Veileder for håndtering av merverdiavgift for universiteter og statlige høyskoler

Utarbeidet av arbeidsgruppe opprettet av Kunnskapsdepartementet
À jour pr. mars 2014

Innholdsfortegnelse

1. Innledning 5
2. Oversikt over merverdiavgiftssystemet 6
   2.1. Merverdiavgift 6
   2.2. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret 6
      2.2.1 Registreringsplikt – mval. § 2-1 (1) 6
      2.2.2 Frivillig registrering – mval. § 2-3 (1) 7
      2.2.3 Forhåndsregistrering – mval. § 2-4 (1) 7
      2.2.4 Oppgaveplikt – mval. § 15-1 til § 15-9 7
   2.3. Sentrale begreper 8
      2.3.1 Utgående og inngående merverdiavgift 8
      2.3.2 Omsetning 8
      2.3.3 Uttak 10
   2.4. Grunnlaget for beregning av merverdiavgift 10
      2.4.1 Dokumentasjon 11
   2.5. Myndighet og ansvar 12
   2.6. Merverdiavgift innenfor staten 13
3. Inntekter og mva-lovens omsetningsbegrep 14
   3.1. Oversikt 14
   3.2. Hva regnes som omsetning etter merverdiavgiftsloven 15
   3.3. Avgiftspliktig omsetning – praktiske eksempler 16
      3.3.1 Oppdragsforskning 16
      3.3.2 Konsulentoppdrag/rådgivningstjenester 16
      3.3.3 Konferanser 16
      3.3.4 Utleie av utstyr 16
      3.3.5 Arbeidskraft som stilles til disposisjon for annen virksomhet 17
      3.3.6 Kopieringstjenester 17
      3.3.7 Serveringstjenester 17
      3.3.8 Salg av varer 17
   3.4. Avgrensing av omsetning mot avgiftsfrie overføringer (tilskudd/ bidrag/støtte/bevilgning) 18
      3.4.1 Tilskudd fra det offentlige 18
      3.4.2 Tilskudd fra private 20
   3.5. Bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet (BOA) og merverdiavgift 20
      3.5.1 To ulike regelsett 20
      3.5.2 BOA-begrepene og merverdiavgift 21

3.6. Unntak fra avgiftsplikten ... 23
3.6.1 Undervisningstjenester ... 23
3.6.2 Helsetjenester ... 24
3.6.3 Utleie av fast eiendom ... 24
3.7. Fritak for merverdiavgift ... 25
3.7.1 Utførsel av varer og tjenester ... 25
3.7.2 Tidskrifter og bøker ... 26
3.8. Dokumentasjon ... 26
3.9. Hjelpeskjema for avgiftsvurdering ... 27
4. Kostnader og fradrag ... 28
4.1. Fradragsrett/forholdsmessig fradrag ... 28
4.1.1 Innkjøp i forbindelse med kopiering ... 28
4.1.2 Anskaffelser til prosjekter med avgiftspliktig omsetning ... 29
4.1.3 Anskaffelser i forbindelse med bygging og drift av frivillig registrerte bygg ... 29
5. Særlige forhold i staten - samfunnsoppdraget - tjenesteutveksling mellom statlige institusjoner ... 31
5.1. Oversikt ... 31
5.2. Formål/begrunnelse for spesialbestemmelser for staten - konkurransenøytralitet ... 31
5.3. Samfunnsoppdraget – unntak for omsetning i forbindelse med offentlig myndighetsutøvelse i mval. § 3-9. ... 32
5.4. Interne transaksjoner i staten – mval. § 3-10 ... 33
5.4.1 Merverdiavgiftsloven § 3-10 - oversikt ... 33
5.4.2 Hva regnes som ”en statlig enhet” i merverdiavgiftslovens forstand? ... 33
5.4.3 Omsetningskravet ... 34
5.5. Nærmere om kravet i § 3-10 om at tjenesteleverandøren ikke skal drive økonomisk aktivitet ... 34
5.6. Transaksjoner med fellestjenester ... 35
5.7. Mulige endringer ... 36
6. Nærmere om enkelte temaer ... 37
6.1. Utlegg/refusjon ... 37
6.2. Viderefakturering ... 37
6.3. Nasjonal infrastruktur ... 37
6.4. Bruk av laboratorier og utstyr ... 38
6.5. Kurs/konferanse ... 38
6.6. Unntak for undervisningstjenester ... 40
6.7. Drift av museer og gallerier ... 42
6.8. Arkeologiske oppdrag/offentlig myndighetsutøvelse ... 43

6.9. Innførsel av varer og tjenester 43
7. VEDLEGG 45
7.1. Skjematisk tabell 45
7.2. Tolkingsuttalelse fra Finansdepartementet (forskning) 46
7.2.1 Vedlegg : Figur 1-5 54
7.3. Tolkingsuttalelse fra Finansdepartementet (undervisning) 59
7.4. Brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 30.05.2002 65

1. Innledning

Håndteringen av ulike merverdiavgiftsspørsmål og etterlevelse av merverdiavgiftsregelverket har gitt universitetene og de statlige høyskolene utfordringer over tid. Reglene er til dels komplekse, og Riksrevisjonen har gjennom sin kontroll avdekket svakheter på flere områder når det gjelder etterlevelse. Erfaringene tilsier også at skatteetatens tolkning og praktisering av regelverket synes å gi utilsiktede konsekvenser både med tanke på konkurranseforhold, samarbeid internt i sektoren og verdien av bevilgningene som tildeles.

På denne bakgrunnen nedsatte Kunnskapsdepartementet våren 2013 en arbeidsgruppe med 7 medlemmer, herav 3 representanter fra departementet og 4 representanter fra sektoren utpekt av økonomiutvalget i Universitets- og høgskolerådet.

Arbeidsgruppen ble gitt følgende mandat:

1. Kartlegge og beskrive de ulike utfordringene UH-sektoren har når det gjelder praktisering og etterlevelse av lov og regelverk for merverdiavgift.
2. Følge opp de områdene der momsregelverket eller skatteetatens praktisering av regelverket etter sektorens formening skaper utilsiktede konsekvenser, og søke å finne løsninger gjennom en dialog med skattemyndighetene eller gjennom å løfte problemstillingene opp på et departementalt eller politisk nivå.
3. **Utarbeide en veileder for ledere og saksbehandlere som har ansvar for føring av moms på den enkelte institusjon.**
4. Foreslå andre tiltak som sektoren eller departementet bør iverksette for å bedre etterlevelse av lov- og regelverk for merverdiavgift.

Arbeidsgruppen har gjennom arbeidet med utarbeiding av en veileder for håndtering av merverdiavgift for universitet og statlige høyskoler også villet gi en innføring i merverdiavgiftsreglene med presisering av sentrale begreper og definisjoner. Videre har veilederen fokus på tema og områder som gjennomgående er relevante for institusjonene, herunder problemstillinger som er avdekket gjennom Riksrevisjonens kontroll, og tema som har vært behandlet av skatteetaten. Veilederen inneholder også en skjematisk opplisting av ”ordinære” aktiviteter som utøves ved institusjonene med angivelse av om disse etter regelverket er mva-pliktige eller ikke.

Målet er at veilederen skal være et praktisk og nyttig oppslagsverk for brukerne med tanke på å kunne håndtere ulike mva-spørsmål samt gi grunnlag for riktige vurderinger og avgjørelser i konkrete saker. Målet er også å sikre en mer ensartet behandling av mva-spørsmål i sektoren. Kjennskap til det formelle regelverket om merverdiavgift er en grunnleggende forutsetning for å kunne treffe riktige avgjørelser, mens veilederen på sin side vil bidra til at aktuell informasjon er lettere tilgjengelig.

2. Oversikt over merverdiavgiftssystemet

2.1. Merverdiavgift

Merverdiavgift er en statlig avgift på omsetning av varer og tjenester, altså en avgift på innenlands forbruk. Norge har hatt merverdiavgift i sin nåværende form siden 1. januar 1970. Plikten til å beregne merverdiavgift er fastsatt i Lov om merverdiavgift med tilhørende forskrift samt Stortingets årlige merverdiavgiftsvedtak.

Merverdiavgiftsplikten gjaldt opprinnelig all vareomsetning, mens kun særskilt angitte tjenester var avgiftspliktige. Fra 1. juli 2001 ble imidlertid avgiftsplikten gjort generell også for tjenester (Merverdiavgiftsreformen 2001). Fra dette tidspunkt ble all omsetning av tjenester, herunder bl.a. forskningstjenester, avgiftspliktig med mindre tjenesten er særskilt unntatt i loven, som f. eks undervisningstjenester. Ved merverdiavgiftsreformen ble det også åpnet opp for bruk av reduserte satser i tillegg til den alminnelige avgiftssatsen pr. i dag på 25 pst. De reduserte avgiftssatsene framgår av det årlige vedtaket om merverdiavgift og er for tiden 15 pst. for næringsmidler og 8 pst. på nærmere angitte tjenester som persontransport, romutleie i hotell og adgang til museer og gallerier.

Det ble foretatt en revisjon av merverdiavgiftsregelverket i 2009, først og fremst med tanke på struktur og lovteknisk oppbygging, og det ble også foretatt enkelte materielle endringer. Den nye merverdiavgiftsloven ble vedtatt ved Lov 2009-06-19 nr. 58: Lov om merverdiavgift (mval.) med tilhørende forskrift For 2009-12-15 nr 1540: Forskrift til merverdiavgiftsloven (forskriften) og gjort gjeldende fra 1. januar 2010.

Det er et bærende prinsipp i merverdiavgiftssystemet at like ytelser blir underlagt samme avgiftsmessige behandling uavhengig av hvem som leverer. Hovedregelen i merverdiavgiftsloven er at det skal betales avgift av omsetning av varer og tjenester i alle ledd, jf. lovens § 3-1 (1).

Merverdiavgiftsreglene er til dels komplekse, og det eksisterer en rekke unntak fra den generelle avgiftsplikten, hovedsakelig begrunnet ut fra konkurransehensyn både innenlands og i forhold til utlandet.

2.2. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret

2.2.1 Registreringsplikt – mval. § 2-1 (1)

Avgiftssubjektet er definert som den eller de som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, se mval. § 1-3 (1) d. Offentlig virksomhet, herunder statlige universiteter og høyskoler, er registreringspliktige på samme måte som næringsdrivende når de har avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester, selv om de ikke kan anses å drive næring. Dette følger direkte av mval. § 2- 1 (1) som fastslår at offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven har oversteget 50 000 kroner i en periode på 12 måneder.

Det er på det rene at staten *ikke* regnes som ett avgiftssubjekt i relasjon til merverdiavgifts-regelverket, se også kapittel 5 nedenfor. Dette innebærer at hver enkelt av de statlige

universiteter og høyskoler anses som en enhet og eget avgiftssubjekt i forhold til bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Eventuell plikt og rett til å la seg registrere i Merverdiavgiftsregisteret påhviler dermed den enkelte institusjon.

2.2.2 Frivillig registrering – mval. § 2-3 (1)

Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, kan registreres frivillig i Merverdiavgiftsregisteret dersom bygget eller anlegget brukes:

a) i avgiftspliktig, registrert virksomhet,
b) av offentlig virksomhet der øverste myndighet er kommunestyre, fylkesting eller annet styre/råd etter kommuneloven/kommunal særlovgivning,
c) av interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger organisert etter kommuneloven/kommunal særlovgivning

2.2.3 Forhåndsregistrering – mval. § 2-4 (1)

Bestemmelsen gir på visse vilkår anledning til forhåndsregistrering i Merverdiavgiftsregisteret selv om beløpsgrensen på 50 000 kroner ikke er nådd. Hovedformålet med forhånds-registrering er at avgiftssubjektet ikke skal belastes med merverdiavgift på relevante anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet, og innebærer at det gis adgang til å fradragsføre merverdiavgift fortløpende i en investerings- og oppstartsfase. For universiteter og høyskoler vil dette særlig kunne være relevant i tilknytning til frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg i medhold av mval. § 2-3 (1), se ovenfor.

2.2.4 Oppgaveplikt – mval. § 15-1 til § 15-9

Virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal levere omsetningsoppgave for hver avgiftstermin til avgiftsmyndighetene. Omsetningsoppgaven skal leveres på fastsatt skjema, sendes elektronisk og vise følgende hovedposter:

- samlet omsetning og uttak (innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven). Finansielle inntekter og offentlige tilskudd/bevilgninger/bidrag skal <u>ikke</u> tas med.
- omsetning og uttak som det etter mval. kap. 6 ikke skal beregnes merverdiavgift av (dvs. fritakstilfellene)
- utgående merverdiavgift (inkl. snudd avregning), fradragsberettiget inngående merverdiavgift, og
- avregning av utgående og inngående merverdiavgift (avgift å betale/til gode)

Den alminnelige fristen for levering av omsetningsoppgave er en måned og ti dager etter utløpet av hver 2-månedlige oppgavetermin. Unntaket er tredje termin (mai/juni).

Ved eventuelt krav om endring av tidligere innsendt omsetningsoppgave jf. mval. § 18-3, skal det benyttes enten **tilleggsoppgave** (kun innberetning av tillegg/endring i forhold til opprinnelig oppgave) eller **korreksjonsoppgave** (erstatter opprinnelig oppgave).

For å forstå oppbyggingen av og prinsippene i merverdiavgiftssystemet, er det viktig å kjenne til en del grunnleggende definisjoner og begreper. De mest sentrale er omtalt og utdypet i de neste avsnittene.

2.3. Sentrale begreper

2.3.1 Utgående og inngående merverdiavgift

Begrepene **utgående** og **inngående** merverdiavgift er definert i mval. § 1-3 (1).

Utgående merverdiavgift er den merverdiavgift som skal beregnes, kreves opp og innbetales til avgiftsmyndighetene ved omsetning av varer og tjenester (dvs. merverdiavgift på inntekter) og ved uttak (mval. § 1-3 (1) e).

Snudd avregning/omvendt avgiftsbehandling (reverse charge) er den merverdiavgift som kjøper (institusjonen) selv er forpliktet til å beregne, innberette og betale ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet (mval. § 1-3 (1) i), jf. § 3-30).

Inngående merverdiavgiftavgift er den merverdiavgift som påløper ved kjøp av en avgiftspliktig vare eller tjeneste (dvs. merverdiavgift på kostnader) eller ved innførsel (mval. § 1-3 (1) f). Avgiften beregnes og kreves opp av institusjonenes leverandører, eventuelt tollmyndighetene.

Fradrag
Nøytralitet er et sentralt prinsipp i merverdiavgiftssystemet ved at merverdiavgiften er en forbruksavgift som bare tar sikte på å belaste det endelige innenlandske forbruket av avgiftspliktige ytelser. Virksomheter som er avgiftspliktige, har derfor som hovedregel rett til å trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester til bruk i den registrerte (avgiftspliktige) virksomheten. Dette prinsippet følger av mval. § 8-1. Derved er det prinsipielt bare den verdien som blir skapt i hvert enkelt omsetningsledd (+ fortjeneste) som skal avspeiles i prisen den endelige sluttbrukeren skal betale. Systemet gjør altså fradragsretten til en viktig økonomisk størrelse.

For offentlige virksomheter som driver virksomhet som hovedsakelig (dvs. 80 pst.) har til formål å tilgodese egen behov, vil imidlertid fradragsretten for inngående merverdiavgift være sterkt begrenset. Dette følger av mval. § 8-2 (2) og er en konsekvens av at de samme virksomhetene er unntatt fra å beregne merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester iht. mval. § 3-28. Fradragsretten omtales for øvrig nærmere i kapittel 4.

2.3.2 Omsetning

Omsetningsbegrepet er sentralt i merverdiavgiftssystemet, og mval. § 3-1 (1) angir at det skal beregnes merverdiavgift ved **omsetning** av varer og tjenester. Omsetning er definert som **"levering av vare eller tjeneste mot vederlag"**, jf. mval. § 1-3 (1) a. Begrepet omsetning tilsier altså at det må foreligge:

- En gjensidig bebyrdende transaksjon/avtale mellom to (eller flere) parter
- En ytelse og en motytelse

Det regnes også som omsetning når det leveres en vare eller ytes en tjeneste som helt eller delvis vederlag for en mottatt vare eller tjeneste, dvs. **bytte**. Byttehandel (helt eller delvis) av vare eller tjeneste anses avgiftsmessig som to salg, dvs. som omsetning for begge parter. Hver av partene opptrer både som selger og kjøper, og hver av partenes omsetning må derfor vurderes for seg i forhold til merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Noen eksempler på omsetning vil være:

- Levering av forskningstjenester, rådgivningstjenester, undervisningstjenester mot særskilt vederlag
- Ordinært varesalg
- Utleie av utstyr mot vederlag

Når det skjer en omsetning av varer og tjenester, innebærer dette som hovedregel at det skal beregnes og betales merverdiavgift av vederlaget. Det eksisterer imidlertid en rekke unntak og fritak fra plikten til å beregne merverdiavgift:

Unntak fra avgiftsplikt (mval. § 1-3 (1) g): omsetning og uttak som ikke er omfattet av merverdiavgiftslovens bestemmelser. Unntaksbestemmelsene er særskilt angitt i mval. §§ 3-2 til 3-20. Eksempler på tjenester som er unntatt fra merverdiavgift: Ordinære undervisnings-tjenester (§ 3-5), nærmere angitte tjenester innenfor kunst og kultur (§ 3-7), offentlig myndighetsutøvelse (§ 3-9). Virksomheter som kun har slik omsetning, skal ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret og dermed heller ikke levere omsetningsoppgave. Det vil ikke foreligge fradrag for inngående avgift på anskaffelser til denne type virksomhet.

Fritak (mval. § 1-3 (1) h): omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det etter regelverket ikke skal beregnes utgående merverdiavgift (dvs. omsetning med 0-sats). For omsetning som er fritatt for merverdiavgift gjelder merverdiavgiftslovens bestemmelser fullt ut, herunder reglene om fradragsrett for inngående avgift. Fritaksbestemmelsene finnes i mval. kap. 6 (§§ 6-1til 6-33). Eksempler på tjenester som er fritatt for merverdiavgift: Salg av varer og tjenester til utlandet (§ 6-21 og § 6-22), bøker og tidsskrifter i siste omsetningsledd (§ 6-2 og § 6-3).

Tabellen nedenfor oppsummerer prinsippene i merverdiavgiftsloven, og viser de mest aktuelle omsetningstilfellene i UH-sektoren, klassifisert som hhv. omsetning som faller innenfor merverdiavgiftslovens bestemmelser (avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning) og omsetning som faller utenfor loven (dvs. unntakene fra avgiftsplikt):

INNENFOR LOVEN		**UTENFOR LOVEN**
Avgiftspliktig	**Avgiftsfritt**	**Unntak**
• Forskningstjenester • Konsulent-/rådgivnings-tjenester • Utleie av personell • Kopieringstjenester • Utleie av utstyr • Billettinntekter, adgang til museer • Laboratorie- og feltundersøkelser • Trykketjenester	• Bøker i siste omsetningsledd • Nærmere angitte tidsskrifter i siste omsetningsledd • Eksport av varer og tjenester	• Undervisningstjenester • Offentlig myndighets-utøvelse • Omsetning og utleie av fast eiendom • Guidetjenester • Helsetjenester

Merverdiavgiftslovens omsetningsbegrep er omtalt nærmere under kapittel 3 nedenfor.

2.3.3 Uttak

Merverdiavgiftsloven har også regler som innebærer at det generelt skal beregnes merverdiavgift når varer og tjenester tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten til eget bruk eller til andre formål utenfor den samlede virksomheten (mval. §§ 3-21 og 3-22). For offentlige virksomheter gjelder det en del særlige regler. Av mval. § 3-28 fremgår det at offentlige virksomheter som har under 20 pst. av sine inntekter fra avgiftspliktig omsetning, ikke skal svare avgift ved uttak av varer og tjenester. Siden trolig ingen av de statlige UH-institusjonene har mer enn 20 pst. avgiftspliktig omsetning, vil de være unntatt fra å svare merverdiavgift av uttak.

2.4. Grunnlaget for beregning av merverdiavgift

Generelt for omsetning av varer og tjenester gjelder at merverdiavgiften skal beregnes av det oppnådde vederlaget. Det vil normalt si den salgssummen/beløpet som kjøper og selger er blitt enige om skal betales for en avgiftspliktig ytelse. Et vederlag kan, foruten å omfatte ordinære betalingsmidler (kontanter), også bestå av varer, tjenester, fordringer eller andre finansielle instrumenter, overtakelse av gjeld etc.

Vederlaget som beregningsgrunnlag for merverdiavgift i omsetningstilfellene er den gjeldende hovedregel i mval. § 4-1. Loven inneholder også bestemmelser om beregningsgrunnlaget ved uttak av varer og tjenester samt innførsel av varer og tjenester fra utlandet.

Det er videre viktig å merke seg at loven tydelig slår fast at *alle* kostnader som selger pådrar seg for at en avtale om levering skal kunne oppfylles, skal inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften. Dette følger av mval. § 4-2 (1) og gjelder enten omkostningene inngår i vederlaget eller det kreves særskilt betaling for disse. Eksempler på omkostninger som inngår i avgiftsgrunnlaget er emballasje, forsendelse, forsikring o.l. På den annen side vil eksempelvis lovbestemte inkasso- og purregebyrer samt forsinkelsesrente ikke inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.

Sammensatte kontra selvstendige ytelser

I noen tilfeller vil det være slik at det leveres to eller flere ytelser med ulik avgiftsstatus, og hvor det er mer eller mindre sammenheng mellom ytelsene. Et eksempel her kan være at det leveres en avgiftspliktig vare samtidig som det tilbys opplæring i bruken av varen. Isolert sett vil opplæring kunne anses som en unntatt undervisningstjeneste.

I disse tilfellene vil det måtte tas stilling til om de aktuelle ytelsene rent økonomisk framstår som ulike elementer i én (helhetlig) tjeneste, eller om det er snakk om to separate/selvstendige ytelser som avgiftsrettslig skal vurderes hver for seg. Når vurderingen tilsier at det er snakk om ytelser som er tilstrekkelig integrert i hverandre og som framstår som en helhet, vil det være hovedytelsen, dvs. den framtredende delen av ytelsen som vil være bestemmende for avgiftsbehandlingen av den samlede ytelsen. Her kommer den såkalte ”smitteeffekten” i mval. § 4-2 inn ved at ytelser som isolert sett er avgiftsfrie (0-sats) eller unntatt fra loven, blir avgiftspliktige dersom hovedytelsen er avgiftspliktig. Det samme vil gjelde for ytelser som isolert sett har redusert avgiftssats, dersom hovedytelsen skal avgiftsbelegges med alminnelig sats.

Beregningsgrunnlaget ved byttehandel mv.
I tilfeller der vederlaget ved omsetning av varer og tjenester helt eller delvis består av annet enn ordinære betalingsmidler (bytte), vil beregningsgrunnlaget for merverdiavgift være prisen på den leverte ytelse. Dersom prisen er satt lavere enn den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende varer og tjenester, skal beregningsgrunnlaget for merverdiavgift settes lik den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende ytelser. Dette følger av mval. § 4-3.

2.4.1 Dokumentasjon

Statlige virksomheter med avgiftspliktig omsetning er omfattet av regelverket i bokføringsloven med forskrifter. Statlige virksomheter er også underlagt bestemmelsene i økonomiregleverket i staten. Begge regelverkene har i all hovedsak sammenfallende formål, men skiller noe på hvor detaljert de er på enkelte punkter.

Når det gjelder krav til dokumentasjon av opplysninger, slår det statlige økonomiregelverket ved pkt 4.4.5 i Bestemmelsene fast at bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som gjør etterprøving og kontroll mulig. Økonomiregelverket bygger her på bokføringslovens § 10 om dokumentasjon av bokførte opplysninger. Også forskrift om merverdiavgift § 15-10 viser til bokføringsloven med forskrift når det gjelder dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Spesifiserte krav til dokumentasjon og innholdet i denne følger av LOV-2004-11-19 nr 73: Lov om bokføring (bokføringsloven) med tilhørende forskrift FOR-2004-12-01 nr 1558: Forskrift om bokføring (bokføringsforskriften) og endringsforskrift FOR-2013-06-28 nr 805.

Bokføringsforskriften § 5-1 angir minstekravene til innholdet i pliktig salgsdokumentasjon. Dokumentasjon av **salg av varer og tjenester** (dvs. faktura eller annet bilag) skal minst inneholde:

- Nummer og dokumentasjonsdato. Dokumentasjonsdato er dato for utstedelse av dokumentet med mindre noe annet er bestemt
- angivelse av partene
- ytelsens art og omfang,
- tidspunkt og sted for levering av ytelsen
- vederlag og betalingsforfall
- eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift. Merverdiavgift skal angis i norske kroner

Et salgsdokument skal for øvrig særskilt angi og summere for seg avgiftspliktig og avgiftsfritt salg, salg med snudd avregning samt salg som er unntatt merverdiavgiftsloven. Det samme gjelder dersom den avgiftspliktige omsetningen avgiftsberegnes etter forskjellige satser.

Ytterligere spesifisering av kravene til utstedelse og innhold i salgsdokumentasjon følger av § 5-1-1 til § 5-2-9 i bokføringsforskriften. Det understrekes spesielt at kravet til angivelse av partene (dvs. selger og kjøper) innebærer at navn og organisasjonsnummer skal angis. Når kjøper/selger er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal organisasjonsnummeret etterfølges av bokstavene MVA.

Tilsvarende krav vil gjelde fra et kjøpsperspektiv, dvs. dokumentasjon ved anskaffelse av varer og tjenester skal inneholde de samme opplysninger som er angitt for salgsdokumentasjon ovenfor (bokføringsforskriftens delkapittel 5-1). Dette følger av bokføringsforskriften delkapittel 5-5 om dokumentasjon av kjøp.

Innførsel av varer
Ved innførsel av varer fra utlandet krever bokføringsforskriftens § 5-5-2 at merverdiavgift og eventuell ilagt toll og særavgifter i denne forbindelse skal dokumenteres med innførsels-deklarasjon og grunnlagsdokumenter knyttet til denne.

Det pågår for tiden et arbeid basert på Finansdepartementet høringsnotat av 11. oktober 2013 som omhandler forslag om at statlige virksomheter, herunder statlige forvaltningsorganer som er omfattet av økonomiregelverket i staten (eksempelvis universiteter og høgskoler), skal ha unntak fra bokføringslovens bestemmelser. Forslaget vil i praksis vedrøre statlige virksomheter med avgiftspliktig omsetning. Høringsarbeidet er pr. mars 2014 ikke ferdigstilt, og det vil derfor være nødvendig å komme tilbake til nødvendige presiseringer i veilederen når resultatet av dette foreligger.

2.5. Myndighet og ansvar

Merverdiavgiftslovens bestemmelser
Ansvar for etterlevelse av merverdiavgiftsregelverket, herunder registrering i Merverdiavgiftsregisteret samt oppfylling av opplysnings- og oppgaveplikten overfor avgiftsmyndighetene, påhviler i utgangspunktet avgiftssubjektet, dvs. den enkelte institusjon ved styret.

Mval. § 15-11 (4) presiserer at opplysnings- og oppgaveplikten (plikten til å levere omsetningsoppgave) påhviler daglig leder av virksomheten, eller styreleder dersom virksomheten ikke har daglig leder. Gjennom delegasjon fra styret kan det operative ansvaret for merverdiavgiftshåndteringen i universitet og høyskoler delegeres til lavere nivå enn daglig leder/direktør ved institusjonen i samsvar med valgt organisasjons- og ledelsesmodell ved den enkelte enhet.

Universitets- og høyskoleloven
Styret utgjør i henhold til universitets- og høyskoleloven øverste myndighet ved den enkelte institusjon. Alle beslutninger ved universitetet eller høyskolen treffes av styret eller etter delegasjon fra styret og på styrets ansvar.

Styret er i henhold til universitets- og høyskoleloven § 9-1 ansvarlig for at institusjonens virksomhet holder høy kvalitet, herunder at institusjonen drives effektivt og i overensstemmelse med de lover, forskrifter og regler som gjelder for virksomheten. Herunder kommer også ansvaret for økonomi og intern organisering.

Rektor og direktør har på vegne av styret det overordnede ansvaret for institusjonens virksomhet. Rektor er den øverste faglige lederen og er også institusjonens rettslige representant. Direktøren er øverste administrative leder og forvalter institusjonens økonomi og eiendommer innenfor de rammer som styret fastsetter. Direktøren har etter lov om universiteter og høyskoler § 10-3 generell anvisningsmyndighet.

2.6. Merverdiavgift innenfor staten

Statlige virksomheter er i utgangspunktet avgiftspliktig, på samme måte som private næringsdrivende, ved omsetning av varer og tjenester. Det vises bla. til mval. § 2-1 første ledd som krever at ”næringsdrivende *og* offentlig virksomhet” skal registreres i Merverdiavgiftsregistert når *omsetning* og uttak overstiger 50 000 kroner.

Noe krav om næringsvirksomhet gjelder ikke for offentlig virksomhet. Det avgjørende er om inntekten skriver seg fra omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Det er heller ikke noe krav om at omsetning i offentlig regi skal drives med sikte på overskudd. Det avgjørende er om arten av ytelsen eller varen i seg selv er avgiftspliktig i den grad den omsettes til andre.

Store deler av statlig virksomhet har likevel vært utenfor avgiftssystemet. Dette skyldes blant annet at statlige virksomheter normalt er finansiert gjennom bevilgninger og således *ikke* anses å ha noen omsetning i lovens forstand. Videre driver statlige enheter ofte virksomhet som er særskilt unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Her kan for eksempel nevnes omsetning av utdanningstjenester og tjenester som ledd i utøvelse av offentlig myndighet. Det vises til kapittel 3 om inntekter og omsetning nedenfor.

Offentlige virksomheter som fremstiller varer eller tjenester som kun skal dekke egne behov, omfattes heller ikke av merverdiavgiftssystemet. Når slike virksomheter ”hovedsakelig” skal dekke egne behov, men også har omsetning til andre, er avgiftsberegning og fradragsrett begrenset til varer og tjenester som faktisk omsettes til andre. Dette følger av § 8-2 annet ledd, jf. § 3-28. Se om uttak under pkt. 2.3.3 og fradrag under kapittel 4.

Finansdepartementet har i Ot.prp. nr. 26 (1970-71) ansett forholdet som ”hovedsakelig” når mer enn 80 pst. av aktiviteten har til formål å tilgodese egne behov. Det er kun institusjonens virksomhet som etter sin art faller innenfor merverdiavgiftsloven som skal vurderes opp mot hovedsakelighetskravet. Institusjoner som har produksjon av tjenester som både faller innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven, skal ved vurderingen av hovedsakelighetskravet ikke ta med verdien av produksjon av tjenester som faller utenfor merverdiavgiftsloven. Det er den relative størrelsen av den avgiftspliktige omsetningen som avgjør. Utgangspunktet for vurderingen er hvor stor del av de aktuelle varer og tjenester som omsettes til andre, og hvor stor del som går til dekning av egne behov.

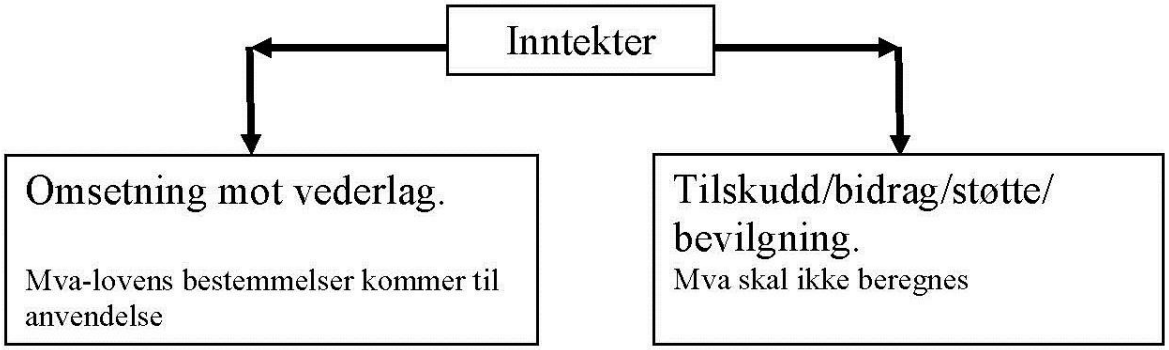
I relasjon til unntaksbestemmelsen i mval. § 3-10 om tjenesteutveksling innenfor staten, er det klart at samtlige institusjoner i UH-sektoren har omsetning til andre og dermed er avgiftspliktige for denne omsetningen. Merverdiavgiftsloven § 3-10 og andre særlige forhold innenfor staten er nærmere omtalt under kapittel 5 nedenfor, mens fradragsretten er særskilt omtalt under kapittel 4.

3. Inntekter og mva-lovens omsetningsbegrep

3.1. Oversikt

Forutsetningen for at det skal beregnes merverdiavgift, er at det skjer en *omsetning* i merverdiavgiftslovens forstand, dvs. at det skjer en levering av vare eller tjeneste mot vederlag. Ordinære bevilgninger, tilskudd, støtte og andre overføringer regnes ikke som omsetning. Statlig universiteter og høyskoler er i hovedsak finansiert gjennom offentlige overføringer i form av tilskudd og bevilgninger. Utføring av samfunnsoppdraget i form av vanlig undervisning, forskning og formidling er således *ikke* omsetning av varer og tjenester. Avgiftsplikten inntreffer når statlig virksomhet omsetter varer og tjenester på lik linje med private. Grensen mellom avgiftsfrie overføringer og avgiftspliktig omsetning kan være uklar. I tillegg har loven både regler om unntak og fritak fra avgiftsplikten, selv om det har skjedd en omsetning i lovens forstand.

Inntekter vil i et merverdiavgiftsmessig perspektiv fremstå som enten avgiftsfritt tilskudd (bidrag, støtte, direkte bevilgning og lignende) eller avgiftspliktig vederlag for vare eller tjeneste. Generelt kan en si at et tilskudd ikke representerer omsetning da det ikke er knyttet et konkret krav om motytelse til midlene. Et vederlag vil i motsetning til tilskudd oftest være klarere definert og forstås som en direkte betaling. Her er omsetningsvilkåret oppfylt fordi en konkret motytelse er avtalt som vilkår for betalingen – det vil si at avtaleforholdet er gjensidig bebyrdende.



Det kan få store økonomiske konsekvenser dersom man trår feil når det gjelder merverdiavgiftsplikten. Det er derfor viktig at økonomiansvarlig/prosjektansvarlig foretar en avgiftsmessig vurdering *før* man påtar seg en oppgave/et oppdrag eller gir et konkret pristilbud.

Vi skal se nærmere på grensen mellom avgiftsfrie overføringer og avgiftspliktig omsetning i dette kapittelet. Og selv om omsetningsvilkåret er oppfylt, finnes det en del unntak og fritak fra avgiftsplikten. De viktigste omtales i dette kapittelet.

3.2. Hva regnes som omsetning etter merverdiavgiftsloven

Etter merverdiavgiftsloven mval. § 3-1 (1) skal det betales avgift av *omsetning* av varer og tjenester som er omfattet av loven. Som redegjort for under bla. i pkt. 2.6 og i kapittel 5, er det offentlige avgiftspliktige når de leverer varer og tjenester som er omfattet av merverdiavgiftsloven.

Med omsetning forstås levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag, jf. mval. § 1-3 (1) bokstav a. Det er presisert i mval. § 4-3 at også levering av vare eller ytelse av tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester, skal anses som omsetning. Det vil si at også den annen part i en byttehandel foretar en omsetning.

Følgende fire vilkår må være oppfylt for at det skal foreligge en *avgiftpliktig* omsetning etter merverdiavgiftsloven:

a. Det må skje levering av en vare eller ytelse av en tjeneste.
b. Leveringen eller ytelsen må skje mot vederlag (penger, naturalytelse eller bytte).
c. Transaksjonen må skje mellom to forskjellige (avgifts)subjekter.
d. Varen eller tjenesten må være innenfor avgiftsområdet.

Finansdepartementet har i brev av 6. desember 2004 til et forbund tatt stilling til om interne transaksjoner innenfor idretten representerte omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. På generelt grunnlag er det blant annet uttalt følgende om forståelsen av omsetningsbegrepet:

"I forhold til tjenester er omsetning definert som ytelse av tjeneste mot vederlag. Definisjonen av omsetning forutsetter dermed en gjensidig *bebyrdende transaksjon - ytelse mot motytelse.* En annen måte å formulere dette på er at det må foreligge en direkte kobling mellom tjenesten som ytes og vederlaget som mottas. Det må etter vår mening bestå en rettslig forbindelse mellom tjenesteyter og tjenestemottaker om å foreta den gjensidig bebyrdende transaksjonen."

For at det skal foreligge avgiftspliktig omsetning, er det også en forutsetning at leveringen av varen eller ytelsen av tjenesten skjer mot vederlag. Ordet "mot" innebærer at det må foreligge en direkte sammenheng mellom leveringen/ytelsen og vederlaget. Det må med andre ord foreligge en gjensidig bebyrdende avtale mellom i det minste to parter.

Hvorvidt det foreligger et fortjenesteelement eller ikke i vederlaget, er ikke avgjørende ved vurderingen av om det har skjedd en omsetning. Det er heller ingen forutsetning at vederlaget betales av den som mottar varen eller tjenesten. Også betaling fra en tredjeperson (bidrag, tilskudd mv.) kan anses som (del av) vederlaget for en vare eller tjenester.

Alt typisk salg av varer i et marked regnes som omsetning, f. eks. kantinesalg. Oppdrag vunnet gjennom deltakelse i en anbudskonkurranse vil normalt alltid være ”omsetning”, men kan være unntatt fra loven etter særskilte bestemmelser. Et eksempel på et slikt unntak er eksternt finansierte undervisningstjenester, se mval. § 3-5. Typiske eksempler på avgifts*pliktig* omsetning av tjenester i UH-sektoren er omtalt i pkt. 3.3 nedenfor.

3.3. Avgiftspliktig omsetning – praktiske eksempler

3.3.1 Oppdragsforskning

Oppdragsforskning kjennetegnes normalt ved at institusjonen påtar seg å utføre et oppdrag/levere et resultat på grunnlag av en konkret bestilling. For oppdragsprosjekter hvor arbeidet foregår i utlandet og varen/tjenesten er til bruk i utlandet, vil tjenesten være fritatt for avgift. Det spiller da ingen rolle om fakturaen for tjenesten utstedes til et norsk selskap.

Noen typiske kjennetegn på oppdragsprosjekter:

i) Vederlaget er spesifisert og direkte knyttet til resultatet.
ii) Tjenesten utføres ”på bestilling”.
iii) Oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen.
iv) Oppdragsgiver har instruksjonsmyndighet.
v) Oppdragsgiver kan reklamere (f.eks. kreve erstatning).
vi) Oppdragsgiver har eiendomsrett til resultatene.

3.3.2 Konsulentoppdrag/rådgivningstjenester

Konsulenttjenester er merverdiavgiftspliktige i henhold til hovedbestemmelsen i mval. § 3-1 (1). Denne type tjenester utgjør ikke noe entydig begrep, men kjennetegnes ved at de har elementer av rådgiving og/eller bistand av økonomisk, juridisk, teknisk, administrativ eller organisatorisk karakter. Det vil i mange tilfeller være nødvendig å avgrense konsulenttjenester mot eksempelvis undervisningstjenester, hvor aktiviteten først og fremst går ut på "*formidling av kunnskap*" som er unntatt fra mva-plikt, se for øvrig pkt. 3.6.1. Det kan oppstå tilfeller hvor oppdraget inneholder flere selvstendige ytelser, der deler må vurderes som konsulenttjeneste og deler som undervisning. I slike tilfeller må fakturering av tjenesten splittes slik at undervisningen faktureres uten avgift og konsulenttjenesten med avgift.

3.3.3 Konferanser

Ordinære konferanser med framlegging av forskningsresultater, tilrettelegging for meningsutveksling samt fora for informasjons- og erfaringsutveksling er som utgangspunkt en avgiftspliktig omsetning som følge av at all informasjonsformidling er avgiftspliktig. Konferanser vil også kunne inneholde kunnskapsformidling/undervisningstjenester, som er unntatt fra avgiftplikt, og serveringstjenester som er avgiftspliktig, og avgiftshåndteringen kan derfor bli til dels komplisert når det gjelder inntekter/finansiering i denne forbindelse. Ulike spørsmål er nærmere beskrevet i punktene 3.6.1, 4.1 og 6.5.

3.3.4 Utleie av utstyr

Utleie av utstyr/driftsmidler er avgiftspliktig omsetning. Dette gjelder bl.a. utleie av maskiner, IT-utstyr og laboratorier. Utleie av fast eiendom er derimot unntatt for avgiftsplikt. Det gjelder f.eks. møterom, auditorier, lager etc. Følgende tilfeller vil være eksempler på mva-pliktig utleie:

- Utleie av PC-lab til eksterne leietakere når institusjonen ikke selv står for undervisningen. Bakgrunnen for mva-plikt er at det i hovedsak er snakk om utleie av utstyr og ikke utleie av selve rommet/lokalet.
- Utleie av andre laboratorier og spesialrom når institusjonen selv ikke står for undervisningen. Begrunnelsen for mva-plikt er som over, men det kan være

grensetilfeller hvor det må foretas en konkret vurdering av om det i hovedsak er utstyr som leies ut eller ikke.
- Utleie av videomøterom. Begrunnelsen for mva-plikt er som over.
- Utleie av projektor/AV-utstyr.

I tilfeller der institusjonen selv står for undervisningen vil utleie/bruk av PC-lab, andre laboratorier og spesialrom, videomøterom og projektor/AV-utstyr være unntatt fra avgiftsplikt.

3.3.5 Arbeidskraft som stilles til disposisjon for annen virksomhet

Dette er i merverdiavgiftsammenheng likestilt med utleie av arbeidskraft og dermed avgiftspliktig. Det omfatter de tilfeller hvor arbeidstaker beholder sitt ansettelsesforhold og lønn hos vertsinstitusjonen, mens vertsinstitusjonen mottar kompensasjon fra den eksterne parten. Delt arbeidsgiveransvar i samsvar med den praktiske utføringen av et arbeid, kan i en del tilfeller være en løsning hvis man vil unngå merverdiavgift.

Utleie av personell til undervisningsformål er unntatt for avgiftplikt.

3.3.6 Kopieringstjenester

All kopiering (salg av kopikort) til eksterne kunder er merverdiavgiftspliktig. Det samme gjelder kopiering til privat bruk for ansatte (og studenter). Imidlertid vil omsetning av kopieringstjenester som en naturlig (nødvendig) del av en undervisningstjeneste, være unntatt fra merverdiavgift.

Fradragsrett for inngående merverdiavgift i tilknytning til kopisentre er omtalt under pkt. 4.1.1.

3.3.7 Serveringstjenester

Omsetning av serveringstjenester er avgiftspliktig. Når serveringstjenester omsettes i tilknytning til undervisning, skal de som hovedregel avgiftsberegnes som en selvstendig ytelse, jf. mval. § 3-1 (1). Slik servering må avgrenses mot rene utlegg på vegne av kunden.

3.3.8 Salg av varer

Omsetning av varer er merverdiavgiftspliktig i medhold av hovedbestemmelsen i mval. 3-1 (1). Aktuelle eksempler her vil være:
- Trykksaker ment for utfylling
- Skrivemateriell
- Kioskvarer (redusert sats)
- Reklamemateriell
- Suvenirer (se for øvrig omtale av avgiftsplikt i tilknytning til museer under pkt. 6.7)

3.4. Avgrensing av omsetning mot avgiftsfrie overføringer (tilskudd/ bidrag/støtte/bevilgning)

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen særskilte bestemmelser om bevilgning, tilskudd, støtte, bidrag mv. Slike finansielle overføringer skjer gjerne uten en konkret motytelse, og faller derfor *utenfor* det som er typisk for ”omsetning” i merverdiavgiftslovens forstand, jf. avsnitt 3.2 foran. Hvorvidt slike overføringer fra offentlige eller private likevel skal være gjenstand for merverdiavgiftsberegning eller ikke, må derfor avgjøres etter merverdiavgiftslovens alminnelige regler. Temaet er behandlet av Finansdepartementet og tatt inn i skattedirektoratets *Merverdiavgiftshåndboken.* Hovedpunktene gjennomgås nedenfor.

3.4.1 Tilskudd fra det offentlige

Som vi har sett foran er det en grunnleggende forutsetning for merverdiavgiftsplikt at det foreligger omsetning av en vare eller tjeneste. Med omsetning forstås levering av vare eller yting av tjeneste mot vederlag, jf. mval. § 1-3 (1) bokstav a. Dette innebærer at det må foreligge en direkte sammenheng mellom leveringen/ytelsen og vederlaget. Det må være en gjensidig bebyrdende avtale mellom to parter for at kravet til omsetning skal være oppfylt, ytelse med motytelse.

Merverdiavgiftslovens krav til omsetning, dvs. kravet til at det foreligger en gjensidig bebyrdende transaksjon, innebærer at offentlige tilskudd, bevilgninger og budsjettildelinger mv. i utgangspunktet ikke vil bli ansett som vederlag for vareleveranser eller tjenesteytelser. Det kan være snakk om tilskudd til omstrukturering av virksomheter, tilskudd til visse næringer for å styrke produksjon og sysselsetting, tilskudd til miljøtiltak, forskning, regionalutvikling, eksportfremmende tiltak mv., eller også budsjettildelinger til underliggende etater for at disse skal utføre pålagte forvaltningsoppgaver. Felles for denne type overføringer er at det offentlige ikke mottar konkrete motytelser i egentlig forstand. Tilskuddene gis for å fremme politiske og/eller samfunnsnyttige formål og ikke som betaling for konkrete vareleveranser eller tjenesteytelser.

Begrepet tilskudd brukes ikke entydig om transaksjoner som ikke medfører omsetning. I gitte tilfeller kan også offentlige tilskudd bli gjenstand for beregnet merverdiavgift. Om et offentlig tilskudd skal anses som vederlag for en ytelse, dvs. om tilskuddsmottaker leverer en konkret vare eller tjeneste som gjenytelse for tilskuddet, må avgjøres etter en konkret vurdering. Finansdepartementet angir i sin tolkningsuttalelse av 15.06.2001 (”om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester”) hvilke momenter som kan tale for at et offentlig tilskudd likevel kan anses som vederlag:

- *oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som skal oppnås*
- *den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten (resultatene) som tilskuddet skal dekke, slik at transaksjonen fremstår som gjensidig bebyrdende*
- *den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten er mangelfullt utført*
- *tjenesten (resultatet) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål*

Hvorvidt det foreligger omsetning vil bero på en totalvurdering av disse momentene.

Uttalelsen er knyttet til forskningsområdet, men inneholder også vurderinger som er av generell karakter. Avgiftsmyndighetene har lagt disse momentene til grunn som retningsgivende på andre områder. Uttalelsen er fra Finansdepartementet av 15. juni 2001. Den er tatt inn som vedlegg 7.2.

Nærmere om tilskudd fra Norges forskningsråd
Finansdepartementet uttaler at midler kanalisert gjennom Norges forskningsråd per definisjon er å anse som støtte, dvs. ikke som vederlag for kjøp av forskningstjenester, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) kapittel 6.2.6.5.4 og Innst. O. nr. 24 (2000–2001) avsnitt 2.7.4 (tatt inn under i pkt. 5 i vedlegg 7.2). Statens tilskudd gjennom Norges forskningsråd basert på dagens standardavtaler anses derfor ikke som vederlag for forskningstjenester. Det samme vil som utgangspunkt gjelde de midler som Forskningsrådet tildeler bedrifter/institusjoner som skal utføre forskningen.

Det påpekes imidlertid at også Forskningsrådet kan *kjøpe* tjenester, f.eks. innleie av programkoordinatorer og kjøp av evalueringer, og at Forskningsrådet vil måtte betale merverdiavgift ved kjøp av denne tjenesten.

Bruk av underleverandør
Når et forskningsinstitutt mottar midler fra Forskningsrådet og benytter seg av samarbeidspartnere som utfører deler av oppdraget, må det avgjøres konkret om samarbeidspartnerne er underleverandører eller om de er sidestilte samarbeidspartnere med felles ansvar for oppnådde resultater i prosjektet. I sistnevnte tilfelle har Finansdepartementet lagt til grunn at det ikke foregår omsetning mellom partnerne, og at kanaliseringen av midlene fra Forskningsrådet gjennom en av partnerne, må ses som en praktisk løsning av finansieringen av fellesprosjektet. Det skal i så fall ikke beregnes avgift i oppgjøret mellom samarbeidspartnerne. Se brev av 30. mai. 2002 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet i vedlegg 7.4. Er det en reell underleverandørsituasjon, må det imidlertid beregnes merverdiavgift på vanlig måte.

Forskningsaktivitet som blir finansiert av ulike private fond med forskning som formål (og hvor aktiviteten er sammenlignbar med aktiviteten til Forskningsrådet) kan iht. departementet likestilles med midler fra Forskningsrådet mht. avgiftsplikten.

Vi viser igjen til tolkingsuttalelse fra Finansdepartementet av 15. juni 2001 i vedlegg pkt. 7.2, med vedleggets figurer tatt inn som pkt. 7.2.1. Figurene viser merverdiavgifthåndteringen ved forskjellig bruk av Forskningsrådets tildelinger.

EUs rammeprogrammer, Nordisk Ministerråds programmer, SNDs bevilgninger
Under henvisning til at disse programmene bl.a. har til formål å fremme samfunnsutviklingen uttaler Finansdepartementet at tilskudd fra disse institusjonene basert på standardavtaler ikke kan anses som vederlag i relasjon til merverdiavgiftsloven. SND har fra 2004 endret navn til Innovasjon Norge, se vedlegg 7.2 pkt. 5 og Merverdiavgiftshåndboken 10. utg. 2014.

Særskilte forskningsmidler fra departementer mv.
I en del tilfeller tildeles forskningsmiljøer ekstra midler for å bygge opp særskilt kompetanse. I slike tilfeller er oppdraget gjerne ikke spesifisert med hensyn til *resultatene* som skal

oppnås, men bare hvilke fagområder som skal tilgodeses, hvilke spørsmål som skal besvares, kanskje litt om metode, formidling osv. I et konkret tilfelle fra 2010 kom Skatteetaten til at det oppdraget Fafo Institutt for arbeidslivs- og velferdsforskning as skulle utføre for Arbeidsdepartementet *ikke* var avgiftspliktig. Avgjørelsen var basert på de fire kriteriene som Finansdepartementet la til grunn i sin tolkningsuttalelse av 15.06.2001 som er gjengitt foran. Avtalen mellom Fafo og Arbeidsdepartementet fulgte Kunnskapsdepartementets standardavtale om oppdragsforskning, som bla. forutsetter at forskningsmiljøet selv har stor grad av frihet mht. utformingen og resultatet av prosjektet. Fafos plikter i prosjektet var temmelig generelle. Slike generelle avtalevilkår som gir stor frihet til forskningsmiljøet, bør kunne benyttes i de fleste tilfeller der et departement benytter en statlig UH-institusjon til å skaffe mer kunnskap.

3.4.2 Tilskudd fra private

Når det gjelder private tilskudd, er det ikke tatt inn lignende tolkningsuttalelser i avgiftslitteraturen som for offentlige tilskudd. Dermed er det mval. § 1-3 (1) som må vurderes, dvs. om det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand eller ikke. Ved denne vurderingen kan man også benytte seg av Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 (omtalt foran). Spørsmålet må likevel avgrenses mot rene gavedisposisjoner, for eksempel når det gis private bidrag til et forskningsformål.

Forskningsaktiviteter finansiert av næringslivet vil som regel være knyttet opp til en motytelse. Det skal vanligvis skje en levering ifølge avtalte spesifikasjoner. Forskning kan også finansieres gjennom private stiftelser og fond av ulike slag. Dersom støtten eller bidraget kun finansierer mottakers egenaktiviteter, som for de offentlige bidrag, bør tildelingen likestilles med midler fra Norges forskningsråd, jf. Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001i vedlegg 7.2.

3.5. Bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet (BOA) og merverdiavgift

3.5.1 To ulike regelsett

Reglement om statlige universiteter og høyskolers forpliktende samarbeid og erverv av aksjer (BOA-reglementet) handler blant annet om bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet og organiseringen av denne. Det vises til rundskriv F-07-13 datert 26.08.2013 til statlige universiteter og høyskoler. Det er viktig å være oppmerksom på at definisjoner og klassifikasjoner i BOA-reglementet ikke er utarbeidet med sikte på korrekt håndtering av merverdiavgiftsspørsmål.

Når institusjonene skaffer eksterne inntekter til sin virksomhet, er det derfor særlig to regelsett de må forholde seg til. Det ene er merverdiavgiftsregelverket og det andre er BOA-reglementet, med sine henvisninger til annet statlig regelverk. Begge regelsettene omhandler kategorisering av inntekter og begge gjelder fullt ut og uavhengig av hverandre. Det er dermed ikke mulig å begrunne konklusjoner innenfor det ene regelsettet med henvisning til det andre.

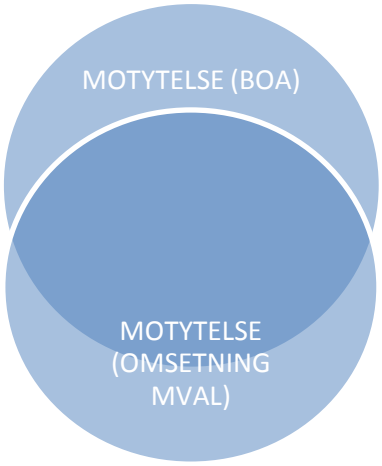
Klassifiseringen av inntektskilder for universiteter og høyskoler, med utgangspunkt i hvorvidt det stilles krav til motytelse i et avtaleforhold, skiller mellom inntektsgruppene gave og bidrag på den ene siden og oppdrag og salg på den andre. Innenfor disse gruppene klassifiseres den

enkelte inntektstype ut fra omfang og art, og det går dermed for eksempel ikke et entydig skille mellom oppdragsfinansiert aktivitet og salg ettersom begge aktivitetene innebærer at det foreligger en transaksjon mellom partene.

Inndelingen i oppdragsfinansiert og bidragsfinansiert aktivitet i BOA-reglementet bygger på skillet mellom transaksjonsbaserte og ikke-transaksjonsbaserte inntekter i staten. De anbefalte statlige regnskapsstandardene SRS 9 og SRS 10 gir bestemmelser om regnskapsføringen av slike inntekter.

3.5.2 BOA-begrepene og merverdiavgift

I praksis vil institusjonen vurdere et prosjekts inntekter én gang ved kategorisering iht. BOA-reglementet. Merverdiavgiftsloven krever på den annen side at hver enkelt inntekt vurderes individuelt. Når det gjelder merverdiavgiftsmessige vurderinger, har det dermed ingen betydning om en utgående faktura konteres mot et bidragsprosjekt som i utgangspunktet ikke skulle medføre omsetning. Grunnlaget for den konkrete utfakturering må med andre ord vurderes hver gang i forhold til bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Sagt med andre ord; begrepene ”motytelse” i BOA-reglementet og ”motytelse” ifb. omsetningsbegrepet i mva-loven medfører ofte de samme konklusjoner, men betyr ikke alltid det samme, noe som er forsøkt illustrert nedenfor.



Når det er sagt, vil det ofte være harmoni mellom begrepene og kategoriene som i tabellen under.

Bidragsprosjekt	Oppdragsprosjekt
Ingen motytelse	Motytelse
Tilskudd – ingen omsetning	Vederlag – omsetning

Nærmere om begreper i BOA-reglementet i et mva-perspektiv

Oppdragsfinansiert aktivitet
For oppdragsprosjekter kategorisert i henhold til BOA-reglementet, er det krav om at det skal foreligge en avtale om vederlag for en motytelse. Oppdragsfinansiert aktivitet i henhold til BOA-reglementet vil derfor normalt regnes som avgiftspliktig omsetning i merverdiavgiftsmessig forstand.

Unntakene og fritakene som er nevnt i merverdiavgiftsloven gjelder også her.

Bidragsfinansiert aktivitet
Bidragsfinansiert aktivitet i BOA-reglementets forstand vil i utgangspunktet regnes som en avgiftsfri overføring, se nærmere beskrivelse under avsnitt 3.4 foran. Det må likevel gjøres en del vurderinger for å sikre korrekt håndtering av merverdiavgift.

Når det tilkommer ny inntekt til et allerede eksisterende og kategorisert prosjekt, må denne vurderes iht. omsetningsvilkåret i mva-loven på selvstendig grunnlag.

Omsetningsvilkåret i mva-loven kan for en konkret inntekt være oppfylt, selv om prosjektet etter BOA-reglene kvalifiserer til kategorien bidragsfinansiert aktivitet. Et eksempel på dette kan være et en sluttkonferanse på et bidragsprosjekt. Her kan deltakeravgiften for konferansedeltakerne være avgiftspliktig, selv om prosjektet som sådan ikke representerer omsetning overfor tilskuddsgiver/finansiør. I slike tilfeller skal vurderingene som ligger til grunn, dokumenteres særskilt.

For tilfeller av tilskudd fra privat virksomhet oppfordres det til særlig varsomhet med tanke på skillet mellom motytelsesbegrepet i BOA-reglementet og omsetningsbegrepet i mva-loven. Privat virksomhet vil normalt yte tilskudd til annen virksomhet for å oppnå en form for gjenytelse i merverdiavgiftsmessig forstand. Se pkt. 3.4.2 foran. Man kan i denne sammenheng se for seg at et prosjekt hvis avtale ikke inneholder ordinære motytelsesmomenter, som f. eks. rettighet til resultater, krav til utsatt publisering, førsterett til forhandling om patenter ol. Disse vil etter BOA-reglementet kunne kategoriseres som bidrag, men hvor totalvurderinger av momentene i Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 likevel medfører omsetning i merverdiavgiftsmessig forstand. Se nærmere omtale foran under pkt. 3.4.1 foran.

Gaver
Gaver der det ikke stilles krav om motytelse i merverdiavgiftsmessig forstand, vil være utenfor avgiftsområdet, og utenfor rammene av BOA-reglementet.

Salgsinntekter
Salg av varer og tjenester omfattes av mva-loven, men er ikke omfattet av BOA-reglementet når dette er klassifisert som salg.

Dokumentasjonskrav
Alle vurderinger vedrørende omsetningsvilkår og kategorisering iht. BOA skal dokumenteres særskilt. Avtaletekst i seg selv er ikke nødvendigvis tilstrekkelig dokumentasjon. Det er institusjonens egne vurderinger som i denne sammenheng skal dokumenteres skriftlig. Dokumentasjonen må på et hvert punkt tilfredsstille merverdiavgiftsloven og bokføringsloven, se nærmere i pkt. 2.4.1.

Samarbeid
Samarbeidsbegrepet i BOA-veilederen omhandler bare samhandlingen mellom parter i et avtaleforhold. Det innebærer således ingen avgrensning i forhold til kategorisering av inntekt. Derfor kan man ha samarbeidsavtaler som likevel innebærer omsetning mellom partene.

Om samarbeid vs. underleverandørtjenester i merverdiavgiftsmessig forstand. Her vises til omtalen om tilskudd fra Norges forskningsråd med mer i pkt. 3.4.1.

3.6. Unntak fra avgiftsplikten

3.6.1 Undervisningstjenester

Undervisningstjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven jf. mval. § 3-5. Med undervisningstjenester forstås bl.a. formidling av kunnskap gjennom grunnskole, videregående skole, høyskole, universitet, fagkurs, fjernundervisning og fritidsrettet/-hobbypreget undervisning. Det skilles ikke mellom yrkesrettet/kompetansegivende undervisning og mer fritidsrettet undervisning. Unntaket omfatter både undervisning i offentlig og privat regi, og gjelder uavhengig av om undervisningen er praktisk eller teoretisk. Utleie og formidling av arbeidskraft for utøvelse av undervisningstjenester omfattes av merverdiavgiftsunntaket.

Grensen mellom avgiftspliktig omsetning av forskningstjenester og omsetning av avgifts-unntatte utdanningstjenester er nærmere omtalt i en tolkingsuttalelse fra Finansdepartementet. Det finnes også en tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet særskilt om undervisnings-unntaket. Begge tolkingsuttalelsene er datert 15. juni 2001 og er tatt inn som hhv. vedlegg 7.2 og 7.3.

Avgrensning:
Forskning på undervisning eller utvikling av undervisningsopplegg omfattes ikke av unntaket. Det er selve undervisningstjenesten som er unntatt for merverdiavgift. Det må foretas en konkret vurdering av om tjenesten er en undervisningstjeneste eller annen avgiftspliktig tjeneste, som f.eks. rådgivning. Konsulent- og rådgivningstjenester er ikke entydige begrep, men kjennetegnes ved at det har elementer av rådgivning og/eller bistand av økonomisk, juridisk, teknisk, administrativ eller organisatorisk karakter. Undervisning kjennetegnes normalt ved at formålet er å formidle kunnskap, mens ved rådgivningstjenester blir kunnskap benyttet som ledd i utføring av tjenesten. Ved ytelse av rådgivningstjenester vil oppdragsgiveren få løst en konkret oppgave, mens mottakeren av en undervisningstjeneste selv skal løse oppgaven gjennom bruk av tilegnet kunnskap.

Kurs og seminarer som inneholder både unntatte undervisningstjenester og avgiftspliktige tjenester, og deltakerne betaler ett vederlag for hele pakken, må vederlaget splittes med tanke på avgiftsberegningen. Utgangspunktet for splittingen er omsetningsverdien av de ulike ytelsene sett i forhold til hverandre. Skattedirektoratet legger til grunn at fastsettelsen av omsetningsverdien for en avgiftspliktig ytelse må skje med utgangspunkt i selgerens direkte og indirekte kostnader for denne ytelsen, med et påslag for fortjeneste, jf. pkt. 6.5 nedenfor.

Etter dette vil følgende kunne anses som avgiftsunntatte undervisningstjenester:

- Rene forelesninger
- Kurs/seminarer for opplæring
- Klasseromsundervisning”
- ”Work shop” med lærer/foreleser. Se nærmere under pkt. 6.5
- Gruppearbeid med lærer/foreleser
- Ekstraundervisning (i grupper eller alene med lærer)

Følgende vil anses som mva-pliktige tjenester/aktiviteter:

- Temadebatter
- Evalueringer og analyser
- Erfaringsutveksling
- ”Livsstilsforedrag”/”Trendforedrag”
- Foredrag om ”livserfaringer”/opplevelser etc.
- Messer
- Personlig oppfølging/”coaching”

3.6.2 Helsetjenester

En del institusjoner tilbyr helsetjenester til allmennheten som ledd i praktisk opplæring av helsepersonell. Omsetning av helsetjenester og alternativ behandling (helserelaterte tjenester) er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, jf. mval. § 3-2. Unntaket for helsetjenester omfatter dessuten andre tjenester og varer som virksomheten omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av disse tjenestene. Med helsetjenester forstås tjenester som etter sin art faller inn under kommunehelsetjenesteloven eller spesialisthelsetjenesteloven, som omfattes av tannhelsetjenesteloven, samt tanntekniske tjenester, som omfattes av folketrygdloven kapittel 5 og kapittel 10, som ytes av yrkesgrupper med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven § 48 og § 49, som er alternative behandlingsformer når de ytes av utøvere som er registrert i den frivillige registerordningen for utøvere av alternativ behandling og fra bedriftshelsetjenesten. Utleie og formidling av arbeidskraft for utøvelse av helsetjenester omfattes av merverdiavgiftsunntaket.

Avgrensning:
Det følger av vilkårene over at unntaket gjelder en pasients betaling som mottaker av helsetjenester. Følgelig vil eksempelvis ikke helserelatert forskning være omfattet av unntaket, selv om denne utføres av personer som ellers svarer for vilkårene i loven. Prøvetaking og analyse som foretas av lege som ledd i behandling anses som helsetjeneste. Det samme gjelder prøver og undersøkelser ved private laboratorier. Det forutsettes at tjenestene har en direkte sammenheng med behandling eller undersøkelse av personers helse. Slik sammenheng foreligger ikke ved kvalitetssikring av selve laboratoriet.

3.6.3 Utleie av fast eiendom

Utleie av fast eiendom/lokaler er unntatt fra avgiftsplikt i medhold av mval. § 3-11 (1). Det gjelder f.eks. utleie av møterom, auditorier, lager etc. Det må imidlertid foretas en avgrensning av utleie av lokaler mot avgiftspliktige ytelser som tilgang til datanettverk, PC, bibliotek o.l.

Det er ikke uvanlig at det søkes om frivillig registrering for utleie av fast eiendom der det utleide arealet benyttes i merverdiavgiftspliktig virksomhet eller avkommunal- eller fylkeskommunal virksomhet, se for øvrig pkt 2.2.2 Frivillig registrering.

Utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering er i utgangspunktet mva-pliktig, jf. mval. § 3-11 (2) b. Når institusjonen ikke selv står for serveringen (utføres av andre), kan lokalleien faktureres uten merverdiavgift.

3.7. Fritak for merverdiavgift

3.7.1 Utførsel av varer og tjenester

Varer
Omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet er fritatt for merverdiavgift, jf. mval. § 6-21. Det er selve eksporten som medfører fritaket, og ikke hvem som er kunden eller hvem som mottar fakturaen. Fritaket for merverdiavgift skal dokumenteres med salgsdokument, tolldeklarasjon og attest for utførsel i samsvar med Tollovsforskriften § 4-23-2, jf. Merverdiavgiftsforskriften § 6-21-1. Med merverdiavgiftsområdet menes det norske fastland og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene. Se definisjonen i mval. § 1-2 (2).

Attest for utførsel skaffes fra transportøren, jf. Tollovsforskriften § 4-23-2 (2). I følgende tilfeller skal det etter § 4-23-2 (3) skaffes attest for utførsel fra tollmyndighetene:

- dersom den deklarerte avsenderen selv foretar transporten av varen til grensen
- dersom utførselen foregår med en transportør som ikke er registrert i Norge
- ved utførsel av landbruksvare der det skal søkes om refusjon etter Tolloven § 11-1.

Dersom selger ikke følger ovennevnte regler, skal det på vanlig måte beregnes utgående merverdiavgift også ved salg av varer ut av merverdiavgiftsområdet, jf. mval. § 3-1 (1).

Tjenester
Omsetning av tjenester som **helt ut** er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet (se definisjon av merverdiavgiftsområdet ovenfor under varer), er fritatt for merverdiavgift i henhold til mval. § 6-22 (1). Fritaket må dokumenteres med salgsdokument og opplysninger som viser at kravet til bruk i utlandet er oppfylt, se for øvrig pkt. 2.4.1 vedrørende krav til innhold i salgsdokumenter. Hvis tjenestene gjelder arbeid på vare, skal varen utekspederes gjennom tollvesenet.

Omsetning av **fjernleverbare tjenester** er fritatt for merverdiavgift i medhold til mval. § 6-22 (2) når mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Det må i disse tilfellene framgå av salgsdokumentet at mottakerens adresse er utenfor merverdiavgiftsområdet. Omsetning av fjernleverbare tjenester til norsk næringsdrivende vil derimot være avgiftspliktig selv om tjenesten helt ut er til bruk utenfor avgiftsområdet.

For nærmere beskrivelse av kravet til innhold i salgsdokumenter vises til pkt. 2.4.1. Definisjonen av fjernleverbare tjenester er omtalt under pkt. 6.9.

3.7.2 Tidskrifter og bøker

Tidsskrifter – mval. § 6-2
Omsetning av tidsskrifter som hovedsakelig omsettes til faste abonnenter eller som hovedsakelig deles ut til foreningsmedlemmer og tidsskrifter med overveiende politisk, litterært eller religiøst innhold, er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd.

Med hovedsakelig menes mer enn 80 pst. av netto opplag i en sammenhengende periode på 12 måneder.

Som tidsskrift anses etter disse forskriftene enhver annen publikasjon enn avis forutsatt at:

- Publikasjonen utkommer periodisk og med minst to nummer i året etter en fast utgivelsesplan.
- Den er nummerert, er et ledd i en ikke tidsbegrenset rekke.
- De enkelte nummer har felles tittel.
- Publikasjonen omsettes til en forhåndsbestemt pris eller utdeles til foreningsmedlemmer.

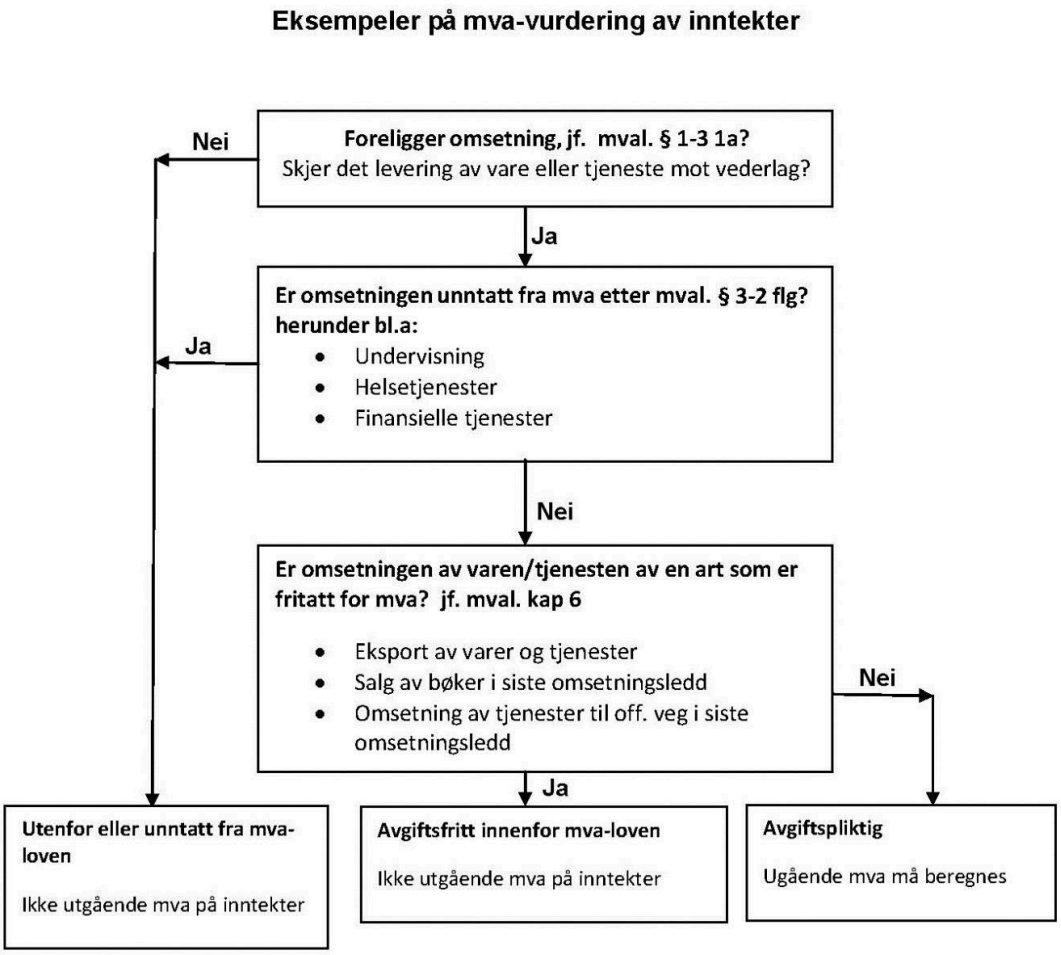
Bøker – mval. § 6-3
Omsetning av bøker er fritatt for merverdiavgift i siste omsetningsledd. Med omsetning forstås både salg og utleie av bøker. Fritaket gjelder også for bøker utgitt som lydbøker. Fritaket gjelder ikke publikasjoner som selges sammen med en vare av annet slag og som inngår som en del av en felles vareenhet. Med bok menes publikasjoner som ikke er aviser eller tidsskrift, jf. Merverdiavgiftsforskriften § 6-3-1. I Merverdiavgiftsforskriften § 6-3-2 nevnes en rekke publikasjoner som etter sin art alltid skal faktureres med merverdiavgift fordi disse ikke anses å være "bok". Med bok menes at den er innbundet og på papir. Et innbundet kompendium faller dermed innenfor definisjonen i fritaket.

Trykking av bøker er fritatt for merverdiavgift dersom oppdragsgiveren skal dele ut hele opplaget gratis eller oppdragsgivers videresalg er av så lite omfang at oppdragsgiveren ikke blir registreringspliktig etter mval. § 2-1.

3.8. Dokumentasjon

Alle inntekter skal dokumenteres ved bilag. Dette gjelder uavhengig om inntekten representerer et tilskudd uten - eller et vederlag med merverdiavgift. Ved regnskapsføring skal dokumentasjon av bokførte opplysninger vise hva kunden betaler for. Med dette menes institusjonens forpliktelse til ytelse og omfanget av denne. Det vises for øvrig til pkt. 2.4.1 for nærmere informasjon om innholdet i salgsdokumentasjon.

3.9. Hjelpeskjema for avgiftsvurdering



4. Kostnader og fradrag

Ved kjøp av varer og tjenester vil ofte en del av anskaffelseskostnaden være merverdiavgift. I den forbindelse benevnes merverdiavgiften som inngående merverdiavgift. Vi finner reglene som omhandler inngående merverdiavgift i *Lov om merverdiavgift* kapittel 8 og i tilhørende *Forskrift til merverdiavgiftsloven*, samme kapittel.

Hovedregelen finner vi i mval. § 8-1: ”Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.”

For institusjonene i UH-sektoren blir imidlertid denne fradragsretten sterkt begrenset på grunn av regelen i mval. § 8-2 (2): ”Offentlig virksomhet som etter § 3-28 ikke skal beregne merverdiavgift ved uttak (dvs. som har mindre enn 20 pst. av sine inntekter fra avgiftspliktig omsetning), har rett til fradrag for inngående merverdiavgift *bare* for anskaffelser av varer og tjenester som *omsettes til andre*.”

I tillegg til vilkårene for fradragsrett som er nevnt over, stilles det også krav til dokumentasjonen som danner grunnlag for fradrag. Mval. § 15-10 sier: ”Inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget”. Det henvises for øvrig til pkt. 2.4.1 for nærmere informasjon om innholdet i den lovpålagte dokumentasjonen.

4.1. Fradragsrett/forholdsmessig fradrag

Selv om fradragsretten er sterkt begrenset, foreligger det rett til fradrag for inngående merverdiavgift innenfor noen aktiviteter. I noen tilfeller vil det være snakk om såkalt forholdsmessig fradrag fordi det blir anskaffet varer som brukes både i avgiftspliktige aktiviteter og til andre formål. Regelen som omhandler forholdsmessig fradrag finner vi i mval. § 8-2 (1): ”Et registrert avgiftssubjekt som anskaffer varer og tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, har rett til fradrag for inngående merverdiavgift bare for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten.”

De viktigste aktivitetene med fradragsrett er omtalt nedenfor.

4.1.1 Innkjøp i forbindelse med kopiering

Kopisentrene utfører kopieringstjenester og ofte selger de også diverse kompendier og bøker. Hvorvidt disse aktivitetene anses å være merverdiavgiftspliktige, avgjøres av hvor nær tilknytning tjenesten har til undervisningen. Har den nær tilknytning, er tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet og dermed foreligger ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på innsatsfaktorene i den aktuelle tjenesten.

Det er kun i de tilfeller der tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved salg, at det er fradragsrett for inngående merverdiavgift for de aktuelle innsatsfaktorene. Bestemmelsene i mval. § 3-28 og § 8-2 (2) begrenser dette ytterligere fordi kopitjenestene vel alltid brukes mer enn 80 pst. til å tilgodese egne behov, og da kan det ikke foretas fradrag for inngående merverdiavgift for driftsmidlene (kopimaskiner mm.). Når det gjelder inngående merverdiavgift knyttet til

serviceavtale, forbruksmateriell som papir, toner etc., vil det oftest være fradragsrett fordi dette anses som en del av varer og tjenester som omsettes til andre. Men det er et krav, jf. mval. 8-2 (3), at salg til andre utgjør mer enn 5 pst. av totalproduksjonen.

Siden kopisentrene både har mva-pliktig og mva-fri omsetning, samt omsetning utenfor merverdiavgiftsområdet, har institusjonen kun forholdsmessig fradragsrett for inngående merverdiavgift ved kjøp av forbruksmateriell, jf. mval. § 8-2 og forskrift til mval. § 8-2-2. Det er forrige regnskapsårs avgiftspliktige omsetning av kopitjenester, merverdiavgift ikke medregnet, i forhold til den samlede omsetning av kopitjenester forrige regnskapsår, som avgjør andelen av kostnader med fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det er et vilkår for slik fordeling at den i rimelig grad gjenspeiler bruken. Hvis det merverdiavgiftspliktige salget f.eks. utgjør 10 pst. av totalsalget av kopitjenester, foretas fradrag for inngående merverdiavgift for 10 pst. av fakturabeløpet ved kjøp av forbruksmateriell til kopiering.

Oppsummert kan vi si:

a) Ved fellesanskaffelser av forbruksmateriell i forbindelse med kopieringstjenestene, foretas forholdsvis fradrag for inngående merverdiavgift slik det er beskrevet over. Husk krav til dokumentasjon av kjøpet, jf. Bokføringsforskriften § 5-5.
b) Det kan ikke foretas fradrag for inngående merverdiavgift i forbindelse med innkjøp av driftsmidler (kopimaskiner mm.) som brukes i kopisentrene, jf. mval. § 8-2 (2).
c) Det er fradragsrett for inngående merverdiavgift på trykkekostnad til trykking av bok som skal selges videre. Det er ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på den eventuelle andelen av trykkekostnaden som gjelder bøker til institusjonens egen bruk.

4.1.2 Anskaffelser til prosjekter med avgiftspliktig omsetning

Bestemmelsene i mval. § 3-28 og § 8-2 (2) gjelder også for forskningstjenester. Så lenge egenforskningen ved den enkelte institusjon i UH-sektoren utgjør mer enn 80 pst. av institusjonens forskning, vil ikke institusjonen ha fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser som blir institusjonens eiendom. Dermed gjelder følgende:

a) Det er <u>ikke</u> fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av varige driftsmidler som benyttes både i oppdrags- og bidragsforskning.
b) Det er heller <u>ikke</u> fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av varige driftsmidler som benyttes kun i oppdragsforskning.
c) Det er fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av driftsmidler og utstyr som inngår i leveransen til oppdragsgiver i oppdragsforskning. Det samme gjelder for forbruksmateriell som løpende brukes i oppdragsprosjekter og som faktureres oppdragsgiver. Av hensyn til dokumentasjon bør slikt salg som nevnt over, spesifiseres på utgående faktura.
d) Det er fradragsrett for inngående merverdiavgift ved innkjøp av konsulenttjenester for videresalg i oppdragsforskning.

4.1.3 Anskaffelser i forbindelse med bygging og drift av frivillig registrerte bygg

Det følger av mval. § 2-3 at offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, frivillig kan registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret dersom bygget eller anlegget brukes i merverdiavgiftspliktig virksomhet. Denne ordningen er kun aktuell for de institusjonene i UH-sektoren som eier egne bygg. Hvis slike bygninger leies ut til for eksempel virksomheter som driver merverdiavgiftspliktig oppdragsforskning, vil utleier kunne bli frivillig registrert.

Siden de fleste UH-institusjonene fra før er registrert for andre merverdiavgiftspliktige aktiviteter, vil en allerede ha oppnådd beløpsgrensen på 50 000 kroner og kan registrere seg uavhengig av størrelsene på leieinntektene. En må altså uansett søke særskilt om registrering for utleie av fast eiendom og det må foregå en andel merverdiavgiftspliktig virksomhet i bygget.

En frivillig registrert utleier må fakturere de virksomhetene som driver merverdiavgiftpliktig virksomhet i bygget med merverdiavgift. Hvis all virksomhet i bygget er merverdiavgiftpliktig, vil utleier ha fradrag for all inngående merverdiavgift i forbindelse med oppføring og drift av bygget. Hvis bygget, som ofte er tilfellet, brukes både i egen undervisningsvirksomhet eller leies ut i noen grad til ikke merverdiavgiftspliktig virksomhet, vil en bare ha forholdsvis fradrag for inngående merverdiavgift jf. mval. § 8-2. Forskrift til mval. § 2-3 gir nærmere greie for hvordan dette skal dokumenteres og beregnes.

5. Særlige forhold i staten - samfunnsoppdraget - tjenesteutveksling mellom statlige institusjoner

5.1. Oversikt

Statlige universiteter og høyskoler er i utgangspunktet likestilte med næringsdrivende i avgiftsmessig forstand, selv om de ikke driver tradisjonell næringsvirksomhet. Det avgjørende er om de har *omsetning*, se nærmere forklaring på hva som er avgiftspliktig omsetning i kapittel 3. Selve avgiftsplikten for omsetning av varer og tjenester følger av mval. § 3-1 (1). Institusjonene skal altså svare avgift på all omsetning som er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsloven. Avgiftsplikten forutsetter imidlertid en årlig avgiftspliktig omsetning på over 50 000 kroner. Dette følger av bestemmelsen om registreringsplikt i mval. § 2-1, se foran under pkt. 2.2, 2.5 og 2.6.

Også fradragsmessig er institusjonene likestilte med næringsdrivende. Men fordi bare en mindre del av institusjonenes inntekter skriver seg fra ”omsetning” i merverdiavgiftslovens forstand, blir fradragsretten begrenset. Det gis bare fradrag for inngående merverdiavgift for varer og tjenester som anskaffes i forbindelse med omsetning til andre, se om kravet til ”hovedsakelig” under pkt. 2.6 foran og om mval. § 8-2 (1) i kapittel 4 foran.

Institusjonene er fritatt for avgift ved uttak til eget bruk, dersom den avgiftspliktige omsetningen utgjør under 20 pst. av de samlede inntektene, se mval § 3-28 og pkt. 2.3.3 foran. Også omsetning i forbindelse med myndighetsutøvelse er unntatt fra loven, mval. § 3-9 og punkt 5.3 nedenfor.

Ansvaret for korrekt behandling av merverdiavgiftspørsmål hviler i utgangspunktet på styret i den enkelte institusjon, men den praktiske utførelse av arbeidsoppgavene kan delegeres. Se nærmere omtale under pkt. 2.5 foran.

Her skal vi se nærmere på omsetning av tjenester innenfor staten. Hovedregelen er at omsetning *innenfor den enkelte institusjon er avgiftsfri*, mens transaksjoner *mellom* institusjonen er avgifts*pliktige*. Unntaket i mval. § 3-10 om at omsetning innenfor staten er avgiftsfri, kommer bare unntaksvis til anvendelse. Årsaken er at institusjonene har avgiftspliktig omsetning også til virksomheter *utenfor* staten. Selv om mval. § 3-10 er lite anvendbar, vil vi se nærmere på en del elementer i bestemmelsen, fordi det har vært en del oppmerksomhet og uklarheter omkring mval. § 3-10. En god forståelse av § 3- 10 gir samtidig en god forståelse av avgiftssystemet anvendt på statlige virksomheter.

5.2. Formål/begrunnelse for spesialbestemmelser for staten - konkurransenøytralitet

I Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) om skatte- og avgiftsopplegget for 2008 under pkt. 31.1.1 t.o.m. pkt. 31.1.6 foreslo Finansdepartementet et merverdiunntak for omsetning av *tjenester innenfor staten*. Unntaket gjelder bare når leverandør og mottaker er en del av staten som rettssubjektet, og det er kraftige begrensninger i unntaksretten dersom leverandøren driver ”økonomisk aktivitet”, noe UH-institusjonene oftest gjør.

Lovforarbeidene er meget tydelige på at hensynet til effektivitet og samarbeide i staten må balanseres mot ulike konkurransehensyn. Statlige virksomheter møter i økende grad konkurranse fra andre (private) tjenestetilbydere, samtidig som de selv organiseres og drives mer likt private virksomheter. Gjennom EØS-avtalen har Norge forpliktet seg til ikke å gi offentlige virksomheter direkte eller indirekte økonomiske fordeler dersom virksomhetene er i konkurranse med private. En gunstigere avgiftsmessig posisjon for konkurranseutsatte statlige virksomheter anses å være indirekte offentlig støtte. Slik støtte vil lett komme i konflikt med EØS-avtalens forbud mot konkurransevridende offentlig støtte etter EØS-avtalens art. 61 nr. 1, evt. art. 59 nr. 2. Selv om EØS-avtalen i prinsippet ikke omfatter skatter og avgifter (og heller ikke utdanning og forskning), står Norge derfor ikke fritt til å utforme avgiftssystemet som man måtte ønske.

Videre vil særbehandling av statlige virksomheter i merverdisammenheng lett kunne føre til suboptimale løsninger når det gjelder tjenestekjøp. Anskaffelser fra eksterne leverandører er normalt avgiftspliktige, mens anskaffelser innenfor egen organisasjon (egenregi) er fritatt for avgift. Hvis man hadde et system der alle statlige institusjoner kunne levere varer og tjenester til hverandre uten merverdiavgift, mens private måtte levere med avgift, ville man kunne få dårlig ressursutnyttelse, dårlig effektivitet i tjenesteproduksjonen og samfunnsøkonomisk ulønnsom drift, ifølge Finansdepartementets Ot. prp. nr. 1 (2007 -2008).

Det er en generell drøftelse av forholdet mellom tjenester utført av egne ansatte (egenregi) og kjøp av tjenester generelt under punkt 8.5 i Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) i forbindelse med en foreslått utvidelse av avgiftsplikten i tjenestesektoren. Konkurranseforhold mellom offentlig virksomhet og private næringsdrivende er videre grundig drøftet i Ot. prp. nr. 1 for 2007-2008 (skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer), del 31, se særlig pkt. 31.1.5. Det forhold at det er de samme universiteter og statlige høyskoler som både utfører samfunnsoppdraget og konkurrerer i et marked, gjør forholdet til merverdiavgiftsreglene kronglete. Konkurransevurderinger må inn i forbindelse med alle tvilsomme avgiftsspørsmål.

5.3. Samfunnsoppdraget – unntak for omsetning i forbindelse med offentlig myndighetsutøvelse i mval. § 3-9.

Når universiteter og statlige høyskoler utfører *samfunnsoppdraget* i form av vanlig undervisning, forskning og formidling basert på statlige bevilgninger, regnes det *ikke* omsetning av varer og tjenester. Her gjør konkurransehensynet seg ikke gjeldende. Se nærmere om grensen mellom omsetning og avgiftsfrie overføringer under pkt. 3.2 og 3.4 foran.

En bestemmelse som antakelig får nokså liten praktisk betydning i vår sektor er unntaket i mval. § 3-9 (1) om at omsetning av tjenester som ledd i *offentlig myndighetsutøvelse* er unntatt fra merverdiavgiftsloven, Offentlig myndighetsutøvelse er virksomhet som består i å fatte beslutninger, vedta tiltak mv. overfor private rettssubjekter i kraft av offentligrettslige regler (f. eks. lovpålagte oppgaver) . Selv om det betales en avgift eller et gebyr vil den som betaler gebyret ofte ikke motta en direkte gjenytelse.[1] Et praktiske eksempel fra UH-sektoren er eksamensavvikling og utstedelse av dokumentasjon for oppnådd kompetanse i henhold til

[1] Kilde: Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) om merverdiavgiftsreformen 2001, pkt. 7.2.10.

universitets- og høyskoleloven, men her kommer også det alminnelige undervisningsunntaket inn.

Merverdiavgiftsloven § 3-9 er konkurransenøytral i den forstand at når private rettssubjekt utøver offentlig myndighet i kraft av f. eks. forvaltningsloven eller universitet- og høyskoleloven nyter også disse institusjonene godt av avgiftsunntaket i mval. § 3-9. Virksomhet som er utslag av myndighetsutøvelse, er altså helt utenfor avgiftssystemet.

5.4. Interne transaksjoner i staten – mval. § 3-10

5.4.1 Merverdiavgiftsloven § 3-10 - oversikt

Det foregår i stor utstrekning tjenesteutveksling mellom statlige institusjoner. Mval. § 3-10 inneholder et unntak fra den alminnelige avgiftsplikten når det skjer transaksjoner innenfor staten:

> *Omsetning av tjenester fra en statlig enhet til en annen statlig enhet er unntatt fra loven dersom leverandøren ikke driver økonomisk aktivitet. Unntaket omfatter også omsetning av varer som leveres som et naturlig ledd i ytelsen av tjenesten.*

Bestemmelsen er en videreføring av § 11, 3.ledd i tidligere lov. Bestemmelsen gjelder tjenester generelt, men omfatter også varer som leveres som et naturlig ledd i ytelsen av tjenesten. Det bærende prinsipp er at naturlig, intern spesialisering og tjenesteutveksling innenfor staten ikke unødvendig skal utløse merverdiavgift. Unntaket i § 3-10 er særlig myntet på administrative støttetjenester, men ikke begrenset til det.

Forutsetningen er at avgiftsfritak ikke skal virke konkurransevridende i forhold til privat sektor. Merk at unntaksbestemmelsen i mval.§ 3-10 ikke benytter begrep som næringsvirksomhet, men ”økonomisk aktivitet”. Meningsinnholdet er noe forskjellig; økonomisk aktivitet omfatter mye mer enn det man f. eks. i skatteretten forstår som næringsvirksomhet. Antakelig er grensene for hva som er økonomiske aktivitet omtrent de samme som avgrensning av omsetningsbegrepet som ellers brukes i merverdiavgiftsloven, se nærmere ovenfor under kapittel 3. Dette gjør at unntaksbestemmelsen i mval. § 3-10 neppe får særlig praktisk anvendelse for universiteter og statlige høyskoler.

5.4.2 Hva regnes som ”en statlig enhet” i merverdiavgiftslovens forstand?

For at unntaket i mval.§ 3-10 skal kunne komme til anvendelse, må det uansett foreligge en omsetning av tjenester fra en statlig enhet til en annen statlig enhet. Både leverandør og mottaker må være en del av staten som juridisk person. Det er på det rene at forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, som universiteter og høyskoler, samt statlige forskningsinstitutter, regnes som egne statlige enheter *innenfor* staten som juridisk person. Dette fremgår bla. av s. 189-190 i Ot.prp. nr. 1 (2007 -2008). Her fremgår dessuten f. eks. også at Utdanningsdirektoratet (som får en del tjenester av ulike faglige sentre i UH-sektoren) er et ordinært forvaltningsorgan, dvs. en ”statlig enhet” som kan komme inn under unntaket i mval. § 3-10, dersom direktoratet skulle være på leverandørsiden.

Staten som juridisk person avgrenses imidlertid mot selvstendige rettssubjekter, også de som er statlig eid eller i den statlige sfære. Dette fremgår bla. av Ot.prp. nr. 1 (2007 -2008) s. 190.

Praktiske eksempler er statlige eide aksjeselskaper, helseforetak og studentsamskipnader, som alle er regulert av en egen lov der det framgår at virksomhetene er selvstendige rettssubjekter. All omsetning mellom slike foretak og statlige universiteter og høyskoler blir således avgiftspliktig.

Videre er det er på det rene at staten *ikke* regnes som ett (felles) avgiftssubjekt. Hvert enkelt universitet eller høyskole regnes som en *separat* enhet i forhold til bla. registreringsplikten i mval. § 2-1 (1) og bestemmelsen i mval. § 3-10 om merverdiavgift innenfor staten. Dette utledes bla. av eksemplene nevnt i Ot.prp. nr. 1 (2007 -2008) og av universitet- og høyskoleloven som legger driftsansvaret på styret for hver enkelt institusjon. Også virksomheter som er organisert i medhold av universitets- og høyskoleloven § 1-4 som f. eks. Samordna opptak eller BIBSYS inngår som statlige enheter. Viktige samarbeidspartnere som Utdanningsdirektoratet, Norges forskningsråd, Statistisk Sentralbyrå og Folkehelseinstituttet er separate statlige enheter. Konsekvensen av dette er at det må beregnes merverdiavgift på *omsetning* mellom slike statlige enheter, dersom disse har omsetninger til virksomheter utenfor staten, med mindre det finnes særskilt hjemmel for unntak.

Det er et alminnelig prinsipp at ytelser av varer og tjenester *innenfor* samme enhet *ikke* regnes som omsetning, og er dermed ikke avgiftspliktige. Hvert enkelt universitet og statlig høyskole kan altså innenfor universitets- og høyskolelovens rammer og budsjettforutsetninger opprette de hjelpetjenester og eventuelt andre enheter de har behov for innenfor egen organisasjon, uten at de interne transaksjonene blir avgiftspliktige. Slik intern tjenesteyting faller også utenfor anbudsreglene.

Oppsummering: Transaksjoner mellom enheter *innenfor* hver enkelt statlig høyskole og universitet er altså avgiftsfrie, mens transaksjoner mellom statlige virksomheter som universiteter og høyskoler blir avgiftspliktige dersom leverandøren driver økonomisk aktivitet, dvs. har omsetning over 50 000 kroner til virksomheter utenfor staten som rettssubjekt.

5.4.3 Omsetningskravet

Det sentrale i mval. § 3-10 er at det må foreligge en *omsetning* mellom to statlige enheter. I en del tilfeller er det på det rene at det foreligger en offentlig overføring i form av direkte bevilgning eller tilskudd (bidrag), ikke oppdrag/omsetning. Det er f. eks. tilfellet med de aller fleste utbetalinger fra Norges forskningsråd til statlige UH-institusjoner, overføring av EØS-midler osv. I slike tilfeller faller pengeoverføringen helt utenfor merverdiavgiftssystemet. Se nærmere om hva som ligger i begrepet omsetning og om avgrensning mot avgiftsfrie overføringer under kapittel 3 ovenfor.

5.5. Nærmere om kravet i § 3-10 om at tjenesteleverandøren ikke skal drive økonomisk aktivitet

Omsetning innen staten er unntatt fra merverdiavgiftsplikt dersom den som leverer tjenesten *ikke* driver ”økonomisk aktivitet”. Siden hele ordningen med avgiftsfritak innenfor staten er knyttet til konkurransenøytralitet, må økonomisk aktivitet tolkes på samme måte som ellers i konkurranseretten/EØS-retten. Økonomisk aktivitet er der definert som salg av varer og tjenester i et marked, f. eks. oppdragsforskning, konsulentvirksomhet eller levering av utdanning mot særskilt betaling. I disse tilfeller er det vanligvis flere aktuelle leverandører, og

det er et fungerende marked. Utgjør brukerbetalingen bare en meget liten del av kostnadene ved leveransen, regnes det *ikke* som økonomisk aktivitet. Hvis virksomhetens leveranser i hovedsak går mot overordnet myndighet, i vårt tilfelle Kunnskapsdepartementet, og denne overordnede myndighet har full styring med den virksomhet som leverer ytelsen, regnes det heller ikke som økonomisk aktivitet. For våre formål ser det ut til at innholdet i begrepet ”økonomisk aktivitet” i hovedsak er det samme som det som går inn under begrepet ”omsetning”, jf. omtalen under kapittel 3 foran. Det er altså ikke noe krav om at aktiviteten skjer som ledd i ”næring” i skatterettens forstand. Temaet økonomisk aktivitet er bla. omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 190, 2. spalte.

Forutsetningen om at den statlige enheten ikke skal drive økonomisk aktivitet for at mval. § 3-10 skal komme til anvendelse, er absolutt. På skatteetatens hjemmeside finner man en prinsipputtalelse om dette, gjengitt også i Skattedirektoratets fellesskriv av 8. september 2010. Her fremgår det at unntaket for merverdiavgift innenfor staten

> *bare kommer til anvendelse i de tilfeller leverandøren* ikke *leverer varer eller tjenester til andre enn statlige enheter. Leveres avgiftspliktige varer eller tjenester til for eksempel et statsforetak, må leverandøren avgiftsberegne* all *omsetning, også den som skjer til de statlige enhetene. Det er altså ikke slik at et forvaltningsorgan kan unnlate å beregne merverdiavgift ved omsetning til statlige enheter og bare beregne merverdiavgift ved omsetning til andre.*

Langt de fleste, om ikke alle statlige UH-institusjoner, tar eksterne oppdrag av forskjellig omfang. Unntaket i mval. § 3-10 for statlig omsetning får derfor neppe anvendelse for *omsetning* som universitetene og de statlige høyskolene foretar med andre statlige institusjoner; heller ikke for omsetning til f. eks. heleide datterselskaper. All omsetning mellom universiteter, høyskoler og andre statsinstitusjoner må derfor regnes som avgiftspliktig omsetning, men mindre omsetningen går under en av de andre unntaksbestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Men igjen: Dersom inntekten er et tilskudd/bevilgning/bidrag/støtte, ikke ”omsetning”, faller overføringen utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde, jf. omtalen under kapittel 3 foran.

5.6. Transaksjoner med fellestjenester

En særlig viktig trend innenfor UH-sektoren er den økende grad av spesialisering og samarbeid mellom statlige enheter for å effektivisere driften. Det settes ofte opp skriftlige avtaler mellom de ulike enhetene som ligner på de avtalene man kan ha med private leverandører av varer og tjenester. Ikke sjelden kan det være tjenester som er likeartet med det man finner i det private. Betaling for tjenestene fremtrer i disse tilfellene som omsetning som det etter hovedregelen skal beregnes og betales merverdiavgift for, av konkurransemessige årsaker.

Når det gjelder spesialiserte fellestjenester som datainfrastruktur, forskningslaboratorier med mer, vil det ofte ikke foreligge private konkurrenter. Hvis slik infrastrukturer er finansiert av offentlige midler, EU-midler og liknende, tilsier både EØS-statsstøttereglene og det alminnelige likebehandlingsprinsipp at private brukere skal ha samme adgang til å benytte fasilitetene. Men med private brukere faller man definitivt utenfor virkeområdet til mval. § 3-10. Hvis fellestjenester bare skal benyttes av statsinstitusjonene, blir den avgiftsmessige

behandlingen avhengig av om det er inngått en gjensidig bebyrdende avtale eller om det er tale om pengeoverføringer uten sterke bindinger, jf. kapittel 3 foran.

5.7. Mulige endringer

Regjeringen Solberg har signalisert at den vil se både på merverdiavgiftsreglene i staten og bokføringsreglene for statlige virksomheter.

6. Nærmere om enkelte temaer

6.1. Utlegg/refusjon

Grunnlaget for beregning av merverdiavgift er omtalt i mval. kap. 4. Iht. hovedregelen 4-1(2), bokstav a anses ikke godtgjørelse for utlegg pådratt i kjøpers navn og for kjøpers regning som en del av vederlaget. Det innebærer at utlegg som avtales mellom parter og som ikke kan relateres til noen ytelse fra selger til kjøper, anses ikke som omsetning og skal faktureres uten merverdiavgift.

Ett eksempel på dette er en avtale hvor partene har avtalt at en av partene skal få refundert reisekostnader i forbindelse med et møte i et felles prosjekt, hvor partene samarbeider. Det bør framgå av faktura at det dreier seg om refusjon av kostnader.

I den grad utlegg faktureres som ledd i levering av en ytelse, skal avgiftsbehandlingen følge (hoved)ytelsen. Ett eksempel på dette er levering av rådgivningstjenester hvor det også påløper reiseutgifter. Reisekostnadene skal her faktureres med samme merverdiavgiftssats som hovedytelsen, dvs. med 25 pst., selv om reisen opprinnelig var belastet med 8 pst. fra leverandørens side

6.2. Viderefakturering

Flere universitet og høyskoler kan gå sammen om en felles anskaffelse. I slike tilfeller anbefales det at det avtales at leverandøren fakturer hver enkelt i samarbeidet for sin del av anskaffelsen. Dersom det dreier seg om anskaffelser hvor det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift og leverandøren av varen/tjenesten fakturerer hele beløpet til ett av universitetene eller høyskolene, vil den institusjonen kun ha rett til fradrag for inngående avgift for sin andel av anskaffelsen.

For at hver deltaker i slike tilfeller skal kunne få fradrag for sin del av anskaffelsen, må den institusjonen som har mottatt faktura, viderefakturere til de andre aktørene i samarbeidet. Slik viderefakturering skjer uten beregning av utgående merverdiavgift. Fakturaen må ha følgende underdokumentasjon:

- Fordelingsliste som viser hvordan fakturaen skal fordeles pr. deltaker, med spesifikasjon av fakturaandel og merverdiavgiftsbeløp.
- Kopi av original faktura.

Dette kan være aktuelt der flere universitet/ høyskoler foretar felles innkjøp av innsatsfaktorer som benyttes i oppdragsvirksomhet.

6.3. Nasjonal infrastruktur

Midler til forskningsinfrastruktur tildelt gjennom Norges forskningsråd vil være rettet mot infrastruktur av *nasjonal* karakter**.** Dette er forskningsinfrastruktur som:

- har bred nasjonal interesse
- legger grunnlaget for å kunne utføre verdensledende forskning

- forefinnes ett eller få steder i landet, som hovedregel
- skal gjøres tilgjengelig for relevante forskningsmiljøer og næringer

Det er eksempler på at universiteter og private forskningsinstitusjoner går sammen om å søke på midler til infrastruktur av nasjonal karakter. Avgiftsmessig behandling av investeringene og driftskostnader knyttet til infrastrukturen vil avhenge av hvilken institusjon som skal ha eierskap til investeringene. Universiteter og statlige høyskoler har ikke fradrag for inngående merverdiavgift for investeringen, men kun for de løpende innsatsfaktorene som viderefaktureres og som kan knyttes direkte til leveransen eller ytelsen.

Det er en forutsetning at slik forskningsinfrastruktur skal gjøres tilgjengelig for relevante forskningsmiljøer og -næringer. Dersom det skal betales et vederlag for bruk av nasjonal forskningsinfrastruktur, må det beregnes utgående merverdiavgift av brukerbetalingen.

6.4. Bruk av laboratorier og utstyr

Noen universiteter og høyskoler har et forskningssamarbeid med private forskningsinstitusjoner. Det kan innebære at man deler på bruk av laboratorier og utstyr som er plassert i laboratoriene. Dersom det betales vederlag mellom institusjonene for bruken, må det beregnes utgående merverdiavgift. Prisen som må legges til grunn, må minst tilsvare den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende ytelser. Dersom prisen er satt lavere, skal omsetningsverdien likevel legges til grunn ved avgiftsberegningen. Leie av laboratorier er avgiftspliktig bare dersom bygget er frivillig registrert, jf. pkt. 2.2.2 og 4.1.3.

Dersom det ikke betales vederlag for bruk av laboratorier og utstyr, kan samarbeidet likevel bli omfattet av bestemmelsene i mval. § 4-3 om byttehandel. Også i slike tilfeller må prisen som legges til grunn minst tilsvare den alminnelige omsetningsverdien for tilsvarende ytelser. I en byttehandel skal hver av partene utstede salgsdokument for sin egen levering, i samsvar med bokføringsforskriften § 5-1. Salgsdokumentet skal inneholde en spesifikasjon av ytelsens art og omfang, vederlag og beregning av utgående avgift.

6.5. Kurs/konferanse

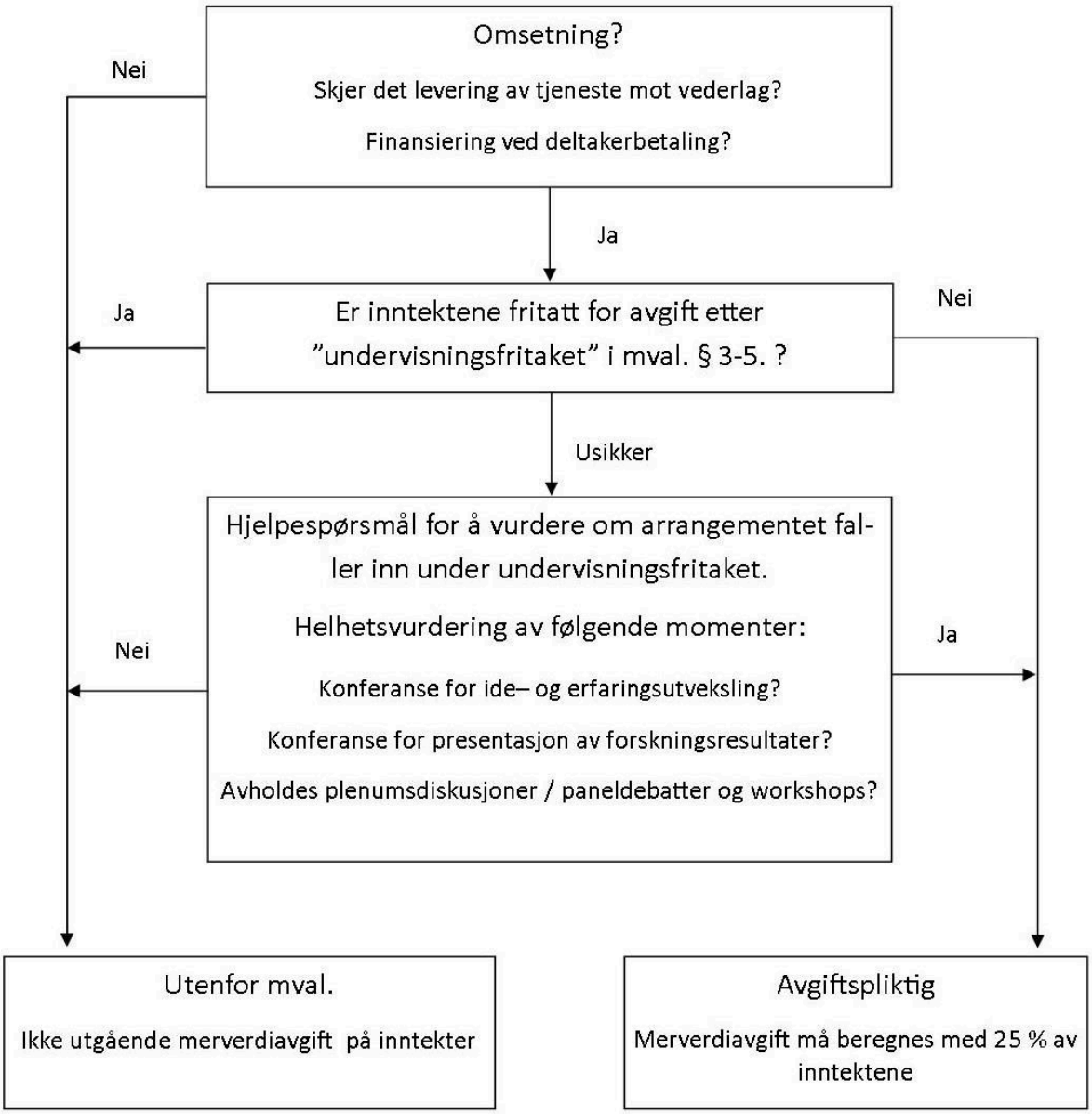
Det foreligger ofte merverdiavgiftspliktige inntekter i forbindelse med arrangering av konferanser/seminarer. Det kan for eksempel være deltakeravgift, reklameinntekter eller sponsorinntekter hvor det gis en motytelse. Om deltakeravgiften er merverdiavgiftspliktig bestemmes ut fra en vurdering av konferansens/seminarets innhold/program.

Dersom konferansen/seminaret inneholder både undervisningstjenester (som er unntatt i merverdiavgiftsloven) og avgiftspliktige tjenester, bør inntektene i forhold til avgiftsberegningen være splittet, da det vil få tilsvarende betydning for andelen av inngående merverdiavgift som kan trekkes fra. Det vil da være inngående merverdiavgift knyttet til de samme elementene som det er beregnet utgående merverdiavgift av, som kan trekkes fra. Hvis en ikke splitter inntektene i en avgiftspliktig og en avgiftsfri del, så vil det ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift for noen av kostnadene når innholdet i konferansen/seminaret er vurdert som undervisning.

Selv om hele konferansen/seminaret er vurdert som avgiftspliktig, vil de merverdiavgifts-pliktige inntektene ofte utgjøre bare en andel av de totale inntektene/finansieringen av konferansensom følge av mottatte tilskudd og gaver. Dersom det er kostnader som inneholder merverdiavgift, kan en foreta forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift, jf. forskrift til mval. § 8-2-2. Det vil være de totale inntektene inklusiv eventuelle tilskudd og gaver som skal brukes ved beregningen av den merverdiavgiftspliktige andelen av inntektene. Hvis den merverdiavgiftspliktige andelen blir liten, vil jo fradraget for inngående merverdiavgift også utgjøre lite. Men for større konferanser/seminarer som har betydelige kostnader som inneholder merverdiavgift og hvor det er beregnet utgående merverdiavgift på deltakeravgiften, kan fradraget for inngående merverdiavgift bli av betydning. Det er viktig å være oppmerksom på at utenlandske deltakere på mva-pliktige konferanser i Norge, blir belastet norsk merverdiavgift. Dette fordi konferansedeltakelse ikke anses som en fjernleverbar tjeneste eller en tjeneste til bruk i utlandet.

Serveringstjenester er en vanlig kostnad i forbindelse med konferanser. Hvis disse inngår som en del av deltakernes betaling, må betalingen splittes i en del for deltakeravgift og en for servering for at en skal kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på serveringstjenesten. Dette skyldes bestemmelsen i mval. § 8-3 (1) som sier at fradragsretten ikke omfatter inngående merverdiavgift på bl.a. servering (i siste ledd). I forbindelse med en avgiftspliktig konferanse, vil deltakerbedriften/virksomheten, hvis betalingen splittes, gis mulighet til å identifisere og fradragsføre inngående merverdiavgift som gjelder deltakeravgiften, men ikke for serveringen.

Hjelpeskjema for mva-vurdering ifm. kurs/konferanser/seminar o.l.



6.6. Unntak for undervisningstjenester

Undervisningstjenester og formidling av slike tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt jf. mval. § 3-5. Unntaket for undervisningstjenester omfatter også andre varer og tjenester som institusjonen omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenesten, for eksempel forelesningsdokumentasjon m.m. Merk at varer og tjenester som omsettes av andre enn den som yter undervisningstjenesten, ikke er omfattet av unntaket, uansett om omsetning av angjeldende varer og tjenester kan anses om et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenesten. Undervisning kan faktureres avgiftsfritt i "flere ledd". Dette innebærer for eksempel at fakturaer fra innleide timelærere vil være uten merverdiavgift.

Workshop (kort, intensivt utdanningsprogram med lærer/foreleser), for en relativt liten gruppe mennesker som fokuserer på teknikker og ferdigheter i et spesielt fagområde, er en form for undervisning og derfor normalt unntatt fra mva-plikt. Ordet ”workshop” blir som regel brukt der det skal markeres at møte-/konferansedeltagerne skal involveres i læreprosessen gjennom fellesaktiviteter med andre deltakere, i motsetning til tradisjonelle forelesninger eller møter med et passivt publikum. Vurdering mot mva-pliktig informasjons- og erfaringsutveksling må imidlertid alltid foretas.

Grensedragning mot avgiftspliktige konferanser
Undervisning må avgrenses mot konferanser, som i mange tilfeller vil være avgiftspliktig. Konferanser hvor det skjer informasjons- og erfaringsutveksling, og hvor deltakerne kan ta del i debatter og analyse av konkrete problemstillinger samt overvære fremleggelse av forskningsresultater, skal avgiftsberegnes. Dette som følge av at all informasjonsformidling er avgiftspliktig.

I noen tilfeller vil en konferanse inneholde både elementer av undervisningstjenester og informasjonsformidling, da er det konferansens hovedformål som vil være avgjørende. Hvis det ikke er mulig å avgjøre hva som er hovedformålet, kan det være behov for å splitte avgiftsberegningen, se også pkt. 6.5.

Grensedragning mot avgiftspliktige konsulenttjenester
Konsulent- /rådgivningstjenester er avgiftspliktige tjenester, og avgiftsunntatt undervisning må avgrenses mot avgiftspliktige konsulent- og rådgivningstjenester.

Ett eksempel på dette er at dersom et oppdrag går ut på å kartlegge en bedrifts behov for kompetanse og deretter holde skreddersydde kurs i tråd med det omforente behovet, antar Skattedirektoratet at den første del av oppdraget må anses som en konsulenttjeneste, mens kurset vil anses som undervisning. Hvis et konsulentoppdrag dels består i opplæring, som isolert sett er unntatt fra avgiftsplikt, og dels av avgiftspliktige tjenester, må opplæringen vurderes i relasjon til "smitte-effekten" i mval. § 4-2, se nærmere beskrivelse i kap. 2.4.

Tjenester som først og fremst består i kunnskapsformidling tilpasset en mottakers spesielle behov, og hvor det i tillegg er avtalt at undervisningsinstitusjonen skal følge opp mottakeren for å kontrollere at hensikten med undervisningen nås, er ikke uvanlig. Oppfølgingen kan skje ved at det avholdes møter, eller ved at tjenesteleverandøren opptrer som deltakende observatør under bedriftens møter mv. Den individuelle veiledningen fratar ikke tjenesten karakter av å være en undervisningstjeneste.

Dersom tjenesteleverandøren, basert på mottatt informasjon eller egne observasjoner, lager rollespill/strategier mv. for den enkelte virksomhet, antar Skattedirektoratet at tjenesten må anses som en avgiftspliktig konsulenttjeneste.

Coaching
”Coaching en-til-en” er en type tjeneste som har blitt utbredt innenfor næringslivet. Som utgangspunkt vil en som opererer som ”coach” i denne sammenheng ikke ha som funksjon å formidle kunnskap, men i stedet fungere som en rådgiver i forbindelse med behandlingen av forskjellige problemstillinger knyttet til en virksomhets strategivalg, personalpolitikk mv. Dette blir normalt ansett som avgiftspliktig konsulenttjeneste.

6.7. Drift av museer og gallerier

Merverdiavgift på omsetning, uttak og formidling
Det skal beregnes utgående avgift med redusert sats ved omsetning, uttak og formidling av tjenester i form av adgang til utstillinger, i museer og gallerier, jf. mval. § 5-9.

Med museer menes i hovedsak tematiske og systematiske samlinger av gjenstander. Se også St.meld. nr. 49 (2008–2009) Framtidas museum, der det uttales at museenes hovedoppgave er å samle inn, forvalte, forske i og formidle kunnskap om gjenstander og andre materielle vitnesbyrd, enten de kommer fra naturen eller er menneskeskapte.

Avgrensning av området for den reduserte satsen
Kun omsetning av tjenester i form av adgang til utstillinger i museer og gallerier er omfattet av den reduserte satsen i mval. § 5-9.

Det gjelder også en redusert sats for omsetning av næringsmidler (fra f.eks. kiosk), så lenge omsetningen ikke skjer som del av en serveringstjeneste, se mval. § 5-2.

Inngangsbilletten
I de tilfeller den ordinære inngangsbilletten inkluderer eksempelvis undervisning, omvisning eller andre tilbud som må anses som en naturlig del av museet eller galleriets tilbud, vil dette også omfattes av den reduserte merverdiavgiftssatsen. Tas det derimot særskilt vederlag for slike andre tjenester, vil avgiftsplikten bero på en konkret vurdering ut fra den generelle avgiftsplikten og eventuelle unntak.

Formidling
Formidling av billetter til utstillinger i museer og gallerier er også omfattet av den reduserte satsen. Formidling av inngangsbilletter til museer og gallerier i utlandet er fritatt for merverdiavgift, jf. mval. § 6-29 (2) bokstav d.

Unntatt omsetning
Museer eller gallerier som mot betaling tilbyr for eksempel konserter, teaterforestillinger, undervisningstjenester eller utleie av lokaler, omsetter tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. mval. §§ 3-5, 3-7 og 3-11. Omsetning av programmer, suvenirer og lignende vil i utgangspunktet være avgiftspliktig med alminnelig sats, men omsetningen kan være omfattet av unntaket i mval. § 3-12 (1) a som gjelder omsetning fra veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner av varer av bagatellmessig verdi (100 kroner eller mindre), se også mval. § 3-12 (3).

Alminnelig sats
Annen avgiftspliktig virksomhet som drives av museet eller galleriet, for eksempel butikkvirksomhet (salg av programmer, suvenirer mv), servering og garderobebetjening, vil ikke være omfattet av den reduserte satsen, men skal avgiftsberegnes med den alminnelige satsen for vedkommende vare eller tjeneste. Det gjelder også oppdrag med vurdering og taksering av gjenstander og kunstverk.

6.8. Arkeologiske oppdrag/offentlig myndighetsutøvelse

Det finnes ikke noe generelt unntak fra avgiftsplikt for arkeologiske oppdrag. Utgangspunktet er derfor at omsetning av disse tjenestene er mva-pliktige iht. mval. kapittel 3.

I følge mval. § 3-9 er imidlertid tjenester som er utført som ledd i "offentlig myndighetsutøvelse" unntatt fra avgiftsplikt. Offentlig myndighetsutøvelse er definert i Skatteetatens merverdiavgiftshåndbok som:

> *"virksomhet som består i å fatte beslutninger, vedta tiltak mv. overfor private rettssubjekter i kraft av offentligrettslige regler og uten grunnlag i privatrettslige avtaler".*

Begrepet *offentlig myndighetsutøvelse* er nærmere beskrevet i kap. 5.3. I mange tilfeller vil arkeologiske oppdrag falle inn under merverdiavgiftsunntaket for offentlig myndighetsutøvelse. Omfanget av unntaket er behandlet i brev fra Skattedirektoratet av 22.10.2003 til Miljøverndepartementet. Av dette brevet framgår bl.a. følgende:

Type tjeneste	**Vurdering**
Registrering av automatisk fredete kulturminner på land og under vann samt skipsfunn i medhold av kulturminneloven §§ 9 og 14.	Anses som tjeneste utført i offentlig myndighetsutøvelse. Omfattes av unntaket - *mva beregnes ikke*.
Arkeologiske utgravinger og undersøkelser som utføres av forvaltningsmuseene, evt. NINA - NIKU i medhold av Riksantikvarens vedtak innen kulturminnevernet el. delegert myndighet fra Riksantikvaren.	Anses som tjeneste utført som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. Omfattes av unntaket - *mva beregnes ikke*.
Datering av funnmateriale - C14-undersøkelser som ytes fra NTNU til forvaltningsmuseene / NINA - NIKU.	Anses *ikke* som tjeneste utført som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. *Mva må beregnes*. Dette pga at NTNU anses som en underleverandør til forvaltningsmuseene / NINA - NIKU i dette tilfellet.
Andre tjenester levert som "underleverandør" til en institusjon/et organ som utøver offentlig myndighet.	Anses *ikke* som tjeneste utført som ledd i offentlig myndighetsutøvelse. *Mva må beregnes.*

6.9. Innførsel av varer og tjenester

Varer

Hovedreglene for merverdibehandling ved innførsel av varer finner vi i mval. § 3-29: "Det skal beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet". Ved innførsel av varer, vil speditøren med faktura (eventuelt proforma faktura) som grunnlag, foreta beregning av merverdiavgift samtidig med fortollingen av varen og Tollkassereren vil innkreve beløpet. Ved innførsel skal derfor aldri merverdiavgift belastes på fakturaen fra

leverandør. Er slik belastning foretatt, må dette tas opp med leverandøren. For noen få varer er det fritak for merverdiavgift, jf. mval. kapittel 7. Dette gjelder f.eks. blod, antistoffer, sera, bøker i siste omsetningsledd og enkelte kunstgjenstander.

Tjenester
Kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet vil ofte medføre mva-plikt. Omvendt merverdiavgiftsbehandling (reverse charge) er den merverdiavgift som institusjonen selv er forpliktet til å regnskapsføre, innberette og betale ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. En fjernleverbar tjeneste er en tjeneste som kan leveres over landegrensene, dvs. at utførelsen av tjenesten ikke er eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Motsetningen vil være rent fysiske tjenester. Det er ikke noe krav at tjenesten faktisk er fjernlevert i det konkrete tilfellet, bare at den er av en art som kan fjernleveres. Vi finner hovedregelen for kjøp av slike tjenester i mval. § 3-30. Vilkårene som utløser merverdiavgiftsplikt er:

a. Det må kjøpes en fjernleverbar tjeneste fra utlandet (inkl. Svalbard og Jan Mayen). Det innebærer at mottak av en gavetjeneste ikke utløser merverdiavgiftsplikt.
b. Tjenesten må være merverdiavgiftspliktig ved innenlands omsetning.

Følgende tjenester vil bl.a. være merverdiavgiftspliktige:

- Programvare (software) som leveres ved nedlastning.
- Oppgradering, vedlikehold, installasjon av programvare som skjer ved nedlastning.
- Brukerstøtte som skjer pr. telefon, e-post etc.
- E-bøker. Hvis e-bøker leveres i kombinasjon med ordinære bøker, skal prisdifferansen mellom ordinær bok og kombinasjonen identifiseres, da selve e-boken er merverdiavgiftspliktig.
- Abonnementer/tilgang til databaser med informasjon.
- Informasjonstjenester, annonsering etc.
- Nyhetstjenester, for eksempel nyhetsbrev.
- Rådgivningstjenester, konsulenttjenester etc.
- Advokattjenester, agenttjenester, formidlingstjenester etc.
- Tjenester med oversetting og språkvask av dokumenter.

I mval. §§ 4-11 og 4-12 er det redegjort for hva som skal inngå i grunnlaget for beregning av merverdiavgift ved innførsel av varer og tjenester.

7. VEDLEGG

7.1. Skjematisk tabell

Oppstillingen viser svært forenklet hva som er mva-pliktig/mva-fritt av aktuelle aktiviteter i UH-sektoren. Utdypende informasjon finnes i punktene som angitt under kolonnen Ref.

	Med mva	**Uten mva**[2]	**Ref.**
Arkeologiske oppdrag		Unnt.	6.8
Bidragsprosjekter (egenforskning – tilskudd med gavepreg)		Unnt.	3.5
Bøker		Frit.	3.7.2
Erfaringsutveksling	X		
Evalueringer/analyser	X		
Fagkonferanser		Unnt.	3.6/6.6
Forelesninger		Unnt.	3.6/6.6
Gruppearbeid m/lærer		Unnt.	3.6/6.6
Informasjonsformidling	X		
Innbinding for studenter ifb. undervisning		Unnt.	3.6/6.6
Innførsel av varer og tjenester	X		6.9
Kioskvarer	X		3.3.8
Klasseromsundervisning		Unnt.	3.6/6.6
Kompendier særskilt utarbeidet for gjennomføring av undervisning		Unnt.	3.6/6.6
Konferanse for fremleggelse av forskningsresultater	X		6.5
Konferanse med formål å legge til rette for meningsutveksling.	X		6.5
Konferanse med informasjons- og erfaringsutveksling	X		6.5
Konsulenttjenester	X		3.3.2
Kopiering for eksterne kunder (ikke studenter)	X		3.3.6
Kopiering for studenter		Unnt.	3.6/6.6
Kopiering til privat bruk for studenter og ansatte	X		3.3.6
Kopikort til bruk på institusjonens kopimaskiner	X		
Kurs som er undervisning (lærer-elev situasjon)		Unnt.	3.6/6.6
Livsstilsforedrag	X		
Messer	X		
Museumsdrift (redusert sats)	X		6.7
Forskningsrådet/EU - prosjekter – generelt		Unnt.	3.4
Forskningsrådet/EU – samarbeidsprosjekter hvor institusjonen er reell samarbeidspartner (iflg. kontrakt) eller koordinator		Unnt.	3.4
Forskningsrådet/EU – samarbeidsprosjekter hvor institusjonen ikke er kontraktspart	X		3.4
Oppdragsprosjekter (forskning på bestilling)	X		3.3.1
Oppdragsprosjekter (forskning på bestilling) i utlandet til bruk i utlandet		Frit.	3.7.1

[2] Unnt. = unntatt fra avgiftsplikt Frit. = fritatt for merverdiavgift

Personlig oppfølging/"coaching"	X		
Printkvote – påfylling for studenter til bruk på institusjonens printere ifb. undervisning		Unnt.	3.6/6.6
Skrivemateriell	X		3.3.8
Temadebatter	X		
Tidsskrifter		Frit.	3.7.2
Trendforedrag	X		
Trykksaker som er ment for utfylling	X		3.3.8
Undervisning		Unnt.	3.6/6.6
Utførsel av varer og tjenester		Frit.	3.7.1
Utleie av laboratorium (når institusjonen ikke står for undervisningen)	X		3.3.4
Utleie av møterom/auditorier		X	3.6.3
Utleie av PC-lab (når institusjonen ikke står for undervisningen)	X		3.3.4
Utleie av personell (ikke undervisning)	X		3.3.5
Utleie av personell til undervisning		Unnt.	3.6/6.6
Utleie av projektor (videokanon) til eksterne	X		3.3.4
Utleie av reklameplass	X		3.3.4
Utleie av selskapslokaler når institusjonen ikke står for serveringen		X	3.6.3
Utleie av standplass på messer	X		3.3.4
Utleie av videomøterom til eksterne	X		3.3.4
Workshop m/lærer i spesielt fagområde		Unnt.	3.6/6.6

7.2. Tolkingsuttalelse fra Finansdepartementet (forskning)

Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester

1. Innledning

Med virkning fra 1. juli 2001 blir det innført generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Generell merverdiavgiftsplikt betyr at tjenester i likhet med varer er omfattet av avgiftsplikten, med mindre de er uttrykkelig unntatt. Det er ikke gitt unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten når det gjelder omsetning av forskning og utviklingsarbeid (FoU). Merverdiavgiftsreformen innebærer derfor at det skal beregnes merverdiavgift på omsetning av FoU-tjenester.

FoU er i henhold til OECDs definisjon, som også er den norske definisjonen, definert som: *"Kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap – herunder kunnskap om menneske, kultur og samfunn – og omfatter også bruken av denne kunnskapen til å finne nye anvendelser."* I tillegg er det er generelt krav at FoU skal inneholde et nyhetselement.

Forskning og utviklingsarbeid defineres først og fremst for statistiske formål, og det er et betydelig element av skjønn i hvordan ulike aktiviteter klassifiseres i forhold til denne definisjonen av FoU. Det er ikke noe skarpt skille mellom konsulenttjenester og forskningstjenester. Ettersom så vel omsetning av FoU-tjenester og andre konsulenttjenester blir merverdiavgiftspliktige etter merverdiavgiftsreformen, vil det ikke være nødvendig å operere med en nøyaktig avgrensing av FoU-begrepet i relasjon til merverdiavgiftsloven.

I merverdiavgiftsloven angis et objektivt vilkår for at det skal foreligge merverdiavgiftsplikt. Dette vilkåret er at varen eller tjenesten omsettes. I forhold til tjenester som er temaet i denne fortolkingsuttalelsen, er omsetning definert i merverdiavgiftsloven § 3 nr. 2 som ytelse av tjeneste mot vederlag. Det kreves altså en gjensidig bebyrdende transaksjon.

Spørsmålet om merverdiavgift og FoU reiser i første omgang spørsmålet om når offentlige tilskudd/bidrag kan anses for å være vederlag for en tjeneste. Hvis tilskuddet skal anses for å være vederlag for en tjeneste må utgangspunktet være at det skjer en omsetning/transaksjon, det vil si at det offentlige kjøper en konkret tjeneste og betaler for denne.

At merverdiavgiften er transaksjonsrelatert kan altså skape problemer i forhold til offentlige overføringer. I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre om det foreligger omsetning. Servicetjenester fra offentlige institusjoner ytes for eksempel i stor grad uten direkte vederlag, fordi institusjonen mottar midler over offentlige budsjetter som dekker virksomhetens drift. Det vil derfor ikke foreligge omsetning mellom den som yter og den som faktisk mottar ytelsen. Det offentlige kan imidlertid også opptre som ordinær kjøper av varer og tjenester og vil da måtte betale merverdiavgift. Grensetilfeller kan oppstå når det offentlige subsidierer eller gir støtte til offentlige formål, idet det kan være uklart om det offentlige da mottar en gjenytelse slik at vilkåret om ytelse/levering er oppfylt.

I denne fortolkningsuttalelsen, hvor begrepene "FoU" og "forskning" brukes synonymt, gir Finansdepartementet sitt syn på når et offentlig tilskudd eller et bidrag på generelt grunnlag kan anses for å være vederlag for en tjeneste slik at det foreligger merverdiavgiftspliktig omsetning. Departementet foretar også konkrete vurderinger av når FoU-tjenester kan anses som avgiftspliktige. For FoU-tjenester kan det blant annet bli spørsmål om ulike former for bidrag fra private aktører, og om dette bidraget er et konkret vederlag for en tjeneste. I fortolkningsuttalelsen foretar departementet en grensedragning mot avgiftsfrie undervisningstjenester og gir en kort skisse over hvordan forskningen i Norge er finansiert og organisert. Videre gis en særskilt vurdering av enkelte problemstillinger knyttet til forskning i regi av Norges forskningsråd.

Det offentliges kjøp av FoU-tjenester reiser også spørsmål i forhold til forståelsen av merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd. Merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd uttrykker at når offentlige institusjoner hver for seg eller i fellesskap driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, er de bare avgiftspliktige for sin omsetning til andre. Bestemmelsen, som er et unntak fra regelen om avgiftsplikt ved uttak, reiser for eksempel spørsmål om en institusjon som ligger under et departement og leverer forskningstjenester til departementet kan sies å drive i fellesskap med

departementet, slik at leveransene unntas fra merverdiavgiftsplikt. I forbindelse med oppfølgning av merverdiavgiftsreformen har Finansdepartementet etablert en egen arbeidsprosess når det gjelder uttaksbestemmelsene. Problemstillinger knyttet til uttak, herunder ulike spørsmål knyttet til merverdiavgiftsloven § 11 annet ledd, vil derfor ikke bli behandlet her. Departementet vil gi disse spørsmålene en separat behandling.

Når det gjelder forarbeidene til merverdiavgiftsreformen i forhold til forskningstjenester vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 6.2.6.5.4 og Innst. O. nr. 24 (2000-2001) avsnitt 2.7.4.

2. Når er et tilskudd vederlag for en tjeneste slik at det foreligger merverdiavgiftspliktig omsetning

Med tilskudd menes i denne sammenheng særlige offentlige bevilgninger/overføringer eller offentlig støtte på annen måte. Når det offentlige bevilger penger til et bestemt formål er utgangspunktet at dette ikke anses som et vederlag for en tjeneste. Utgangspunktet er derfor at de som utfører en virksomhet basert på offentlige bidrag ikke anses for å omsette tjenester til det offentlige, og at tjenesteyteren ikke skal kreve merverdiavgift av de offentlige tilskuddene.

Som nevnt i innledningen er det en forutsetning for merverdiavgiftsplikt at det skjer en omsetning, det vil si en gjensidig transaksjon. Utgangspunktet er således at offentlige overføringer er å anse som vederlag for en tjeneste kun hvis det offentlige mottar en konkret motytelse. En rekke tjenester er dessuten etter sin art unntatt fra merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven. Det gjelder eksempelvis helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester. I slike tilfeller vil det, uansett om det antas at det offentlige tilskudd må anses for å være et vederlag for en konkret tjeneste, ikke foreligge avgiftsplikt.

Hvis et offentlig organ oppkrever et vederlag i form av gebyrer er utgangspunktet at dette anses som et vederlag for en konkret tjeneste. Hvis det offentlige organet eller et privat organ som har fått tildelt en særlig kompetanse (eksempelvis Veritas) krever et gebyr for offentlig myndighetsutøvelse, skal det ikke betales merverdiavgift av gebyret, jf. merverdiavgiftsloven §5 b første ledd nr. 7.

Som et utgangspunkt anses det å foreligge omsetning når det er en direkte kobling mellom tilskuddet og motytelsen. Finansdepartementet vil på generelt grunnlag anføre at følgende omstendigheter kan tale for at et offentlig tilskudd anses for et vederlag for en tjeneste (det vil si at det foreligger omsetning):

- oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som skal oppnås
- den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten (resultatene) som tilskuddet skal dekke, slik at transaksjonen fremstår som gjensidig bebyrdende
- den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten er mangelfullt utført
- tjenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål.

Hvorvidt det foreligger omsetning vil bero på en totalvurdering av disse momentene.

I noen tilfelle ytes også offentlige tilskudd til nedskriving av priser på vare og avgiftspliktige tjenester. Som alminnelig regel er det lagt til grunn at tilskudd som betales direkte til den avgiftspliktige selger/tjenesteyter, til nedskriving av dennes priser, ikke kan anses for vederlag for omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Heller ikke ved rene gavedisposisjoner vil det foreligge omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

3. Grensen mot avgiftsfri undervisning

Ved at omsetning av forskningstjenester blir avgiftspliktig, vil man måtte trekke grensen mot avgiftsfrie undervisningstjenester, jf merverdiavgiftsloven §5 b første ledd nr. 3. Denne problemstillingen vil være særlig aktuell for universiteter og høyskoler. Ved disse institusjonene kan en del av undervisningen bli betalt av oppdragsgivere, og i visse tilfelle er det tillatt å kreve egenandeler av deltakere ved ulike kurs og utdanningsenheter.

Ved grenseoppgangen mellom avgiftspliktig forskning og undervisning mot vederlag vil det være av betydning om aktiviteten først og fremst går ut på "formidling av kunnskap", hvilket i merverdiavgiftsmessig sammenheng er det som kjennetegner undervisning. Dersom en professor på et universitet foretar gjesteforelesninger på et annet universitet eller en høyskole for studenter vil professoren utføre en undervisningstjeneste. I likhet med rådgivning vil oppdragsforskning derimot normalt kjennetegnes ved at tjenesteyteren påtar seg å utføre et oppdrag/levere et resultat på grunnlag av en konkret bestilling. I bestillingen vil kjøperen av tjenesten formulere premissene for tjenesteyteren.

Ved merverdiavgiftsplikt på omsetning av forskningstjenester vil undervisningsinstitusjonene kunne få såkalt delt virksomhet. Dette vil være tilfellet dersom institusjonen ved siden av sin undervisning av studenter, også utfører konkrete forskningsoppdrag mot vederlag. Vederlaget kan være i form av et statlig tilskudd som nevnt over eller i form av et vanlig vederlag fra et privat selskap. For institusjonen betyr dette at institusjonen kan trekke fra merverdiavgift på anskaffelser til den avgiftspliktige del av virksomheten.

4. Om forskningen i Norge

Forskningen i Norge finansieres i dag gjennom ulike kanaler. I følge FoU-statistikken for 1999 er næringslivet den største kilden og står for 49 prosent av den totale FoU-finansieringen. Det offentlige bidrar med 42 prosent av den totale FoU-finansieringen, mens 9 prosent kommer fra utenlandske og andre kilder.

Den offentlige finansieringen omfatter departementenes bevilgninger til Norges forskningsråd og andre etater som fordeler forskningsmidler (SND mv.), forskningsbevilgninger som går direkte til den utførende institusjon (basisbevilgninger til forskningsinstitutter utenom Norges forskningsråds budsjettansvar, forskningstilskudd til regionsykehusene mv.) og egne FoU-prosjekter i departementene, kommuner og underliggende etater.

I Norge opererer man med tre forskningsutførende sektorer. Av de totale FoU-utgiftene utføres 47 prosent i næringslivet, 26 prosent i instituttsektoren og 27 prosent ved universiteter og høyskoler. Næringslivet er altså den største sektoren også når det gjelder utføring av FoU-aktivitet. Næringslivet finansierer selv mesteparten av den FoU-virksomhet som utføres i egen sektor. Universitets- og høyskolesektoren omfatter universitetene, universitetssykehusene, vitenskapelige høyskoler og statlige høyskoler. Denne sektoren er i stor grad finansiert gjennom statlige midler. Instituttsektoren omfatter forskningsinstitutter og institusjoner med FoU-virksomhet utenfor næringslivet og universitets- og høyskolesektoren. Disse institusjonene finansieres både av offentlige midler og midler fra næringslivet.

Forskningen kan deles inn i tre aktivitetstyper; grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid. Om den utførte forskningen i forskningsmiljøene klassifiseres som det ene eller det andre, er imidlertid ikke av betydning for avgiftsplikten. Det avgjørende for spørsmålet om merverdiavgiftsplikt er om tjenesten omsettes.

5. Nærmere om omsetningsbegrepet og ulike avgiftsmessige problemstillinger i forhold til FoU-virksomhet

Som nevnt er omsetning definert som ytelse av tjeneste mot vederlag og i punkt 2 ovenfor er det gitt en nærmere angivelse av når et offentlig tilskudd kan anses for et vederlag for en tjeneste. Nedenfor gis det en nærmere konkretisering av disse retningslinjene i forhold til tilskudd til forskningsinstitusjoner.

Utgangspunktet er at tilskudd til egenaktivitet ikke anses for vederlag. Basisbevilgningene (det vil si grunnbevilgninger og strategiske instituttprogrammer, SIP) til forskningsinstituttene har som formål å legge opp og opprettholde langsiktig forskningskompetanse innen et bestemt område, jf. Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementets "Retningslinjer for statlig finansiering av forskningsinstitutter". Basisbevilgninger til forskningsinstituttene regnes dermed som vanlig driftsstøtte, det vil si at det ikke foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementets grunnbevilgninger til forskning ved universitet og høyskoler faller også utenfor omsetningsbegrepet.

Det følger av forarbeidene til Merverdiavgiftsreformen 2001 at kanalisering av midler gjennom Norges forskningsråd forutsetningsvis ikke skal anses for å være et vederlag for tjenester. Midler som kanaliseres gjennom Forskningsrådet blir per definisjon å anse som støtte, ikke som vederlag for kjøp av forskningstjenester. Det fremgår av Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 6.2.65.4 (side 86), jf. Innst. O. nr. 24 (2000-2001) avsnitt 2.7.4 (side 32) at

"Forskningsrådets finansiering av forskningsarbeid, hvor dagens standardavtaler benyttes, anses heller ikke som omsetning. Det vil derfor ikke bli aktuelt å oppkreve avgift på utførelse av slik forskning."

Statens tilskudd til forskningsaktivitet gjennom Norges forskningsråd basert på dagens standardavtaler anses derfor ikke som vederlag, og det foreligger ingen omsetning av en forskningstjeneste mellom den offentlige tilskuddsyter og Forskningsrådet. Det samme vil som et utgangspunkt gjelde de midler som Forskningsrådet tildeler til

bedrifter/institusjoner som skal utføre forskningen. Ved Forskningsrådets innleie av eksterne programkoordinatorer eller annet kjøp av tjenester, eksempelvis evalueringer, vil Forskningsrådet imidlertid måtte betale merverdiavgift ved kjøp av denne tjenesten. Det dreier seg her om ordinær tjenesteytelse mot betaling. Forholdet er illustrert i figur 1.

Finansiering av forskning gjennom EUs rammeprogrammer for forskning eller gjennom Nordisk Ministerråds programmer har blant annet som formål å fremme samfunnsutviklingen. Idet EU og Nordisk Ministerråd, i likhet med Norges forskningsråd, er samfunnsinstitusjoner, anser Finansdepartementet at tilskudd fra disse institusjonene basert på standardavtaler ikke kan anses som vederlag. Det samme gjelder SNDs bevilgninger til forskning. Som utgangspunkt vil tilsvarende gjelde for midler som en direkte mottaker av programmidler måtte tildele en bedrift/institusjon for utføring av forskning. Imidlertid vil det foreligge omsetning dersom mottakeren foretar alminnelige innkjøp av tjenester. Dersom den bedrift/institusjon som har fått kanalisert programmidler kjøper tjenester på vanlig måte, vil også hele vederlaget være grunnlag for beregning av merverdiavgift.

Det foreligger omsetning av en FoU-tjeneste hvor eksempelvis et departementet kjøper et forskningsoppdrag direkte fra et selskap eller en institusjon og betaler for dette. Hvor staten går inn med midler til en bedrift for å støtte kjøp av tjenester fra forsknings- og utdanningsinstitusjoner, er bedriftens kjøp av konkrete tjenester også omsetning. *Hele* beløpet, inkludert statens midler, vil være grunnlag for avgiftsberegning. Bedriften får til gjengjeld full fradragsrett for inngående merverdiavgift hvis tjenesten er til bruk i den avgiftspliktiges virksomhet. Forholdet er illustrert i figur 2. Når det gjelder statlige tilskudd til FoU-formål som ytes *uten* at staten (eventuelt den institusjon som måtte kanalisere statlige tilskudd til forsknings- og utviklingsaktivitet i bedriften) forventer noen direkte gjenytelse, anses imidlertid dette ikke som omsetning. Det kan tenkes en glidende overgang mellom generell støtte til forskning for å bygge opp kompetansen innenfor et mer eller mindre spesifisert felt og finansiering av helt konkrete, avgrensede forskningsoppdrag. Hvorvidt det dreier seg om omsetning av en FoU-tjeneste eller ikke, vil bero på en konkret vurdering av hver enkelt prosjekt. De momenter som er nevnt i punkt 2 vil igjen spille inn. Det må foretas en konkret vurdering av hva som er avtalt/forutsatt mellom partene.

Så lenge det foreligger ytelse mot vederlag, vil det i forhold til omsetningsbegrepet ikke ha noen betydning om forskningen er utført som ledd i et samarbeid mellom flere bidragsytere. Det vil generelt heller neppe ha noen betydning om forskningsresultatet kan brukes av andre enn den eller de som i en eller annen form har betalt for forskningen. Det samme gjelder dersom forskningsresultatet gjøres tilgjengelig for andre enn den eller de som har betalt for det.

6. Særlige problemstillinger ved oppdragsforskning

Institusjoner som driver oppdragsforskning kan også drive egenfinansiert forskning. Institusjonene som driver oppdragsforskning vil ha fradragsrett for inngående avgift av de anskaffelser som referer seg til denne forskningen. Det betyr at institusjonene ofte vil få delvis fradragsrett i tilfeller hvor det utstyret som benyttes til enkeltstående oppdrag

også benyttes til annen forskning. Fordelingen foretas i samsvar med de generelle reglene i merverdiavgiftsloven §§ 21-26.

Det er tre typer institusjoner som utfører oppdragsforskning. Den største gruppen, både i antall og økonomisk omfang, er de forskjellige forskningsinstituttene. Videre utføres oppdragsforskning både av universiteter/høyskoler og private konsulentfirmaer, samt av høyteknologiske fagmiljøer innen industrien.

Etter det Finansdepartementet kan se vil det for konsulentselskapene ikke oppstå særskilte problemer i relasjon til omsetningsbegrepet. Konsulentselskapene baserer sin virksomhet på omsetning av varer og tjenester på ordinært vis. Også for de høyteknologiske fagmiljøene innen industrien vil det være avgiftsplikt dersom det omsettes forskningstjenester til andre mot vederlag.

Finansdepartementet antar at det normalt heller ikke oppstår avgiftsmessige problemer når ikke-offentlige oppdragsgivere, i hovedsak næringslivet, får utført forskning. I slike tilfeller skjer forskningen mot ordinær betaling og det foreligger omsetning.

I forhold til departementenes egeninitierte forskningsprosjekter kan det oppstå avgrensningsspørsmål i forhold til omsetningsbegrepet. Prinsipielt sett er det ikke noen forskjell på det offentliges anskaffelse av forskningstjenester i forhold til andre typer varer og tjenester. Det avgjørende er om det i det enkelte tilfelle foreligger en gjensidig bebyrdende avtale, det vil si omsetning. Det vises her til drøftelsen under punkt 2.

Forskning finansieres også ved at for eksempel ideelle organisasjoner yter bidrag og gaver til fremme av forskningen på et område. Ideelle organisasjoner bruker for eksempel noen av sine gaver eller innsamlede midler til forskning på sykdommer. Ved rene gavebidrag foreligger det som nevnt ikke omsetning. I den grad bidrag ytes til en forskningsinstitusjon med sikte på at institusjonen skal drive oppbygning av kompetansen på et felt, anses det heller ikke å foreligge omsetning. Omsetning vil imidlertid foreligge når en ideell organisasjon som alminnelig aktør i markedet kjøper tjenester som ledd i organisasjonens drift eller virke, for eksempel kjøp av IT-tjenester, opinionsmålinger mv. Det vil da dreie seg om ordinær tjenesteytelse mot betaling. Forholdet er illustrert i figur 3.

7. Om Norges forskningsråd og enkelte særlige problemstillinger knyttet til forskning i regi av Forskningsrådet

Norges forskningsråd finansierer både basisbevilgninger til forskningsinstitutter (det vil si grunnbevilgninger og strategiske instituttprogrammer), forskningsprogrammer samt FoU-prosjekter (som gjennomgående kan ytes til alle deler av forskningssystemet, ikke bare til instituttsektoren, jf. punkt 4.) Om lag 30 prosent av statlige midler til forskning kanaliseres gjennom Norges forskningsråd, som således er hovedkanal for departementenes forskningsbevilgninger. Forskningsrådet skal ta hensyn til overordnede samfunnsmessige behov for forskning og ha en nasjonal koordinerende rolle på området. Gjennom Forskningsrådet finansierer det offentlige også tiltak rettet mot næringslivet. Strategiske og brukerstyrte programmer er tiltak for utviklingen i næringslivet, og for å utløse økt forskningsinnsats. Som nevnt under punkt 5 er offentlige tilskudd til forskningsaktivitet gjennom Forskningsrådet ikke ansett som vederlag.

Ved de såkalte brukerstyrte programmer, kan det imidlertid oppstå visse spørsmål med hensyn til merverdiavgiftsplikten. Brukerstyrte programmer er rettet direkte mot bedrifter som vil utvikle sin egen bedrift eller næring. Slike programmer er hovedvirkemiddel i Forskningsrådets satsing på næringsrettet forskning hvor bedriften sammen med Forskningsrådet finansierer forskningen. Det forutsettes minst 50 prosent medfinansiering fra bedriften. Det er bedriftene som selv legger premissene, og Forskningsrådet skaper en arena for samarbeid mellom bedrifter og forskningsmiljøet når det gjelder initiering, planlegging og gjennomføring av forskningen. Midlene i slike prosjekter går via bedriften som betaler prosjektet i sin helhet. Som medfinansiering regnes også bedriftens egen arbeidsinnsats i prosjektet.

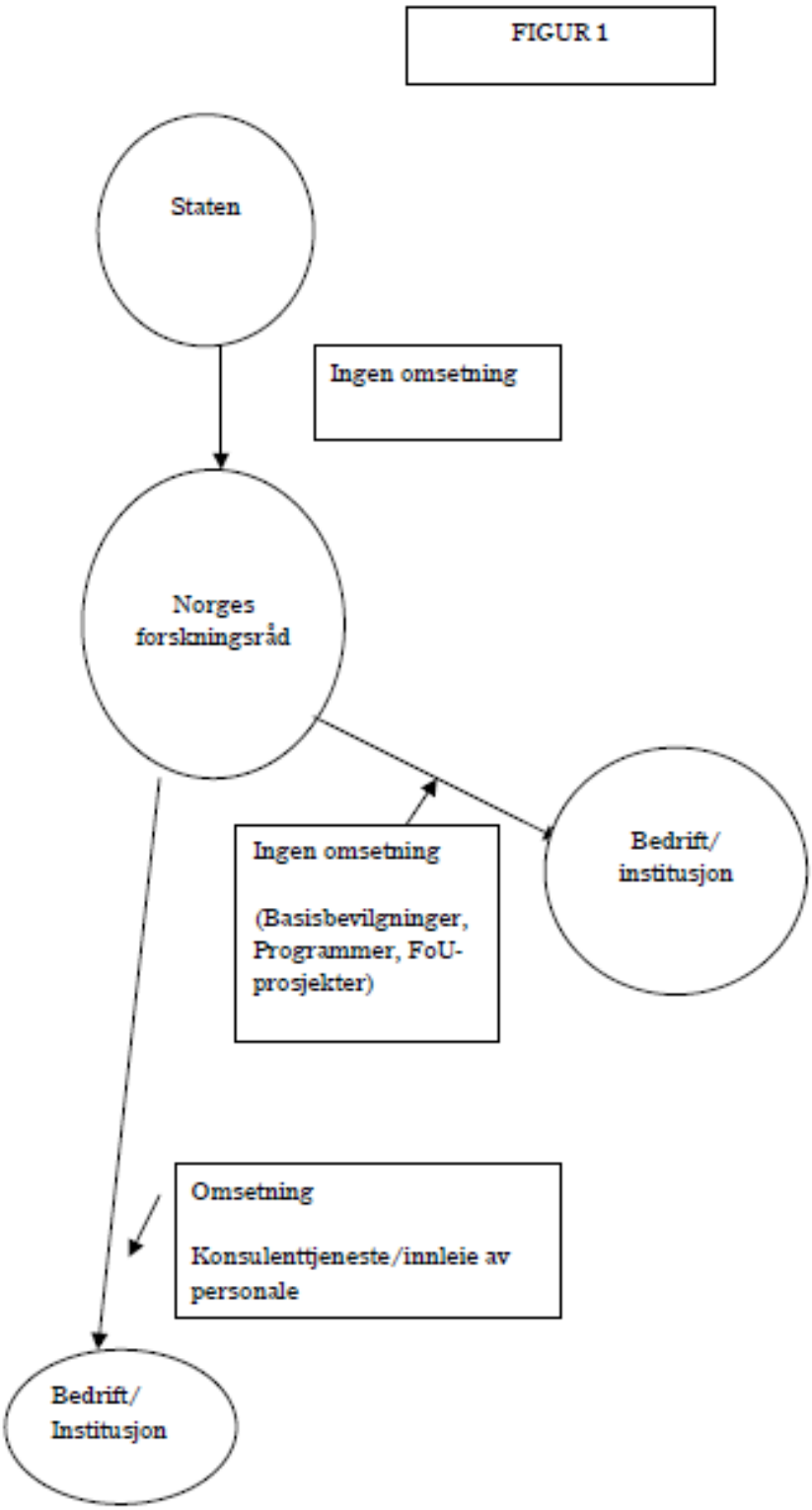
Som nevnt vil midlene fra staten til Forskningsrådet ikke anses som omsetning. Departementet anser at Forskningsrådets tilskudd til bedriften heller ikke vil være omsetning. Bedriftens kjøp av konkrete forskningstjenester fra en forskningsinstitusjon vil derimot anses som avgiftspliktig omsetning. Så lenge bedriftens midler ikke skal gå til generell kompetansehevning, men er vederlag for en bestemt ytelse skiller forholdet seg lite fra andre tilfeller hvor en bedrift anskaffer seg varer og tjenester. *Hele* vederlaget fra bedriften til forskningsinstitusjonen vil dermed være beregningsgrunnlag for merverdiavgift. Forholdet er illustrert i figur 4. Bedriften vil imidlertid få full fradragsrett for inngående avgift hvis tjenesten er til bruk i bedriftens avgiftspliktige virksomhet.

Det kan stilles spørsmål om hvordan merverdiavgiften skal behandles når mottakere av Forskningsrådsmidler ønsker å nytte midlene til å kjøpe tjenester eksternt som en del av gjennomføringen av et prosjekt. Man kan for eksempel tenke seg at et institutt, for midler det har mottatt fra Forskningsrådet, kjøper en forskningstjeneste fra et annet institutt. Bedømmelsen må her bli som ovenfor. Den som kjøper konkrete forskningstjenester vil motta ytelse mot vederlag. Med mindre det dreier seg om tilskudd til generell kompetanseheving anser departementet at det foreligger avgiftspliktig omsetning på lik linje med annet kjøp av varer og tjenester. Dersom tjenesten er til bruk i mottakerens avgiftspliktige virksomhet vil det foreligge fradragsrett for inngående avgift.

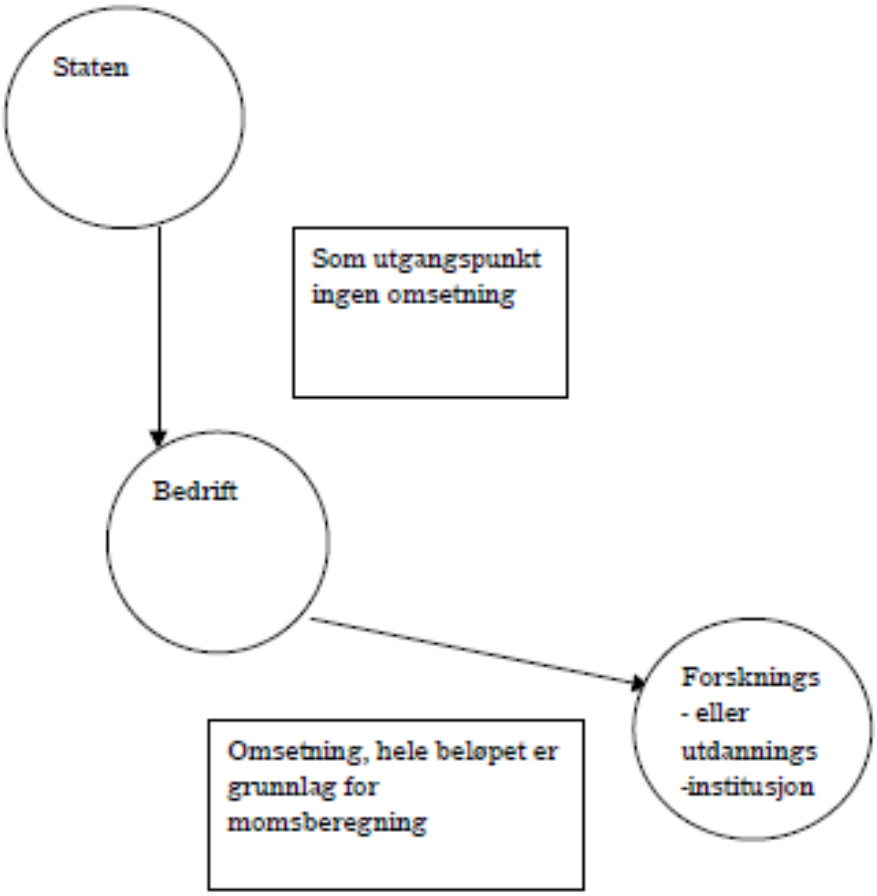
Det kan stilles spørsmål om hvorvidt tilleggsfinansiering til forskningstjenester det i utgangspunkt ikke beregnes merverdiavgift på, skal belastes med merverdiavgift. Man kan for eksempel tenke seg forskningstjenester som eksporteres eller Forskningsrådsaktiviteter som mottar supplerende finansiering. Departementet anser at den supplerende bidragsyters kjøp av konkrete tjenester ikke skiller seg fra andre øvrig kjøp av varer eller tjenester. Imidlertid vil det også her foreligge fradragsrett for inngående avgift dersom tjenesten er til bruk i kjøperens avgiftspliktige virksomhet. Forholdet er illustrert i figur 5.

Et annet spørsmål er om forskningsaktivitet finansiert fra ulike private fond med forskning som formål (og hvor aktiviteten er sammenlignbar med aktivitet for Forskningsrådet) stiller seg i forhold til merverdiavgiftsplikten. Departementet anser at slike tildelinger bør likestilles med midler fra Norges forskningsråd og fritas fra avgiftsplikt. Unntak vil imidlertid måtte gjøres hvor det dreier seg om alminnelig kjøp av tjenester. Ved slike alminnelige anskaffelser vil det foreligge rett til fradrag for inngående avgift dersom tjenesten er til bruk i den avgiftspliktiges virksomhet.

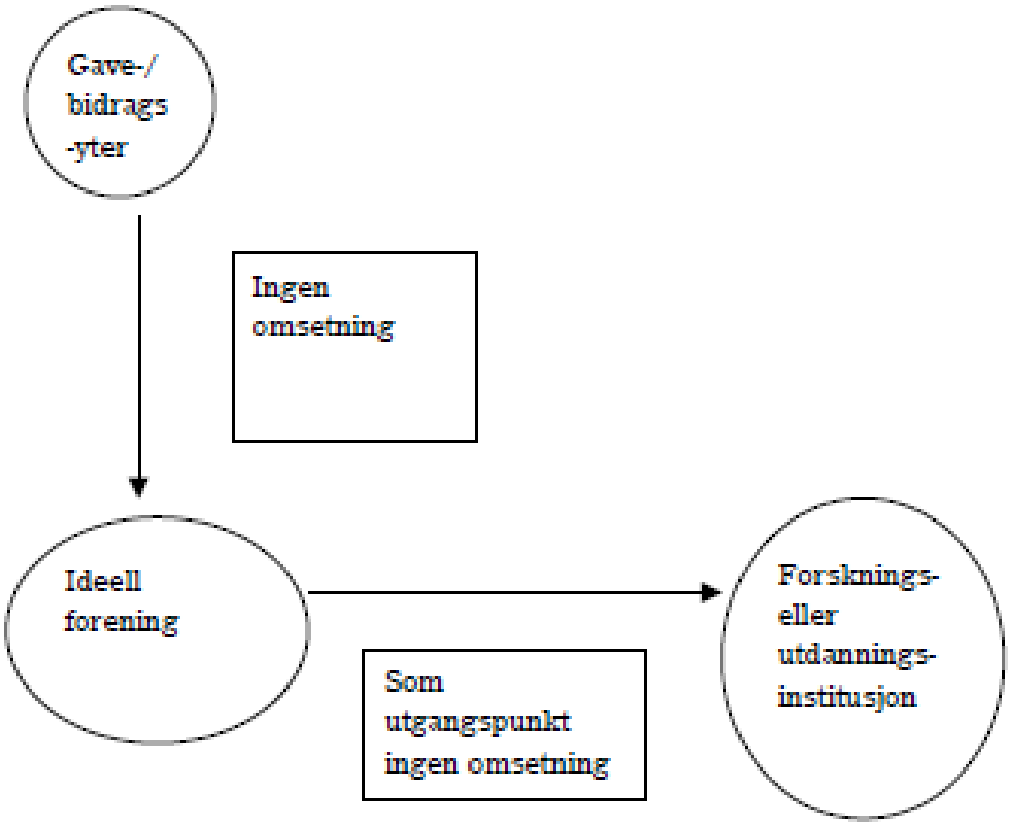
7.2.1 Vedlegg : Figur 1-5



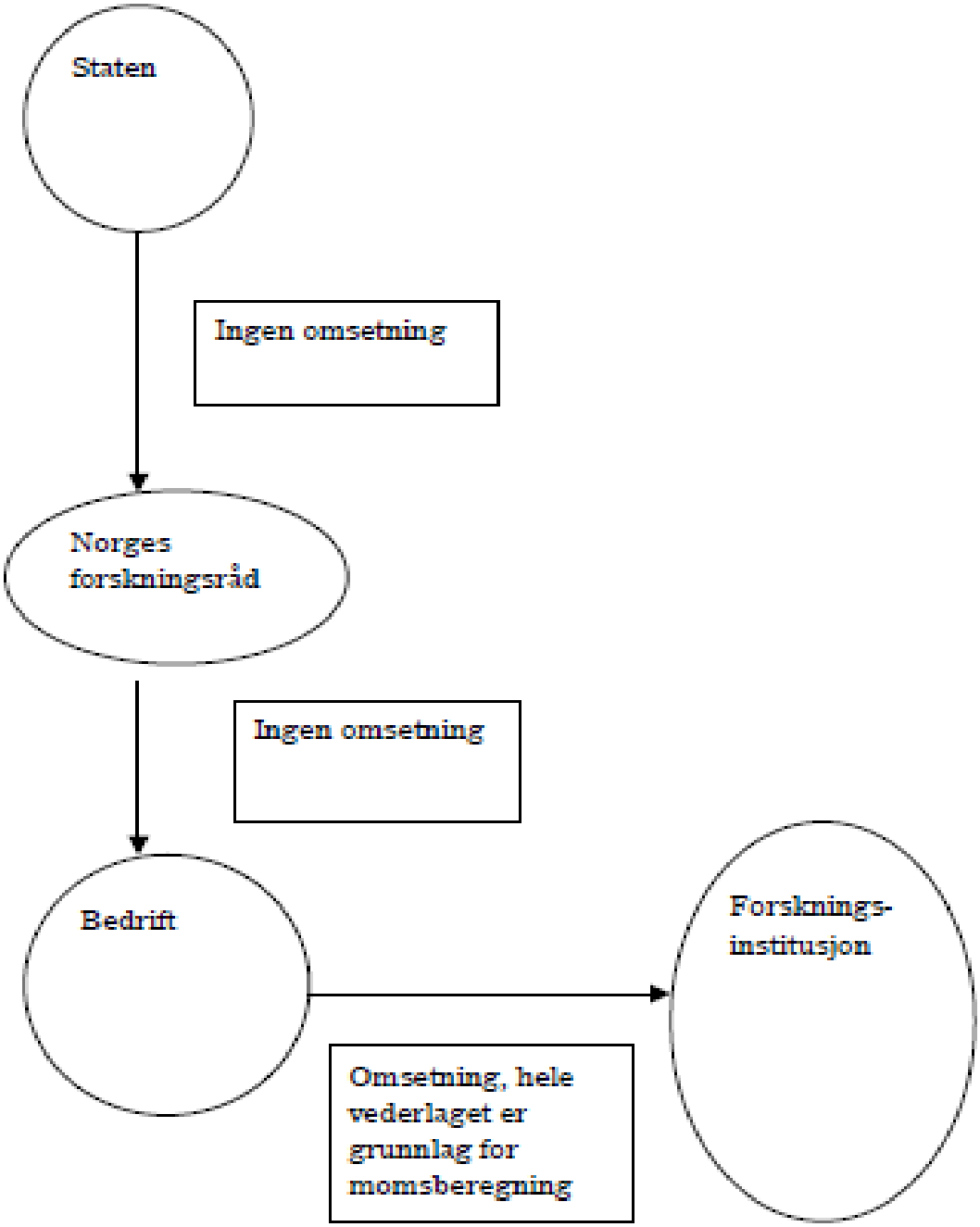
FIGUR 2


Staten
Som utgangspunkt ingen omsetning
Bedrift
Forsknings - eller utdannings -institusjon
Omsetning, hele beløpet er grunnlag for momsberegning

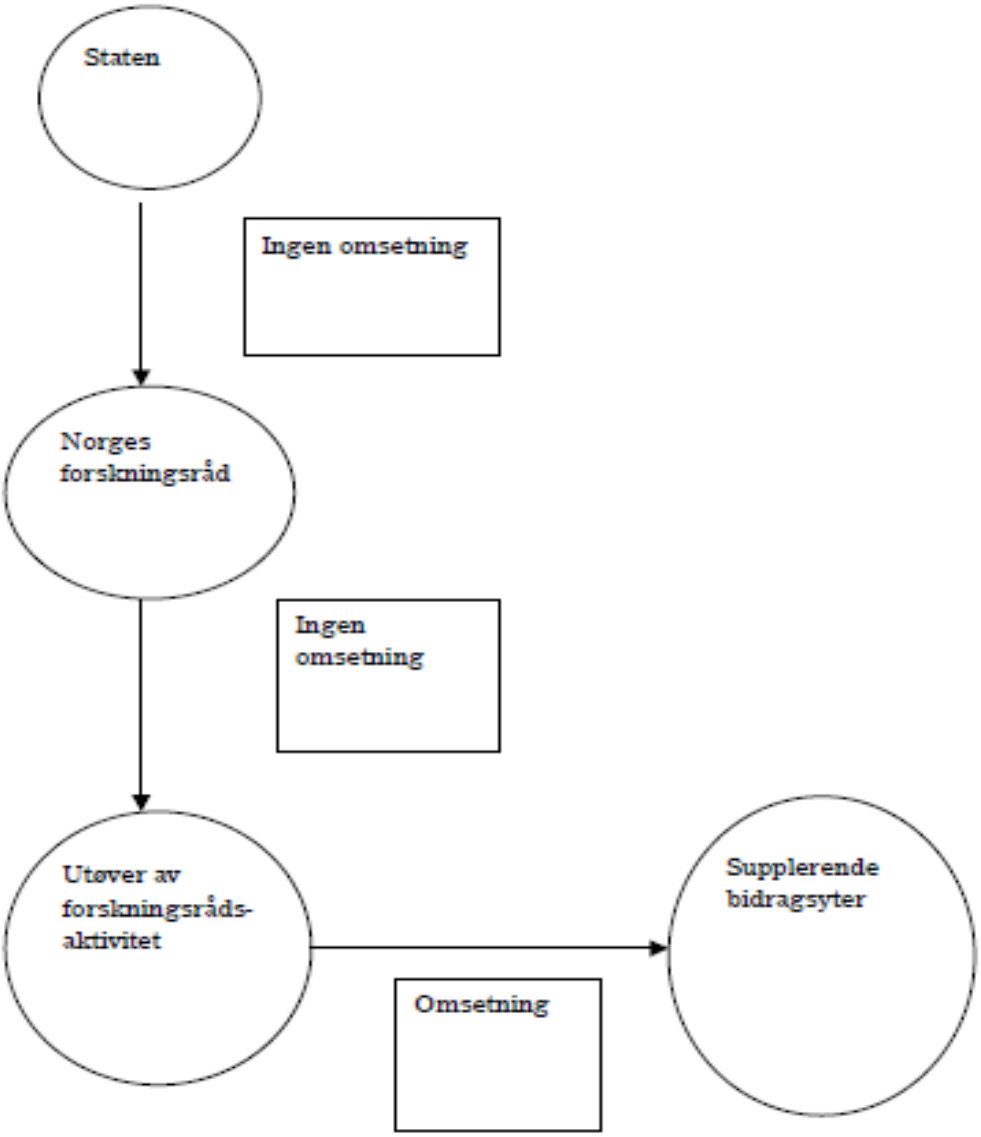
FIGUR 3


Gave-/
bidrags
-yter
Ingen
omsetning
Ideell
forening
Som
utgangspunkt
ingen omsetning
Forsknings-
eller
utdannings-
institusjon

FIGUR 4


Staten
Ingen omsetning
Norges forskningsråd
Ingen omsetning
Bedrift
Forsknings-institusjon
Omsetning, hele vederlaget er grunnlag for momsberegning

FIGUR 5


Staten
Ingen omsetning
Norges forskningsråd
Ingen omsetning
Utøver av forskningsråds-aktivitet
Supplerende bidragsyter
Omsetning

7.3. Tolkingsuttalelse fra Finansdepartementet (undervisning)

Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 ommerverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 – unntaket for undervisningstjenester

1. Innledning

Merverdiavgiftsreformen innebærer at det innføres generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Generell merverdiavgiftsplikt betyr at alle tjenester i likhet med varer er omfattet av avgiftsplikten, med mindre de er uttrykkelig unntatt. Det er blant annet gitt unntak fra avgiftsplikten for omsetning av undervisningstjenester. Dette fremgår av merverdiavgiftsloven §5 b første ledd nr. 3 første punktum. Det følger imidlertid av annet punktum i nr. 3 at unntaket for undervisningstjenester ikke omfatter kjøreopplæring. Dette betyr at kjøreopplæring vil være en avgiftspliktig tjeneste.

Unntaket for undervisningstjenester omfatter også andre tjenester og varer som institusjonen mv. omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenesten, jf. merverdiavgiftsloven §5 b annet ledd første punktum. Unntaket omfatter også utleie av arbeidskraft for utøvelse av undervisningstjenester, jf. annet punktum i annet ledd. Finansdepartementet er gitt fullmakt til å gi forskrifter om avgrensing og utfylling av unntaket for undervisningstjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b fjerde ledd.

Når det gjelder forarbeidene til unntaksbestemmelsen for undervisningstjenester, vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kapittel 7.2.4 og Innst. O. nr. 24 (2000-2001) avsnitt 3.2.3.

Etter Finansdepartementets oppfatning kan avgiftsunntaket for undervisningstjenester medføre visse avgrensingsspørsmål i forhold til tjenester som består av rådgivning og/eller bistand av økonomisk, juridisk, teknisk, administrativ eller organisatorisk art, det vil si konsulenttjenester. Disse tjenestene vil omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester. Det vil bero på en konkret vurdering om den tjenesten som omsettes er en undervisningstjeneste eller en annen tjeneste som er avgiftspliktig. Denne vurderingen vil basere seg på en lovtolking av det vedtatte unntaket for undervisningstjenester ut fra alminnelige rettskildeprinsipper. Departementet har på nåværende tidspunkt ikke funnet grunnlag for å gi en nærmere generell avgrensing i forskrifts form.

Finansdepartementet mener imidlertid det er nødvendig at avgiftsmyndighetene på generelt grunnlag gir sitt syn på tolkingen av unntaket for undervisningstjenester. Nedenfor følger departementets fortolkingsuttalelse. Fortolkingsuttalelsen omhandler også andre avgiftsrettslige problemstillinger som knytter seg til unntaket for undervisningstjenester.

2. Nærmere om unntaket for undervisningstjenester

I dette punktet behandles avgrensingen av unntaket for undervisningstjenester generelt. Avgrensingen av avgiftsplikten for kjøreopplæring behandles nedenfor under punkt 3.

Lovteksten unntar undervisningstjenester. Dette begrepet er ikke definert i lovteksten, men det er gitt en forholdsvis omfattende beskrivelse av omfanget av unntaket i forarbeidene. Etter vanlig språkbruk innebærer undervisning "formidling av kunnskap". Undervisning/opplæring brukes synonymt, også i lovteksten, jf. unntaket for kjøreopplæring. Både praktisk og teoretisk opplæring/undervisning er således unntatt.

En rekke av de tjenestene som tilbys innen undervisningssektoren omsettes ikke i merverdiavgiftslovens forstand, fordi det ikke betales vederlag for tjenesten. Disse tjenestene vil ikke bli avgiftspliktige fordi kravet til omsetning ikke er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 3.

Et viktig utgangspunkt er at lovteksten ikke skiller mellom yrkesrettet/ kompetansegivende undervisning og mer fritidsrettet undervisning som har som siktemål å tilgodese personlige formål. Unntaket for undervisningstjenester er altså formulert generelt og gjelder i tillegg til tradisjonelle undervisningstjenester derfor også fritidsrettet undervisning.

Det fremgår av Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) at unntaket er ment å omfatte undervisning i både offentlig og privat regi. Hvem som tilbyr undervisningstjenestene er ikke av betydning. Dette innebærer at både offentlige og private grunnskoler, videregående skoler, folkehøgskoler, samt høgskoler og universiteter som omsetter undervisningstjenester omfattes av unntaket. Også eksempelvis fagopplæring i arbeidslivet, etatsopplæring og voksenopplæring av det offentlige, studieforbund og gjennom fjernundervisningen er omfattet. Dette innebærer eksempelvis at ellers avgiftspliktige næringsdrivende, for eksempel konsulenter, som omsetter undervisningstjenester, vil få omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Dersom omsetningen utenfor ikke er ubetydelig, må det foretas en fordeling av inngående merverdiavgift på anskaffelser som skal benyttes både i konsulentvirksomheten og i virksomheten med omsetning av undervisningstjenester.

Unntaket omfatter også et vidt spekter av fritidsrettet undervisning. Unntaket dekker blant annet undervisning eksempelvis i musikk-, danse-, ride-, ski- og svømmeskoler, samt annen fritidsrettet undervisning som tilbys i form av ulike kurs. Dette betyr etter Finansdepartementets mening blant annet at et skolekorps kan kjøpe spilletimer av dirigenter eller musikere uten å bli belastet med merverdiavgift. Dirigenten eller musikeren vil i et slikt tilfelle omsette en avgiftsfri undervisningstjeneste. Fjellklatrings- og brevandringskurs er andre eksempler på kursvirksomhet som vil kunne komme innenfor unntaket for undervisningstjenester. Det må imidlertid i slike tilfelle dreie seg om mer instruksjonspregede aktiviteter med et selvstendig opplæringsformål.

Ut over de tjenestene som klart er unntatt, eksempelvis de tradisjonelle undervisningstjenester i offentlig og privat regi, må det foretas en vurdering i hvert enkelt tilfelle. Det er særlig i forhold til konsulent- og rådgivningstjenester at det kan oppstå avgrensingsproblemer. Bakgrunnen for dette er at det, i alle fall i det ytre, ikke alltid er et skarpt skille mellom tjenester som av yteren betegnes som henholdsvis konsulent- og rådgivningstjenester eller som undervisningstjenester. Konsulent- og rådgivningstjenester er ikke entydige begrep, men kjennetegnes ved at det har elementer av rådgivning og/eller bistand av økonomisk, juridisk, teknisk, administrativ eller organisatorisk karakter.

Det følger av Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) at kursing, veiledning mv. av ansatte i tilknytning til omorganisering av bedrifter ikke kan anses som undervisningstjenester. Det samme gjelder analyser og vurderinger i tilknytning til konkrete prosjekter for bedrifter mv.

En tradisjonell undervisningstjeneste består i å formidle kunnskap. Når det gjelder rådgivning, kjennetegnes tjenesten normalt ved at tjenesteyteren påtar seg å utføre et oppdrag/levere et resultat på grunnlag av en konkret bestilling. I bestillingen vil oppdragsgiveren formulere premisser for tjenesteyteren. Med andre ord vil mottakeren trekke opp rammen for rådgiverens oppdrag. Denne sondringen harmoniserer med eksempelet som er gitt i Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) vedrørende tjenester knyttet til analyser og vurderinger i tilknytning til konkrete prosjekter for bedrifter mv. Når det gjelder eksemplet som er gitt i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) vedrørende omorganisering av bedrifter, tenker man her på at en bedrift tar kontakt med en leverandør av de tjenestene som etterspørres, og at konsulenten

så lager et opplegg for den aktuelle bedriften. En slik tjeneste vil bli avgiftspliktig. Mer generell veiledning til ansatte i for eksempel avtalefestede og lovfestede rettigheter knyttet til stillingsvern mv., anses derimot som undervisning. Det samme gjelder eksempelvis kurs for etatsansatte eller yrkesgrupper om samfunns- eller regelverksutvikling. At et kurs er tilrettelagt for en særskilt gruppe vil ikke si det samme som at man er over i en avgiftspliktig konsulent/rådgivningstjeneste. Så vel bedriftsintern opplæring som ekstern kursing av ansatte vil derfor være unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Ved avholdelse av eksempelvis en konferanse for en organisasjon innen næringslivet hvor deltakerne betaler et særskilt vederlag for konferansen og hvor det er en rekke eksterne forelesere som orienterer om ulike emner, vil det derimot anses å foreligge en avgiftspliktig tjeneste.

Sensurering av en eksamen som er ment å dokumentere en elevs kompetansenivå etter gjennomgått undervisning, må anses som en del av unntaket for undervisningstjenester, uansett om det betales særskilt for denne delen av tjenesten. Likeledes må eksamen og sensur som tilbys uten at det samtidig er gjennomgått undervisning (privatisteksamen), anses å komme innenfor unntaket for undervisningstjenester.

Tjenester som gjelder sertifisering av kompetanse og hvor det er selve sertifiseringen som utgjør tjenesten, vil etter Finansdepartementets mening falle utenfor unntaket for undervisningstjenester som har opplæring og formidling av kunnskap som formål. Dette vil eksempelvis omfatte tilbud om å teste egen kunnskap i bruk av dataverktøy via internett som ledd i å bli sertifisert som operatør. Ren sertifisering av kompetanse vil etter omstendighetene imidlertid kunne komme inn under merverdiavgiftsunntaket for offentlig myndighetsutøvelse. En undervisning som ender opp med en sertifisering/eksamen vil på den annen side være en unntatt undervisningstjeneste.

Vederlag for opplæring som inngår som en del av selgers kostnader i forbindelse med levering av varer eller avgiftspliktige tjenester, skal inngå i beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, jf merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr.1. Slik opplæring vil ikke omfattes av unntaket for undervisningstjenester. Hvorvidt en ellers unntatt tjeneste skal medtas i avgiftsgrunnlaget fordi den utgjør en omkostning for selger må, som i dag, avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle. I entrepriseforhold har en i praksis akseptert at tjenester som på forhånd er særskilt avtalt og spesifisert mellom partene og dessuten kan vurderes som en selvstendig ytelse i forhold til entreprisen, kan faktureres uten merverdiavgift. Kriteriet om at tjenesten på forhånd skal være særskilt avtalt og spesifisert, er først og fremst av formell art. Avgjørende blir følgelig i første rekke om tjenesten kan vurderes som en selvstendig ytelse. Fra anleggsbransjen nevnes at administrasjon av eget eller underentreprenørers arbeid på denne bakgrunn anses som omkostninger som skal medtas i avgiftsgrunnlaget. Administrasjon av sideentreprenører kan derimot anses som en selvstendig ytelse. Denne rettesnoren fra anleggsbransjen kan etter Finansdepartementets mening også anvendes i relasjon til tjenester som gjelder opplæring. Som utgangspunkt må opplæring kunne anses som en selvstendig ytelse i relasjon til salg av varer og/eller avgiftspliktige tjenester. Dersom opplæringen normalt inngår i selgers leveringsbetingelser eller fremstår som nødvendig for at kunden skal kunne ta varen i bruk, vil opplæringen anses som selgers omkostning. Hvorvidt opplæringen er nødvendig eller ikke, må vurderes i relasjon til hva som er avtalt mellom partene.

Vederlag for formidling av undervisningstjenester omfattes ikke av unntaket for undervisningstjenester. En bedrift kan eksempelvis ta seg betalt for å organisere og formidle utdanning og opplæring fra tilbydere av utdanning. Å formidle kontakt mellom (potensiell) yter og mottaker av en undervisningstjeneste, er en annen aktivitet enn det å formidle kunnskap. Formidling av undervisningstjenester anses heller ikke å komme inn under merverdiavgiftsunntaket for tjenester som

omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenesten, jf. merverdiavgiftsloven §5 b annet ledd første punktum, se punkt 4. Formidling av undervisningstjenester anses derfor som merverdiavgiftspliktig på lik linje med eksempelvis konsulenttjenester.

3. Merverdiavgiftsplikt for kjøreopplæring

Kjøreopplæring er uttrykkelig unntatt fra avgiftsunntaket for undervisningstjenester, jf. merverdiavgiftsloven §5 b første ledd nr. 3 annet punktum. Dette betyr at kjøreopplæring vil være en avgiftspliktig tjeneste.

Om bakgrunnen for denne bestemmelsen vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) hvor det er uttalt (side 118):

"Etter departementets oppfatning er det imidlertid ett område innen undervisningssektoren som er godt egnet for avgiftsplikt. I likhet med utvalget legger departementet vekt på at ordinær kjøreopplæring drives på rent forretningsmessig basis. Det foreligger således ingen særskilte forhold som kan begrunne unntak for slike tjenesteytelser.

Etter utvalgets forslag vil kjøreopplæringen dels bli liggende utenfor dels innenfor avgiftsområdet. Departementet finner det ikke hensiktsmessig slik utvalget foreslo å sette et avgiftsmessig skille mellom kompetansegivende og fritidsrettet undervisning. Dette betyr at all kjøreopplæring foreslås trukket inn under avgiftsområdet, jf. forslag til ny § 5 b første ledd nr. 3 annet punktum. Dette innebærer at det ikke vil oppstå problemer med hensyn til fordeling av inngående avgift."

Uttrykket "kjøreopplæring" er ikke definert nærmere verken i lovteksten eller forarbeidene men må etter Finansdepartementets vurdering forstås slik at det i utgangspunktet dekker teoretisk og praktisk opplæring mot vederlag av personer som vil ta førerkort, nødvendig kompetansebevis eller bevis for å ha gjennomgått annen bestemt trafikkopplæring. Ved den nærmere avgrensingen må en se hen til bestemmelsene om trafikkopplæring i veitrafikkloven med tilhørende forskrifter, se veitrafikkloven kapittel IV. Nærmere bestemmelser om trafikkopplæring er særlig gitt i forskrift 23. februar 1979 nr. 4 om førerkort og førerprøve mv. (førerkortforskriften) og i forskrift 14. desember 1968 nr. 9352 om øvingskjøring med motorvogn og om trafikkopplæring mv.

Både teoretisk og praktisk trafikkopplæring som fører frem til førerkort eller kompetansebevis for vedkommende gruppe motorvogn, vil derfor anses som en avgiftspliktig tjeneste. Om de ulike førerkortklasser vises det til førerkortforskriften § 3. Kompetansebevis er nærmere regulert i førerkortforskriften § 7. Dette betyr blant annet at opplæring som fører frem til særskilt kompetansebevis for føring av utrykningskjøretøy under utrykning blir omfattet av avgiftsplikten. Også opplæring til personer som allerede har førerkort vil omfattes av merverdiavgiftsplikten. Slik opplæring gis for eksempel i form av oppfriskningstimer til personer som ikke har benyttet bilen eller motorsykkelen sin på lenge.

Om hvem som kan drive med trafikkopplæring vises det til forskrift 14. desember 1968 nr. 9352 om øvingskjøring med motorvogn og om trafikkopplæring mv. Det fremgår av forskriften § 2 at føreropplæring mot vederlag bare kan gis av kjøreskole som er etablert og drives i samsvar med bestemmelsene i forskriften. Dette innebærer at den virksomhet som drives av slike kjøreskoler vil være avgiftspliktig.

Også føreropplæring som skjer for eksempel i regi av skoleverket er etter sin art omfattet av avgiftsplikten. Når det gjelder opplæring i regi av skoleverket eller visse andre institusjoner (for eksempelvis politiet eller forsvaret) vil imidlertid opplæringen normalt ikke ytes mot vederlag. Denne opplæringen vil av den grunn dermed ikke bli avgiftspliktig.

Motstykket til merverdiavgiftsplikten, er at den som omsetter tjenester vedrørende kjøreopplæring har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette gjelder blant annet anskaffelse og drift av personkjøretøy, men også drift og vedlikehold av kontor og lokaler som brukes i forbindelse med teoriundervisning.

Når det gjelder eventuelle gebyrer som elever må betale til biltilsynet i forbindelse med fremstilling til førerprøven, vil disse omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven §5 b første ledd nr. 7. Gebyret skal ikke være med i kjøreskolens avgiftsgrunnlag, jf. merverdiavgiftsloven § 18, dersom trafikkskolen betaler dette på vegne av eleven. Eventuelt vederlag for leie av bane i forbindelse med glattkjøringskurs skal heller ikke være med i kjøreskolenes avgiftsgrunnlag, dersom kjøreskolen betaler dette på vegne av eleven. Vederlag for selve leie av banen må anses som leie av fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd.

Opplæring til sertifisering for føring av luftfartøy og båt omfattes ikke av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven §5 b første ledd nr. 3 annet punktum. Dette er forutsatt i forarbeidene. Slik opplæring vil dermed omfattes av det generelle unntaket for undervisningstjenester, jf. bestemmelsens første punktum **.**

4. Unntak fra merverdiavgiftsplikt for varer og tjenester som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenester

Varer og tjenester som omsettes som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenester er etter merverdiavgiftslovens § 5 b annet ledd første punktum også unntatt fra avgiftsplikt.

Uttrykket "et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenester" må i denne sammenheng tolkes relativt strengt. Dermed vil man i størst mulig grad unngå konkurransevridning i forhold til andre som omsetter varer og tjenester, men som ikke omsetter undervisningstjenester samtidig. Uttrykket "et naturlig ledd i" betyr derfor tilnærmelsesvis det samme som "et nødvendig ledd i". Dette harmonerer med uttalelsen i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) om at unntaket ikke vil omfatte undervisningsinstitusjonens omsetning av skrivemateriell eller kioskvarer. Når det gjelder serveringstjenester fra student- og elevkantiner, er det vedtatt at disse unntas fra merverdiavgiftsplikt.

Når det gjelder organisering av opplæringstilbud/administrasjon av undervisningstjenester, som ikke går ut på ren formidling av undervisningstjenester, jf. punkt 2, finner Finansdepartementet at slike tjenester må anses som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenesten. Omsetning av tjenester utført av opplæringskontorer for lærlinger vil for eksempel derfor være unntatt fra merverdiavgift. Opplæringskontorer har som formål å organisere lærlingeordningen og er opprettet av bedrifter som deltar i ordningen. Kontorene administrerer ordningen og følger opp at den aktuelle bedriften følger læreplanen. Tjenestene som opplæringskontorene utfører er en nødvendig og integrert del av undervisningstjenesten overfor lærlingen.

Når det gjelder organisering av opplæringstilbud/administrasjon av undervisningstjenester som etter- og videreutdanningstilbud, i egne enheter som har til formål å gjøre administrasjonen mer effektiv, finner

Finansdepartementet at slike tjenester må anses som et naturlig ledd i ytelsen av undervisningstjenesten.

Dersom det i forbindelse med ytelsen av undervisningstjenester også omsettes undervisningsmateriell, må det avgjøres konkret om dette er å anse som avgiftspliktig varesalg, eller om det er unntatt fordi det er omsatt som et naturlig ledd i undervisningstjenesten. Avgiftspliktige trykksaker ment for utfylling, innsetning mv. vil komme utenfor unntaket, mens derimot kompendier som er særskilt utarbeidet kommer inn under unntaket.

Språkkurs, bestående av kassetter eller CD-plater, vil som i dag, være ordinær vareomsetning.

Når det for øvrig gjelder hvilke varer og tjenester som skal unntas fra avgiftsplikt, må det foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. En grunnleggende forutsetning er at det er en nær tilknytning mellom undervisningen og varen/tjenesten. Ved vurderingen må man, som nevnt ovenfor, se hen til i hvilken grad et unntak vil virke konkurransevridende.

5. Unntak for utleie av arbeidskraft som utfører undervisning

Utleie av arbeidskraft som utfører undervisning er unntatt fra merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven §5 b annet ledd annet punktum. Vikarbyråer som driver virksomhet med utleie av arbeidskraft, også i forhold til undervisningsinstitusjoner, vil få omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet.

Dersom et oppdrag består av omsetning av avgiftspliktige rådgivningstjenester og unntatte undervisningstjenester, må det spesifiseres hva som er pliktig og hva som er unntatt, jf. merverdiavgiftsloven § 43.

7.4. Brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 30.05.2002

DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Sendes uten følgeskriv
Norges forskningsråd
fra Finansdepartementet
skattelovavdelingen

Skattedirektoratet
Postboks 6300, Etterstad
0603 OSLO

Deres ref	Vår ref	Dato
	01/1020 SL EB/rla	30 .05.2002

Merverdiavgift - fellesprosjekt finansiert av Norges forskningsråd

Vi viser til tidligere korrespondanse om dette, senest Skattedirektoratets brev av 21. mars 2002.

Saken nå gjelder den merverdiavgiftsmessige behandling av prosjekt som er finansiert av Norges forskningsråd og som utføres av flere samarbeidspartnere.

Det er lagt til grunn i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) at Forskningsrådets finansiering av forskningsarbeid, hvor dagens standardavtaler benyttes, ikke anses som vederlag for en konkret forskningstjeneste. Det foreligger derfor ingen avgiftspliktig omsetning i slike tilfeller.

I Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester er det drøftet diverse merverdiavgiftsspørsmål knyttet til forskning finansiert av Forskningsrådet. Det er her lagt til grunn at Forskningsrådets tilskudd til en bedrift/institusjon ikke vil være avgiftspliktig omsetning. Bedriftens/institusjonens kjøp av konkrete forskningstjenester fra en annen institusjon vil derimot anses som avgiftspliktig omsetning. Departementet viser til at så lenge ikke bedriftens eller institusjonens midler går til generell kompetanseheving, men er et vederlag for en konkret ytelse, skiller forholdet seg lite fra andre tilfeller hvor en bedrift anskaffer seg varer eller

Postadresse
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Kontoradresse
Akersg. 40

Telefon
22 24 90 90
Org. nr.
972 417 807

Skattelovavdelingen
Telefon 22 24 42 73
Telefaks 22 24 95 11

tjenester. Utgangspunktet er derfor at hele vederlaget fra bedriften/institusjonen utgjør beregningsgrunnlag for merverdiavgift. Bedriften/institusjonen vil imidlertid få full fradragsrett for inngående avgift hvis tjenesten er til bruk i bedriftens avgiftspliktige virksomhet.

Når det gjelder spørsmålet om hvordan merverdiavgiften skal håndteres når samarbeidspartnere i fellesprosjekt finansiert av Norges forskningsråd fakturerer tjenester seg i mellom, viser vi til direktoratets brev:

> "I brevet fra Frischsenteret reises det også spørsmål om en samarbeidspartner (i dette tilfelle BI) i et fellesprosjekt finansiert av Norges forskningsråd, vil måtte beregne merverdiavgift ved fakturering til Frischsenteret. I brevet fra stiftelsen er det opplyst at BI ikke er en reell underleverandør i prosjektet, men fordi Forskningsrådet kun ønsker å forholde seg til én av partene, skjer all fakturering gjennom Frischsenteret. Vi har per telefon med stiftelsen fått opplyst at i et fellesprosjekt som nevnt, er det på forhånd bestemt hvor stor del av bidraget fra forskningsrådet som skal tilfalle hver part i prosjektet.
>
> Skattedirektoratet antar at slik "fakturering" fra BI i Frischsenteret, vil kunne skje uten beregning av merverdiavgift. Vi legger til grunn, som opplyst av stiftelsen, at BI reelt sett ikke er underleverandør til prosjektet. Det er derfor en forutsetning at Frischsenteret ikke alene har ansvaret for innhold, oppnådde resultater mv. i prosjektet, men at dette ansvaret påhviler samarbeidspartnerne i fellesskap.
>
> Frischsenteret mottar betaling på vegne av BI. BI's andel av bidraget er ikke opptjent av Frischsenteret, og skal ikke resultatføres. Videreformidlingen av andelen til BI må dokumenteres ved et internbilag med henvisning til avtalen/følgebrevet fra Norsk forskningsråd."

Finansdepartementet er enig i denne forståelsen av gjeldende regelverk.

Vi ber om at Skattedirektoratet informerer fylkesskattekontorene og bransjen om innholdet av dette brevet. Norges forskningsråd og Frischsenteret er orientert ved

gjenpart av brevet.

Med hilsen

Heidi Hessen

Tor Lande e.f.
for avdelingsdirektør

Erik Mæhlen Larsen

Erik Mæhlen Larsen
lovrådgiver

Gjenpart: Norges forskningsråd
Boks 2700 St.Hanshaugen
0131 OSLO

Frischsenteret
Gaustadalleen 21
N-0349 OSLO