtlige foreliggende forhold finder udvalget at kunne gå ind for, at der i forbindelse med afsmitningsreglens og samejemomssens afskaffelse gennemføres en partiel registreringsordning, og at dette kædes sammen med en kompensation til kommunerne for den forøgede afgiftsbelastning.

5. Det er ikke på nuværende tidspunkt muligt at opgøre, hvor meget kommunerne vil komme til at betale i afgift som følge af en partiel registreringsordning. For det første har man ikke oplysninger om størrelsen af kommunernes fremstilling af varer og ydelser til eget brug. For det andet vil merbelastningen afhænge af, i hvilket omfang kommunerne får pligt til at svare afgift af fremstilling af varer og ydelser til eget brug.

Når ordningen har fungeret i en periode, vil det imidlertid være muligt at opgøre beløbet med temmelig stor nøjagtighed. Inden for nogle af de områder, hvor det kan komme på tale at pålægge kommunerne at betale afgift af fremstilling til eget brug, vil det antagelig være muligt at anslå beløbets størrelse samtidig med, at omfanget af et registreringspålæg lægges fast.

Når man således kan finde frem til størrelsen af det afgiftsbeløb, som kommunerne kommer til at betale til staten som følge af registrerings pålæg, kan man tilbageføre et beløb af samme størrelsesorden til kommunerne. Beløbet må imidlertid ikke fordeles mellem de enkelte kommuner i forhold til de beløb, som de enkelte kommuner betaler som følge af registreringspålæg. Herved ville registreringsordningen blive illusorisk.

En ordning med tilbageførsel af statens merprovenu ved at pålægge kommunerne at betale afgift af fremstilling til eget brug må derfor udformes på en sådan måde, at udbetalingen sker efter andre kriterier.

Udvalget finder, at de nærmere regler for beløbets opgørelse såvel som reglerne for dets udbetaling bør fastsættes efter aftale mellem finansministeren og kommunerne.

6. Som nævnt anser udvalget det ikke for muligt at optage bestemmelser i momsloven, der lovmæssigt fastlægger de tilfælde, hvor offentlige institutioner skal registreres og svare afgift af varer og ydelser, som de fremstiller eller præsterer til dækning af det offentliges eget behov. Dette skyldes dels, at man i hvert fald ikke på nuværende tidspunkt ser sig i stand til i lovform at give bestemmelser, der er tilstrækkelig eksakte til at beskrive de områder, der eventuelt skulle medtages under de offentlige myndigheders registrerings- og afgiftspligt. Endvidere hænger det sammen med, at der bør være mulighed for at anvende registreringspligten såvel generelt som specielt. Ved en generel anvendelse tænker man på, at der pålægges samtlige de offentlige institutioner over hele landet, der fremstiller eller præsterer nærmere angivne varer og ydelser til eget brug, pligt til at lade sig registrere og svare afgift. En sådan generel ordning måtte normalt udfærdiges i form af en ministeriel bekendtgørelse med tilhørende cirkulære. Et specielt pålæg skulle derimod kun rettes mod en enkelt eller nogle få offentlige institutioner, som måtte anses i særlig grad at påføre private virksomheder en konkurrence, som er betinget af afgiftsmæssig forskelsbehandling. Man kan nemlig ikke se bort fra, at der vil kunne forekomme tilfælde, hvor en afgiftsmæssigt betinget konkurrencesituation er opstået rent

lokalt, og hvor en generel ordning derfor ville kunne påføre det offentlige ulemper, uden at det private erhvervsliv opnåede fordele, som stod i rimeligt forhold hertil.

Endelig skal det anføres, at udvalget ikke mener sig i stand til at udarbejde nogen udtømmende liste over områder, der kunne være tale om at inddrage under de offentlige institutioners registreringspligt. Behovet for registreringspligt vil i øvrigt være skiftende fra tid til anden.

Udvalget finder derfor som foran berørt, at afgørelsen ligesom efter den gældende bestemmelse i momslovens § 3, stk. 2, bør træffes af finansministeren, men at det vil være hensigtsmæssigt, at der som grundlag for ministerens afgørelse kommer til at foreligge en indstilling fra det i henhold til momslovens § 37 nedsatte nævn.

Når nævnet ved behandlingen af sådanne sager suppleres med sagkyndige i de pågældende anliggender, kan der gennem nævnsbehandlingen opnås den størst mulige sikkerhed for en alsidig belysning af de foreliggende spørgsmål, inden en afgørelse træffes.

7. Som omtalt flere steder i denne betænkning er momslovens § 3, stk. 2, ikke i noget tilfælde blevet anvendt på offentlige institutioner, og i redegørelsen vedrørende kommunemoms har finansministeriets repræsentanter fremhævet, at det ville være vanskeligt at anvende en § 3, stk. 2-regel i praksis. Dette hænger sammen med, at finansministeriet hidtil har betragtet det som en forudsætning for reglens anvendelse, at registrerede virksomheder er i stand til at påvise, at deres afsætning til ikke registrerede virksomheder - herunder til offentlige institutioner - i konkrete tilfælde hæmmes af, at aftagerne i øget omfang er indstillet på selv at fremstille varerne eller udføre arbejdet.

Det er udvalgets opfattelse, at der samtidig med afsmitningsreglens og samejemomsens afskaffelse bør ske en lempelse af den bevisbyrde, som finansministeriet hidtil har pålagt erhvervslivet som vilkår for et påbud om registreringspligt for offentlige institutioner.

Nævnet bør altså ikke som betingelse for at afgive indstilling til finansministeren om registreringspligt kræve nogen egentlig dokumentation for, at forskelle i afgiftsbelastningen allerede har haft skadelige virkninger på erhvervsvirksomheders afsætning. Det må være tilstrækkeligt, at nævnet på grundlag af en samlet vurdering af samtlige foreliggende oplysninger anser det for sandsynligt, at momsen på afgørende måde vil kunne påvirke offentlige myndigheders stillingtagen, når de står over for valget mellem at lade et arbejde udføre af en privat virksomhed eller af en offentlig institution. På den anden side må nævnet kunne afvise krav om registreringspligt inden for områder, hvor der vel er afgiftsmæssig ulighed, men hvor det må skønnes, at andre forhold end momsen har en sådan indflydelse, at det ikke kan påregnes, at et registreringspålæg vil have betydning, der står i rimeligt forhold til det administrative besvær, det ville forårsage. Man skal her pege på, at det også kan være tekniske forhold, der afgør, om en virksomhed selv udfører et arbejde eller overlader det til andre.

8. Det vil være nødvendigt at ændre lovteksten til § 3, stk. 2, for at få inddraget nævnet i sagsbehandlingen. Ved en ændring kan det tillige understreges, at det virkelig er hensigten at iværksætte registrerings- og afgiftspligt for arbejde til dækning af egne behov, hvor nævnet skønner dette påkrævet. Bestemmelsen kan formentlig formuleres således, at finansministeren efter indstilling fra momsnævnet kan bestemme, i hvilket omfang offentlige institutioner, der kun fremstiller eller præsterer de i lovens § 2 omhandlede varer og ydelser til det offentliges eget brug, skal svare afgift.

Finansministeriets repræsentanter har i øvrigt gjort opmærksom på, at der bør foretages en tilsvarende ændring af bestemmelsen i § 3, stk. 2, for så vidt angår private virksomheder, der kun har fremstilling til eget brug.

9. Som nævnt i afsnit III, punkt 4, har erhvervenes repræsentanter under udvalgets drøftelser peget på nogle områder, hvor det efter deres skøn

vil være nødvendigt at tilvejebringe afgiftsmæssig ligestilling. Disse områder er anført i den liste, der er optrykt som bilag 1.

Udvalget er af den opfattelse, at der inden for områderne, som er nævnt af erhvervene, vil være tekniske muligheder for at administrere ordninger med afgiftsbetaling for varer og ydelser, som en institution eller en virksomhed fremstiller til dækning af egne behov. Der er imidlertid ikke tvivl om, at nævnet til sin tid - efter en nærmere undersøgelse af de enkelte områder - må give en mere detaljeret definition af de områder, som nævnet måtte finde det nødvendigt at pålægge afgift.

Viser det sig f. eks. af administrative grunde hensigtsmæssigt inden for visse områder at undlade afgiftspligt for arbejder, som under alle omstændigheder må udføres af det offentlige selv, bør afgiftspligtens omfang begrænses. Anmærkningerne til visse af de områder for afgiftspligt, som erhvervene har peget på, viser da også, at erhvervene er indstillet på, at der bør gøres sådanne begrænsninger. Der kan således henvises til, at erhvervene ikke nærer ønske om, at en afgiftspligt for vejreparationer skal omfatte de småreparationer, som udføres af vejmandene under det offentlige vejvæsen.

Som eksempel på områder, hvor det vil være naturligt at overveje at inddrage offentlige institutioner under afgiftspligten, kan nævnes egentlige produktionsvirksomheder af industriel karakter, som f. eks. betonvarefabrikker og fabrikker, der fremstiller asfaltprodukter. Endvidere kan nævnes særlige kommunale virksomheder eller afdelinger, der f. eks. udfører bygningsarbejde, reparationer af inventar eller varetransport for kommunens institutioner.

Endelig skal man pege på arbejder inden for anlægssektoren, der normalt udføres af private entreprenører.

Inden for visse andre områder kan det være mere tvivlsomt, om det bør pålægges institutioner og virksomheder at svare afgift af varer og ydelser, der fremstilles eller præsteres til institutionens eller virksomhedens eget brug.

Der vil således utvivlsomt forekomme tilfælde, hvor der foreligger afgiftsmæssig ulighed, men hvor det f. eks. skyldes tekniske forhold, at offentlige institutioner eller større private virksomheder ikke køber varer

eller ydelser af forskellig art, men selv fremstiller disse. I sådanne tilfælde kan det tænkes, at det besvær, som et registreringspålæg medfører for de offentlige og private virksomheder, som pålægget skulle omfatte, ikke vil stå i rimeligt forhold til de fordele, der kan opnås for virksomheder, som afsætter de pågældende varer eller ydelser.

VI. Udvalgets indstilling.

Udvalget skal herefter indstille,

1. at afsmitningsreglen ophæves for andre kommunale institutioner end offentlige forsyningsvirksomheder,
2. at samejemomsen ophæves,
3. at der sker en ændring af lovens § 3, stk. 2, og at det præciseres, at nødvendigheden af, at offentlige institutioner skal registreres, ikke behøver at dokumenteres gennem eksempler på, at forskelle i afgiftsbelastningen allerede har haft skadelige virkninger på erhvervsvirksomheders afsætning,
4. at den nævnte lovbestemmelse udformes således, at den kan anvendes til generelt at pålægge afgiftspligt for fremstilling af varer og ydelser af en bestemt art til eget brug såvel som til at pålægge enkelte institutioner at svare afgift,
5. at afgørelsen om offentlige institutioners afgiftspligt for fremstilling til eget brug træffes af finansministeren efter indstilling fra det i lovens § 37 omhandlede nævn suppleret med to sagkyndige i kommunale anliggender og yderligere en sagkyndig i erhvervsforhold,
6. at der i loven indsættes en bestemmelse, hvorefter kommunerne under ét får udbetalt beløb svarende til den samlede forøgelse af afgiftsbe-

lastningen, som følger af pålæg om afgiftspligt for kommunale institutioner, og

7. at dette beløb ikke fordeles mellem de enkelte kommuner i forhold til de beløb, som disse betaler som følge af registreringspålæg, men at de nærmere regler om opgørelse og udbetaling af beløbet fastsættes af finansministeren efter aftale med kommunerne.

Udvalget forudsætter, at det pålægges nævnet på eget initiativ at optage de i bilag 1 omhandlede områder med henblik på, at der snarest kan træffes afgørelse om afgiftspligtens omfang.

Udkast til ændrede lovbestemmelser er optrykt som bilag 7.

København, den 2. december 1969.

Poul Antonsen

Ove Bang

E. Alban Hansen
(formand)

Knud Jensen

B. Milhøj

Jørgen Nielsen

M. J. Rosenberg

Ole H. Schmith

/ P.-E. Nielsen

Liste over produktioner m.v., hvor erhvervenes repræsentanter i udvalget har skønnet, at det vil være nødvendigt at tilvejebringe afgiftsmæssig ligestilling.

1. Kommunale håndværksafdelinger af en sådan art, at de udfører arbejde for forskellige afdelinger eller institutioner under kommunen.

Anm. Københavns kommunes håndværksafdeling deltager i direkte konkurrence med private firmaer i licitationer, som afholdes af kommunen over f.eks. inventar- og bygningsarbejder. Afdelingen er med sine ca. 200 malersvende landets største malerforretning.

Det forholder sig på tilsvarende måde - dog i mindre målestok - i købstæderne, bl.a. i Århus kommune, som desuden på kommunehospitalet konstant beskæftiger 3-4 svende.

2. Kloak- og slamsugning.

Anm. Arbejdet har hidtil i mange tilfælde været udført af private firmaer, men udføres nu i højere og højere grad af kommunerne.

3. Anlæg, reparation og vedligeholdelse af veje, parkeringspladser o. lign.

Anm. Småreparationer, der udføres som et led i det daglige tilsyn med vejene (almindeligt vejmandsarbejde), kan holdes uden for ordningen.

4. Anlæg af kloakker.

Anm. Arbejderne omfatter jordarbejde, nedlægning af rør, stikledninger, brønde m.v.

5. Terrænregulering i forbindelse med byggemodning og anlæg af sportspladser.

6. Opførelse af rensningsanlæg for spildevand.

7. Projektering af bygge- og anlægsarbejder.

Anm. Arbejdet omfatter arkitekt- og ingeniørarbejde samt konduktørtilsyn.

8. Anlæg af offentlige parker samt anlæg af haver til offentlige bygninger.

9. Fremstilling af materialer til bygge- og anlægsvirksomhed.

Anm. Der tænkes bl. a. på fremstilling af betonvarer og asfaltprodukter samt leveringer fra grusgrave og stenværker.

10. Fremstilling af tryksager på grafiske maskiner såsom bogtryk- og offsetmaskiner.

Anm. Ved denne formulering er der ikke medtaget varer, som fremstilles på almindelige kontorskrivemaskiner, kontorduplikerings- og adresseringsmaskiner o. lign.

Det er oplyst, at bl. a. følgende kommunale og statslige institutioner har grafiske anlæg af ovennævnte karakter: Herning kommune, Holstebrø kommune, Lemvig kommune, Lyngby kommune, Nakskov kommune, Randers kommune, Skive kommune, Struer kommune, Tønder kommune, Viborg kommune, Værløse kommune, Direktoratet for kommunens børne- og ungdomsinstitutioner (Københavns kommune), Randers amtskontor, Ringkøbing amtskontor, Bibliotekscentralen, Direktoratet for toldvæsenet, Meteorologisk Institut, Udenrigsministeriet.

11. Overtrækning af biblioteksbøger med selvklæbende plastfolie.

Anm. Den omhandlede overtrækning har tidligere været udført af bogbindervirksomheder. Arbejdet udføres nu af de fleste kommuner ved hjælp af ufaglært arbejdskraft. Efter at kommunerne er begyndt selv

at udføre arbejdet, har de danske bogbindermestre ikke fået en eneste ordre på dette område.

12. Bagerier, der leverer til forskellige institutioner under kommunen.

Anm. Københavns kommune driver bagerivirksomhed i forbindelse med folkekøkkenvirksomheden. Det bemærkes, at der ikke er noget afgiftsmæssigt problem i tilfælde, hvor bageriet leverer til en af det offentlige drevet restauration (f. eks. folkekøkken), fordi denne virksomhed er registreret og derfor har fradragsret for indgående afgift.

13. Vaskerier.

Anm. Mange hospitaler har eget vaskeri, men vasker tillige ofte for andre kommunale institutioner.

14. Rengøring af lokaler.

15. Varetransport, der udføres for forskellige afdelinger eller institutioner under kommunen.

Anm. Som eksempel kan nævnes Københavns kommunes kørselsafdeling.

16. EDB-ydelser.

Reduceret afgiftssats for anlægsarbejder.

1. I bilag 5 er der givet en fremstilling af de svenske regler vedrørende offentlige institutioners stilling under momsen, herunder også af de særlige reduceringsregler, som i henhold til den svenske momslov (Förordning om mervärdeskatt) gælder inden for bygge- og anlægssektoren. Man vil her forsøge at foretage en vurdering af fordele og ulemper ved sådanne reduceringsregler med henblik på, om det vil være muligt at anvende reduceringsregler til på visse områder at løse de problemer, som er rejst omkring kommunernes stilling under merværdiafgiften her i landet.

2. I korthed går de svenske reduceringsregler ud på, at bygningsentrepriser og andre entrepriser vedrørende fast ejendom skal afgiftsberigtiges på grundlag af 60 pct. af vederlaget af entreprisen. For visse entrepriser vedrørende anlægsarbejder sker afgiftsberigtigelsen dog på grundlag af 20 pct. af vederlaget. 20 pct.-reglen omfatter arbejder ved anlæg og reparation af ydre vand- eller afløbsledninger, veje, gader, broer, sporanlæg, flyvepladser, havne, kanaler eller andre vandveje. Endelig gælder 20 pct.-reglen projekteringsarbejder o. lign. vedrørende fast ejendom.

De svenske regler om lavere beskatning af de ovenfor nævnte arbejder er altså udformet på en sådan måde, at man beregner den sædvanlige afgift på 10 pct. af henholdsvis 60 pct. og 20 pct. af vederlaget. Afgiften for de særligt nævnte anlægsarbejder (ydre vand- og afløbsledninger m.v.) er altså i realiteten 2 pct. og for de øvrige bygnings- og anlægsentrepriser 6 pct. af det fulde vederlag. Disse satser på 6 og 2 pct. beregnes af

vederlaget indbefattet afgiften, ligesom den almindelige svenske afgiftssats udgør 10 pct. af vederlaget indbefattet afgiften. 10 pct.-satsen af værdien indbefattet afgift svarer til et tillæg til den ubeskattede værdi på 11,11 pct. Satserne 6 pct. og 2 pct. af den beskattede værdi svarer på tilsvarende måde til henholdsvis 6,38 pct. og 2,04 pct. tillæg til de ubeskattede værdier.

Der er ikke tvivl om, at man i praksis netop inden for det her omhandlede område fakturerer med prisen uden afgift og tillægger de ovenfor nævnte reducerede procenter til den ubeskattede værdi. I det følgende vil de omhandlede reduceringsregler ofte blive omtalt som reducerede afgiftssatser.

3. Når man i Sverige gennemførte reducerede afgiftssatser inden for bygge- og anlægssektoren, var det, fordi man ikke ønskede, at afgiftsbelastningen på disse områder skulle stige som følge af omlægningen fra oms til moms. Efter den tidligere gældende detailoms beskattede man kun materialerne, men ikke arbejdet på byggepladsen. Man har derfor sigtet mod at fastsætte reduceringsreglerne på en sådan måde, at afgiftsbelastningen så vidt muligt skulle svare til fuld afgift af materialerne.

60 pct.-satsen er fastsat på grundlag af en vurdering af materialeandelens størrelse for almindeligt boligbyggeri. Reglen må i øvrigt ses i sammenhæng med, at der ikke i Sverige eksisterer en momsgodtgørelsesordning for opførelse af bygninger svarende til den ordning, som er hjemlet i den danske momslovs § 30. Efter den danske ordning godtgøres momsen for nybygninger i princippet fuldt ud, men dog således at godtgørelsen udbetales på grundlag af standardsatser, der er beregnet på grundlag af momsbelastningen for et typisk beboelseshus.

For de arbejder, der er omfattet af 20 pct.-reglen, har man skønnet, at materialeandelen af det fulde vederlag i gennemsnit udgjorde ca. 20 pct. Den særlige 20 pct.-regel for visse anlægsarbejder er dog først og fremmest blevet gennemført for at tilgodese ønsket om neutralitet i beskattningen. Man har herved bl.a. tænkt på konkurrencen mellem kommuner, som

selv udfører arbejder på faste anlæg af den pågældende art, og private entreprenørvirksomheder, som udfører tilsvarende arbejder for det offentlige.

4. I den følgende drøftelse af spørgsmålet om muligheden for at løse problemerne omkring kommunernes stilling under merværdiafgiften vil man kun behandle den ovenfor nævnte 20 pct.-regel for visse anlægsarbejder. 60 pct.-reglen har ikke den samme betydning for forholdet mellem den afgiftsmæssige behandling af anlægsarbejder udført af offentlige institutioner og tilsvarende anlægsarbejder udført for det offentlige af private entreprenørvirksomheder.

Man vil ikke her komme ind på spørgsmålet om, hvilke arbejder på faste anlæg der i givet fald skulle være omfattet af en reduceret afgiftssats her i landet. Problemet vil være det samme, uanset på hvilken måde man ville søge at skåbe afgiftsmæssig ligestilling. For at belyse, hvorledes en reduceringsregel ville virke, har man som eksempel valgt at give en fremstilling af de problemer, der ville opstå, hvis der skulle gennemføres en reduceringsregel for vejarbejder.

5. Hvis man i merværdiafgiftsloven fastsætter en reduceret sats for anlæg og reparation af veje, bliver spørgsmålet, hvad man skal forstå ved begrebet "vej".

I den svenske momslov er vejarbejderne defineret som tjenestepræstationer, der vedrører vej, gade og bro. Hvis kun vejarbejder er omfattet af reduceringsreglen, opstår imidlertid spørgsmål om, hvorvidt enhver bro falder ind under reduceringsreglen. Der vil naturligvis ikke være nogen som helst tvivl om, at en vejbro, der fører over et vandløb, vil være omfattet af reduceringsreglen. Derimod vil det være mindre klart, når det drejer sig om viadukter, der fører en jernbane over en vej.

Efter de anvisninger, som det svenske Riksskattenämnd har udsendt, omfatter udtrykket "veje, gader og broer" anlæg, der anvendes til samfærdsel, samt anlæg, der benyttes til transport inden for et industriområde eller andet til kommercielt brug anvendt område. Endvidere er landbrugets og skovbrugets private veje ifølge Riksskattenämndens anvisninger om-

fattet af 20 pct.-reglen. Derimod er 20 pct.-reglen efter anvisningerne ikke anvendelig på anlæg af den nævnte slags på private grunde, der anvendes til villabebyggelse eller lignende formål.

6. Det viste sig hurtigt, at disse anvisninger voldte vanskeligheder i praksis. På grundlag af underhåndsdrøftelser med svenske myndigheder har den svenske bygningsentreprenørforening derfor i et cirkulære til sine medlemmer nærmere uddybet anvisningerne. Det fremgår af dette cirkulære, at udtrykket anlæg, der anvendes til samfærdsel, ikke skal anses alene at omfatte sådanne trafikårer, for hvilke vejtrafikforordningen (færdselsloven) gælder. Begreberne vej og gade må i princippet omfatte alle arealer indrettet til samfærdsel - ikke alene biltrafik, men også gang- eller cykeltrafik.

Som eksempler på 20 pct.-reglens anvendelse nævner cirkulæret gangstier på grundarealer til etagebyggeri (flerfamilieshuse) samt veje og stier inden for fællesanlæg eller tilsvarende, f. eks. til rækkehusområder, inden for parker, skoleområder, sygehusområder og idrætsanlæg, samt veje og stier, der inden for en erhvervsvirksomheds arealer forbinder de enkelte bygninger, f. eks. administrationsbygninger, industribygninger o. lign.

Som allerede nævnt gælder 20 pct.-reglen derimod ikke for arbejder på veje og stier inden for villagrunde o. lign. Derved forstås ifølge cirkulæret områder, som kun anvendes af en enkelt person eller et par personer samt medlemmerne af disses husholdninger til bolig eller i øvrigt til privat udnyttelse. For arbejder på garageindkørsler, havegange, indkørselsveje o. s. v. på villagrunde, stuehusbygninger til landbrug o. lign. skal afgiften efter de svenske regler altså ikke beregnes med 2,04 pct. af prisen uden afgift, men med 6,38 pct. tillæg til prisen uden afgift.

7. I de to foregående punkter har man redegjort for, hvilke veje der falder ind under den svenske 20 pct.-regel. Et andet spørgsmål vedrører afgrænsningen af, hvilke dele af omkostningerne ved et arbejde på et vej-anlæg der kan medregnes under 20 pct.-reglen. I denne henseende går anvisningerne fra Riksskattenämnden ud på følgende:

Til vejen medregnes vejbanen og tilgrænsende områder, som varigt tages i anvendelse til vejbanens anlæg og vedligeholdelse såsom skrænter, rabatter, grøfter og oplagspladser, såvel som gennemløb, autoværn o. lign. vejskilte, trafiksignaler og andre til vejens anlæg eller brug etablerede indretninger. Til vejen medregnes endvidere parkeringspladser langs vejen ("parkeringsfickor") samt holdepladser, der er indrettet i umiddelbar tilslutning til vejen. Efter Riksskattenämndens anvisninger omfattes vej- og gadebelysningen ikke i sig selv af 20 pct.-reglen, men afgiften af arbejder vedrørende vej- og gadebelysning kan dog beregnes med 20 pct., når en entreprise vedrørende anlæg af vej, gade eller bro tillige omfatter etablering af sådan belysning.

I bygningsentreprenørforeningens cirkulære er det understreget, at 20 pct.-reglen også gælder udførelse af jordarbejdet i forbindelse med etablering af rabatter mellem de enkelte vejbaner og/eller cykel- og gangstier. Det tilføjes imidlertid, at arbejdet med beplantning af sådanne rabatter kun kan beskattes efter 20 pct.-reglen, hvis beplantningsarbejderne indgår i entreprisen for selve anlægget af gaden eller vejen. Der er her sluttet analogt fra den ovenfor nævnte bestemmelse om vejbelysning.

Som nævnt er det i Riksskattenämndens anvisninger udtrykkeligt udtalt, at 20 pct.-reglen finder anvendelse på "parkeringsfickor". Det fremgår imidlertid af bygningsentreprenørforeningens cirkulære, at 20 pct.-reglen ikke finder anvendelse på andre former for parkeringspladser. Vanskelighederne ved at afgøre, om et arbejde er omfattet af 20 pct.-reglen, synes i øvrigt klart at fremgå af, at entreprenørforeningen i sit cirkulære sluttelig understreger, at 20 pct.-reglens anvendelse forudsætter, at det primære formål med anlægget skal være samfærdsel eller transport, og at 20 pct.-reglen således ikke generelt gælder for al overfladebehandlet jord ("hårdgjord mark"). Uanset at 20 pct.-reglen som ovenfor anført kan finde anvendelse på veje og stier inden for beboelses- og skoleområder, kan den altså ikke generelt finde anvendelse på skolegårde, legepladser, gårdspladser o. lign.

8. Som tidligere nævnt skulle formålet med at fastsætte en reduceret afgiftssats for visse arbejder være at tilvejebringe afgiftsmæssig balance mellem private entreprenører og kommunale institutioner, der udfører tilsvarende arbejder uden at være registreret. Man måtte derfor tilstræbe at fastsætte den reducerede sats således, at det totale afgiftsbeløb, som fremkommer ved anvendelse af den reducerede sats på entreprenørens fulde pris for det pågældende arbejde, bliver det samme som det afgiftsbeløb, den kommunale institution betaler ved indkøb af varer og afgiftspligtige ydelser til brug for udførelsen af arbejdet.

Materialeandelen til forskellige vejarbejder varierer betydeligt. Af en undersøgelse, der er foretaget af en arbejdsgruppe under Ministeriet for offentlige Arbejder, fremgår det, at den direkte udbetalte arbejds løn i gennemsnit for et antal nyanlæg af veje udgør 22,2 pct. Dette gennemsnit dækker imidlertid over variationer fra ca. 15 til 40 pct. Tallene omfatter som nævnt kun nyanlæg; tager man reparations- og vedligeholdelsesarbejder med, vil variationerne være endnu større.

I praksis må det anses for umuligt at arbejde med mere end én afgiftssats for vejarbejder. Materialet tyder på, at en generel reduktion af værdigrundlaget til 20 pct., som man anvender i Sverige, ville være for gunstig for entreprenørerne her i landet.

9. Fastsættes en reduceret afgiftssats for vejarbejder som helhed for lavt, d. v. s. under det der svarer til materialeandelen på det overvejende antal vejarbejder, vil der fra kommunernes side være en positiv interesse i at anvende private entreprenører i stedet for at udføre arbejderne selv. Kommunerne vil endvidere få en interesse i at forsøge at etablere sig på en sådan måde, at registrering kan eller skal finde sted.

Selv om en reduceret afgiftssats for vejarbejder kunne fastsættes, så at den i gennemsnit var nogenlunde rigtig, ville den ikke kunne fastsættes således, at den giver ligevægt for hvert enkelt arbejde. Det ville derfor være en fordel for kommunerne at lade de kommunale vejvæsener selv udføre de arbejder, hvor materialeandelen er lav. På den anden side ville det være fordelagtigt for dem at overlade til de private entreprenører at

udføre de arbejder, hvor materialeandelen udgør en stor del af den samlede entreprise. Satsen kan således ikke fastsættes på en sådan måde, at den i alle tilfælde ville være neutral med hensyn til kommunens valg af, om den selv vil udføre et arbejde eller lade private entreprenører udføre det.

10. Man kan rejse det spørgsmål, om en reduceret sats - fastsat på en sådan måde, at den i gennemsnit for samtlige vejarbejder skaber balance mellem de uregistrerede offentlige institutioner og de registrerede private entreprenører - vil være tilfredsstillende for entreprenører, som udfører vedligeholdelsesarbejder. Det må antages, at materialeandelen i mange tilfælde udgør en forholdsmæssig lille del af den samlede udgift for sådanne arbejder. Det må imidlertid erkendes, at kommunens tilskyndelse til selv at udføre arbejderne under alle omstændigheder vil blive mindre end under de nuværende forhold, hvor der skal beregnes fuld afgift af den private entreprenør.

11. Har en kommune besluttet sig for selv at udføre et arbejde, vil den slippe billigst i afgift ved at udføre den størst mulige del af arbejdet selv, herunder også selv fremstille en del af de materialer, som skal anvendes til vejarbejdet. Der tænkes herved på, at kommunerne selv kan fremstille asfaltprodukter, betonvarer, drive grusgrave o. lign. Ved selv at producere f. eks. betonvarer vil det kommunale vejvæsen spare afgift, fordi der i så fald kun skal betales afgift af de råmaterialer, der indkøbes til fabrikationen.

På tilsvarende måde kan kommunerne spare afgift ved selv at udføre kørsel i forbindelse med vejbyggeri med egne køretøjer i stedet for at entrere med en privat vognmand.

For kommuner, der allerede har etableret betonvarefabrikker og egen kørselsafdeling, vil det med en given reduceret afgiftssats snarere være fordelagtigt for kommunen selv at udføre arbejdet. Denne særlige fordel for kommuner med egen produktion kunne dog modvirkes ved, at man un-

der alle omstændigheder pålagde kommunerne at lade sådanne fabrikker registrere og svare afgift efter de almindelige regler med fuld afgift. Derimod kunne man næppe afbøde det for kørslens vedkommende, hvor det vel må anses for et ganske naturligt led i en vejafdelings virksomhed, at den har et vist antal lastbiler til rådighed.

12. Spørgsmålet opstår, hvordan man i afgiftsmæssig henseende skal behandle tilfælde, hvor en entreprenør under en samlet entreprisekontrakt skal udføre arbejder, der dels er omfattet af reduceringsreglen, dels ikke er omfattet af denne. Det kan enten dreje sig om tilfælde, hvor den del af arbejdet, der er omfattet af reduceringsreglen, udgør den overvejende del af den samlede entreprise, eller tilfælde, hvor den del af arbejdet, der ikke er omfattet af reduceringsreglen, udgør den største del af den samlede entreprise.

Som et eksempel på den første situation kunne man forestille sig, at et entreprenørfirma får en kontrakt på etablering af interne veje på et hospitalsområde og i forbindelse hermed skal opføre hegn og bygning til portvagt. I et sådant tilfælde vil det næppe være rimeligt at tillade den reducerede sats anvendt på den samlede entreprise. Det ville heller ikke være rimeligt at nægte entreprenørfirmaet adgang til at anvende den reducerede sats på den del af arbejdet, som er egentligt vejarbejde.

Som eksempel på den anden situation - nemlig at den del af arbejdet, hvorpå den reducerede sats ikke gælder, udgør den væsentligste del af entreprise - kan nævnes etablering af veje i forbindelse med opførelse af boligbyggeri. Det ville næppe heller her være rimeligt at opkræve fuld afgift af kontraktens samlede beløb, når man ved at udstykke arbejdet på forskellige entreprenører kunne opnå, at den del af arbejdet, som vedrører vejanlægget, kunne beskattes efter reduceringsreglen.

Det vil uden tvivl være nødvendigt i tilfælde som de ovenfor omhandlede at tillade en opdeling af entreprisekontraktens samlede beløb. Opdelingsregler vil i sig selv være uheldige, fordi de ofte giver ret frit spillerum for at foretage mere eller mindre tilfældige fordelinger af værdierne på de enkelte dele af kontrakten.

13. Selv om et vejarbejde i sin helhed er af en sådan beskaffenhed, at det henhører under en eventuel reduceret sats, vil de enkelte varer og ydelser, der medgår til udførelsen af det samlede arbejde, ikke i sig selv være berettiget til berigtigelse efter reduceret sats. Den ikke registrerede bygherre vil derfor i realiteten være afskåret fra selv at foretage materialeindkøb til arbejdet, entreere med vognmænd, der skal udføre transporter til og fra byggepladsen o. s. v. Bygherren vil være interesseret i at lade materialeindkøb i størst muligt omfang ske over hovedentreprenøren. Dette hænger sammen med, at materialeleverandørerne vel skal fakturere fuld afgift til hovedentreprenøren, men at denne har fradragsret og beregner sin udgående afgift af den samlede ydelse efter den reducerede sats.

14. Det er ikke muligt at angive, hvad en ordning med reduceret afgiftsats efter det foranstående system ville komme til at koste statskassen. Det vil afhænge dels af, hvilke områder den reducerede sats skulle omfatte, dels af satsens størrelse.

Afgiftsgodtgørelse til kommunerne
("refusionsordningen").

Den tanke har været fremsat, at man skulle søge at løse problemerne omkring offentlige institutioners stilling under merværdiafgiften ved at give de kommunale og statslige institutioner adgang til at få refunderet den moms, som de har betalt ved køb af varer og ydelser, der er omfattet af momspligten. Denne løsning har i en artikel i Tidsskrift for Industri nr. 2 af 15. januar 1969 været betegnet som den "totale løsning", men vil i det følgende blive omtalt som den "totale refusionsordning".

Den totale refusionsordning forudsætter, at offentlige institutioner, der afsætter varer og afgiftspligtige ydelser til andre for mere end 5.000 kr. årlig, fortsat skal være registreret og svare afgift af hele deres afsætning til andre - eller i hvert fald af den del af afsætningen, som ikke sker til andre offentlige myndigheder, som er omfattet af refusionsordningen. Derimod skulle kommunale og statslige institutioner, som bliver registreret for afgiftspligtig afsætning til andre, undtages fra den almindelige "afsmitningsregel" i momslovens § 11, stk. 1.

I korthed skulle momslovens regler vedrørende statslige og kommunale virksomheder således ændres til følgende:

- a. Alle kommunale og statslige virksomheder og institutioner skal opkræve afgift efter lovens almindelige regler af deres afsætning af varer og afgiftspligtige ydelser - eller i hvert fald af deres afsætning til andre end kommunale og statslige institutioner.

- b. Kommunale og statslige virksomheder og institutioner skal ikke svare afgift af varer og afgiftspligtige ydelser, som fremstilles eller præsteres til den pågældende kommunes eller statens eget brug (ingen afsmitning).
- c. Enhver kommunal eller statslig virksomhed og institution skal - hvad enten den er registreret eller ej - have refunderet den moms, som den har betalt til sine leverandører i forbindelse med leverancer af varer og ydelser til virksomheden eller institutionen. Refusionen skal dog ikke omfatte afgift på sådanne indkøb, som registrerede virksomheder ikke har fradragsret for, jfr. momslovens § 16, stk. 3.

2. Såfremt offentlige virksomheder og institutioner som følge af det ovenfor under b og c anførte bliver fritaget for afgiftsbelastning såvel for de varer og ydelser, de selv fremstiller eller præsterer, som for de varer og ydelser, de får leveret udefra, vil merværdiafgiften ikke kunne blive en bestemmende faktor for offentlige virksomheder og institutioner, når de skal træffe et valg mellem selv at udføre et arbejde eller lade arbejdet udføre af private virksomheder. Den totale refusionsordning ville altså i denne henseende tilvejebringe neutralitet mellem den private og den offentlige sektor.

Den totale refusionsordning rejser imidlertid andre problemer, herunder også neutralitetsproblemer, i forholdet mellem offentlig og privat virksomhed.

3. Et væsentligt spørgsmål er de offentlige forsyningsvirksomheders stilling. Herved tænkes på virksomheder, der drives af det offentlige, og hvis leverancer overvejende sker til private erhvervsvirksomheder eller forbrugere. Begrebet offentlig forsyningsvirksomhed omfatter ikke alene virksomheder, der forsyner borgerne med f.eks. el, gas, vand, varme og telefon, men også virksomheder, der udfører visse servicefunktioner for eller leverer visse serviceydelser til borgerne, f.eks. i form af afhentning af renovation eller drift af offentlige transportforetagender (baner, sporveje og

rutebiler). - Der må ved vurderingen af den totale refusionsordning sondres mellem offentlige forsyningsvirksomheder, hvis leverancer er omfattet af afgiftspligten, og offentlige forsyningsvirksomheder, der leverer afgiftsfri ydelser.

4. For så vidt angår de offentlige forsyningsvirksomheder, hvis leverancer er omfattet af momslovens afgiftspligt, ville det ikke gøre nogen større forskel, om de bliver omfattet af en særlig ordning for offentlige institutioner og virksomheder eller ej. De skal under alle omstændigheder registreres og opkræve afgift af deres afsætning. Hvis f.eks. et kommunalt elværk er registreret på samme vilkår som private, skal det opkræve afgift af leverancer til institutioner under den pågældende kommune, medens det ville være fritaget herfor, hvis det kom ind under den særlige ordning for offentlige institutioner og virksomheder. Da samtlige de offentlige institutioner og virksomheder, som modtager strøm fra det pågældende værk, efter den totale refusionsordning ville være berettiget til refusion af den betalte moms, bliver der kun tale om en ren regnskabsteknisk forskel. Det provenumæssige resultat for staten og dermed også det økonomiske resultat for kommunerne ville være upåvirket af, om det offentlige værk skulle følge momslovens almindelige regler for private virksomheder, eller om det skulle følge de ovenfor skitserede regler for offentlige virksomheder og institutioner.

5. Mere kompliceret bliver det imidlertid, når man drager offentlige forsyningsvirksomheder, som afsætter afgiftsfri ydelser, med ind i billedet. Som eksempel kan tages offentlige transportforetagender som Københavns Sporveje. Københavns Sporveje har i dag ikke fradragsret for moms på de indkøb, sporvejene foretager. Sporvejene er i denne henseende ligestillet med alle andre transportforetagender, som befordrer personer; den manglende fradragsret hænger ganske enkelt sammen med, at befordring af personer er en afgiftsfri ydelse. (Der ses herved bort fra den delvise fradragsret for busser, der tillige transporterer gods eller har afgiftspligt-

ge indtægter fra udlejning af reklameplads). Som et andet eksempel kunne nævnes D. S. B.

Den totale refusionsordning ville imidlertid medføre, at Københavns Sporveje og D. S. B. som enhver anden offentlig institution eller virksomhed ville få refusion af den erlagte moms på alle indkøb og herved ville blive stillet bedre i momsmæssig henseende end private transportvirksomheder. En sådan særbehandling af offentlige transportvirksomheder, som dels ville begunstige disse i forhold til private foretagender, dels ville begunstige borgerne i de områder, hvor trafikbesørgelsen er offentlig, ville næppe være acceptabel.

6. Allerede dette synes at vise, at den totale refusionsordning i sin konsekvente form ikke er brugbar. Det ville være nødvendigt at begrænse ordningen for ikke at skabe nye neutralitetsproblemer.

Begrænser man refusionsordningen således, at den ikke gælder offentlige institutioner og virksomheder, der afsætter afgiftsfri ydelser, vil dette få betydning for vurderingen af, hvordan reglerne skulle være for offentlige forsyningsvirksomheder, der afsætter afgiftspligtige ydelser. Hvis vi holder os til eksemplet med sporvejene, synes det klart, at en undtagelse af disse fra refusionsordningen må få den virkning, at elværkerne bør gå efter reglerne for almindelige registrerede virksomheder og altså beregne afgift af leverancer til andre grene af kommunen. Ellers ville sporvejene alligevel slippe for afgift af elektriciteten. Man må formentlig nå til det resultat, at al egentlig forsyningsvirksomhed i givet fald skulle holdes uden for den totale refusionsordning.

7. Som et andet eksempel kan nævnes kommunernes opførelse og udlejning af beboelsesejendomme. Den totale refusionsordning ville medføre, at kommunen ville miste den afgiftsmæssige fordel ved at lade egne håndværkere udføre f. eks. reparationsarbejder på boligejendomme fremfor at antage fremmede mestre. Resultatet ville imidlertid blive, at den kommunale institution, som udlejer boliger, ville blive bedre stillet end andre ud-

lejere - såvel private som sociale selskaber - fordi den undgik momsbelastningen på ejendommens opførelse og drift.

8. Den totale refusionsordning ville medføre, at offentlige skoler, hospitaler, børnehjem og vuggestuer blev fritaget for afgiftsbelastning, medens tilsvarende private institutioner fortsat ville være belastet med moms på deres indkøb. Dette ville medføre betydelige uligheder, og det måtte påregnes, at sådanne institutioner ville presse på for at få refusionsreglen udvidet til ikke alene at gælde kommunale og statslige institutioner, men også private eller i hvert fald halvoffentlige institutioner. Det ville utvivlsomt være vanskeligt at opretholde en regel, hvorefter de kommunale hospitaler fik fuld refusion, hvorimod det samme ikke skulle gælde f.eks. Sankt Lukas Stiftelsen og Diakonissestiftelsen.

9. For statsinstitutioners vedkommende vil en refusionsordning ikke påvirke statens samlede finansielle stilling, idet refusionsordningen blot vil betyde overførsel af midler mellem forskellige konti på statsregnskabet. Ordningen vil imidlertid indebære en forøgelse af regnskabsførelsen, idet samtlige statsinstitutioner måtte til at føre specielle konti for moms på indkøb.

10. En gennemførelse af den totale refusionsordning vil ikke indebære et provenutab for det offentlige taget som helhed, idet statens udgift ved refusionsordningen vil modsvares af det momsbeløb, der refunderes kommunerne.

Den samlede godtgørelse, der efter den totale refusionsordning skal udbetales til kommunerne, vil antagelig andrage et beløb af størrelsesordenen 200-300 mill. kr. årligt. En isoleret gennemførelse af ordningen vil derfor ikke kunne undgå at få mærkbar indflydelse på den økonomiske politik.

11. I det følgende vil det blive drøftet, hvorvidt det ville være hensigtsmæssigt at søge en refusionsordning anvendt på begrænsede områder som et led i en løsning af spørgsmålet om kommunernes stilling under merværdiafgiften. Man tænker herved på, om refusionssystemet kunne anvendes på sådanne områder uden for de egentlige forsyningsvirksomheder, hvor der måtte siges at foreligge en konkurrencesituation mellem en offentlig og en privat virksomhed.

Momslovens regler vedrørende statslige og kommunale virksomheder kunne i givet fald skitseres således:

- a. Alle kommunale og statslige virksomheder og institutioner skal opkræve afgift efter lovens almindelige regler af deres afsætning af varer og afgiftspligtige ydelser.
- b. Offentlige forsyningsvirksomheder skal foruden af deres afsætning til andre også svare afgift af udtagelse af varer og afgiftspligtige ydelser til statens eller kommunens eget brug efter samme regler som private virksomheder (altså afsmitning).
- c. Andre kommunale og statslige virksomheder og institutioner end offentlige forsyningsvirksomheder skal derimod ikke svare afgift af varer og afgiftspligtige ydelser, som fremstilles eller præsteres til den pågældende kommunes eller statens eget brug (ingen afsmitning).
- d. I tilfælde, hvor det fastslås, at der foreligger konkurrence af væsentlig betydning mellem en offentlig og en privat virksomhed, skal der efter nærmere fastsatte regler ydes det offentlige refusion af den betalte afgift på indkøbene.

Vanskelighederne består imidlertid i at fastsætte de under punkt d nævnte refusionsregler.

12. Refusionsreglerne skulle i princippet fastsættes således, at der på det område, hvor det af konkurrencemæssige grunde blev anset for nødvendigt at etablere en refusionsordning, skulle gives refusion netop i det omfang, det ville være nødvendigt for at ophæve den offentlige institutions interesse i af afgiftsmæssige hensyn selv at fremstille varer eller udføre afgiftspligtige tjenesteydelser.

Man kan sige, at den her skitserede begrænsede refusionsordning i mangt og meget vil være en parallel til en ordning, hvorefter afsmitningen faldt bort, men hvor det kunne pålægges kommunerne at lade sig registrere og svare afgift af leverancer til eget brug, hvor konkurrenceforholdene gjorde dette nødvendigt. Ved refusionsordningen søger man blot at løse problemerne ved at give kommunerne penge tilbage, medens man ved registreringsordningen (§ 3, stk. 2) pålægger kommunerne en forøget afgiftsbetaling.

Vanskelighederne ved en partiel refusionsordning synes imidlertid - trods den nævnte parallellitet - at være større end ved en partiel registreringsordning.

13. Et partielt pålæg til offentlige institutioner om at lade sig registrere måtte gå ud på, at institutionerne skulle afgiftsberigtige fremstillingen til eget brug af en bestemt vare eller tjenesteydelse. En sådan afgrænsning kunne formentlig i princippet foretages nogenlunde klart, men naturligvis vil også dette frembyde både principielle og praktiske problemer. Man skal ikke på dette sted komme nærmere ind herpå, idet den partielle registreringsordning er behandlet i bilag 4.

Derimod ville det ikke være helt så klart, hvilke indkøb til det offentlige en partiel refusionsordning skulle omfatte for at udligne eventuelle afgiftsmæssige konkurrenceforvridninger på et bestemt område.

I det følgende anføres nogle eksempler på vanskelighederne med afgrænsningen.

14. Det er af de grafiske fag blevet anført, at der med udviklingen af den moderne teknik med kontoroffsettryk er blevet påført bogtrykkerne en konkurrence, og at denne konkurrence er blevet forstærket ved, at ikke registrerede virksomheder - herunder offentlige institutioner - som anskaffer offsetudstyr, opnår en afgiftsmæssig besparelse. Det bemærkes, at den afgiftsmæssige ulighed ikke gør sig gældende for registrerede virksom-

heders egen fremstilling af tryksager, idet virksomheden har fradragsret for afgiften på indkøbte tryksager.

En refusionsordning, der alene omfatter de tryksager, som faktisk fremstilles af den offentlige institution, vil forringe de private trykkeriers konkurrencemuligheder, fordi den afgiftsmæssige fordel ved egen produktion ville blive større, end tilfældet er nu. Refusionen måtte - hvis den skulle hjælpe på konkurrenceforholdene - omfatte tryksager, som kommunen køber hos bogtrykkere. Hvis man heraf drog den konsekvens, at den kommune, der havde trykkeri, kunne få refunderet afgift af enhver tryksag - herunder f. eks. bøger til skoler og biblioteker - som den indkøber, ville man have åbnet mulighed for refusion i langt større omfang end nødvendigt for at udligne konkurrenceforholdene.

15. For ikke at komme for langt ud måtte man søge at begrænse de former for tryksager, for hvilke refusion kunne opnås. Refusionen måtte begrænses til de arter af tryksager, hvor en refusion skønnedes nødvendig af konkurrencemæssige grunde, d. v. s. sådanne arter af tryksager, der sædvanemæssigt eller faktisk fremstilles på kommunale kontortrykkerier. En sådan afgrænsning kunne ikke lægges fast én gang for alle, men måtte stadig tages op til revision bl. a. under hensyn til den tekniske udvikling.

Refusionsordningen burde vel i givet fald omfatte blanketter o. lign. samt offentlige beretninger og betænkninger, idet disse ofte fremstilles i offsettryk. Derimod ville der næppe være grund til at lade en eventuel refusionsordning omfatte bøger til biblioteker og skoler.

16. Over for de kommuner, som ikke har eget offsettrykkeri, ville det være urimeligt kun at lade en refusionsordning omfatte kommuner, som har eget trykkeri. Set fra erhvervslivets synspunkt ville en sådan begrænsning af en refusionsordning også være meget uheldig, idet den ville gøre kommunernes incitament til at anskaffe eget trykkeri større, end det er i dag. Ved at fremstille egne tryksager sparer en kommune i øjeblikket kun en del af afgiften på de fremstillede varer. Under en refusionsordning,

der kun omfattede kommuner med egen produktion, ville andre kommuner ved at optage en produktion kunne spare afgiften fuldt ud, ikke alene på denne produktion, men også på sine indkøb af tilsvarende varer.

17. På ganske tilsvarende måde ville forholdene være for refusionsordninger inden for andre områder af den kommunale virksomhed. En refusionsordning, der skulle beskytte erhvervslivet mod virkninger af den ulige stilling i afgiftsmæssig henseende over for kommunale håndværks- og vejafdelinger, kunne ikke begrænses til det arbejde, som de pågældende kommunale afdelinger faktisk udfører. Den måtte omfatte alt håndværksarbejde og vejarbejde, som kommunerne får udført.

18. En partiel refusionsordning ville altså få den ejendommelige konsekvens, at samtlige kommuner ville få forøget deres refusion fra staten, hvis blot enkelte kommuner optager en fremstilling af varer eller ydelser i et sådant omfang, at det i det pågældende tilfælde må fastslås, at der herved påføres det private erhvervsliv en ikke uvæsentlig konkurrence. Enhver kommune vil derfor under en partiel refusionsordning være interesseret i, at enten den selv eller en anden kommune optager en vis produktion, således at der kan blive gennemført refusionsordning for det pågældende område. Ordningen kan derfor i sig selv tilskynde kommunerne til at optage konkurrence med erhvervslivet på stadig flere områder. Man kan således rejse det spørgsmål, om den ikke ville være ringere for erhvervslivet som helhed end den ordning, som gælder i dag. Den partielle refusionsordning ville i øvrigt ligesom den totale refusionsordning på visse områder medføre manglende neutralitet i forholdet mellem kommunerne og tilsvarende private eller selvejende virksomheder. Dette gælder således persontransportvirksomhed, udlejningsejendomme, skoler, hospitaler, børnehjem og vuggestuer.

19. En partiel refusionsordning vil medføre en betydelig forøgelse af regnskabsførelsen for kommunale institutioner, idet det - for at få refunderet afgift - vil være nødvendigt i regnskabet for enhver kommunal institution, der anvender varer eller ydelser, der omfattes af refusionsordningen, at føre særskilte konti for moms på indkøb, for hvilke der ydes refusion. Da det efter den partielle refusionsordning kun vil være bestemte arter af varer og ydelser, for hvilke refusion gives, vil det derfor være nødvendigt for hver enkelt regnskabsfører at holde styr på refusionsordningens omfang og sortere alle indkøb i refusionsberettigede og ikke refusionsberettigede.

20. Det er ikke alene offentlige uregistrerede institutioner, der ved at fremstille varer eller ydelser til eget brug kan påføre private virksomheder, som fremstiller tilsvarende varer og ydelser, en konkurrence. Det samme gælder private virksomheder som f.eks. banker, sparekasser, forsikringsselskaber og virksomheder, der driver persontrafik. Dette har netop fundet udtryk i den nuværende § 3, stk. 2, i momsloven, hvorefter der kan pålægges sådanne private foretagender pligt til at foretage berigtigelse af fremstilling til eget brug på samme måde, som pålæg kan meddeles offentlige institutioner.

Det ville være mærkeligt at søge de samme konkurrenceproblemer løst ved en tilbagebetalingsordning, hvor det drejer sig om den offentlige sektor, men ved en forøgelse af afgiftsbetalingen, hvor det drejer sig om den private sektor. Det må forudses, at private virksomheder af den omhandlede art i givet fald ville presse på for at opnå en tilsvarende gunstige stilling.

21. Det er ikke muligt at angive, hvor meget en partiel refusionsordning ville komme til at koste staten. Det må imidlertid på grundlag af det foran anførte antages, at det ville dreje sig om væsentlige og efterhånden voksende beløb. En partiel refusionsordning ville være i strid med udvalgets kommissorium, idet den vil påføre statskassen et større provenutab, end hvad der følger af løsning B i redegørelsen af 28. oktober 1968.

Registreringspålæg til kommunerne
("registreringsordningen").

1. Der vil her blive givet en fremstilling af de fordele og ulemper, som vil være forbundet med at søge problemerne omkring de offentlige institutions stilling under momssystemet løst gennem en "registreringsordning", d. v. s. at det i større eller mindre omfang pålægges offentlige institutioner at lade sig registrere og svare afgift af varer og afgiftspligtige ydelser, der fremstilles eller præsteres til det offentliges eget brug.

Det forudsættes, at de nuværende afsmitningsregler falder bort for det offentliges vedkommende (bortset fra forsyningsvirksomheder). Det vil herefter ikke mere være afgørende for spørgsmålet, om det offentlige skal betale afgift af sin fremstilling til eget brug, at der er afsætning til andre. Det afgørende bliver, om den offentlige fremstilling sker i konkurrence med private virksomheder. En sådan løsning kunne man kalde "registreringsordningen" eller "§ 3, stk. 2-løsningen", idet afsmitningens afskaffelse ledsages af en udbygning af den ordning vedrørende registreringspålæg, som allerede gælder efter merværdiafgiftslovens § 3, stk. 2. Efter denne bestemmelse kan finansministeren "pålægge virksomheder, herunder foreninger og offentlige institutioner, der ikke afsætter varer og afgiftspligtige ydelser, at svare afgift af varer og ydelser, der præsteres til virksomhedens eget brug, for så vidt dette skønnes nødvendigt af hensyn til virksomheder, der afsætter tilsvarende varer og ydelser."

Som anført i bilag 3 minder den dér behandlede refusionsordning og registreringsordningen i mangt og meget om hinanden, idet en række af problemerne ved de to løsninger vil være af samme karakter. Den afgøren-

de forskel er imidlertid, at man ved refusionsordningen søger at løse problemerne ved at give kommunerne penge tilbage, medens man ved registreringsordningen (§ 3, stk. 2) pålægger kommunerne en forøget afgiftsbetaling.

2. En parallel til den ordning, der i bilag 3 er omtalt som den totale refusionsordning, ville være at pålægge det offentlige at svare afgift af alle varer og afgiftspligtige ydelser, som blev fremstillet eller præsteret til det offentliges eget brug - uanset om der finder nogen afsætning sted fra den pågældende institution.

Da afgiftspligten efter momsloven ikke blot omfatter varer, men også en lang række tjenesteydelser, som i vidt omfang udføres af den, der bruger ydelserne, ville en sådan udvidelse af pligten til registrering og afgiftsbetaling føre meget vidt. F.eks. er maskinskrivning, duplikering, fotokopiering og kuvertering af breve omfattet af afgiftspligten efter momslovens § 2; der skal altså betales afgift, når en virksomhed erhvervsmæssigt udfører sådant arbejde for andre. Et totalt registreringspålæg til offentlige institutioner ville altså medføre, at institutionerne skulle svare afgift af en kalkuleret værdi af alt det arbejde af nævnte art, som foregår i institutionernes skrivestuer m.v. På tilsvarende måde ville det under et totalt registreringssystem påhvile offentlige institutioner at betale afgift af en hver form for rengøring, som blev udført af institutionens eget personale - f.eks. gadefejning, afstøvning og gulvvask. Det ville strengt taget også betyde, at der skulle betales afgift, når en af personalet lægger en skovfuld koks i kakkelovnen.

Det må kunne fastslås, at en så vidtgående pligt for offentlige institutioner til at svare afgift af varer og ydelser, der fremstilles og præsteres til eget brug, ikke ville kunne anvendes i praksis. Hertil kommer, at en sådan ordning ville skyde langt over målet, der blot er at hindre, at det offentlige selv overtager funktioner for derved at spare afgift. Hvis det overhovedet var muligt at tilrettelægge en ordning af den omhandlede karakter, ville den komme til at belaste kommunerne med et afgiftsbeløb, som utvivlsomt ville være af en betydelig størrelse.

3. I det følgende vil man belyse, hvorledes en partiel registreringsordning kunne anvendes som et led i løsningen af spørgsmålet om kommunernes stilling under merværdiafgiften. Man forudsætter herved registreringspålæg for varer og ydelser, der fremstilles og præsteres til det offentliges eget brug, anvendt på sådanne områder, hvor der måtte siges at foreligge en konkurrencesituation mellem en offentlig og en privat virksomhed.

Momslovens regler vedrørende statslige og kommunale virksomheder kunne ved den partielle registreringsordning tænkes udformet således:

- a. Alle kommunale og statslige virksomheder og institutioner skal opkræve afgift efter lovens almindelige regler af deres afsætning af varer og afgiftspligtige ydelser.
- b. Offentlige forsyningsvirksomheder skal foruden af deres afsætning til andre også svare afgift af udtagelse af varer og afgiftspligtige ydelser til statens eller kommunens eget brug efter samme regler som private virksomheder (altså afsmitning).
- c. Andre kommunale og statslige virksomheder og institutioner end offentlige forsyningsvirksomheder skal derimod ikke svare afgift af varer og afgiftspligtige ydelser, som fremstilles eller præsteres til den pågældende kommunes eller statens eget brug (ingen afsmitning).
- d. I tilfælde, hvor det fastslås, at der på væsentlige områder på grund af afgiftsreglerne er en særlig tilskyndelse for offentlige myndigheder til selv at producere varer eller afgiftspligtige ydelser, skal der pålægges den offentlige virksomhed pligt til at svare afgift af varer og ydelser, der fremstilles eller præsteres til det offentliges eget brug. Pligten til at svare afgift skal gælde, uanset om den offentlige institution har afsætning af de pågældende varer og ydelser eller udelukkende anvender dem til det offentliges brug.

4. De særlige regler om den partielle registrering skulle i princippet udformes således, at der på de områder, hvor det af konkurrencemæssige grunde blev anset for nødvendigt at etablere afgiftsmæssig ligestilling, skulle pålægges offentlige institutioner pligt til at svare afgift af varer og ydel-

ser til eget brug netop i det omfang, dette ville være nødvendigt for at op-
hæve den offentlige institutions interesse i af afgiftsmæssige hensyn selv at
fremstille varerne eller ydelserne.

Et pålæg til en offentlig institution om at svare afgift af varer og
ydelser til eget brug ville naturligvis medføre, at institutionen for dette
område i princippet måtte stilles som alle andre registrerede virksomhe-
der med hensyn til fradragsret for indgående afgift.

5. Hvis man skal give pålæg til det offentlige om at betale afgift af vis-
se varer og ydelser, som det offentlige fremstiller eller præsterer til sit
eget brug, melder sig først det spørgsmål, om et sådant pålæg skulle gi-
ves generelt eller specielt til hver enkelt institution.

Ved et generelt pålæg tænker man på et pålæg, som kom til at om-
fatte samtlige de offentlige institutioner over hele landet, der fremstiller
eller præsterer de varer og ydelser, som skulle være omfattet af pålægget.
Et sådant pålæg måtte i givet fald udfærdiges i form af en ministeriel be-
kendtgørelse. Et specielt pålæg skulle derimod kun rettes mod den eller de
enkelte institutioner, som måtte anses i særlig grad at påføre private er-
hvervsvirksomheder en konkurrence, som var betinget af den afgiftsmæssige
forskelsbehandling.

Under en partiel refusionsordning ville der ikke være tvivl om, at
refusionsretten måtte gælde samtlige kommuners indkøb af de refusionsbe-
rettigede varer og ydelser. Ellers ville man give de kommuner, som op-
tog en produktion af den pågældende art, en urimelig fordel frem for an-
dre kommuner.

Noget taler derimod for, at et eventuelt registreringspålæg burde kun-
ne gives enten generelt eller specielt. Et strengt ligelighedssynspunkt skul-
le naturligvis føre til, at der kun blev givet generelle pålæg, men man kan
næppe se bort fra, at der kan være tilfælde, hvor en konkurrencesituation
kun er af rent lokal karakter, og hvor et generelt pålæg derfor ville kunne
påføre det offentlige ulemper, uden at det private erhvervsliv opnåede for-
dele, som stod i rimeligt forhold hertil.

6. Som nævnt under punkt 1 findes der allerede i den gældende momslovs § 3, stk. 2, en bestemmelse, hvorefter det kan pålægges virksomheder, der ikke afsætter afgiftspligtige varer og ydelser, at afgiftsberigtige varer og ydelser til eget brug. Denne bestemmelse omfatter såvel private virksomheder som offentlige virksomheder og institutioner.

Allerede før momslovens ikrafttræden henstillede Entreprenørforeningen, at § 3, stk. 2, blev anvendt til at pålægge kommuner, der "i et vist nærmere bestemt omfang" udfører "entreprenørarbejder i eget regi eller har egen grusgrav, flisefabrik e. lign.", at svare merværdiafgift heraf.

Endvidere henstillede en række organisationer inden for den grafiske branche, at det blev pålagt ikke grafiske virksomheder - herunder også offentlige institutioner - som fremstiller grafiske varer til eget brug, at svare afgift af disse varer. Det blev i henvendelsen præciseret, at man alene sigtede på varer fremstillet med anvendelse af "grafiske maskiner, såsom bogtryk- og offsetmaskiner, skære-, paknings- og emballeringsmaskiner, og processen med varernes færdiggørelse og distribution, og ikke om varer, som fremstilles og færdiggøres på kontormæssig vis på almindelige kontorskrivemaskiner, kontorduplikerings-, adressografmaskiner o. lign."

De omtalte henvendelser blev ikke imødekommet, idet der fra finansministeriets side blev henvist til, at § 3, stk. 2, ikke ville kunne anvendes til generelt at pålægge virksomheder og offentlige institutioner pligt til at svare afgift i videre omfang, end hvad der følger af lovens almindelige regler. Der blev henvist til bemærkningerne til den pågældende bestemmelse i lovforslaget, hvorefter bestemmelsen kun er forudsat anvendt i tilfælde, hvor konkurrencemæssige hensyn i særlig grad taler derfor.

Endvidere henvistes til folketingsudvalgets beretning af 28. september 1965, (Folketingstidende 1964/65, tillæg B, sp. 1361 ff.). Det er her anført, at bestemmelsen navnlig er "tænkt at skulle anvendes i tilfælde, hvor registrerede virksomheder fremsætter krav herom og samtidig er i stand til at påvise, at deres afsætning til ikke registrerede virksomheder, herunder kommunale institutioner, hæmmes af, at aftagerne i øget omfang er indstillet på selv at fremstille de pågældende varer eller udføre de pågældende arbejder til eget brug."

Det anføres videre i beretningen, at spørgsmålet om, hvorvidt der ville blive meddelt kommunerne pålæg, for det første må "afhænge af, i hvilket omfang der fremsættes krav herom fra erhvervslivets side, og dernæst af en konkret vurdering af, om der i det enkelte tilfælde påføres erhvervslivet en ubillig konkurrence."

7. Foruden de ovennævnte henvendelser om anvendelse af § 3, stk. 2, modtog finansministeriet i foråret 1967 en henvendelse fra en større virksomhed i rengøringsbranchen. Virksomheden pegede på de følger, som afgiftspligten for entreprenørmæssigt udført rengøring af bygninger og lokaler kunne få for virksomheden, idet halvdelen af dens omsætning vedrørte rengøring for ikke registreringspligtige statslige og kommunale institutioner m.v. Virksomheden henviste til, at den hidtil havde udført rengøringsarbejdet på en række sygehuse, men at den havde kendskab til, at nogle sygehuse i forbindelse med merværdiafgiftens gennemførelse arbejdede med planer om selv at overtage rengøringen.

Henvendelsen gav anledning til, at finansministeriet henledte Sygehusforeningens opmærksomhed på bestemmelsen i lovens § 3, stk. 2, og tilføjede, at denne bestemmelse ville kunne bringes i anvendelse på sygehuse, der hidtil har ladet rengøringsarbejde udføre af selvstændige rengøringsselskaber, men som går over til at lade arbejdet udføre af eget personale.

8. Det eneste tilfælde, hvor § 3, stk. 2, faktisk er blevet anvendt, vedrører ikke den offentlige sektor, men privat byggeri til salg eller udlejning. Pålægget om registreringspligt findes i finansministeriets bekendtgørelse nr. 359 af 1. juli 1969.

Efter merværdiafgiftslovens § 3, stk. 1, omfatter pligten til at lade sig registrere og svare afgift den, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed med afsætning af de i § 2 omhandlede varer og ydelser. Fast ejendom er ikke vare i lovens forstand, og den håndværker, som på egen grund opfører et hus til salg, er derfor ikke registreringspligtig for dette forhold efter lovens almindelige bestemmelser. Udfører han tillige arbejde på

fremmede huse, er han registreringspligtig, fordi han derved afsætter en afgiftspligtig ydelse (byggearbejde), og han skal så i kraft af afsmitningsreglen betale afgift af arbejdet på det hus, han opfører på egen grund.

Der opstod herved et særligt incitament til, at bygningshåndværkere kunne specialisere sig i udelukkende at opføre huse til salg på egne grunde. Derved slap de uden om registreringspligten og sparede afgift af det arbejde, som blev udført af dem selv og de i virksomheden ansatte.

For at hindre en videre udvikling i denne retning blev der ved nævnte bekendtgørelse givet pålæg om, at "den, der på egen grund opfører bygninger til salg eller udlejning, skal svare afgift af det arbejde ved projekteringen og opførelsen, som udføres af den pågældende og dennes personale, samt af de materialer, der anvendes til dette arbejde."

9. Har man fastslået, at det i et foreliggende tilfælde er nødvendigt at meddele registreringspålæg (generelt eller specielt) inden for et eller andet offentligt område, bliver det næste spørgsmål, hvorledes man skal afgrænse pålæggets rækkevidde. Med andre ord: Kan pålægget i givet fald udstedes således, at det omfatter samtlige funktioner, som udøves af en offentlig institution (eller af offentlige institutioner af den pågældende art). Eller skal pålægget udstedes således, at det kun omfatter nærmere angivne varer og ydelser, som fremstilles og præsteres af den eller de pågældende institutioner.

Praktisk-administrative hensyn taler stærkt for at benytte den førstnævnte fremgangsmåde, altså at lægge afgift på institutionen som helhed. Herved ville man komme helt uden om afgrænsningsproblemerne og kunne lægge institutionens samlede regnskab til grund for afgiftsberigtigelsen. Alligevel må det i mange tilfælde anses for udelukket at benytte denne fremgangsmåde, fordi man derved ville pålægge kommunerne at svare afgift af funktioner, der efter lovens almindelige regler ikke er afgiftspligtige; der tænkes herved navnlig på de funktioner af offentlig-retlig eller offentlig-administrativ karakter, som i mange tilfælde er den væsentligste del af de opgaver, som den offentlige institution varetager.

Hertil kommer, at institutionsinddelingen ikke er den samme i alle kommuner, således at et bestemt navn - f. eks. bygningsdirektorat - kan dække over institutioner med meget forskelligt funktionsområde. Det følger allerede heraf, at det heller ikke ville være muligt at benytte en metode, hvorefter man pålagde visse institutioner at svare afgift af samtlige funktioner bortset fra nærmere angivne undtagelser.

10. Der kan altså næppe være tvivl om, at man ved udstedelsen af pålæg - på samme måde som det er sket i bekendtgørelsen om byggeri på egne grunde - positivt måtte angive hvilke varer og ydelser, som den eller de pågældende institutioner skulle svare afgift af. Dette ville i øvrigt være i overensstemmelse med lovens almindelige princip for så vidt angår tjenesteydelser, idet lovens § 2, stk. 2, netop opregner de former for ydelser, der er omfattet af afgiften.

Hvis det blev besluttet at lægge afgift på det offentlige fremstilling af tryksager til eget brug, måtte man formentlig kunne anvende en afgrænsning af den karakter, som de grafiske fag har peget på i den under punkt 6 citerede henvendelse.

Skulle det blive besluttet at lægge afgift på vejarbejder, som udføres af kommunernes vejafdelinger, måtte man nærmere angive arten af de arbejder, som pålægget skulle omfatte. Det skulle fastslås, dels hvad der var at betragte som vej, dels hvilke arbejder på vej, pålægget skulle omfatte, f. eks. nyanlæg, reparation, vedligeholdelse, grusning, snerydning m.v. De afgrænsningsproblemer, som i givet fald ville opstå, vil i visse henseender være af samme art som de problemer, der er knyttet til det svenske system med reduceret afgiftssats for visse anlægsarbejder. Det må dog understreges, at afgrænsningsproblemerne under et system som det svenske er aktuelle ikke alene for vejmyndighederne, men også for samtlige private virksomheder, der beskæftiger sig med vejentrepriser. I et system med registreringspålæg vil afgrænsningsproblemerne derimod kun vedrøre de offentlige myndigheder, som er omfattet af pålægget.

Afgrænsningsproblemerne vil frembyde de største vanskeligheder, hvor man skal lægge en sontring mellem afgiftspligtige og afgiftsfri funk-

tioner ind i en offentlig institution med blandede funktioner. Hvor det drejer sig om en offentlig virksomhed, der er oprettet specielt med produktion eller udførelse af afgiftspligtige tjenesteydelser for øje - f.eks. en asfaltfabrik, en betonvarefabrik, en klædefabrik eller et vaskeri - skulle afgrænsningsproblemerne være minimale. Et pålæg om afgiftsbetaling vil i sådanne tilfælde formentlig i realiteten være et pålæg om merværdiafgift på hele institutionens regnskab.

11. Foruden spørgsmålet om, hvorledes man skal afgrænse de områder, på hvilke offentlige institutioner skal betale afgift af varer m.v. til eget brug, bliver der spørgsmål om, hvorledes man skal opgøre det beløb, hvoraf afgift skal beregnes.

Ifølge merværdiafgiftslovens § 8, stk. 1, skal afgiften af varer og ydelser, der anvendes af en virksomheds indehaver, beregnes på grundlag af indkøbsprisen eller fremstillingsprisen. Et pålæg til en kommunal institution om at svare afgift af varer og ydelser til eget brug betyder altså, at der skal svares afgift af fremstillingsprisen for de varer og ydelser, som anvendes til dækning af den pågældende kommunes eget behov.

Offentlige institutioner, der måtte blive omfattet af et pålæg om at svare afgift, skal således opgøre den samlede fremstillingspris for de varer og ydelser, hvoraf der skal svares afgift. Hvor det drejer sig om de foran omtalte egentlige offentlige produktionsvirksomheder - asfaltfabrikker m.v. - kan man formentlig enten opgøre de samlede omkostninger i perioden eller opgøre den afgiftspligtige værdi på grundlag af kalkulerede enhedspriser på de leverede færdigvarer. Dette kan næppe tænkes at volde særlige problemer.

Problemerne kommer derimod, hvor det drejer sig om de blandede offentlige institutioner, der kun delvis kan blive omfattet af et afgiftspålæg.

I et vist omfang vil allerede eksisterende regnskabsmæssige opgørelser formentlig kunne være grundlag for afgiftsberigtigelsen. Dette gælder således, hvor der er et mellemregnskab mellem de forskellige grene af en kommunes forvaltning eller mellem forskellige afdelinger af en institution.

For så vidt angår vejarbejderne sker der allerede af hensyn til refusionen fra vejfonden en særskilt regnskabsmæssig opgørelse over omkostningerne for visse arbejder. Dette gælder således anlæg af hovedlandeveje og vejarbejder, hvortil der ydes særskilt vejfondstilskud. Disse opgørelser omfatter ikke altid alle generalomkostninger, f. eks. forrentning og afskrivning af materiel, og angiver derfor ikke i deres nuværende form det beløb hvoraf der i givet fald skulle betales afgift.

For så vidt angår det store antal vejarbejder foretages der som regel ikke nogen videregående regnskabsmæssig opgørelse af omkostningerne for de enkelte vejarbejder, idet man af hensyn til statsrefusionen blot skal opgøre de samlede omkostninger i hovedkonti. Opgørelsen kan således også omfatte de offentlig-retlige og offentlig-administrative funktioner, som varetages af de kommunale vejvæsener, og som ikke kan være omfattet af et afgiftspålæg.

Selv om det utvivlsomt ville være forbundet med et merarbejde, kan det næppe siges at være umuligt at foretage en udvidelse af de arbejdsområder, for hvilke en regnskabsmæssig opgørelse af omkostningerne foretages. Det bemærkes herved, at en opgørelse over omkostningerne med anvendelse af fordelingsnormer vil være tilstrækkelig.

Som eksempel på de vanskeligheder, som i givet fald kunne opstå, kan nævnes, at de fastlønnede kommunale vejtmænd foruden at føre tilsyn med vejene også foretager visse mindre vedligeholdelsesarbejder. Man kan næppe se bort fra, at det af praktiske grunde kan blive nødvendigt at tilpasse afgiftspålæggets omfang efter de muligheder, der foreligger for at opgøre afgiftsbeløbets størrelse.

12. En partiel registreringsordning vil kun belaste regnskabsførelsen i de enkelte institutioner, som bliver omfattet af et afgiftspålæg. Ingen andre offentlige institutioner behøver at interessere sig for ordningen.

Den partielle registreringsordning vil som nævnt i realiteten bestå i, at man kombinerer en ændring af reglerne vedrørende kommunernes momsmæssige placering med en udbygning af den ordning vedrørende regi-

streringspålæg, som allerede gælder efter momslovens § 3, stk. 2. Den nævnte lovbestemmelse vedrører ikke alene offentlige institutioner, men og så private virksomheder, som kun producerer varer eller præsterer ydelser til eget brug, og som derfor ikke efter de almindelige regler er registreringspligtige.

De offentlige institutioners stilling
under den svenske merværdiafgift.

1. I redegørelsen vedrørende kommunemoms af 28. oktober 1968 er der redegjort for, hvorledes spørgsmålet om de offentlige institutioners stilling var løst i den svenske forordning om merværdiskat, således som den var vedtaget af den svenske rigsdag i foråret 1968. Med hensyn til de forud for 1. januar 1969 (hvor den svenske moms trådte i kraft) gældende regler for detailomsen og med hensyn til den svenske moms' forhistorie i øvrigt henvises til den nævnte redegørelses punkt 11, a-d.

I november 1968 og i maj 1969 er der gennemført et par forordninger, som supplerer momsforordningens regler om offentlige virksomheder. I det følgende har man søgt at redegøre for de svenske bestemmelser vedrørende offentlige institutioners afgiftspligt, således som de i deres helhed ser ud efter de gennemførte ændringer. Der er endvidere givet en kort omtale af de særlige svenske reduceringsregler vedrørende beskatningen af bygnings- og anlægsentrepriser. Reduceringsreglerne for anlægsarbejder er i øvrigt nærmere belyst i bilag 2.

2. De bestemmelser i den svenske lov om merværdiskat (forordning nr. 430 af 6. juni 1968), som er af betydning for en belysning af kommunernes og statslige institutioners stilling i afgiftsmæssig henseende, findes i forordningens § 2 og navnlig i anvisningerne til denne paragraf. Det bemærkes i denne sammenhæng, at anvisningerne i svenske forordninger ikke er af samme karakter som bemærkningerne til et dansk lovforslag. Anvisnin-

gerne er en integrerende del af selve forordningen, der uddyber bestemmelserne i forordningens enkelte paragraffer.

Den relevante del af forordningens § 2 har følgende ordlyd:

"Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

- 1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst,
- 2) vara som anges i 8 § 1-5, tjänst som avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5....."

Den relevante del af anvisningerne til § 2 lyder således:

"..... Som yrkesmässig räknas vidare verksamhet som innefattar icke enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst, även om verksamheten icke medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen.

Verksamhet som staten eller kommun bedriver för att uteslutande tillgodose eget behov räknas som yrkesmässig endast när den drives i bolagsform eller liknande. Detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för verksamhet som avser visst gemensamt ändamål. Med kommun förstås även landstingskommun.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägers befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och grupp korsband.

Om särskilda skäl föreligger kan Konungen förordna att statlig verksamhet, som avser eget behov och som ej enligt andra eller tredje stycket är att anse som yrkesmässig, tills vidare skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet."

3. Med det forbehold, som altid må gælde, når man skal fortolke andre landes lovgivning, har man i det følgende - dels på grundlag af foreliggende skriftligt materiale, dels på grundlag af mundtlige oplysninger fra de

svenske myndigheder - forsøgt at klargøre, hvad der ligger i merværdi-skatteforordningens bestemmelser om stat og kommuner.

4. Det kan for det første fastslås, at enhver offentlig virksomhed, der drives i aktieselskabsform, er ubetinget registreringspligtig og skal svare afgift efter samme regler, som gælder for private virksomheder. Tilsvarende gælder, hvis virksomheden på anden måde er etableret som en fra stat eller kommune adskilt selvstændig juridisk person, f.eks. hvis den drives i interessentskabsform, foreningsform eller i stiftelsesform. Her bliver altså alle leverancer fra selskabet, foreningen m.v. - også leverancer til den eller de offentlige myndigheder, der gennem aktiebesiddelse eller på anden måde er parthavere i virksomheden - afgiftspligtige.

5. Det ligger endvidere - efter den i november 1968 skete lovændring - fast, at statsforetagenders godstransport ligeledes er ubetinget registreringspligtig, idet som ovenfor nævnt statsbanernes befordring af gods og postvæsenets befordring af pakker o.lign. altid anses for erhvervsmæssig. Denne ændring var foranlediget af nogle kritiske bemærkninger fremsat af medlemmer af Den svenske Riksdags Bevillningsudskott om manglende konkurrenceneutralitet mellem offentlig og privat virksomhed, idet man i denne forbindelse især henviste til jernbanernes transporter af bl.a. tømmer for domänverket (statsskovbruget).

6. Ser man bort fra de ovenfor under punkt 4 omtalte aktieselskaber m.fl., er en kommunal institution under en enkelt kommune, som kun leverer til dækning af kommunens eget behov, herunder til institutioner under samme kommune, ikke i noget tilfælde registreringspligtig. For eksempel vil en svensk kommunes "gatukontor" ikke være omfattet af afgiftspligten, hvis det kun udfører arbejde på kommunens egne veje. Det samme vil i almindelighed gælde for en statsinstitution, der udelukkende leverer til andre statsinstitutioner.

7. For statsinstitutioners vedkommende er der imidlertid ved den i maj 1969 stedefundne lovændring åbnet mulighed for at statuere registreringspligt. Som ovenfor anført går lovændringen ud på, at Kongen, hvis særlige grunde foreligger, kan fastsætte, at statslig virksomhed, som tager sigte på dækning af statens behov, og som ikke ifølge bestemmelserne i øvrigt anses for erhvervsmæssig, skal anses for erhvervsmæssig virksomhed. Bestemmelsen modsvarer således i princippet den danske momslovs § 3, stk. 2, hvorefter finansministeren under visse forhold kan pålægge bl. a. offentlige institutioner at svare afgift. Den svenske bemyndigelsesbestemmelse kan dog kun anvendes på statsinstitutioner - altså ikke på kommunale.

Det fremgår af de svenske forarbejder, at formålet med den nye svenske lovbestemmelse ikke alene er at tilgodese private virksomheders krav om konkurrenceneutralitet i beskattningen, men også at åbne adgang til momsafløftning for visse statslige virksomheder, som ellers - efter de hidtidige regler - ikke kunne opnå fradrag for betalt moms. Som eksempel nævnes, at Forsvarets Fabrikswerk ved sine leverancer af krigsmateriel til staten efter de hidtil gældende bestemmelser ikke havde mulighed for at få fradrag for indgående afgift på bl. a. materialer og maskiner, uagtet krigsmateriel er undtaget fra afgiftspligten (jfr. forordningens § 8, punkt 2).

8. Leverer en kommunal institution ikke blot til den pågældende kommune selv, men tillige til private, indtræder der registreringspligt m. v., medmindre det kun drejer sig om et enkeltstående tilfælde, eller leverancerne til private er under 10.000 kr. årligt, idet bemærkes, at 10.000 kr.'s grænsen er den almindelige svenske minimumsregel svarende til den danske 5.000 kr.'s grænse. Tilsvarende gælder også statsinstitutioner, som leverer til andre end staten.

Andre offentlige virksomheder end aktieselskaber og dermed ligestillede (herunder offentlige transportforetagender) - jfr. ovenfor - er imidlertid, som det fremgår af den citerede del af anvisningerne til forordnin-

gens § 2, fritaget for afsmitning. Registrerings- og betalingspligten er der for begrænset til den del af leverancerne, som sker til private. Til gengæld følger det af reglerne om fradragsret for indgående afgift, at der kun er fradragsret for så vidt angår den skattepligtige afsætning til private.

9. Til uddybning af reglerne om, hvornår registreringspligt indtræder for offentlige institutioner, har Riksskattenämnden givet følgende anvisning:

"Förutsättning för skattskyldighet är bl a att omsättning sker i yrkesmässig verksamhet. Detta är fallet beträffande statliga och kommunala bolag.

Även den verksamhet som staten driver genom de affärsdrivande verkan bör i princip anses som yrkesmässig.

Beträffande övriga offentliga myndigheter och inrättningar kan generell bedömning inte göras. Bedömningen får här ske från fall till fall. Vid bedömningen kan, i fråga om de affärsdrivande verken och övriga offentliga myndigheter, följande tjäna till ledning.

Som framgår av författningstexten föreligger yrkesmässig verksamhet när verksamheten avser att tillgodose annat än egna behov. Yrkesmässig verksamhet föreligger därför inte vid leverans av varor eller tillhållande av tjänster mellan statliga myndigheter eftersom detta är att anse som tillgodoseande av egna behov. I detta sammanhang kan dock påpekas vad i tredje stycket av punkt 1 av anvisningarna till 2 § MF stadgas om statens järnvägars och postverkets verksamhet.

Om statlig myndighet uteslutande till myndighetens egen personal säljer varor, som förvärvats eller tillverkats för myndighetens eget behov, bör inte heller yrkesmässig verksamhet anses föreligga. Detta gäller även beträffande arbetskläder eller liknande som visserligen inte förvärvats eller tillverkats för eget behov men som säljs till myndighetens personal till självkostnadspris eller därunder. Motsvarande gäller också reparationsarbeten, som myndighetens egen personal kan få utförda vid reparationsverkstäder, avsedda att tillgodose myndighetens eget behov.

Yrkesmässig verksamhet bör inte heller anses föreligga, om en statlig myndighet i servicesyfte till kommunala myndigheter, allmänna inrättningar eller allmänheten försäljer speciell vara, t ex blanketter av olika slag, till ett pris, som motsvarar eller understiger självkostnaden.

Vad ovan uttalats angående statliga myndigheter gäller även kommunala myndigheter och vid transaktioner mellan olika organ inom en kommun.

Inte heller bör yrkesmässig verksamhet anses föreligga om statlig eller kommunal myndighet utför tjänst mot ersättning åt allmänheten i de fall skyldighet föreligger för vederbörande person att låta myndigheten utföra tjänsten i fråga. Detta är fallet t ex beträffande tullverkets undersökningar i samband med lämnande av förhandsbesked.

Som exempel på fall, där yrkesmässig verksamhet får anses föreligga, kan nämnas den försäljning till allmänheten, som sker vid centrala verkstadsskolor och liknande yrkesskolor, liksom de arbetsprestationer, som där utförs åt allmänheten. Detsamma bör gälla den försäljning av ortopediska bandage och proteser, som äger rum vid ortopediska kliniker vid vissa lasarett.

I fråga om statlig eller kommunal myndighets försäljning av egna inventarier bör gälla att denna anses som yrkesmässig i den mån rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt förelegat vid förvärvet av inventariet i fråga eller skulle ha förelegat om MF gällt vid tidpunkten för förvärvet. Detta innebär att i den mån ett inventarium använts av myndigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet enligt MF skall försäljningen anses ingå i den yrkesmässiga verksamheten och i princip medföra skattskyldighet."

10. Vender man sig dernæst til spørgsmålet om, hvordan man i momsmæssig henseende betragter leverancer fra en kommunal institution til andre kommuner eller til staten eller fra en statsinstitution til kommuner, bliver reglerne vanskeligere at trænge til bunds i.

Af det under punkt 4 anførte fremgår, at hvis der er tale om en kommunal eller statslig fællesinstitution, der drives i aktieselskabsform,

interessentskabsform e.lign., bliver alle leverancer - også til de i fællesinstitutionen deltagende interessenter - afgiftspligtige efter de for det private erhvervsliv gældende regler.

Anvisningernes bestemmelser om "økonomisk samgående" for virksomhed "som avser visst gemensamt ändamål" tager altså - så vidt vides sigte på et løsere samarbejde mellem stat og kommune eller mellem kommuner indbyrdes. Det er på den anden side ikke tilstrækkeligt, at f.eks. to kommuner indgår en aftale om, at den ene kommune skal levere varer eller ydelser til den anden. Leverancer, der leveres i kraft af en sådan aftale, medfører registreringspligt m.v. for den leverende kommune i samme omfang som ved leverancer til private, jfr. ovenfor under punkt 8. "Gatukontoret", som udfører arbejde for en anden kommune, skal altså normalt svare afgift af dette arbejde, men ikke for arbejde for sin egen kommune.

Anskaffer derimod to eller flere kommuner i fællesskab vejmaskiner - eventuelt ansætter mandskab i fællesskab - med henblik på bygning eller reparation af veje i de deltagende kommuner, er forholdet dækket af reglen om "økonomisk samgående", og der indtræder ikke afgiftspligt.

11. Som anført i redegørelsen af 28. oktober 1968 har der under drøftelserne om merværdiskatten i den svenske rigsdag ikke været enighed om, hvordan offentlige institutioner burde være stillet i afgiftsmæssig henseende. I udvalgsbetænkningen gav repræsentanter for de borgerlige partier således udtryk for, at erfaringerne vedrørende detailomsen viste, at rigsdagen i 1965 undervurderede konkurrenceaspekterne, og der nævntes eksempler på, at private foretagender er blevet ramt af de lempeligere regler for offentlig virksomhed. Man ønskede derfor en regel om, at offentlige myndigheder og "affärsdrivande verk" i alle tilfælde skulle svare afgift af varer og tjenester, som leveredes fra en statslig myndighed til en anden, fra en kommunal myndighed til en anden eller mellem stat og kommune. Afsmitningsreglen skulle endvidere gælde i fuldt omfang såvel for tjenesteydelser som for varer. Riksskattenämnden ønskedes dog tillagt bemyndigel-

se til at fritage for afsmitning, hvis nogen konkurrencesituation ikke foreligger. - Disse ønsker er blevet gentaget af de borgerlige partier ved de senere foretagne to ændringer af merværdiskatteforordningen. De fremsatte ønsker er dog kun i ringe omfang blevet imødekommet, nemlig kun i form af den under punkt 5 omtalte lovændring, hvorefter statsbanernes og postvæsenets godstransport for andre statsinstitutioner blev afgiftspligtig, og den under punkt 7 omtalte lovændring om muligheden for at pålægge statslige virksomheder registreringspligt.

Dog bør det i denne forbindelse nævnes, at der forud for momsens ikrafttræden i Sverige blev udsendt et cirkulære, hvorefter statslige virksomheder ved sammenligning af indhentede tilbud fra henholdsvis offentlige og private virksomheder må være opmærksom på, at de private virksomheder skal indregne momsen i deres tilbud. Eller sagt med andre ord: Myndighederne må ved sammenligningen af tilbuddene tage hensyn til den afgiftsfrihed, som statsforetagender i visse tilfælde nyder. Også denne forskrift er dog blevet kritiseret af oppositionspartierne, både fordi reglen kun gælder statsvirksomheder, men ikke kommunerne, og fordi det i praksis er særdeles vanskeligt at foretage en korrekt vurdering bl. a. af, med hvilken vægt de statslige virksomheders manglende afgiftspligt påvirker disse tilbud (statsvirksomhederne har jo ikke fradrag for betalt moms ved deres indkøb af materialer og maskiner).

12. For så vidt angår navnlig vejarbejder o. lign. må der ved vurderingen af de svenske regler om de offentlige myndigheders stilling under momsen tages hensyn til, at der for bl. a. sådanne arbejder findes nogle særlige reduceringsregler i merværdiskatteforordningens § 14, der lyder således:

"Beskattningsvärdet utgör

1) vid omsättning av byggnad eller monteringsfärdigt hus samt vid servering eller rumsuthyrning 60 procent av vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet inräknat skatt,

2) vid annan omsättning vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, saluvärdet inräknat skatt.

Bestämmelserna i första stycket 1 gäller även beträffande byggnads- eller anläggningsentreprenad och annan tjänst som avser fastighet. För tjänst som avser yttre vatten- eller avloppsledning, väg, gata, bro, spår-anläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled och för tjänst enligt 10 § 5 är dock procentalet endast 20."

13. Beskatningsvärdien udgør således kun 60 pct. af det totale vederlag eller salgsværdien inclusive afgift bl. a. ved:

- salg eller udtagning af bygning eller monteringsfærdigt hus
- bygnings- og anlægsentrepriser eller andre ydelser vedrørende fast ejendom.

Endvidere udgør beskatningsvärdien kun 20 pct. af det totale vederlag inclusive afgift for ydelser ved:

- ydre vand- eller afløbsledning, vej, gade, bro, sporanlæg, flyveplads, havn, kanal eller lignende sejløb
- projektering, tegning, konstruktion eller tilsvarende ydelse vedrørende jord, byggeri eller andet anlæg vedrørende fast ejendom.

14. Baggrunden for den særlige 60 pct.-regel ved byggeri er, at man i forbindelse med overgangen til merværdiafgiftssystemet ikke ønskede at skærpe beskatningen af boligforbruget, men sigtede på at opretholde afgiftsbelastningen på byggeriet på samme niveau som under den svenske detailomsætningsafgift. Under omsen var byggeriet alene belastet med afgiften på materialerne. Reduceringsreglen medfører, at 40 pct. af vederlaget bliver afgiftsfrit, hvorved man i praksis har opnået, at boligbyggeriet under merværdiafgiften så nogenlunde kun bliver beskattet for så vidt angår materialeforbruget. Reduceringsreglen må i øvrigt ses i sammenhæng med, at der ikke i Sverige eksisterer en moms-godtgørelsesordning med hensyn til opførelse af bygninger svarende til den ordning, som er hjemlet i den danske momslovs § 30. Efter den danske ordning godtgøres momsen for nybygninger i princippet fuldt ud, men dog således at godtgørelsen udbeta-

les efter standardsatser, der er beregnet på grundlag af momsbelastningen for et typisk beboelseshus. Dette svarer til, at man under engrosomsen udbetalte godtgørelser efter standardsatser, der var beregnet på grundlag af omsbelastningen på de materialer, der var anvendt til et sådant hus.

Den særlige 20 pct. -regel for anlægsarbejder (veje, broer o.lign.) må bl.a. ses som et udtryk for, at man ikke ønskede at forhøje beskatningen på dette område, hvor man skønnede, at materialeandelen var væsentlig lavere end for boligbyggeriet. Særreglen begrundedes tillige med et hensyn til konkurrenceneutraliteten mellem offentlige myndigheders egne arbejder på veje m.v. og private entreprenørers tilsvarende arbejder.

De offentlige institutioners stilling
under den norske merværdiafgift.

1. Ved lov af 19. juni 1969 er det bestemt, at man fra den 1. januar 1970 indfører merværdiafgiften i Norge. Samtidig indføres der i henhold til en lov af samme dato en særlig afgift på investeringer m.v. Merværdiafgiften og investeringsafgiften skal afløse den hidtidige omsætningsafgift, som er en såkaldt "sidsteleddsafgift". Afgiftssatserne er endnu ikke fastsat, men merværdiafgiften vil formentlig blive 20 pct. som foreslået af den norske regering. Investeringsafgiften bliver formentlig $12\frac{1}{2}$ pct.

2. For så vidt angår statens og kommunernes afgiftsmæssige stilling findes de relevante bestemmelser i merværdiafgiftslovens § 11, som har følgende ordlyd:

"Stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av stat og kommune er på samme måte som næringsdrivende avgiftspliktig når de driver omsetning av varer eller tjenester som nevnt i kap. IV.

Når slike institusjoner hver for seg eller i fellesskap driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, er de avgiftspliktige bare for sin omsetning til andre. I slike tilfelle skal det ikke betales avgift ved uttak til eget bruk av varer og tjenester, og det kan heller ikke gjøres fradrag for noen del av inngående avgift.

Bestemmelsene i denne paragraf gjelder ikke institusjoner som er organisert som aksjeselskap eller organisert etter lov av 25. juni 1965 om visse statsbedrifter m.m."

3. Det ligger således klart, at offentlige virksomheder, der er etableret i aktieselskabsform, er registreringspligtige og skal svare afgift efter samme regler som private virksomheder. Men også uden at være organiseret i aktieselskabsform vil stat, kommune eller institutioner, som ejes eller drives af stat eller kommune, være registreringspligtige, når de afsætter varer og afgiftspligtige tjenesteydelser til private, til næringsdrivende og til offentlige institutioner med anden ejer.

4. Med hensyn til udtagelse til eget brug er hovedreglen efter lovens § 14 den, at der skal betales afgift ved udtagelse af varer og tjenesteydelser til privat brug eller til brug i den del af virksomheden, som ikke måtte være afgiftspligtig. Dette vil for offentlige virksomheder sige, at f. eks. et kommunalt elektricitetsværk skal betale afgift ved levering af strøm og installationer ikke blot til abonnenter og de på el-værket ansatte, men også af levering til fritidshjem, sygehuse m.v. tilhørende den pågældende kommune. Ligeledes skal der betales afgift ved levering af strøm og opsætning af gadebelysning samt ved levering af strøm og opsætning af installationer til kommunens øvrige kontorer og anlæg.

5. Når offentlige institutioner hver for sig eller i fællesskab driver virksomhed, som hovedsagelig har til formål at dække egne behov, er de dog kun afgiftspligtige for deres salg til andre, men ikke for varer eller tjenesteydelser, der fremstilles eller præsteres til den eller de pågældende kommuners eget brug. På den anden side har institutionen i disse tilfælde ikke fradrag for nogen del af den indgående afgift. Hvis eksempelvis et vaskeri ejes i fællesskab af en by- og en sognekommune, skal der ikke betales afgift af vask, som udføres for de pågældende kommuners sygehuse eller andre institutioner. Til gengæld vil vaskeriet som anført ikke have fradragsret for indgående afgift - altså heller ikke vedrørende den del af vaskeriets ydelser, som måtte være afsat til andre.

6. Specielt for så vidt angår vejarbejder er der administrativt fastsat nærmere regler.

Når statens vejvæsen, et amtskommunalt vejvæsen eller et kommunalt vejvæsen udfører arbejde for private, vil dette arbejde - i overensstemmelse med de almindeligt gældende regler - være afgiftspligtigt. Det samme gælder, når statens vejvæsen udfører arbejde for et kommunalt vejvæsen eller omvendt.

Hvis der derimod er tale om arbejde, der udføres af statens vejvæsen for de amtskommunale vejvæsener eller omvendt, skal der ikke svares afgift af disse arbejder.

Såfremt et kommunalt vejvæsen hovedsagelig udfører arbejde til dækning af kommunens egne behov, vil dette arbejde - i overensstemmelse med det under punkt 5 anførte - ikke være afgiftspligtigt. Hvis værdien af det arbejde, der udføres for andre, er under 20 pct. af det pågældende vejvæsens totale arbejde, anses vejvæsenet for hovedsageligt at arbejde til dækning af kommunens eget behov. Overstiger værdien af arbejderne for andre derimod regelmæssigt 20 pct., anses det pågældende vejvæsen for en almindelig registreringspligtig erhvervsvirksomhed; vejvæsenet skal i så fald svare afgift såvel af de arbejder, som er udført for andre, som af de arbejder, der er udført til dækning af egne behov, ligesom det må svare investeringsafgift.

7. Reduceringsregler svarende til de regler, som gælder i Sverige for bygge- og anlægsvirksomhed, findes ikke i den norske lov.

Udkast til ændrede lovbestemmelser.

§ 3, stk. 1, punkt c, ophæves, og i stedet indsættes:

- "c. Offentlige forsyningsvirksomheder, der afsætter de i § 2 omhandlede varer og ydelser.
- d. Andre statslige og kommunale institutioner, for så vidt de afsætter de i § 2 omhandlede varer og ydelser. Leverancer fra en kommunal institution til andre institutioner under samme kommune betragtes ikke som afsætning. Det samme gælder leverancer fra en institution, der drives i fællesskab af flere kommuner, til de kommuner, som er parthavere i institutionen."

§ 3, stk. 2, ophæves, og i stedet indsættes:

"Stk. 2. Efter samråd med det i § 37 omhandlede nævn bestemmer finansministeren, i hvilket omfang erhvervsvirksomheder og foreninger skal svare afgift af varer og ydelser af den i § 2 omhandlede art, når disse udelukkende fremstilles eller præsteres til virksomhedens eller foreningens eget brug.

Stk. 3. Efter samråd med det i § 37 omhandlede nævn bestemmer finansministeren, i hvilket omfang statslige og kommunale institutioner skal svare afgift af varer og ydelser af den i § 2 omhandlede art, der fremstilles eller præsteres til statsinstitutionens eller den pågældende kommunes eget brug eller leveres til parthaverne i virksomheden, når denne drives i fællesskab af flere kommuner."

Efter § 11, stk. 1, indsættes som nyt stykke:

"Stk. 2. Den afgiftspligtige omsætning i statslige og kommunale institutioner af den i § 3, stk. 1, punkt d, omhandlede art omfatter alene leverancer mod betaling til andre end den pågældende statsinstitution, den på-

gældende kommune eller de kommuner, der er parthavere i institutionen, jfr. dog § 3, stk. 3."

Efter § 16, stk. 3, indsættes som nyt stykke:

"Stk. 4. Statslige og kommunale institutioner af den i § 3, stk. 1, punkt d, omhandlede art kan til den indgående afgift kun medregne indkøb, som vedrører den del af omsætningen, hvoraf der skal svares afgift. Har institutionen afsætning til udlandet m.v., jfr. § 12, stk. 1-3, kan indkøb vedrørende denne del af omsætningen også medregnes til den indgående afgift."

Efter § 37, stk. 1, indsættes som nyt stykke:

"Stk. 2. Ved behandling af sager af den i § 3, stk. 3, og § 37, stk. 3, punkt e, omhandlede art udvides nævnet med 3 medlemmer, hvoraf 1 skal være sagkyndig vedrørende erhvervsforhold, og 2 skal være sagkyndige vedrørende kommunale anliggender."

I § 37, stk. 2, som bliver stk. 3, indsættes som nyt punkt efter punkt d:

"e. Spørgsmål om, hvad der er offentlig forsyningsvirksomhed efter § 3, stk. 1, punkt c."

Efter § 39, stk. 3, indsættes som nyt stykke:

"Stk. 4. Bestemmes det efter § 3, stk. 3, at kommunale institutioner skal svare afgift af varer og ydelser, der fremstilles eller præsteres til den eller de pågældende kommuners eget brug, får samtlige kommuner under ét udbetalt beløb svarende til den herved skete samlede forøgelse af kommunernes afgiftstilsvær. Beløbet opgøres og udbetales efter regler, der fastsættes af finansministeren efter forhandling med de kommunale organisationer, Frederiksberg kommune og Københavns kommune."