

Skattedirektoratet
Postboks 9200 Grønland

Unntatt etter offentleglova Offl.§
13 jf skfvl. § 3-9 jf sbl. §3-2

Deres ref

Vår ref

Dato

30.09.2020

Merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd –

Det vises til brev 12. mai 2020, hvor det redegjøres for Skattedirektoratets vurdering av spørsmålet om det skal svare merverdiavgift av omsetning av til private og statlige aktører.

Bakgrunn

I Skattedirektoratet brev 9. desember 2019 legger direktoratet til grunn at «[s]iden også leverer til private aktører, er virksomheten å anse som en «økonomisk aktivitet» i relasjon til avgiftsunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-10.» Som begrunnelse for denne konklusjonen vises det til Skattedirektoratets fellesskriv (prinsipputtalelse) 8. september 2010 hvor det blant annet uttales følgende:

«Det er videre et vilkår for at unntaket skal komme til anvendelse at den statlige enheten som leverandør ikke driver økonomisk aktivitet innenfor et tjenesteområde som omfattes av merverdiavgiftsloven. Med det menes at unntaket bare kommer til anvendelse i de tilfeller leverandøren ikke leverer avgiftspliktige varer eller tjenester til andre enn statlige enheter.»

Skattedirektoratet uttaler på denne bakgrunn at avgiftsunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-10 ikke kommer til anvendelse slik at det skal «beregnes merverdiavgift av vederlag som mottas for levering av enten mottaker er en privat eller statlig aktør».

har i brev 27. desember 2019 anmodet om en fornyet vurdering av spørsmålet om omsetningen av til private aktører er «økonomisk aktivitet»

etter merverdiavgiftsloven § 3-10. [REDACTED] anfører at det ikke er tilstrekkelig at det skjer omsetning til private aktører for å konstatere at det foreligger «økonomisk aktivitet» etter merverdiavgiftsloven § 3-10. Det må i tillegg vurderes om omsetningen er «økonomisk aktivitet» i henhold til statsstøtteregelverket i EØS-avtalen.

Skattedirektoratet gir i brev av 12. mai 2020 til oss en redegjørelse for saken. Om begrepet «økonomisk aktivitet» viser direktoratet til at merverdiavgiftsloven § 3-10 er en videreføring av merverdiavgiftsloven 1969 § 11 tredje ledd. Direktoratet uttaler at i forarbeidene til merverdiavgiftsloven 1969 § 11 tredje ledd, Ot. Prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 31.1.5.2., defineres økonomisk aktivitet med utgangspunkt i statsstøtteregelverket i EØS-avtalen til det å tilby varer og tjenester i et marked.

Departementet forstår likevel direktoratets redegjørelse i brev 12. mai 2020 slik at det legges avgjørende vekt på uttalelsen i fellesskriv 8. september 2010 om at all omsetning til private aktører innebærer «økonomisk aktivitet». Det vises blant annet avslutningsvis i redegjørelsen for at dette standpunktet har støtte i uttalelse fra Finansdepartementet 4. februar 2008 til [REDACTED]

Departementet vurdering

Innledningsvis nevner vi at vi ikke har vurdert eller tar stilling til Skattedirektoratets uttalelse 12. september 2019, som konkluderer med at omsetning av varer og tjenester knyttet til [REDACTED] til private aktører er avgiftspliktig omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1. Vi legger imidlertid dette til grunn for denne vurderingen av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-10.

Departementet viser til fellesskriv 8. september 2010 hvor det legges til grunn at merverdiavgiftsloven § 3-10 bare kommer til anvendelse «i de tilfeller leverandøren ikke leverer avgiftspliktige vare eller tjenester til andre enn statlige enheter». Etter departementets vurdering er spørsmålet i saken om vilkåret «ikke driver økonomisk aktivitet» i merverdiavgiftsloven § 3-10 skal forstås slik at avgiftspliktig omsetning til andre enn statlige enheter i seg selv er tilstrekkelig til å konstatere at unntaket ikke får anvendelse, eller om det, når det foreligger omsetning til andre enn statlige aktører, må foretas en nærmere vurdering av om denne omsetningen er «økonomisk aktivitet».

Merverdiavgiftsloven § 3-10 omhandler etter sin ordlyd bare unntak for omsetning «fra en statlig enhet til en annen statlig enhet». Omsetning fra en statlig enhet til andre enn statlige enheter er ikke omfattet av bestemmelsen. Den opprinnelige bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd var formulert på en litt annen måte uten at departementet kan se at det har betydning.

Vilkåret om «økonomisk aktivitet» knytter seg til den statlige enheten som leverer varen eller tjenesten (leverandøren). I forarbeidene til bestemmelsen omtales dette vilkåret som bestemmelsens (merverdiavgiftsloven § 11 tredje ledd) «funksjonelle krav», jf. Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 31.1.5.3 underoverskrift ii) Unntaket

funksjonell vilkår. Omtalen av vilkåret er todelt, for det første omtales «[v]ilkåret om at leverandøren ikke driver økonomisk aktivitet». Her redegjøres det for at vilkåret innebærer at omsetning av varer og tjenester mellom statlige enheter kan falle utenfor unntaket. Redegjørelsen oppsummeres slik:

«Ut fra formålet med statsstøttereglene – å hindre at det offentlige påvirker konkurransen på markedet på en utilbørlig måte – er det vanskelig å se at rammebetingelsene til en slik offentlig enhet vil være av betydning, så lenge enheten ikke opptrer i konkurranse med andre (private) aktører. Vilkåret er derfor ment å bidra til at unntaket kommer til anvendelse kun når staten produserer tjenester for seg selv, og at det ikke kan være tale om støtte til en virksomhet som driver en økonomisk aktivitet»

For det andre gis det uttrykk for at det oppstilles et vilkår «om at leverandøren i tillegg til å dekke statens egne behov ikke må tilby varer og/eller tjenester i et marked». I vurderingen begrunnes vilkåret med utfordringer med fradragsretten for inngående avgift for virksomheter som har aktivitet «både innenfor og utenfor lovens virkeområde». Drøftelsen oppsummeres slik:

«For å sikre at en kommersiell virksomhetsdel ikke får fordeler som konkurrentene ikke har, er det derfor nødvendig å sette som vilkår at leverandøren ikke også har leveranser i markedet»

Ut fra sammenhengen mener departementet forarbeidene må forstås slik at det med bestemmelsens funksjonelle krav siktes til vilkåret om at «leverandøren ikke driver økonomiske aktivitet», og at vilkåret har betydning i to ulike sammenhenger. For det første ved at en statlig enhet kan drive «økonomisk aktivitet» selv om det bare skjer omsetning av varer og tjenester til andre statlige enheter. Vilkåret kan derfor innebære at omsetning mellom statlige enheter faller utenfor unntaket. Og for det andre at vilkåret har betydning når det skjer omsetning til andre enn statlige aktører ved at det må foretas en vurdering av om omsetningen til disse er «økonomisk aktivitet». Det følger også av forarbeidene til bestemmelsen at det med «økonomisk aktivitet» i utgangspunktet siktes til en vurdering av «økonomisk aktivitet» etter statsstøtteregelverket i EØS-avtalen artikkel 61 (1).

Enkelte uttalelser i forarbeidene trekker i retning av at forslaget forutsetning er at all omsetning til andre enn statlige enheter innebærer at det foreligger økonomisk aktivitet, slik det også gis uttrykk for i Skattedirektoratets fellesskriv 8. september 2010. I punkt 31.1.6 siste setning uttales blant annet at forslaget innebærer et unntak for statlige enheter som utfører tjenester for «kun andre statlige enheter». Departementet legger til grunn at i de fleste tilfeller vil omsetning til andre enn statlige enheter også innebære at det foreligger økonomisk aktivitet i statsstøtterettslig forstand, og at redegjørelsen i forarbeidene og praksis bygger på at dette normalt vil være tilfelle.

Skattedirektoratet har i brev 12. mai 2020 vist til at fellesskriv 8. september 2010 er i overensstemmelse med Finansdepartementets uttalelse i brev 4. februar 2008 til [REDACTED]. Departementet viser imidlertid til at [REDACTED] i sin søknad la til grunn at de ville bli avgiftspliktig for hele sin virksomhet, det vil si at de anså seg ikke omfattet av unntaket for omsetning mellom statlige enheter, jf. redegjørelsen for [REDACTED] begrunnelse for søknaden i brev 4. februar 2008. Departementet antar at dette skyldes at det var klart at [REDACTED] omsetning til andre enn statlige aktører var «økonomisk aktivitet». Det som er tema i någjeldende sak, om omsetningen til andre enn statlige aktører alltid innebærer at unntaket for omsetning mellom statlige enheter ikke får anvendelse, var ikke en problemstilling som er omfattet av den nevnte uttalelsen. Etter departementets vurdering har uttalelsen derfor liten relevans for det som er spørsmålet i denne saken.

Etter departementets vurdering har det formodningen mot seg at det samme vilkåret i loven skal ha ulikt materielt innhold avhengig av om det er omsetningen til andre statlige enheter eller omsetningen til andre enn statlige enheter som er grunnlaget for vurderingen av om leverandøren driver «økonomisk aktivitet». Etter departementets vurdering viser forarbeidene at det i begge tilfeller er et spørsmål om den statlige enheten driver «økonomisk aktivitet» i statsstøtterettslig forstand.

Vi kan ikke se at det er andre hensyn som tilsier at loven skal forstås på en annen måte enn at vilkåret knytter seg til «økonomisk aktivitet» i statsstøtterettslig forstand. Det er altså slik departementet ser det ikke tilstrekkelig ved vurderingen av om omsetningen er unntatt etter merverdiavgiftsloven § 3-10 å bare konstatere at det foreligger omsetning til andre enn statlige aktører. Det må i tillegg foretas en vurdering av om denne omsetningen innebærer at den statlige enheten som har slik omsetning (leverandøren) «driver økonomisk aktivitet» i statsstøtterettslig forstand.

Departementet har ikke foretatt en vurdering av om omsetning av [REDACTED] til andre enn statlige aktører er økonomisk aktivitet i statsstøtterettslig forstand. Vurderingen av dette tilligger den avgiftspliktige i første omgang og eventuelt Skatteetaten som avgiftsmyndighet, å ta stilling til. Departementet viser i denne sammenheng til ESAs retningslinjer om støttebegrepet (Guidelines on the notion of State Aid as referred to in Article 61 (1) of the EEA Agreement).

Med hilsen

Frédéric Wilt e.f.
avdelingsdirektør

Kjell Saghaug
lovrådgiver

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer

Kopi: [REDACTED]