



**Vibeke Engeskaug og Hanane Naoum**

---

**En kvalitativ studie om skatte- og avgiftssystemet incentiverer  
til sirkulær økonomi**

**Masteroppgave våren 2022  
OsloMet – storbyuniversitetet  
Handelshøyskolen (HHS)**

**Masterstudiet i økonomi og administrasjon**

## Sammendrag

I dette prosjektet har vi gjort en helhetlig vurdering av hvorvidt skatte- og avgiftssystemet er med på å fremme sirkulærøkonomien. Sirkulærøkonomien kan overordnet sees på som en strategi for å redusere forbruket til et bærekraftig nivå. Verken begrepene bærekraft eller sirkulærøkonomi er nye tankesett, men begrepene har fått betydelig økt oppmerksomhet innen politikk, næringsliv og for enkeltindivider de siste årene. I dagens samfunn er det avgjørende å ta hensyn til miljøperspektivet for å skape langsiktig og lønnsom vekst. Det er derfor interessant å se på om dagens lovverk er relevant i en tid med økt miljøfokus.

For å besvare vår problemstilling og forskningsspørsmål har vi tatt i bruk eksisterende teori og dokumentstudier. Vi har i tillegg gjennomført en kvalitativ undersøkelse ved å bruke semistrukturerte intervjuer med fjorten informanter for å samle inn ytterligere informasjon. Utvalget til undersøkelsen består av både bærekraftsansvarlige i virksomheter som jobber med å utarbeide sirkulære forretningsmodeller og representanter fra ideelle organisasjoner.

Vi har strukturert analyse- og diskusjonskapittelet med hensikt å presentere intervjuobjektene tanker og refleksjoner om forslag til endringer i dagens skatte- og avgiftsregelverk innenfor skatt på ukurante varer og merverdiavgift på gjenbruk, reparasjoner, og utleie av klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk. Kapittelet er dermed delt inn i fire delkapitler som hver for seg svarer på våre forskningsspørsmål.

Funnene våre kan tyde på at dagens skatte- og avgiftssystem ikke incentiverer til en sirkulær økonomi. En lovendring vil først og fremst bidra til bedre utnyttelse av ressurser og fremme sirkulære forretningsmodeller. I tillegg vil endringen være en viktig holdningskampanje både innad i bransjen, og ikke minst signalet myndighetene sender til befolkningen. En slik endring vil indirekte si at myndighetene støtter opp under sirkulære forretningsmodeller som har til formål å redusere dagens bruk-og-kast-samfunn. Det er viktig å nevne at det følger med en rekke utfordringer og barrierer knyttet til en lovendring. Men funnene i rapporten tilsier at det er en større gevinst å utføre endringen, sammenliknet med å beholde dagens lovverk. Til slutt ønsker vi å poengtere at det er begrenset med forskning som måler effektene av å innføre sirkulære forretningsmodeller. Vi håper at vår oppgave vekker engasjement for å forske videre på dette interessante tema.

## **Abstract**

In today's world, it is crucial to take the environmental perspective into account to maintain long-term and profitable growth. In 2021, the European Council of Economic and Financial Affairs (ECOFIN) prepared a strategy to give member states more flexibility to change current tax rates regarding health, environment, and digitalization. This thesis studies if the current Norwegian tax system incentivizes a circular economy. We conduct a qualitative survey using semistructured interviews with fourteen informants with the purpose to highlight the possibilities and disadvantages a change in current tax regulations within tax on obsolete goods and VAT on reuse, repairs, and rental of clothing and shoes, hiking and sports equipment, furniture, tools, and electronics.

Our findings may indicate that the current tax system does not incentivize a circular economy. A modification to the law will first and foremost contribute to better utilization of resources and promote circular business models. In addition, the change may change the attitude within the industry, government, and the population.

## Forord

Denne masteroppgaven er gjennomført som den avsluttende delen ved studiet økonomi og administrasjon ved OsloMet. Masteroppgaven er skrevet innenfor hovedprofilen *Regnskap og Revisjon*. Oppgaven er utarbeidet våren 2022 og utgjør 30 studiepoeng.

Som tema for forskningsstudien har vi valgt det dagsaktuelle temaet *sirkulær økonomi*. Vi var valgt å knytte sirkulær økonomi opp mot skatte- og avgiftssystemet. Til tross for at sirkulær økonomi ikke har vært pensum i vår hovedprofil, er vi svært fornøyde med valget av tema. På grunn av manglende forkunnskaper har arbeidet med denne oppgaven vært en omfattende prosess som har resultert i både akademisk og personlig vekst.

Vi har fått god hjelp fra flere hold. Vi ønsker å rette en takknemlighet til informantene som har stilt opp til intervju. Det hadde ikke vært mulig å gjennomføre studien uten deres innspill, erfaringer og refleksjoner rundt vår problemstilling. Vi vil også takke Hans Christian Ellefsen i Regnskap Norge for veiledning på tema, erfaringsutveksling og nyttig kontaktinformasjon.

Dernest vil vi rette en stor takk til vår veileder Danielle Zhang, for rådgivning og oppfølging gjennom hele prosessen. Vi ønsker også å takke fagansvarlig Erik Friis Fæhn for gode samtaler, faglig innhold og motivasjon. Avslutningsvis ønsker vi å takke hverandre for et velfungerende samarbeid, samt venner og familie for god støtte under hele arbeidet med utredningen.

# Innholdsfortegnelse

<b>1.INTRODUKSJON .....</b>	<b>1</b>
1.1 BAKGRUNN FOR OPPGAVEN.....	1
1.2 AVGRENSNING OG PROBLEMSTILLING .....	3
1.3 LESERVEILEDNING .....	4
<b>2. TEORETISK RAMMEVERK.....</b>	<b>5</b>
2.1 BÆREKRAFT .....	5
2.1.1 Hva er bærekraft? .....	5
2.1.2 Hva er bærekraftig ressursbruk? .....	6
2.1.3 Det grønne skiftet .....	8
2.2 SIRKULÆR ØKONOMI .....	9
2.2.1 Hva er sirkulær økonomi?.....	9
2.2.2 Sirkulær forretningsmodell .....	11
2.2.3 Ulike sirkulære forretningsmodeller .....	13
2.2.4 Kritikk til sirkulær økonomi .....	15
2.2.5 Sirkulær produktdesign .....	16
2.2.6 Ulike typer sirkulære produktdesign.....	17
2.3 REGULATORISKE UTFORDRINGER MED SIRKULÆR ØKONOMI.....	18
2.3.1 Skattelovens adgang til å nedskrive ukurante varer .....	19
2.3.2 Hvorfor har vi merverdiavgift? .....	22
2.3.3 En grønnere merverdiavgift .....	24
2.4 AVSLUTTENDE AVSNITT .....	29
<b>3. METODE.....</b>	<b>30</b>
3.1 VALG AV METODE OG FORSKNINGSDESIGN. ....	30
3.1.1 Kvalitativ vs. Kvantitativ.....	31
3.2 INNSAMLING AV DATA.....	32
3.2.1 Intervjuer.....	32
3.2.2 Utvalg.....	32
3.2.3 Intervjuguide .....	34

3.2.4 Gjennomføring av intervjuer.....	34
3.2.4 Dokumentstudier.....	35
3.3 ANALYSEPROSESSEN.....	35
3.4 ETIKK.....	36
3.5 REFLEKSJONER OVER STYRKER OG SVAKHETER VED VALGT FREMGANGSMÅTE.....	37
3.5.1 Pålitelighet.....	37
3.5.2 Gyldighet.....	38
3.5.3 Generaliserbarhet.....	38
<b>4. FUNN OG ANALYSE.....</b>	<b>39</b>
4.1 DEL 1: SKATTEFRADRAK VED Å ØDELEGGE UKURANTE VARER.....	39
4.1.1 Fordelene med å endre dagens regulering av ukurante varer.....	40
4.1.2 Utfordringene med å endre dagens regulering av ukurante varer.....	42
4.1.3 Oppsummering.....	45
4.2 DEL 2: FRITAK PÅ MERVERDIAVGIFT PÅ GJENBRUK AV BRUKTE VARER.....	46
4.2.1 Fordelene med å innføre momsfristak på gjenbruk av varer.....	46
4.2.2 Utfordringer med momsfristak på brukte varer.....	49
4.2.3 Oppsummering.....	51
4.3 DEL 3: FRITAK PÅ MERVERDIAVGIFT PÅ REPARASJONER.....	52
4.3.1 Fordeler med å innføre momsfristak på reparasjoner.....	52
4.3.2 Utfordringer med å innføre momsfristak på reparasjoner.....	55
4.3.3 Oppsummering.....	59
4.4 DEL 4: FRITAK PÅ MERVERDIAVGIFT PÅ LEIE.....	60
4.4.1 Fordeler med å innføre momsfristak på leie.....	60
4.4.2 Utfordringer med å innføre momsfristak på leie.....	62
4.4.3 Oppsummering.....	64
4.5 BØR SAMFUNNSHENSYN TAS I BETRAKTING VED UTARBEIDELSE AV AVGIFTSSATSER?.....	64
<b>5. KONKLUSJON.....</b>	<b>67</b>
<b>6. ETTERORD.....</b>	<b>70</b>
<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>71</b>
<b>VEDLEGG 1: INFORMASJONS- OG SAMTYKKEKRAV.....</b>	<b>80</b>

<b>VEDLEGG 2: INTERVJUGUIDE .....</b>	<b>82</b>
<b>VEDLEGG 3: NSD-GODKJENNING.....</b>	<b>85</b>
<b>VEDLEGG 4: BEGREPSAVKLARING.....</b>	<b>88</b>

## Figurer, tabell og vedlegg

<b>TABELL 1</b> FORKLARING PÅBEGREPER MERVERDIAVGIFTSLOVEN .....	22
<b>TABELL 2</b> OVERSIKT OVER UTVALG . .....	33
<b>TABELL 3</b> UTDRAK AV KODING/TEMATISERING (EGENPRODUSERT).....	36
<b>TABELL 4</b> FORSLAG TIL LOVENDRING (EGENPRODUSERT) .....	66

<b>FIGUR 1</b> AVFALLSHIERARKIET .....	7
<b>FIGUR 2</b> LINEÆRØKONOMI VS. SIRKULÆRØKONOMI.....	9
<b>FIGUR 3</b> SKIFTET FRA LINEÆR TIL SIRKULÆR ØKONOMI .....	10
<b>FIGUR 4</b> SIRKULÆRE FORRETNINGSMODELLER. ....	14



# 1.Introduksjon

Dette kapitlet skal gi en innledende presentasjon av oppgavens tema, problemstilling og forskningsspørsmål. Vi vil også gi en oversikt over viktige begreper samt presentere oppgavens disposisjon.

## 1.1 Bakgrunn for oppgaven

I en tid med stort fokus på miljø og bærekraft, har dagens skatte- og avgiftsregelverk blitt betegnet som utdatert gjennom flere debatter. Den nasjonale strategien for en sirkulær økonomi (Deloitte, 2020) systematiserer fem barrierer for å utløse potensialet for sirkulær økonomi i Norge. Barrierene er systematisert etter følgende fem hovedkategorier:

1. Teknologiske
2. Økonomiske
3. Regulatoriske og politiske
4. Strukturelle
5. Kunnskaps- og kulturellrelaterte.

En av de mest kritiske barrierene for å en sirkulær økonomi i Norge er å benytte reguleringer til å skape markeder for sirkulære tjenester og produkter (Persson Hager & Rognstad, 2021). Vi har derfor valgt å se på regulatoriske og politiske barrierer, og følgelig direkte reguleringer for å fremme overgangen til en sirkulærøkonomi.

Samfunnet og jorden står overfor store miljøutfordringer. Vi lever i et bruk-og-kast-samfunn hvor majoriteten av produkter går fra produsent til forbruker og deretter blir til avfall (Boye, 2019). Det er kun ni prosent av verdens råmaterialer vi henter ut av naturen som blir gjenbrukt, og dermed hele 91 prosent av ressursene som ender opp som avfall (De Wit et al., 2018). Den økte levestandarden er i stor grad preget av en lineær økonomi. Økt kjøpekraft hos befolkningen sammen med billige produksjonsmetoder, billige produkter og få reguleringer rundt produsentansvar, er noen av årsakene til dagens høye økologisk fotavtrykk. I følge Pedersen og Jørgensen (2020) er målet med sirkulærøkonomien er det går minimalt med

ressurser inn og samtidig et minimum av ressurser ut. For å oppnå et samfunn som er preget av en sirkulær økonomi, må både enkeltindivider, næringsliv og myndigheter samarbeide.

Siden rammekonvensjonen om klimaendring med undertegnet i 1992, har både EU og Norge utarbeidet flere strategiplaner og rammeverk til etterlevelse. Den høyest styrende avtalen er Parisavtalen av 2015. Parisavtalen forplikter samtlige land til å redusere utslipp og oppnå klimanøytralitet i løpet av 2050 (Kallbekken, 2015). I kjølevannet av Parisavtalen har regjeringen i samarbeid med ekspertutvalg lagt frem flere veikart og en handlingsplan for å nå målet om et lavutslippssamfunn innen 2050. The European Council of Economic and Financial Affairs (ECOFIN) utarbeidet i 2021 en strategi for å gi medlemslandene økt fleksibilitet til å endre dagens avgiftssatser med hensyn til helse, miljø og digitalisering. I Norge har flere ekspertutvalg innenfor merverdiavgift konkludert med at differensierte satser vil øke administrative kostnader og bør ikke brukes for å ivareta samfunnsmessige formål. Ekspertutvalgene i Norge avviker fra det ECOFIN mener om samfunnshensyn og differensierte avgiftssatser. Vi mener det derfor er nødvendig å gjøre en ny vurdering av avgiftssatsene i Norge.

I følge delutredningen til Deloitte (2020) er det en generell oppfatning at regnskaps-, skatte- og avgiftsregelverket er utformet for å regulere aktiviteter etter en lineær økonomi. Formålet med oppgaven er derfor å undersøke om dagens skatte- og avgiftssystem incentiverer til en sirkulær økonomi. Lovverket bør være med på å bidra til at både forbruker og aktørene i næringslivet enkelt kan ta både bærekraftige og økonomiske beslutninger. Økonomi, bærekraft og miljø henger tett sammen, og er tre hensyn som er avgjørende for å generere vekst både i dag, men fremfor alt i et langsiktig perspektiv.

Denne forskningsoppgaven bidrar til litteraturen på tre ulike måter. For det første vil denne oppgaven se på hvilke fordeler og ulemper en lovendring i skatte- og avgiftssystemet vil bety for næringslivet og samfunnet for øvrig. For det andre vil oppgavens kvalitative forskningsbidrag bidra til å forstå hvordan direkte reguleringer vil være et viktig incentiv i overgangen til en sirkulær økonomi. Og for det tredje vil resultatene fra oppgaven kunne brukes ved utformingen av en eventuell lovendring.

## 1.2 Avgrensning og problemstilling

Som nevnt i innledningen er sirkulærøkonomi og bærekraft to høyaktuelle tema, som både vil være med på å skape konkurransekraft og generere lønnsomhet i et langsiktig perspektiv. Det er følgelig flere aktuelle problemstillinger og vinklinger oppgaven kunne hatt.

Vi har valgt å avgrense forskningsstudie til å kun omhandle skattelovens tidfestingsregel §14.5 og realisasjonsregel §9-2, samt merverdiavgift på gjenbruk av varer, reparasjon av varer og leie av varer/tjenester fremfor å kjøpe. Dette er begrunnet med tidsomfanget, da det er for komplekst å ta for seg hele skatte- og merverdiavgiftsloven. Geografisk avgrenser oppgaven seg til Norges lover, men EU/EØS sine medlemsland anbefales å ta inspirasjon til konklusjonen. På bakgrunn av avgrensningen vil følgende problemstilling belyses:

*Incentiverer dagens skatte- og avgiftssystem til sirkulær økonomi?*

For å besvare problemstillingen har vi utarbeidet fire forskningsspørsmål som sammen er med på å besvare problemstillingen. Forskningsspørsmål 1 tar for seg skattelovens adgang til å ødelegge ukurante varer. Forskningsspørsmål 2-4 tar for seg merverdiavgift på gjenbruk av brukte varer, reparasjon, og leie av klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk.

- 1. Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres i skattelovens realisasjonsregel §9-2 for å unngå at ukurante varer blir destruert?*
- 2. Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres for å fremme kjøp av gjenbrukte varer?*
- 3. Hvilke regulatoriske endringer må til for å gjøre det enklere å reparere brukte varer?*
- 4. Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres for å fremme leie av varer/tjenester, fremfor å kjøpe?*

## 1.3 Leserveiledning

Ovenfor har vi sett på bakgrunn og formål med masteroppgaven, samt beskrivelse av problemstilling og tilknyttede forskningsspørsmål. Videre er oppgaven strukturert på en hensiktsmessig måte for å besvare problemstillingen. Kapitlene er organisert følgende:

- Kapittel 1 Innledning. I kapitlet presenteres bakgrunnen for oppgaven, samt den utarbeidede problemstillingen med tilhørende forskningsspørsmål.
- Kapittel 2 Teori. I kapitlet forsøkes det å etablere et klart bilde av begrepene bærekraft og sirkulær økonomi. Videre presenteres sirkulære forretningsmodeller, produktdesign og kritikk til sirkulær økonomi. Til slutt presenteres regulatoriske utfordringer i en sirkulær økonomi. Her vektlegges skattelovens adgang til å nedskriv ukurante varer, samt merverdiavgift på gjenbruk, reparasjoner og leie.
- Kapittel 3 Metode. I kapitlet gjennomgås den metodiske tilnærmingen for gjennomføring av oppgaven. Her presenteres det valgte forskningsdesignet og de anvendte forskningsmetodene litteraturstudie og intervju.
- Kapittel 4 Resultater. I kapitlet diskuteres funn fra intervjuene. Kapitlet er systematisert med fire ulike deler, som hver for seg diskuterer fordeler og utfordringer for å besvare oppgavens fire forskningsspørsmål.
- Kapittel 5 Konklusjon. I kapitlet fremlegges studiens konklusjon.
- Kapittel 6 Etterord. I kapitlet legges det frem forslag til videre arbeid samt begrensinger med oppgaven.

## 2. Teoretisk rammeverk

Formålet med dette kapittelet er å gi nødvendig og relevant teori for å besvare studiens problemstilling. Først vil begrepet bærekraft bli presentert, samt gi en beskrivelse av det grønne skifte. Deretter vil teori knyttet til begrepet sirkulær økonomi, forretningsmodeller og produktdesign, samt utfordringer med sirkulær økonomi bli redegjort for. Videre vil skattelovens realisasjonsregel § 9-2 og tidfestingsregel §14-5 bli redegjort for. Avslutningsvis vil vi ta for oss merverdiavgift knyttet mot gjenbruk av varer, reparasjoner og leie. På bakgrunn av litteraturgjennomgangen i dette kapittelet vil studiens forskningsspørsmål bli lagt frem.

### 2.1 Bærekraft

I dette delkapittelet vil vi først ta for oss begrepet bærekraft og grønn vekst, for å videre diskutere hvordan sirkulær økonomi skiller seg fra lineær økonomi.

#### 2.1.1 Hva er bærekraft?

Bærekraft handler om å dekke dagens behov uten å forringe muligheten til å dekke behovene til framtidige generasjoner (Vatn, 2021). Dette appellerer til grunnleggende verdier om langsiktighet, rettferdighet, solidaritet og ansvar. Bærekraft fikk en fremtredende rolle allerede i 1987 under Brundtlandkommisjonen (verdenskommisjonen for miljø og utvikling) (Bruntland & Dahl, 1987). Kommisjonen konkluderte med at den industrielle utviklingen i stor grad har tæret på naturens ressurser og livsviktige systemer, og fremmet respekt for naturens bærekraft og sikring av menneskelige verdier som er nødvendige for fremtiden (Carson, 2019).

Men begrepet har en lengre historie. Tidlig på 1970 tallet begynte Gomez-Baggethun og Naredo å vise interesse ved å skrive rapporten *Limits to Growth* (Stoknes, 2020, s. 45). I kjølevannet av rapporten fant verdens første miljøkonferanse *The United Nations Conference on the Human Environment* i Stockholm sted. Et av de viktigste resultatene av 1972 Stockholm-konferansen var opprettelsen av FNs miljøprogram (United Nations Publication, 1972).

Forskning på bærekraft har fått bred oppmerksomhet siden Brundtland kommisjonen i 1987. Et økende antall tidsskrifter og forskningsrapporter har ført til et bredt spekter av definisjoner på bærekraft og bærekraftig utvikling (Taisch & Garetti, 2012). Konsekvensen av denne forskningsbølgen er fremveksten av nye forretningsmodeller og strategier som har et økt miljøfokus. Golinska og Kuebler (2014) henvender er implementering av bærekraftstrategi kan føre til innovasjon og gi selskapet et konkurransefortrinn. I tillegg har begrepet sirkulær økonomi vokst frem i takt med bærekraftsarbeidet, samt overgangen fra en lineær økonomi til en sirkulær økonomi. Vi kommer tilbake til begrepet sirkulær økonomi kapittel 3.2.

### *2.1.2 Hva er bærekraftig ressursbruk?*

Det er kun ni prosent av verdens råmaterialer vi henter ut av naturen som blir gjenbrukt, og dermed hele 91 prosent av ressursene som ender opp som avfall (De Wit, et al. 2018). Dette er fordi majoriteten av næringslivet og befolkningen lever etter en lineær økonomi, hvor jordens råvarer blir omgjort til produkter som selges til konsumenter, og deretter blir kastet og ender opp som avfall (Boye, 2019). Dette måten å utnytte ressurser på er verken miljøvennlig, lønnsomt eller økonomisk.

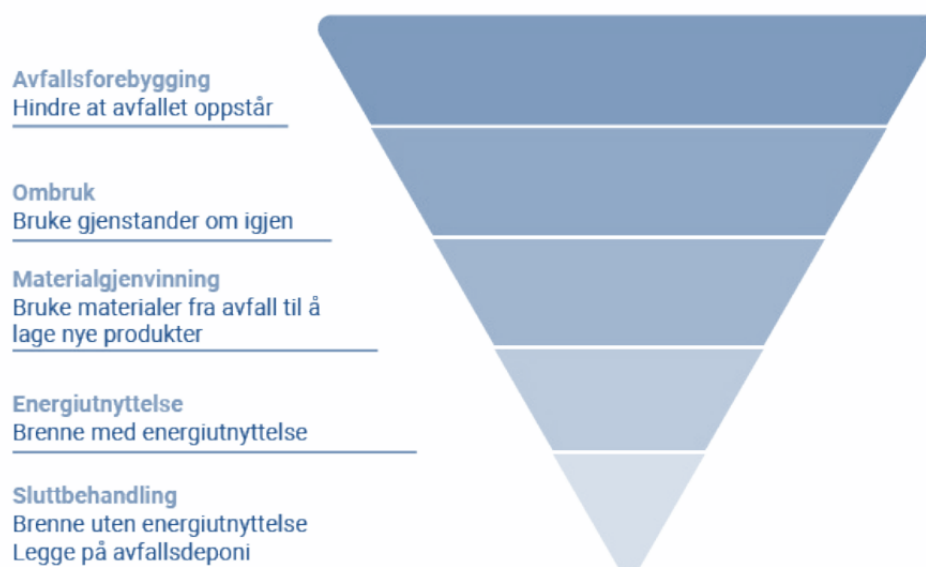
Det har skjedd en enorm utvikling i levestandard, innovasjon og utnyttelse av ressurser siden den industrielle revolusjonen på 1700 tallet. Men det er særlig fra 1950-tallet til i dag vi har sett en enorm vekst i masseproduksjon av varer. Vi har tilgang på billig råvarer, billig energi og billig kreditt, sammenliknet med før 1950-tallet (Webster, 2017). Dette har ført til at levetiden og kvaliteten på materialene ikke er i fokus. Økonomien og dagens utnyttelse av råvarer er bygd opp med en bruk-og-kast holdning, hvor ressursene blir til avfall etter bruk. I flere tilfeller blir produkter til avfall uten bruksmerker. Dagens bruk-og-kast holdning henger sammen med en lineær økonomi, slik Boye (2019) påpekte.

Virkningene av masseproduksjonen i vestlige land er blant annet det enorme avfallet, hvor råmaterialer og ressurser blir kastet i stedet for gjenbrukt og reparert. I 2021 ble om lag 40 000 tonn brukte moteklær kastet i Atacama-ørkenen i det nordlige Chile (Stefensen, 2022). Hver nordmann kaster 7,5 kilo klær og tekstiler, og totalt 11,7 millioner tonn avfall i året (Meld. St. 45, 2016-2017). Mengden tekstilavfall fra private husholdninger i Norge er nesten firedoblet i

løpet av de siste 20 årene. Den årlige avfallsmengden økte med 1,3 millioner tonn fra 2012 til 2017 (SSB, 2019). Det tilsvarer en økning på 12 prosent i samme periode.

En utfordring med dagens bruk-og-kast samfunn er mengden avfall som oppstår og dermed dårlig utnyttelse av ressurser. For å redusere mengden avfall og sørge for en bærekraftig gjenvinning, etablerte EU et rammedirektiv for avfall. Målet er både å redusere avfallsmengdene, men også sikre at veksten i avfallsmengdene er lavere enn den økonomiske veksten (LOOP - Stiftelsen for Kildesortering og Gjenvinning, 2021).

#### AVFALLSHIERARKIET



*Figur 1 Avfallshierarkiet, hentet fra Miljødirektoratet 2016 (Meld. St. 45, 2016-2017)*

Figur 1 illustrerer avfallshierarkiet med prioriteringsområdene og rekkefølgen for hvordan avfall bør håndteres. Det fremgår av figuren at reduksjon i avfallsmengden er det fremste målet. Stiftelsen for Kildesortering og Gjenvinning (2021) skriver at produsenters medansvar for den miljøbelastningen som egne produkter representerer inngår i dette punktet. Dernest er ombruk av varer. Målet med dette punktet er å oppmuntre forbrukerne til å kjøpe brukte varer, benytte seg av reparasjoner og redesign fremfor å kaste. De neste tre prioritertene er materialgjenvinning, energi utnyttelse og deponering.

### *2.1.3 Det grønne skiftet*

Grønn vekst, bærekraft og sirkulære økonomi er tre begreper som reflekterer hverandre. OECD har definert grønn vekst som å fremme økonomisk vekst og utvikling og samtidig sørge for at naturlige verdier fortsetter å gi ressursene og de økologiske tjenestene som vår livskvalitet er avhengig av (Stoknes, 2020, s. 172). EU kommisjonen skriver at grønn vekst handler om å skape mer verdi uten at det går utover miljø og klima. Grønn vekst henger sammen med grønn økonomi. En grønn økonomi vil si en økonomi der klima og miljøhensyn er integrert i økonomien (Zakariassen, 2020).

I 1992 i Rio de Janeiro i Brasil ble FNs rammekonvensjon om klimaendring undertegnet. Konvensjonen har som formål å bekjempe klimaendringene og begrense de globale utslippene av farlige klimagasser (Miljødirektoratet, 2019). Men det var ikke før i 2015 den første rettslige bindende klimaavtalen ble vedtatt og senere trådte i kraft i 2016. Denne avtalen kalles Parisavtalen, og er en internasjonal klimaavtale som gjelder for alle land (FN, 2020a). Samtlige land ble herved forpliktet til å utarbeide en konkret plan for nasjonale utslippsmål, som videre skal revideres hvert femte år (Kallbekken, 2015). I tillegg skal samtlige land tilstrebe å begrense temperaturøkningen til 1,5 grader. Klimakonvensjonen fra 1992 og Parisavtalen fra 2015 har sammen skapt et rammeverk og redskap for internasjonale klimaforhandlinger og handlingsplaner.

I kjølevannet av Parisavtalen la regjeringen frem en ambisiøs klimapolitikk. I 2018 trådet klimaloven i Norge i kraft med et mål om et lavutslippssamfunn innen 2050 (Klimaloven, 2017, §4). Klimamålene for 2030 og 2050 ble med dette lovfestet. Som ledd i dette arbeidet, oppnevnte regjeringen et ekspertutvalg for grønn vekst og konkurransekraft i 2021 (Meld. St. 40 (2020–2021), 2020). Ekspertutvalget la frem ulike veikart og utarbeidet en handlingsplan for å nå klimamålene og sikre et lavutslippssamfunn i 2050. Overordnet går handlingsplanen ut på å redusere utslipp, skape et bærekraftig næringsliv, gjenvinne og gjenbruke materier, samt utnytte ressursene bedre.

I 2015 utarbeidet FN 17 Bærekraftsmål inkludert 169 delmål med hensikt om å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringene innen 2030 (2020b). Bærekraftsmålene



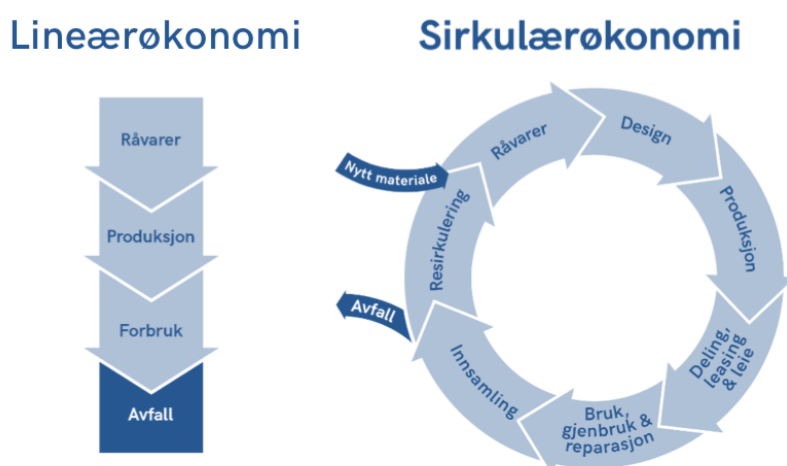
kan sees på som et verktøy og en felles global veileder for privatpersoner, næringsliv og myndigheter. De 17 Bærekraftsmålene henger tett sammen med handlingsplanen Stortingets ekspertutvalg la frem i 2021.

## 2.2 Sirkulær økonomi

I dette delkapittelet skal vi definere begrepet sirkulær økonomi, samt beskrive forskjellene på en lineær økonomi sammenliknet med en sirkulær økonomi. Videre vil vi løfte frem sirkulære forretningsmodeller og produktdesign.

### 2.2.1 Hva er sirkulær økonomi?

Sirkulær økonomi er en økonomisk modell med minst mulig bruk av ikke-fornybare råmaterialer fra naturen, utnyttelse av naturressurser effektivt og helt uten avfall (Boye, 2019). Sirkulærøkonomien kan ses på som et kretsløp der de samme materialene og ressursene blir gjenbrukt, i stedet for å bli til avfall. Målet med denne modellen er å ta vare på verdiene i materialene, hvor avfall er en ressurs som må gjenbrukes (Miljødirektoratet, 2021). Omstilling til en sirkulær økonomi og et lavutslippssamfunn innen 2050 kreves endring i forretningsmodeller, produksjonsmetoder og ikke minst forbruksmønster hos sluttbruker.



Figur 2 Lineærøkonomi vs. Sirkulærøkonomi, Hentet fra Framtiden i våre hender "skiftet fra lineær til sirkulær økonomi" (2019), s.10

Figur 2 viser at sirkulærøkonomien er en ny måte å designe, produsere og bruke varer og tjenester på. Lineærøkonomien er derimot en modell hvor vi utvinner ressurser, produserer varer, for deretter å bruke varen og til slutt kaste den etterpå. Figuren illustrerer tydelig at ressurser kommer på avveie i en lineærøkonomi, sammenliknet med kretsløpet i sirkulærøkonomien hvor målet er at færrest mulig ressurser går tapt. Som forklart i delkapittel 2.1.3 henger bruk-og-kast samfunnet sammen med lineærøkonomien. Det er konsumenten som står sentralt i den lineære modellen, mens sirkulærøkonomien ser på forbrukeren som en bruker av tjenesten. Det er ikke bilen i seg selv forbrukeren har behov for, men det er muligheten den gir til å dekke transportbehovet (Rognstad, 2016).

Førsteamanuenser ved NHH Tynes Pedersen og Jørgensen (2020) definerer sirkulær økonomi som et regenerativt system, hvor det går minimalt med ressurser inn og samtidig et minimum av ressurser ut. Et regenerativt system oppnås gjennom prosessene *bremse*, *lukke* og *slanke*. Pedersen og Jørgensen (2020) beskriver *bremse* med å holde ressursene i virksomheten så lenge som mulig. *Lukke* handler om å gjenbruke ressursene på nytt, og *slanke* handler om å oppnå samme resultat, men med færre innsatsmidler.

Prinsippene for en lineær økonomi	Prinsippene for en sirkulær økonomi
Utnytter jordens ressurser og bruker ikke-fornybare ressurser i produksjonen	Reduser bruken av ikke-fornybare naturressurser.
Er basert på et intenst materielt forbruk. Et system der det er i bedriftens interesse å kutte kostnader, redusere kvaliteten og selge så store mengder som mulig.	Reduser materielt forbruk og oppretthold verdien på råvarer og materialer så lenge som mulig. Ved at produkter selges som tjenester er det i bedriftens interesse å sikre kvalitet.
Mange produkter er designet for å kun brukes én gang.	Design produkter uten skadelige komponenter og giftstoffer, med lang levetid som kan repareres.
Avfall blir deponert, går til forbrenning eller kastes i naturen.	Gjør avfall om til en ressurs, samarbeid på tvers av tradisjonelle verdikjeder.

Figur 3 Hentet fra *Framtiden i våre hender "skiftet fra lineær til sirkulær økonomi"* (2019), s.10

De siste årene har både EU og Norge utviklet et flertall av handlingsplaner for å fremme sirkulærøkonomien og sikre at den blir konkurransedyktig. Europakommisjonene lanserte i 2019 EUs grønne vekststrategi – *European Green Deal* (heretter omtalt som Green Deal). Målet om klimanøytralitet, mindre forurensning, lavere utslipp, bedre helse, økt livskvalitet og nye arbeidsplasser er styrende for innholdet i Green Deal (Regjeringen, 2020). I tillegg er Green Deal en viktig strategi for implementeringen av EUs 17 bærekraftsmål innen 2030 og målet om en klimanøytral EU innen 2050. I tillegg ble *Circular Economy Action Plan*, et initiativ som skal sikre sirkulære økonomiltak lansert samme år (Stoknes, 2020, s. 126).

Året etter Europakommisjonen lanserte vekstrategien Green Deal, ble EUs taksonomi lansert. Taksonomiforordningen er en bærebjelke og et veikart for hva som er bærekraftig finansielle aktiviteter (Nilsen & Halleraker, 2022). Hovedformålet med taksonomien er å dreie kapital og investeringer til bærekraftige selskaper og produksjoner, i tillegg til at selskapet kan bli målet på hvor bærekraftige deres økonomiske aktiviteter er. Taksonomien inneholder seks miljømål, hvor selskapet må minst bidra til ett av miljømålene for å klassifiseres som bærekraftig aktivitet.

I mars i år lanserte Europakommisjonen (2022) en tekstilstrategi for fremme bærekraftige tekstiler. Tekstilbransjen står ovenfor store utfordringer, da bransjen er preget av enorme mengder med avfall, «Fast fashion» og en bruk-og-kast holdning hos forbrukerne. Den nye tekstilstrategien stiller et tøffere produsentansvar langs hele verdikjeden, slik at det levetiden og kvaliteten på produktene økes. I tillegg skal lønnsomme gjenbruks- og reparasjonstjenester være tilgjengelige.

Virke, Hovedorganisasjonen for handelsnæringen i Norge, har etablert et veikart for grønn handel hvor det overordnede budskapet er at vi må «bruke heller enn å forbruke» (2020). I veikartet løfter Virke frem verdien av å leie eller lease i stedet for å kjøpe, samt konsepter for å reparere og gjenbruke.

### *2.2.2 Sirkulær forretningsmodell*

En av flere økonomiske barrierer i overgangen til en sirkulær forretningsmodell knytter seg til å gjøre sirkulære produkter og tjenester konkurransedyktige. Dette gjelder for eksempel å bygge

bedriften rundt en sirkulær forretningsmodell som gjør det lønnsomt for forbrukere å leie produkter og tjenester, i stedet for å kjøpe de samme produktene (Deloitte, 2020).

Det finnes en rekke definisjoner på begrepet forretningsmodell. Professoren Peter Drückers (1994) forklarte selskapets forretningsmodell som «forutsetninger om hva en bedrift får betalt for». Han mente at forretningsmodell er den underliggende strategien som forklarer hvordan selskapet skaper kunde verdi til en forsvarlig kostnad, slik at ansatte, investorer og eiere oppnår forventede resultater. Økonomen Magretta (2002) hevdet at det er et tydelig skille mellom forretningsmodeller og forretningsstrategier. Osterwalder, Pigneur og Tucci (2005) mente at kjernen i en forretningsmodell er hvordan virksomheten skaper, leverer og kaprer verdi ovenfor kundene samt aksjonærene.

Selskapets strategivalg er med andre ord avhengig av den underliggende forretningsmodellen, og definerer dermed selskapet holdning til sine konkurrenter. I lys av dagens fokus på bærekraftig økonomi, grønn vekst og sirkulær økonomi, har også de tradisjonelle lineære forretningsmodellene blitt utfordret (Jørgensen et al., 2019). Videre påpeker Jørgensen, Tynes Pedersen og Aas Gulbrandsen (2019) at vi må skape innovative forretningsmodeller for møte utfordringen for å gjøre bedrifter mer bærekraftige og sirkulære.

Innovasjon defineres som nye eller vesentlig forbedringer av eksisterende verdiskapende aktiviteter (Ørstavik, 2022). Innovasjon kan skje i alle de tre faktorene *skape, levere og fange*, som er sentrale verdier i bærekraftig forretningsmodellinnovasjoner (Foss & Saebi, 2017). Formålet er å skape konkurransefordel ved å innpasse miljømessig og sosiale løsninger (Chen et al., 2006). Spotify og Netflix er eksempler på forretningsmodell-innovasjoner som har endret måten bedrifter *skaper, leverer og fanger* verdi til sine kunder (Jørgensen et al., 2019).

Målet i en sirkulær forretningsmodell er å holde ressursene i verdikjeden og forlenge levetiden, samt sørge for at ressurser ikke forsvinner ut, og redusere antall produkter som er i omløp. En slik forretningsmodell bygger på såkalte «closed loop system» (Thierry et al., 1995). Utviklingen av sirkulærøkonomien bryter med den tradisjonelle brukt-og-kast logikken fra lineærøkonomien (se figur 2 og 3). Omstillingen til en sirkulær forretningsmodell er følgelig viktig i arbeidet for å nå FNs bærekraftsmål.

Det viktigste problemet med den lineære «utvinn, bruk og kast» logikken er det voldsomme ressursuttaket som overstiger ressurstilgjengeligheten, og som følgelig medfører tilsvarende avfallsproduksjon (Jørgensen et al., 2019). Per dags dato bruker menneskeheten ressurser som tilsvarer 1,7 jordkloder (Cool Earth, 2021). Dersom dette forbruksmønsteret ikke endres, vil vi trenge minst tre jordkloder innen 2050. I tillegg vil overforbruk av ressurser sette mye press på jordas tåleevne og viktige økosystemer, og naturlig nok føre til økende pris på råvarer grunnet begrensede tilgang på ressurser (Stoknes, 2020, s. 160).

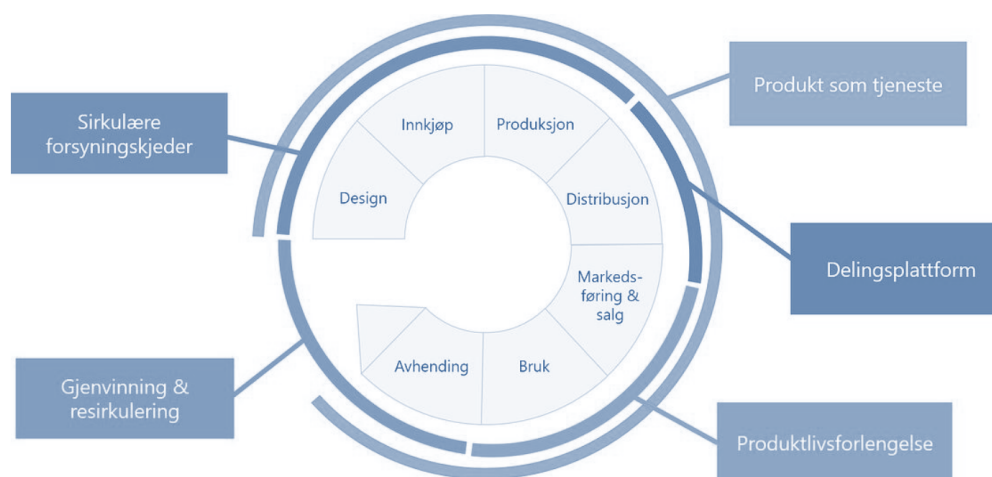
Utfordringen for næringslivet er å designe forretningsmodeller som både er sirkulære, men også lønnsomme og verdiskapende. Eksempler på sirkulære forretningsmodeller er utleie- og abonnementsordninger, reparasjon og gjenbruk (Jørgensen et al., 2019). Produktdesign er derfor en essensiell del av den sirkulære økonomien. Dette gjelder gjennom hele det tekniske kretsløpet, fra designfasen til sluttprodukt. Tanken er at avfall skal kunne fungere som en råvare i ny produksjon (Bocken et al., 2016). Sirkulær produktdesign vil bli beskrevet ytterligere i delkapittel 2.2.5.

### *2.2.3 Ulike sirkulære forretningsmodeller*

Lacy og Rutqvist (2016) skisserer fem ulike sirkulære forretningsmodeller (se figur 4). Videre i oppgaven vil vi fokusere på forretningsmodellene gjenvinne og resirkulering, delingsplattform, produktlivsforlengelse og produkt som tjeneste. Modellen sirkulære forsyningskjeder er ikke like relevant med hensyn til problemstillingen vår, og vi har valgt å trekke den ut av oppgaven. Gjenvinning- og resirkuleringsmodellen skaper produksjons- og forbrukssystemer der alt som tidligere ble ansett som avfall gjenopplives av ombruk og gjenvinner verdifulle materialer og energi til nye produkter og tjenester (Lacy & Rutqvist, 2016).

Delingsplattformmodellen, ved hjelp av ny digital teknologi, skaper nye forretningsmuligheter for forbrukere og næringsliv til å leie, dele og bytte ledige produkter. Modellen går ut på å etablere delingsplattformer der man lett kan leie produkter og tjenester fra hverandre. I utviklede økonomier brukes opptil 80 prosent av tingene som er lagret i et vanlig hjem kun én gang i måneden (Lacy & Rutqvist, 2016). Fordelen med en slik delingsmodell er at færre ressurser går til å lage produkter som brukes sjeldent, og forbrukerne har en ny måte å både tjene og spare

penger på. Eksempler på selskaper som bygger sin forretningsmodell på delingsplattformer er Airbnb, Uber og Hygglo.



Figur 4 Sirkulære forretningsmodeller. Hentet fra “From Waste to Wealth—The Circular Economy Advantage” (Lacy & Rutqvist, 2016).

Den fjerde sirkulære forretningsmodellen som figur 4 beskriver er produktets livsforlengelse. Det vil si å øke produktets levetid gjennom reparasjoner, oppgraderinger eller re-produisering. På denne måten forlenges produktets økonomiske nytteverdi og dette vil igjen skape verdi for bedriften. Det kan også bety å flytte kunder fra transaksjoner til relasjoner ved å tilby skreddersydde produkter ved hjelp av oppgraderinger etter spesifikke behov.

Siste forretningsmodell som forklares er produkt som tjeneste. Meningen bak denne modellen er å minimere antall produkter som kjøpes, ved å benytte leietjenester av de samme produktene. Tanken er at bedrifter går fra produktlogikk til tjenestelogikk, hvor begrepet tjeneste handler om mer enn det vi er vant til i tradisjonelle tjenestebedrifter. Tjenestene handler om hvordan produkter som for eksempel klær, biler, skiutstyr og friluftsutstyr kan forstås som tjenester. Med andre ord, vektlegger modellen hvordan produktet bedriften leverer til kunden kan fungere som en tjeneste som dekker et forbrukerbehov (Jørgensen et al., 2019).

#### *2.2.4 Kritikk til sirkulær økonomi*

Til tross for bærekraft og sirkulær økonomi er i vinden, har sirkulær økonomi et sett av utfordringer knyttet til implementering (Kirchherr, et al., 2018). Konseptet fanger interessen blant alt fra myndigheter til forbruker, men implementeringen av sirkulær økonomi er imidlertid begrenset og skjør (Gregson et al., 2015). Utfordringen finnes på tre ulike nivåer. Det er på politisk nivå, organisatorisk nivå og forbruker nivå (Corvelle, et al, 2021). Oppgaven fokuserer på utfordringene knyttet til det implementeringen på politiske og regulatoriske nivået.

På politisk nivå har sirkulær økonomi blitt utviklet uten noen klar diskusjon eller vurdering av systemgrenser (Korhonen et al., 2018a). De politiske virkemidler som foreslås er kun for å fremme sirkulær økonomi istedenfor å hindre fremveksten av lineær økonomi (Corvelle et al., 2021). Utfordringen er at sirkulære forretningsmodeller må konkurrere med bedrifter som fremdeles har lineære forretningsmodeller i et regelverk som var utformet for lineær økonomi.

Videre er det mange barrierer for utviklingen av sirkulære forretningsmodeller, inkludert «tekniske barrierer og/eller mangel på teknisk støtte og opplæring, økonomiske barrierer som kapitalkrav, høye startkostnader eller usikker avkastning og fortjeneste, institusjonelle og regulatoriske barrierer som mangel på et gunstig avgiftssystem, eller et mangelfullt politisk/statlig rammeverk; og sosiale og kulturelle barrierer som en rigiditet av forbrukeratferd og forretningsrutiner» (de Jesus & Mendonça, 2018, s. 78).

I tillegg mangler bedriftene evner til å iverksette sirkulær forretningsmodellinnovasjon og som et resultat til dagens dato har de fleste firmaer mislykket i å oversette konseptet sirkulær økonomi til deres forretningsdrift (Khan et al., 2021, s. 1). Til slutt er det mangel på måter for å måle den faktiske sirkulariteten til forretningsmodellene (Veleva et al., 2017).

Tanken bak sirkulær økonomi er innbydende, men forblir for abstrakt og surrealistisk med tanken på hvordan dagens samfunn er nå der de fleste bedrifter og forbrukere bygger på en lineær økonomi med bruk og kast (Corvelle et al., 2021). Myten om sirkulært, avfallsfritt og bærekraftig samfunn reiser spørsmål om det er mulig. Kan en økonomi bli en perfekt sirkel (Corvelle et al., 2021)? Det er et stort løfte om en perfekt og evig sirkel, men enkelheten i dens grunnmetafor er

misvisende ettersom den fremkaller en modernistisk variant av myten om evig retur (Corvellec et al., 2020).

### *2.2.5 Sirkulær produktdesign*

Produktdesign er en analytisk prosess basert på utvikling og planlegging av nye produkter med hensikt å gjøre produktene tilgjengelig, samt å øke livskvaliteten til sluttbruker. Prosessen inkluderer evalueringen av produktets mange egenskaper som f.eks. produktets funksjonelle sider og bruksegenskaper, utforming av utseende, samt tilretteleggelse av produktet for masseproduksjon, distribusjon og salg (Farstad, 2008). Produktdesign er noe av det første som gjøres ved utviklingen av nye produkter, og følgelig viktig ettersom det vil påvirke hele forretningsmodellen (Sumter et al., 2020). Sirkulærøkonomiske produktdesign legger vekt på at produktet utformes med hensyn på fremtiden, altså et langsiktig bærekraftig perspektiv.

Integrering av sirkulære produktdesign er derfor viktig å implementere allerede i startprosessen, fordi det er vanskelig å gjøre store endringer med tanke på ressurser og infrastruktur underveis (Bocken et al., 2016). Ellen MacArthur Foundation (2013) påpeker at for å kunne optimalisere produktdesign og bruk av materialer, så er det nødvendig å tenke i systemer samt se alle aspekter av et produkt. Det vil si at alle sidene ved produktet hensyntas, som materialet, produksjonsprosessen, kundene, samt reverseringsprosessen (MacArthur, 2013).

Som nevnt tidligere i oppgaven lanserte Europakommisjonen en tekstilstrategi (2022) i mars i år som setter produsentansvaret og miljøfotavtrykket til produksjonsselskaper i søkelyset. Utfordringen med sirkulær produktdesign er at prosessen er kostbar. Det er dermed vanskelig å overtale ledelsen til å endre fra nåværende lønnsomme produksjonsmåter, til en mer krevende og mindre lønnsom produksjon. Den nye tekstilstrategien til EU inneholder blant annet et skjerpet produsentansvar gjennom krav til at tekstiler ikke inneholder miljøgifter, levetiden på produktene økes samt muligheten til reparasjonstjenester og materialgjenvinning (Miljødirektoratet, 2022)



### 2.2.6 Ulike typer sirkulære produktdesign

Bocken, Pauw, Bakker og Grinten (2016) har kommet frem til tre strategier som skaper sirkulære produktdesign. Den første designstrategien går ut på å *redusere* ressursflyten, mens den andre går ut på å skape *lukkede* kretsløp. Den tredje og siste designstrategien handler om å *effektivisere* ressursbruken, slik at det brukes minst mulig ressurser per produkt (Bocken et al., 2016). I denne delen vil vi diskutere de to første designstrategiene, da effektiv ressursbruk allerede er godt benyttet i dag, da det både er lønnsomt og reduserer produksjonskostnadene knyttet til et produkt (Den Hollander et al., 2017).

#### **Design for å redusere ressursflyten**

Det finnes to designstrategier for å redusere ressursflyten. Den første er å designe produkter med lang levetid, som vil si at produktene varer lenger enn de gjør i dag. Den andre strategien innebærer å designe produkter på en måte som gjør det lettere å forlenge produktenes bruksperiode (Bocken et al., 2016).

Å designe produkter med lang levetid innebærer å produsere produkter som i utgangspunktet har betydelig lenger levetid sammenlignet med dagens produkter. Innen denne kategorien kan produkter designes slik at de verdsettes og anses som troverdige på lang sikt. Produktene kan også være designet for å være holdbare, som vil si at de kan tåle en del fysiske belastninger og skader. Valg av materiale vil være en viktig del i designprosessen for å kunne produsere holdbare produkter. Sist, men ikke minst, kan produkter designes med vekt på pålitelighet, noe som vil si at de kan, med høy sannsynlighet, fungere optimalt i en spesifikk periode uten at det oppstår problemer (Bocken et al., 2016).

Design for forlengelse av produktlevetiden innebærer forlengelse av bruksperioden til et produkt ved å benytte seg av tekniske strømmer, som gjenbruk, vedlikehold, reparasjon og teknisk oppgradering. Dette vil føre til at produktet vil kunne bevares i en utmerket tilstand over en lengre tidsperiode. Produkter som designes med fokus på oppgraderbarheten og tilpasningsevne kan forlenge produktets levetid. Denne strategien sikrer at produkter kan tilpasses nye behov gjennom modifikasjoner som forbedrer kvaliteten på produktene samt øker verdien og ytelsen.

Et produkt vil dermed kunne være brukbart, til tross for endrede situasjoner og behov. Design for standardisering og kompatibilitet er også en fremtidsrettet produktdesign, som gjør det lettere å produsere flere eller nye produkter ved bruk av like deler og komponenter.

### **Designe for å skape lukkede kretsløp**

Designstrategiene som benyttes for å skape lukkede kretsløp har som mål å sikre en sirkulær strøm av materialer. Gjenvinning kan bidra til dette, og fører til at det skapes flyt mellom produksjons- og etterbruksstadiet til et produkt (Bocken et al., 2016). Designstrategiene følger det Nancy og et. kaller (2016) for Cradle-to-Cradle konseptet.

Design for demontering sikrer at deler og komponenter lett kan skilles fra hverandre. I tillegg gjør designstrategien det enklere å skille mellom materialene som inngår i det tekniske kretsløpet, og sikrer at materialene kan gjenbrukes best mulig. I design for ombruk og gjenvinning settes det mål om å designe og utvikle produkter på en slik måte at de tekniske næringsstoffene kan benyttes om igjen i form av nye produkter eller materialer. Dette gjøres ved å skape en kontinuerlig strøm av tekniske ressurser i kretsløpet gjennom ombruk og materialgjenvinning. For å sikre at produktdesign er sirkulært er det avgjørende at de gjenvinnende ressursene er av samme kvalitet og har de samme egenskapene som ressursene i utgangspunktet har. “Downcycling” betegnes som en degradering av kvaliteten og verdien til ressursene, og anses derfor ikke som sirkulært (Bocken et al., 2016).

## **2.3 Regulatoriske utfordringer med sirkulær økonomi**

I dette delkapittelet skal vi ta for oss hvilke regulatoriske utfordringer skatte- og avgiftsregelverket møter i overgangen til et grønt skifte og en sirkulær økonomi. Vi skal ta for oss skattelovens adgang til å nedskrive ukurante varer jf. skattelovens (heretter omtalt som sktl) §§9-2 og 14-5, og hvilke utfordringer dette bringer. Videre skal vi beskrive hvilke endringer som kan gjøres i merverdiavgiftsloven for å fremme gjenbruk, leie og reparasjon.

Regulatoriske endringer er et av flere tiltak myndighetene bruker til å styre utviklingen i samfunnet i ønsket retning. Det fremkommer i *Delutredningen til Nasjonal Strategi For Sirkulær*

*Økonomi* at dagens regelverk er utformet for å regulere og tilpasse en lineær økonomi (Deloitte, 2020). Delutredningen viser til at myndighetene må tilpasse skatt- og avgiftssystemet for å legge til rette for en sirkulær økonomi og bærekraftige valg. En av de mest kritiske barrierene for å en sirkulær økonomi i Norge er å skape markeder for sirkulære tjenester og produkter (Persson Hager & Rognstad, 2021). Skatter og avgifter som for eksempel redusert merverdiavgift på sirkulære tjenester, fremkommer som et virkemiddel for å bryte med denne barrieren. Omstillingen til en sirkulær økonomi vil være tidkrevende hvis ikke myndighetene stiller tydelige krav og fremmer bruk av sirkulære forretningsmodeller, produkter og tjenester.

### *2.3.1 Skattelovens adgang til å nedskrive ukurante varer*

Alle regnskapspliktige virksomheter som har et varelager er pliktig til å sørge for at varene som ligger på lager står oppført til riktig verdi. Regnskapsloven og skatteloven angir imidlertid ulike verdigraderinger for verdsettelse av lageret. Regnskapsmessig skal bedriften benytte laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. regnskapsloven § 5-2. Anskaffelseskost er kostprisen på varen inkludert ekstra kostnader som frakt og leveringskostnader. Skattemessig verdi på varene er alltid anskaffelsesverdien (eller tilvirkningskosten for varer som er egenprodusert), jf. sktl. §14-5 (2) c.

Regnskapsmessig er virksomheten pliktig til å nedskrive varelageret dersom de opplever (fremtidig) prisfallsrisiko eller oppbevarer (faktisk) ukurante varer på lageret (DIB, 2019). Nedskrivning på grunn av risiko for prisfall kan til dels ses på som en slags resultatfordeling. Der hvor et godt salgsår etterfølges av et dårlig salgsår vil nedskrivningen velte noe av det reelle overskuddet i det gode året over til beskatning i det dårlige året. Desto sterkere og mer progressivt overskudd blir beskattet, desto større behov kan det være for resultatfordeling, og omvendt, desto mindre skattetrykket og progresjonen er, desto mindre behov er det for resultatfordeling.

Begrepet ukurans omhandler varer bedriften ikke får solgt til opprinnelig fullpris. Årsakene til dette kan være at trendene innenfor mote endrer seg raskt og varen er følgelig blitt utdatert, konkurranse med nye varer som bedre dekker samme behov, eller teknologiske nyvinninger. Ukurans fører til at virksomheten sitter med varer på lager de ikke får solgt, noe som er kostbart

i lengden. Men fremfor alt får de ikke fradrag for innkjøpskostnaden, og varen står med full verdi i balansen. Skatteloven gir virksomhetene adgang til å få skattemessig inntektsfradrag for ukurans ved realisasjon, dvs. oppgivelse av eiendomsrett. Realisasjon kan skje ved videresalg, gavesalg, salg til lav pris eller ved ødeleggelse jf. sktl §9-2.

Skattelovens mangel på adgang til skattemessig fradrag for ukurans gir dermed virksomheten insentiver til å oppnå fradrag ved realisasjons i form av å ødelegge usolgte varer. Alternativet å gi de bort gratis, eller på andre mater sørge for at de kommer til nytte møter andre hindringer. (Deloitte, 2020). Dersom varene gis bort må virksomheten betale skatt av markedsverdi ved uttak sktl. § 5-2 og uttaks mva. for varene. Dette medfører at de ofte er mer lønnsomt å destruere varene, for å unngå merverdiavgift. Dette strider imot en sirkulær økonomi, hvor målet er å gjenbruke ressursene og skape minst mulig avfall.

### 2.3.1.1 Historikk fra ot.prp. nr. 35 (1990-91) skattereform

For å forstå regelen om fradrag i inntekt på anskaffelseskost på ukurante varer, må vi se på prinsippene som ligger bak. Før skattereformen i 1992 var reglene rundt nedskrivning og fradrag for ukurante varer annerledes (sktl. §14-5). Varekostnadene kunne i betydelig omfang fradras delvis på et tidligere tidspunkt enn salgstidspunktet. Dette kom til uttrykk gjennom rett til «nedskrivning av varelageret» på ulikt grunnlag. I praksis ble lavere enn gjenanskaffelsesverdi ved årets slutt brutt. Varene ble nedskrevet på grunn av at varene var ukurante, og at det forelå risiko for prisfall i fremtiden, såkalt prisfallsrisiko (Zimmer, 2017). Realisasjonsprinsippet ble gjennomført for å blant annet innstramme reglene for nedskrivning av varelager og fordringer, samt avskrivningsreglene og adgangen til å fradragføre avsetninger, jf. sktl. § 14-5 (Zimmer, 2017).

Etter gjeldende rett kan skattyter med hjemmel i skatteloven § 50 annet ledd tredje avsnitt kreve å få nedskrevet varer som på grunn av skade, ukurans eller annen særlig årsak, bare kan forventes solgt til en pris som, fratrukket salgsomkostningene, ligger under anskaffelses- eller gjenanskaffelseskost. Nedskrivningsadgangen virker slik at nedskrivning ett år tilbakeføres året etter, før eventuelt ny nedskrivning foretas. Varelagernedskrivningene kan dermed betraktes som

en ettårig utsettelse av en andel av skattebetalingen. Av de alternative vilkår som loven nevner for å kreve nedskrivning, er ukurans det mest praktiske.

Departementet har vurdert om en bør tillate sjablonmessig, men sterkt begrenset, nedskrivning på varelagre for inntrådt og konstaterbar ukurans. En har blant annet vurdert om loven bør inneholde flere bransjespesifikke nedskrivningssatser eller en generell nedskrivningssats. Departementet mener at det ikke bør være skattesystemets oppgave å gjøre det lett å ligge med usolgte og ukurante varer på lager i lang tid. Er varens verdi blitt halvert, er det bedriftsøkonomisk riktigere å selge ut varen til halv pris, i stedet for å la varen fortsatt være usolgt og få fradrag for verdinedgangen likevel. Beholdes varen på lager i håp om senere verdioppgang igjen, er det også mindre grunn til foreløpig fradrag.

Departementet er imidlertid klar over at innføring av realisasjonsprinsippet kan føre til at en får en periodisering av varelagerkostnadene som avviker fra varelagerets faktiske verdiutvikling i større eller mindre grad. Særlig for produksjonsbedrifter med lang tilvirkningstid og handelsbedrifter med lav omløpshastighet på varelageret kan dette bli et problem.

Endringen i varelagerreglene viste seg å få stor betydning og problemer for bransjer hvor det kan gå lang tid mellom anskaffelse og salg. Realisasjonsprinsippet er best egnet for bedrifter med høy omløpshastighet. Departementet har derfor vurdert om det er mulig å komme frem til regler som særlig tar hensyn til bedrifter med lav omløpshastighet. Etter departementets mening vil et regelverk som åpner for særbehandling lett kan føre til avgrensningsspørsmål og medføre de samme kontrollproblemer som dagens regler er belemret med. Departementet kan derfor ikke anbefale unntak fra realisasjonsprinsippet. På den annen side vil bedrifter med lav omløpshastighet ha størst nytte av de foreslåtte overgangsregler for varelagerreserver.

Debatten i 1992 førte frem unntak fra aktiveringsplikten for forlags- og bokhandlerbransjen, for kunstnere og for visse former for buskap, jf. sktl. § 14-5, andre ledd bokstav d. Kulturlivet truet med halshugging av skulpturer og bokbål i debatten om inntektsfradrag ved ukurante varer fordi varekostnaden kan komme til fradrag først når varen selges eller når den kasseres eller går til grunn på andre måte (Zimmer et al., 1997). Unntaket for bokbransjen og for kunstnere er kulturpolitisk begrunnet. Dette ble vurdert av finansdepartementet i Ot. prp. nr. 35 (1991) s. 137.

Som nevnt i avsnitt 3.3.1 ligger ikke utfordringen i tidfestingsregelen i sktl. § 14-5, men i realisasjonsregelen i sktl. § 9-2. Realisasjonsregelen sier de ukurante varene må destrueres/ødelegges, hvis de ikke kan selges, for å oppnå fradrag. Ved videresalg til lav pris, skjer det realisasjon og den lave salgssummen føres til inntekt. Ved overføring av eiendomsrett uten vederlag (gi bort varen), er det prinsipielt uttak og det må tas stilling til om det er en restverdi (markedsverdi). Hvis det er en restverdi på varen, må denne inntektsføres på samme måte som salg. I begge tilfeller må det også beregnes merverdiavgift ved salg.

### 2.3.2 Hvorfor har vi merverdiavgift?

Merverdiavgift (forkortet mva) er en avgift som betales av forbrukerne ved all innenlandsk omsetning, innførsel og uttak av varer og tjenester med mindre det foreligger et unntak fra avgiftsplikten, jf. mval § 3-2 til § 3-20. Formålet med merverdiavgiftssystemet er å fungere som en inntektskilde til staten og defineres dermed som en fiskal skatt. Mva er en indirekte skatt som legges til varer og tjenester før de selges til forbruker. I avgiftsbehandlingen blir hvert enkelt ledd i omsetningen tatt med, fra produsent i første omsetningsledd til forbruker i siste omsetningsledd. Statens inntekter fra mva utgjorde 321 milliarder kroner i budsjettåret 2021, og tilsvarer 25 prosent av samlede totale inntekter samme budsjettår (Finansdepartementet, 2020).

Enkelte sentrale begreper i avgiftssystemet er definert i mval § 1-3:

***Avgiftssubjekt**      Den som er eller skal være registrert i merverdiavgiftssystemet*

---

<b>Utgående mva</b>	Merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak
<b>Inngående mva</b>	Merverdiavgift som er påløpt ved kjøp eller innførsel og som det kan kreves fradrag for
<b>Unntak fra loven</b>	Omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven
<b>Fritak fra loven</b>	Omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift

*Tabell 1 Forklaring på sentrale begreper merverdiavgiftsloven*

De som anses som forbrukere etter mval er de som helt eller delvis ikke er omfattet av merverdiavgiftslovens virkeområde. Næringsdrivende er mva-pliktig og må følgelig registrere foretaket i merverdiavgiftsregisteret seg når omsetningen overskrider 50.000 kr i en periode på tolv måneder, jf. mval §2-1. Registreringspliktige virksomheter (avgiftssubjekter) er ansvarlig for å oppkreve, rapportere og innbetale merverdiavgiften til staten

Avgiftspliktige foretak tillegger mva på salgene/fakturaene sine, som kalles utgående mva. Samtidig får foretaket fradrag for mva de betaler når de gjør innkjøp til foretaket (inngående mva), når formålet er videresalg eller bruk i virksomheten jf. mval § 8-1 (1) (Stokke, 2022). Mva er verken en inntekt eller en utgift for et foretak, men derimot et *nullspill* der avgiften innbetales av næringsdrivende, men dekkes av neste ledd i omsetningskjeden inntil den betales av forbruker. Derimot skal forbrukerne verken beregne mva på sine salg (utgående mva) og kan ikke kreve fradrag for mva som var pålagt varen da de selv kjøpte den (inngående mva). Det er forbruker som belastes all merverdiavgift.

Selv om hovedregelen er at alle næringsdrivende er avgiftspliktige, skiller merverdiavgiftsregelverket mellom omsetning som er fritatt for mva og omsetning som er unntatt fra loven. Fritatt fra mva betyr at det du selger egentlig skal selges med mva, men at myndighetene har bestemt at mva-satsen settes til 0 (nullsats) (Stokke, 2022). Eksempel på mva-fritak er bruktbiler eller bøker jf. mval §6-1 til §6-16. Formålet med nullfritaket var å stimulere til en bestemt type forbruk og miljøhensyn. For øvrig er den næringsdrivende ansett som registreringspliktig og omfattet av alle øvrige rettigheter og plikter i mval, herunder rett til fradrag for inngående mva, jf. § 8-1

Omsetning som er unntatt fra mva betyr at merverdiavgiftsloven ikke gjelder for varene eller tjenestene foretaket selger. Foretaket skal ikke registreres i mva-registeret og kan heller ikke kreve fradrag for inngående mva. Omsetning og formidling av helsetjenester, undervisningstjenester, teater-, opera- og ballettforestillinger, er unntatt fra loven, jf. mval. §3-2 til §3-20.

Den næringsdrivende kan levere produkter og tjenester som både er avgiftspliktig, fritatt for mva og unntatt fra loven. I denne type virksomhet vil fradrag for inngående mva være avhengig av

om innkjøpet er til den avgiftspliktige delen. For felles innkjøp beregnes det forholdsmessig fradrag av inngående mva basert på forholdet mellom avgiftspliktig omsetning og totalomsetning.

I Norge har vi tre standardsatser (i tillegg til nullsats) for mva som fastsettes av myndighetene. Den alminnelige satsen (også kalt normalsats) er på 25 prosent ved omsetning av varer og tjenester (Skatteetaten, 2022). Frem til 2001 hadde midlertid Norge kun en sats i tillegg til nullsats (NOU 2019:11). For næringsmidler (mat og drikke) er merverdisatsen redusert til 15 prosent. For persontransport, overnatting, allmennkringkasting, kinobillett, idrettsarrangement, fornøylespark, opplevelsessenter er merverdisatsen tilsvarende på 12 prosent.

De reduserte satsene til ulike næringer har ulike formål og begrunnelser. Eksempelvis begrunnes lav sats på romutleie og persontransport at reiselivsnæringen er konkurranseutsatt ved at turister blant annet vurderer kostnadsnivået i aktuelle reisemål. I likhet med Norge har de fleste land i EU redusert sats på persontransport og romutleie i hotellvirksomhet. Argumentene for å redusere mva-sats til 15 prosent på næringsmidler ble begrunnet med fordelingshensyn og ønske om redusert grensehandel. (NOU 2019:11).

### *2.3.3 En grønnere merverdiavgift*

Det generelle prinsippet er at merverdiavgift skal virke mest mulig nøytral og derav ikke virke styrende for de beslutninger aktørene i økonomien tar om forbruk. Men staten kan gjøre unntak fra nøytralitetsprinsippet ved å innføre unntak fra opprinnelige satser. Innføring av reduserte satser kan ses på som en subsidie gjennom avgiftssystemet for å vri produksjon og forbruk i ønsket retning. Men det kan også være på bakgrunn av svingninger og konjunkturer i økonomien, hensyn til folkehelse eller miljøhensyn. Begrunnelsen må likevel ha tydelige samfunnsøkonomiske begrunnelser og være effektivitetsfremmende.

Den 1. april 2020 med varighet til 30. september 2021 vedtok stortinget at mva-satsen på persontransport, overnatting, idrettsarrangementer, fornøylesparker, og opplevelsessentre skulle endres fra 12 prosent til 6 prosent. Prisendringene kom i kjølevannet av koronapandemien da Norge ble stengt ned i mars 2020. Bakgrunnen for endringene var å øke etterspørselen etter de aktuelle tjenestene i en rammet bransje, samt å dempe omsetningssvikten (Brodtkorb, 2021).



Dette er et eksempel på at myndighetene bruker avgiftssystemet til å simulere forbruk og motvirke konjunkturedgang. Ved stortingsvedtak for 2022 er satsen hevet tilbake til 12 prosent.

I desember 2021 utarbeidet The European Council of Economic and Financial Affairs (ECOFIN) en strategi for å endre EUs merverdiavgiftsdirektiv i desember 2021 (Dyrnes, 2022). EUs finansministere ble enige om å gi medlemslandene økt fleksibilitet til å endre dagens avgiftssatser med hensyn til helse, miljø og digitalisering. Tanken er å gi medlemslandene større valgfrihet innenfor gitte rammer, for å bekjempe klimaendringene. Det gis mulighet til å innføre reduserte mva-satser på minimum 5 prosent, én redusert avgiftssats på lavere enn 5 prosent, samt fritak (nullsats). Strategien til ECOFIN bygger på blant annet FNs bærekraftsmål (2015) som skal nås innen 2030, EUs Action Plan (2016), og Green Deal (2019) sin strategi innen 2050.

I Norge har diskusjonen om reduserte avgiftssatser blitt tatt opp til debatt helt siden 1993. Det fremkommer av NOU (1993:8) at utvalget frarådet å innføre differensierte avgiftssatser. Konklusjonen var basert på at merverdiavgift har som formål å skaffe staten inntekter, fremfor å ivareta bestemte samfunnsmessige formål. Scheel-utvalget støttet konklusjonen fra 1993, og forslo et system med to avgiftssatser på hhv. 25 prosent og 15 prosent, hvorav fritakene (nullsats) også ble avgiftspliktige jf. NOU (2014:13).

I 2019 fikk et nytt ekspertutvalg innen mva mandat til å vurdere forenklinger i avgiftssystemet. Konklusjonen henger i tråd med NOU 1993:8 og Scheel-utvalget: særordninger i merverdiavgiftsreglene er et lite målrettet tiltak for å støtte bestemte samfunnsformål, jf. NOU (2019:11). De konkluderte også med at reduserte satser og fritak reduserer statens inntekter og skaper vanskelige avgrensninger som øker de administrative kostnadene for de næringsdrivende og for skatteetaten. I motsetning til Scheel-utvalget som anbefalte 2 avgiftssatser, falt konklusjonen av NOU 2019:11 på kun én felles avgiftssats.

Selv om norske ekspertutvalg historisk har kommet med anbefalinger som går i motsatt retning fra ECOFIN, åpner endringene i EUs merverdiavgiftsdirektiv opp for nye vurderinger. Det norske merverdiavgiftsloven er basert på de samme prinsippene som EU direktivet, selv om Norge er ikke medlem av EU og merverdiavgift er ikke en del av EØS-avtalen. Derfor vil utviklingen om samfunnshensyn i EU sitt merverdiavgiftsdirektiv påvirke det norske

merverdiavgiftssystemet. Samtidig vil statens inntektsreduksjon fra merverdiavgiften kunne medføre at flere tjenester som i dag er fritatt eller unntatt fra avgiftsplikt, i fremtiden blir avgiftspliktige (Dyrnes, 2022).

### 2.3.3.1 Behov for fritak for MVA ved omsetning av brukte varer

Som diskutert i delkapittel 2.2.2 er gjenbruk av brukte varer viktig for å minimere mengden avfall i en sirkulær økonomi. Brukte varer er definert i forskrift nr. 109 §4 som nyttiggjøring av materialer og andre restprodukter ved ombruk eller materialgjenvinning. Det legges ikke vekt på om varen er fysisk brukt eller ikke ved definisjonen av en brukt vare. I utgangspunktet inntreffer den doble avgiftsbehandlingen således ikke når et avgiftssubjekt selger videre til en annen næringsdrivende, fordi det er symmetri mellom inngående og utgående mva. Likevel ser vi at det er to utfordringer med regelverket som hemmer omsetningen av brukte varer; dokumentasjonskravet til avansesystemet og salg av brukte varer til privatpersoner.

Merverdiavgiftsloven har gitt særregler for mva ved videresalg av brukte varer. Bakgrunnen for regelen ligger departementets myndighet til å definere «brukte varer», jf § 1-3 (2) b. Med brukte varer menes varer som kan brukes om igjen som de er eller etter reparasjon, og som ikke er kunstverk, samleobjekter eller antikviteter, jf. FSMVA § 1-3-5. I tillegg til mval § 1-3 (2) b må også den brukte varen være kjøpt inn til formål om videresalg, samt kjøpt fra en selger som ikke er en mva pliktig virksomhet. Dersom dette er oppfylt blir beregningsgrunnlaget for mva differansen mellom innkjøpspris og salgsprisen, se mval. §§ 4-5 og 4-6.

Beregningsmetoden kalles avansesystemet, fordi den avgiftspliktige beregner merverdiavgift av avansen (merverdien) istedenfor av det fulle salgsvederlaget. Den avgiftspliktige må altså kun betale mva på merverdien som tillegges varen. Avansesystemet ble innført for å unngå dobbelt avgiftsbelastning på brukte varer som allerede har blitt belastet med mva fra tidligere.

Den første utfordringen med videresalg av brukte varer er dokumentasjonskravet til avansesystemet, jf. Bokføringsforskriften §§ 8-10-2 til 8-10-4. Det fremkommer av nevnte paragrafer at mottatte varer skal merkes med kjøpsdato, kjøpesum, en klar beskrivelse av varen, samt antall, størrelse, mengde eller vekt, navn og adresse til den person gjenstanden er ervervet fra, salgsdato, salgssum inkludert avgift og beregningsgrunnlag for utgående avgift. Ved

videresalg skal det omtales i spesifikasjonen om avansen eller lovverket for beregning er lagt til grunn ved salget. Det kompliserte dokumentasjonskravet fører til at det således ikke er kostnadseffektivt for virksomheten å benytte seg av avansemetoden, og beregner da heller mva på hele salget.

Den andre utfordringen er dobbelt avgiftsbelastning på brukte varer som selges fra næringsdrivende til privatpersoner. Problematikken kan illustreres med en bruktbuikk som eksempel: Bruktbutikken anskaffer en genser fra en privatperson som allerede er beskattet med mva. Den samme genseren blir på nytt beskattet med 25 prosent når bruktbuikken selger varen videre til en ny forbruker. Dette fører til at brukte varer prises høyere enn ønskelig og forbruker må betale en mva til staten for å kjøpe brukt, fremfor å kjøpe nytt.

### 2.3.3.2 Behov for fritak for MVA på reparasjoner av varer

I dag belastes reparasjonstjenester med merverdiavgift på 25 prosent. Et tiltak for å utnytte ressursene bedre og minimerer dagens overforbruk, er å innføre fritak for merverdiavgift på reparasjonstjenester av klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy, elektronikk og hvitevarer. Fritaket vil både gjøre det mer lønnsomt for forbrukerne å benytte seg av reparasjonstjenester, samtidig være med på å skape et marked for reparasjonstjenester. Det vil også være med på å fokusere på viktigheten av å designe produkter som enkelt kan repareres.

Forbrukerrådet (2021) utførte en spørreundersøkelse blant deres landsrepresenterte utvalg hvor hele 86% hevder moms på reparasjonstjenester bør være lavere (f.eks. 6% eller 12%) eller fjernes helt (0%). Undersøkelsen viste også at utvalget ikke benyttet seg av reparasjon fordi mange mener det er for dyrt. En undersøkelse fra Respons analyse i 2017 viste at 7 av 10 ville reparert mobiltelefonen sin hvis det lønte seg (Ødegaard, 2018).

Utfordringen med reparasjonstjenester knytter seg til produktdesign. Som nevnt tidligere i oppgaven lever vi et bruk-og-kast samfunn hvor store deler av tekstilindustrien er preget av fast-fashion. En sammenlikning av forbrukerundersøkelsene utført fra 1982 til 2012 viser at beløpet til varer og tjenester har vokst fra 86 500 kroner i 1982 til 205 400 kroner i 2012, målt per person i faste 2012-kroner (Strand, 2015). Dette har sammenheng med at kjøpekraften har økt drastisk

i samme periode. Økt kjøpekraft fører til at forbrukere har råd til å kjøpe nytt i stedet for å reparere. I tillegg har billige materialvalget ført til at det er rimeligere å kjøpe nytt sammenliknet med reparasjon, og ikke minst at flere produkter ikke er designet for å repareres. En undersøkelse utført av SIFO (2019) viser at hele 58 prosent ville brukt klærne lengre dersom de var av bedre kvaliteten, og 34 prosent av hvitevarer blir forsøkt reparert, men det er over halvparten som mislykkes.

I januar 2017 innførte Sverige lav sats for reparasjoner fra 25 til 12 prosent på visse varer, noe som fikk mye oppmerksomhet. Den svenske regjeringen vedtok endringen i håp om å at reformen ville senke prisene og øke etterspørselen etter reparasjonstjenester. I kjølevannet av redusert sats i Sverige, tok flere aktører og ideelle organisasjoner i den norske tekstilbransjen et felles initiativ om å sende et brev til Stortingets finanskomite (Naturvernforbundet, 2018). Initiativet gikk ut på å kreve fritak for merverdiavgift på reparasjon og utleie av klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk.

Det har vært vanskelig å finne systematiske undersøkelser som sier noe konkret om effekten av reformen i 2017 i Sverige. Leonidas intervjuet 22 små og mellomstore bedrifter på tvers av ulike sektorer i Sverige i 2021 som drev med reparasjon. Det var kun 9 av 22 som merket en økning i antall utførte reparasjoner (Milios, 2021). Det ene intervjuobjekt understrekte spesielt at hovedproblemet kan sees i den voksende bruk-og-kast kulturen. Barrierer som ble fremhevet av intervjuobjektene i alle sektorene var mangel på kunnskap om reduksjon av merverdiavgiften for reparasjoner, lite forskjell i priser mellom reparasjoner og produktdesign, som gjør det vanskelig å reparere produkter og få tilgang til reservedeler.

Helsingborg Dagblad gjorde en undersøkelse i slutten av 2017, hvor det viste seg at kun ett av seks sykkelverksteder hadde redusert sats på reparasjoner (SIFO, 2019). Det var også flere som oppga at de brukte momsreduksjonen som et tilskudd for å ikke øke prisen. Dette er en indikator på at reformen ikke hadde ønsket effekt. I Sverige er det foreslått å endre på mva satsen på reparasjoner fra 12 til 6 prosent i juli 2022 (Finansdepartementet i Sverige, 2021). Det tyder derfor på at 12 prosent ikke var en lav nok sats til for å oppnå ønsket effekt. Samtidig ser det ut til at svenske myndigheter har troen på at lavere sats på reparasjoner er viktig i arbeidet for en sirkulær økonomi.

### 2.3.3.3 Behov for fritak for MVA på leie

I likhet med reparasjonstjenester og kjøp av brukte varer, belastes utleie av produkter og tjenester med 25 prosent. Klarna (2020) utførte en undersøkelse hvor én av fire unge mener de ønsker å leie sports- og friluftsutstyr fremfor å kjøpe det selv. Respons analyse gjennomførte en liknende undersøkelse for Framtiden i våre hender hvor hele 7 av 10 ville reparert mobiltelefonen din dersom det var lønnsomt (Lindahl, 2017). Undersøkelsen viste også at 59% ville heller ha leid verktøy dersom det var et godt tilbud i nærheten.

Undersøkelsene viser at det er en økende trend i utleiesegmentet. Til tross for den økende trenden, er det ikke alle produkter og tjenester som er like aktuelle å leie. Det er forståelig at produkter forbrukeren benytter ukentlig, ikke er like aktuelle å leie som produkter som benyttes en sjelden gang. Samtidig er holdningene i et bruk-og-kast samfunn en utfordring.

## 2.4 Avsluttende avsnitt

Europakommisjonen (2018) publiserte en atferdsstudie om europeeres holdninger knyttet til reparasjon, kjøpe brukt og leie. Utvalget bestod av 12 europeiske land og flere atferdsøkonomiske eksperter i seks av medlemslandene. Produktene som studien baserer seg på er hvitevarer, elektronikk og klær. Resultatet av studien er tydelig. Utvalget mener at pris er den største driveren og barrieren mot å gjennomføre mer sirkulære handlinger, og at informasjon om reparasjonsmuligheter og holdbarhet er mangelfull. Videre referer studien til at mangelfull informasjon og at markedene for reparasjon, gjenbruk og leie ikke er tilstrekkelig utviklet.

Hovedpoenget er at systemendringene krever at myndigheter, næringslivet og husholdninger må handle synkront for å få akselerert den endringen som må til. Det hjelper ikke med aktive virksomheter uten en stat som føler opp, eller uten at individer endrer atferd. Denne tredelte synergien er nøkkelen til at markedet kommer både kjøpere, selgere og samfunnet som helhet til gode (Stoknes, 2020, s. 276). Når myndighetene forbedrer rammeverket for grønnere og mer sirkulære produkter, vil lønnsomheten i disse produktene stige og gi grobunn for ytterligere investeringer.

### 3. Metode

I dette kapittelet vil oppgavens forskningsdesign og metodebruk presenteres. Videre vil fordeler og ulemper sett i lys av oppgavens problemstilling og forskningsspørsmål legges frem. Avslutningsvis vil vi reflektere over oppgavens styrker og svakheter gjennom gyldighet, pålitelighet og generaliserbarhet.

#### 3.1 Valg av Metode og Forskningsdesign.

Valg av metode og forskningsdesign gir en grov skisse for hvordan vi skal gå frem for å besvare studiens problemstilling (Saunders et al., 2012). Dalland (2020, s. 113) skriver at “metoden er redskapet vårt i møte med noe vi vil undersøke”. Utformingen av problemstillingen og formålet med studiet har vært avgjørende for vinklingen av forskningsmetoden. Vår forskningsmetode er begrunnet med at den gir oss data som belyser problemstillingen og forskningsspørsmålene på en god måte.

Forskning på sirkulær økonomi er foreløpig et relativt nytt fenomen. Det er lite kunnskap om hvilke langvarige effekter næringslivet vil oppleve av regulatoriske endringer som har til hensikt med å fremme sirkulær økonomi. Vi forventer dermed at det vil forekomme oppdaterte data, nye rapporter og endringer gjennom studien. Dette vil også gjelde i kort tid etter endt studie. Dette begrunner også hvorfor vi har fire forskningsspørsmål for å besvare problemstillingen, da det er lite forskning på fenomenet. Vi har derfor valgt et eksplorerende forskningsdesign, da designet er tilpasningsdyktig for endringer underveis i studien (Saunders et al., 2012). Ringdal skriver:

*Å eksplorere betyr å oppdage, og eksplorerende opplegg brukes på spørsmål som det i liten grad er forsket på (2013, s. 491).*

Bryman (2012) skriver at dersom man ønsker å forske på et emne hvor det er mangel på tidligere forskning kan det være lurt å velge et eksplorerende forskningsdesign. Fordelen med et slikt forskningsdesign er å få ny innsikt innenfor et tema, samt øke forståelsen. Dette kan være til hjelp for videre forskning innenfor samme tema. Utfordringen med et eksplorerende forskningsdesign er at det ikke er gitt at ny kunnskap og innsikt oppnås gjennom studien. I tillegg

blir det vanskeligere å utlede årsakssammenhenger da det er mangel på forskning (Saunders et al., 2012).

### *3.1.1 Kvalitativ vs. Kvantitativ*

Innenfor samfunnsforskning er det vanlig å skille mellom kvalitative og kvantitative forskningsstrategier (Tjora, 2020). Ringdal beskriver forskjellen mellom metodene med følgende utsagn:

En kvalitativ forskningsstrategi bygger på at den sosiale verdenen konstrueres gjennom individers handlinger (Ringdal, 2013, s. 104).

Tradisjonelt forbinder man kvantitativ metode om målbare størrelser og når utvalget i studiet består av et stort antall analyseenheter. Ofte benyttes store tallmengder til å gjennomføre regneoperasjoner for å teste en hypotese om virkeligheten. I en kvantitativ metode blir dermed beskrivelser av virkeligheten ofte fremstilt i tabeller med tall som verktøy (Ringdal, 2013). Dette kan for eksempel være regresjonsanalyse i dataprogrammer som Stata. Ringdal (2013) beskriver at kvalitativ metode oftest er deduktiv, det vil si at hypoteser blir testet mot innsamlet teoretiske perspektiver, forskning og empiri. Dette gir forskeren et godt utgangspunkt for å finne årsakssammenhenger og forklaringer. Denne type forskning bygger på innsamling av data som kan benyttes til generalisering og sammenligning.

Til kontrast, er formålet med kvalitativ forskningsstrategi å oppnå dybdekunnskap for et mindre antall analyseenheter. Kvalitative data er i ikke et godt utgangspunkt for generalisering, men gir forskeren derimot data til å forstå, fortolke og gi rik informasjon om et mindre utvalg. Metoden tar sikte på formålsforklaringer gjennom tekstdata som beskrivelser av virkeligheten, i motsetning til årsakssammenhenger gjennom tall i kvantitativ metode. Målet med kvalitativ metode er å oppnå en helhetlig forståelse av tema og påfølgende problemstilling. Ringdal (2013) skriver at denne forskningsmetoden dermed er oftest induktiv, som vil si at analysedata danner utgangspunktet for å oppdage begreper og teori til å forstå informantenes situasjon eller handlinger. Det er viktig å poengtere at det ikke er et absolutt skille mellom de to forskningsmetodene (Bryman, 2012).

På bakgrunn av oppgavens problemstilling ser vi det mest hensiktsmessig å gjennomføre en kvalitativ forskningsmetode. Argumentene for dette er at vi først og fremst har behov for å få innsikt i selskaper og organisasjoner som støter på utfordringene innen skatt og avgift i sin daglige drift. Dernest hadde vi behov for å få personlige refleksjoner rundt hvilke utfordringer en lovendring vil ha for den enkelte. Det kunne vært mulig å benytte en kvantitativ metode ved å ta utgangspunktet i surveyundersøkelser blant sirkulære bedrifter og organisasjoner. Men dette ville ikke gitt oss utdypende svar og diskusjoner som er ønskelig for oppgavens betydning.

## 3.2 Innsamling av data.

### 3.2.1 Intervjuer

Gjennom intervjuene var det viktig å få innblikk i informantenes kunnskap, erfaringer og refleksjoner rundt en endring i skatte- og avgiftssystemet. Vi valgte derfor å benytte et semistrukturert intervju, da formålet med denne type intervju er å hente ut intervjuobjektens egne beskrivelser av tema som skal undersøkes. Et semistrukturert intervju gir oss dermed fleksibilitet til å tilpasse intervjuet til den enkelte informanten. Tjora (2020) skriver at fordelen med et slikt intervju er at det gir oss muligheten til å undersøke og avdekke nye perspektiver som dukker opp underveis.

### 3.2.2 Uvalg

En av de mest effektive måtene å gjennomføre eksplorerende forskning på er å intervju "eksperter" om temaet. Vi brukte derfor mye tid i planleggingsfasen for å hente informasjon om organisasjoner, foreninger, næringsklynger og bedrifter som har en sirkulær forretningsmodell. I tillegg ønsket vi informanter som har uttalt i media at de ser behovet for en endring i skatte- og avgiftssystemet. Dette fordi vi ønsket å innhente kunnskap og erfaringer fra informanter som opplever disse utfordringene i sin daglige drift. Vi fikk god hjelp av Hans Christian Ellefsen i Regnskap Norge og den sirkulære regnskapsklynge til å finne relevante informanter.

Informantene ble rekruttert ved å innhente kontaktinformasjon via bedriften eller organisasjonens hjemmeside. Vi sendte først ut et informasjonsskriv via e-post (Vedlegg 1) og



ringte deretter til kontaktpersonen dagen etter. Dette var en svært effektiv måte å få tak i ønsket informanter. Vi opplevde at temaet og problemstilling engasjerte informantene i stor grad. Informantene var derfor hjelpsomme med å gi oss kontaktinformasjon til flere intervjuobjekter. Dette er en metode der forskeren prøver å rekruttere nye intervjuobjekter gjennom allerede eksisterende intervjuobjekters nettverk (Tjora, 2020, s. 135). Snøballeffekten førte til at vi fikk ytterligere 5 informanter.

Utvalget for undersøkelsen i oppgaven omfattet i sin helhet 14 informanter (tabell 2). Som tabell 2 viser har vi valgt informanter som jobber for miljø, bærekraft og sirkulær økonomi for å høre deres perspektiv da de ikke tilhører noen spesifikk bransje. Vi har også valgt å intervju bedrifter med en sirkulær forretningsmodell, da disse må forholde seg til reguleringer og lover i avgjørelser som tas, regnskap som utarbeides og den generelle daglige driften. Vi har også med noen second hand butikker i utvalget, da deres ønske er å minske bruk-og-kast samfunnet og dagens avfallsmengde ved å videreselge gjenbrukte varer. Alle informantene kjennetegnes at de har nødvendig bakgrunnskunnskap om bærekraft og sirkulær økonomi til å svare spørsmålene i intervjuguiden.

### *Oversikt over utvalget*

1. Foreninger, Organisasjoner og Næringsklynger om jobber med bærekraft	Naturvernforbundet Fremtiden i våre hender Forbrukerrådet NF&TA Virke SIFO
2. Bedrifter som jobber for en bærekraftig og sirkulær forretningsmodell	Bergans of Norway Grønt Skift Parkdressen.no Vognify KID IKEA
3. Vintage og Second hand butikker	Fretext Hello Good Buy

*Tabell 2 Oversikt over utvalg (egenprodusert).*

### 3.2.3 Intervjuguide

Tjora (2020, s. 167) skriver at en intervjuguide brukes som et verktøy for å strukturere intervjuet på en god måte. Vi utarbeidet en intervjuguide som ble delt inn i tre deler i tråd med Tjora (2020): innledning, refleksjon og avslutning (se Vedlegg 2). Samtlige spørsmål var identiske for alle informantene. Innledningen bestod av en introduksjon og avklaring rundt tema, samt formålet med intervjuet. Videre stilte vi spørsmål om deres holdning til sirkulær økonomi og dagens reguleringer for en sikre et bærekraftig næringsliv. Refleksjonsdelen ble oppdelt basert på de fire forskningsspørsmålene som ble utarbeidet for å besvare problemstillingen på en hensiktsmessig måte: skattefradrag på ukurante varer, merverdiavgift på gjenbruk av varer, merverdiavgift på reparasjoner, og merverdiavgift på leie/lease varer og tjenester. I den avsluttende fasen stilte vi spørsmål knyttet til lovendringer basert på samfunnsmessig hensyn som helse og miljø. Spørsmålene vi stilte i denne fasen ble stilt med hensikt på å gi rom for refleksjon. Vi stilte oppfølgingsspørsmål underveis dersom det var behov for oppklaringer.

### 3.2.4 Gjennomføring av intervjuer

En avgjørende faktor for å skape en god dialog mellom forsker og informant er å være avslappet og skape en behagelig stemning (Tjora, 2020, s. 118). Dette er svært viktig for at informanten føler trygghet til å snakke åpent om tema og dele egne erfaringer. For å skape denne tilliten informerte vi samtlige av informantene om formålet med datainnsamlingen i forkant av hvert intervjuet. Vi stilte også spørsmål om anonymitet og bekreftelser på å bruke navn på bedriften eller organisasjonen i rapporten.

Vi utførte alle intervjuene gjennom den digitale plattformen Teams i uke 12, 13, 14 og 16. Intervjuene varte fra 40 minutter til 1 time. Variasjonen på lengden på intervjuene skyldtes i all hovedsak bakgrunnskunnskapene til informantene, men også informantenes tid til rådighet. En ulempe med digitale intervjuer er ifølge Tjora (2020) at oversikten over informantenes situasjon, gestikulering og ansiktsuttrykk reduseres. Slike detaljer og observasjoner er i større grad enklere å fange opp under fysiske intervjuer. I etterkant av hvert intervju ble intervjuet transkribert ordrett for ikke å miste noe vesentlig i uttalelsene fra informantene, noe som er i tråd med Tjora (2020).

### 3.2.4 Dokumentstudier

Tjora (2020, s. 201) skriver at et vesentlig poeng med dokumentstudier er å benytte eksisterende dokumenter som et utgangspunkt for innsamling av tilleggsdata til forskningsrapporten. Vi benytter dermed dokumentstudier som et supplement til intervjuene. I denne rapporten har vi all hovedsak benyttet oss av politiske utredninger, lovverk, forarbeider og ulike offentlige dokumenter som tilleggsdata.

En av fordelene med å benytte seg av dokumentstudier som tilleggsdata, er å få relevant kunnskap og innsikt om temaet. For vår del har det vært viktig å sette seg godt inn i forarbeidene til relevante lover som knytter seg til problemstillingen. I tillegg har politiske utredninger og fremtidsplaner som diskuterer skatte- og avgiftsreguleringer gitt oss relevant innsikt. Ved å tilegne oss denne bakgrunnskunnskapen har vi fått et overblikk over utfordringer og årsakssammenhenger innenfor tema. Dette har vært nyttig å ha i forkant av intervjuene for å utfordre dagens etablerte lovverk.

## 3.3 Analyseprosessen

Som nevnt tidligere i oppgaven under punkt 3.1.1, gir kvalitativ forskningsmetode data med rik informasjon. Dette medfører dermed store mengder data som må transkriberes, noe som er en tidkrevende prosess. For å strukturere datainnsamlingen og transkriberingen på en god måte, benyttet vi oss av oppskriften til Johannessen, Rasmussen og Rafoss (2018) til å kode datamaterialet fra intervjuene. Fremgangsmåten på denne type koding av kvalitativ data er først å fremst skaffe oversikt over dataene, deretter utføre selve koding, dernest kategorisering og til slutt analysen. Fordelen med å gjøre en grundig jobb med kodingen er at det blir enklere å se sammenhenger og drøfte datainnsamlingen i kapittel 4.

Tabell 3 viser hvordan vi kodet datamaterialet fra intervjuene. Vi delte kodingen inn i 2 faser. Fase 1 bestod av å transkribere intervjuene og fjerne irrelevant informasjon hvor informanten ikke svare på spørsmålene eller sporet av. Videre gjorde vi om svarene til tekstnære koder og delte de inn i ulike tema. Vi brukte mye tid i denne fasen på å nærlese empirien og oppsummere de viktigste poengene til informanten. Dette er i tråd med Tjora (2020). Etter at arbeidet med

koding ble gjennomført, satt vi igjen med 12 forskjellige koder og temaer som kunne besvare problemstillingen og de fire forskningsspørsmålene. Arbeidet med kodingen gjorde det mye enklere å holde oversikten over datamaterialet i analysen i kapittel 4.

Hva tenker du om å innføre momsfristak på reparasjoner?			
Navn	Svar	Tekstnær kode	Tema
<b>Bergans of Norway</b>	I likhet med gjenbruk av varer og leie, er momsfristak på reparasjoner et veldig viktig signal fra myndigheten. Et slikt signal er viktig for å blant annet få overtalt ledelsen til å ta sirkulære beslutninger. Vi opplever at kunder som har brukt reparasjonstjenesten en gang, og var fornøyde, kommer ofte tilbake for å reparere andre tekstiler. Jeg tror også at momskutt ville skapt litt “blest” rundt reparasjoner. Dette er en viktig holdningskampanje blant forbrukerne, men også gjøre det rimeligere for flere produsenter å starte med reparasjonstjenester. For mange forbrukere er tid ofte et viktigere spørsmål enn pris. Tid handler om smidighet, nærhet og tilhørighet. Et momskutt ville bidratt til at færre skreddere legger ned, og flere blir etablert. Ved å få opp fokuset på reparasjoner, vil en bieffekt være at flere bedrifter bruker mer tid på å utvikle reparasjonstjenestene sine. En effektivisering her kan for eksempel være å bruke transporttjenesten “Helt Hjem”.	Et viktig signal myndigheten sender til forbrukerne og produsentene.  Færre skreddere legger ned, og flere produsenter tør å satse på reparasjoner, og effektivisere tjenesten (f.eks Helt Hjem)	Fordelen med fritak for mva på reparasjoner.

Tabell 3 Utdrag av koding/tematisering (Egenprodusert)

### 3.4 Etikk

Det etiske hensynet og etiske betraktninger bør alltid ligge implisitt i all forskning, (Tjora, 2020, s. 53). Tjora (2020) skriver at tillit, konfidensialitet, respekt og gjensidighet bør etterleve kontakten forskeren har med informanter og andre involverte parter i prosjektet. Vi har prøvd etter beste evne å etterleve Tjora sine etiske betraktninger. Prosjektoppgaven er således meldt

inn til Norsk Senter for Forskningsdata (NSD) for å sikre at prosjektet er i tråd med lovverket (NSD, 2022).

Gjennom hele prosessen, både i planleggingsfasen, datainnsamlingsfasen og skriveprosessen, har vi stilt spørsmålsteget ved oppgavens forskningsetikk. Formålet med informasjonsskrivet (vedlegg 1) var å opplyse om problemstilling, etiske hensyn, samt formålet med prosjektet. Vi stilte alle informantene spørsmål om anonymitet i forkant av hvert intervju, hvor samtlige godtok at navn på selskap, arbeidsoppgaver og kjønn kan brukes. Dette innebærer et særlig ansvar om å bruke sitater og annen informasjon på en etisk god måte. Det har derfor vært svært viktig for oss å sitere informantene så ærlig og riktig som mulig. For å forsikre oss at informantene var komfortable med deres synspunkter, sendte vi oppgavene til samtlige av informantene for gjennomlesing før innlevering.

### 3.5 Refleksjoner over styrker og svakheter ved valgt fremgangsmåte

Innenfor forskning benyttes ofte kvalitetskriteriene pålitelighet (reliabilitet), gyldighet (validitet) og generaliserbarhet som indikasjon på rapportens integritet (Tjora, 2020, s. 259). I denne delen av kapitlet skal vi utdype kvalitetskriteriene, tydeliggjøre svakhetene i undersøkelsene, samt utdype hvordan vi har forsøkt å redusere feilkildene.

#### 3.5.1 Pålitelighet

Pålitelighet reflekterer sammenhengen mellom empiri, analyse og resultater, uten at dette er styrt av forskerens subjektive perspektiver (Tjora, 2020, s. 264). Dersom en annen forsker kan bruke metoden og reprodusere svarene, tilsier dette at innholdet i rapporten består av høy grad av pålitelighet. Vi har forsøkt å styrke påliteligheten ved å redegjøre for utarbeidelsen av forskningsprosessen og de metodiske valgene ved datainnsamlingen.

Gjennom intervjuene var vi bevisste på å unngå ledende spørsmål, men samtidig prøvde å skape rom for informantene til å tenke kreativt og reflektere over tema. I resultatdelen i kapittel 4 har vi dermed fremlagt direkte sitater fra transkribert lydopptak for å synliggjøre informantens stemme for leseren. Vi har ikke utført sitatsjekk i etterkant av intervjuene, grunnet

tidsperspektivet på oppgaven. Vi anser derfor påliteligheten i oppgaven som noe svekket, da vi har diskutert tolkningene av sitatene oss i mellom. Dette har dermed påvirket datagenereringen og kan ses på som en kilde til støy i oppgaven.

### *3.5.2 Gyldighet*

Gyldighet, også kjent som validitet, handler om hvorvidt man måler det man faktisk hadde som hensikt å måle (Tjora, 2020, s. 231). For å oppnå dette må det være en logisk sammenheng i analysen til prosjektet og de spørsmålene man fant svar på. For å styrke gyldigheten til rapporten har vi lagt ved intervjuguiden til prosjektet. Bakgrunnen for dette er å invitere leseren til å vurdere gyldigheten til spørsmålene, slik Tjora (2020) anbefaler. Vi brukte lang tid på å utforme spørsmål i intervjuguiden slik at de var relevante i forhold til forskningsspørsmålene. Til tross for at mye tid ble lagt ned i intervjuguiden, måtte den revideres og oppdateres etter første intervju. Vi skjønnte i ettertid at dette ble pilotintervjuet til intervjuguiden.

### *3.5.3 Generaliserbarhet*

Generaliserbarhet er knyttet til forskningens relevans utover de enhetene som faktisk er undersøkt (Tjora, 2020 s. 232). Det vil si om undersøkelsen kan gjelde for en større populasjon. En svakhet for oppgaven er at en stor del av utvalget tilhører tekstilbransjen, enten om det gjelder bruktbu butikker eller bedrifter som har en sirkulær forretningsmodell. Vi har imidlertid intervjuet flere organisasjoner som gjelder for flere bransjer, noe som styrker oppgaven vår. Men for å styrke generaliserbarheten burde vi intervjuet organisasjoner eller bedrifter som ikke er sirkulære, for å se begge perspektiver.

## 4. Funn og analyse

I dette kapitlet vil vi presentere, analysere og diskutere funnene fra undersøkelsene våre. For å besvare problemstillingen har vi delt analysen inn i fire deler. Den første delen tar for seg skattefradraget på ukurante varer i skatteloven. De tre neste delene løfter vi frem fordeler og ulemper med å innføre fritak på merverdiavgift på henholdsvis gjenbruk av bruktvare, reparasjoner og utleie av klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk. Til slutt skal vi løfte frem hvorvidt informantene våre er enig eller uenig med ekspertutvalgets vurdering av differenserte satser på merverdiavgift.

Innenfor hver av de ulike delene vil det, basert på funn og tidligere forskning, bli presentert tre fordeler og utfordringer med en eventuell lovendring basert på svarene fra intervjuene. Det er viktig å presisere at forslagene vi fremmer ikke er ment å være en permanent endring. Men derimot en midlertidig endring for å se om forslagene har en positiv effekt. Det er derfor viktig å utarbeide gode indikasjoner og måleparametere som kan måle effekten av endringen hvert andre eller tredje år. Vi trekker paralleller til innføringen av momsfratak på elbiler.

### 4.1 Del 1: Skattefradrag ved å ødelegge ukurante varer

I den første delen vil vi besvare følgende forskningsspørsmål:

*Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres i skattelovens realisasjonsregel §9-2 for å fremme sirkulær økonomi?*

Gjennom intervjuene fremmet vi forslag om å innføre en spesialregel hvor bedriften ikke lenger har mulighet til å destruere varer for å få skattefradrag. Forslaget med den nye spesialregelen sier at den næringsdrivende må donere eller finne en ny eier for å oppnå et skattefradrag. I del 1 skal vi legge frem resultatene og diskutere hvilke tre fordeler og ulemper som oppsummerer uttalelsene til informantene. Deretter vil vi legge frem en kort oppsummering.

#### 4.1.1 Fordelene med å endre dagens regulering av ukurante varer

***“Det er verken økonomisk eller miljøvennlig å bli honorert med å ødelegge varer”***

I EU kommisjonen (2022) sin tekstilstrategi som ble publisert i mars i år var et av hovedpunktene at kommisjonen vurderer forbud mot å destruere usolgte varer. Dette knyttes opp mot det norske skattesystemet hvor det foreligger en mulighet til å destruere og kaste ukurante varer på bedriftens varelager. Som nevnt i delkapittel 2.3.1 blir ukurante varer destruert på bakgrunn av et lønnsomhets spørsmål. Det er kostbart å ha varer liggende på lageret, og dermed mer lønnsomt å få et skattefradrag ved å destruere.

Samtlige av våre 14 informanter var enige om at det ikke bør være mulig å ødelegge ukurante varer, for å deretter å bli belønnet med et skattefradrag. Informantene var også enstemmig om at det er fornuftig å endre regelen for å sørge for at varer som har en verdi, ikke blir kastet. Informanten fra Fretex uttrykker dette tydelig i sitt intervju:

*“Det er veldig lite økonomisk og miljøvennlig å bli honorert for å brenne/ødelegge og bli belastet for å donere bort varer. Regelverket ble til for å løfte vekk varer fra deponi til noe som er litt bedre; energigjenvinning. Nå har vi kommet dit hen at vi må løfte vekk fra energigjenvinning til gjenbruk. Regelverket er utdatert og trenger en endring. Bedriften må heller få skattefradrag ved å gi til gjenbruk/donasjon, og straffes dersom de går til energigjenvinning [...]”*

Informanten fra Fretex legger i dette sitatet frem en frustrasjon over at varer med en reell verdi blir kastet, i stedet for gjenbruk og donasjon. Frustrasjonen handler også om at regelverket trenger en endring og er utdatert ihht dagens miljøperspektiv.

Fremtiden i våre hender (2019, s.10) skriver at et viktig prinsipp med sirkulærøkonomien er å gjøre avfall om til en ressurs og samarbeide på tvers av tradisjonelle verdikjeder. Ønsket er å redusere materialforbruket og opprettholde verdien av råvarer og materialer så lenge som mulig. Informanten fra IKEA uttaler: “[...]Vi må minimere produkter som går ut av livssyklusen. Og dette ønsker vi å motvirke.” Ved å innføre en spesialregel vil trolig råvarer og materialer bli



utnyttet i større grad, som er i tråd med Fremtiden i våre hender. Endringen vil være med på å motvirke at varer som har en verdi blir til avfall.

Informanten fra Virke uttaler: *“Dagens skatteregler gir et incentiv til å ødelegge slik at det avskrives raskere.”* Som informanten nevner, er dagens regelverk for varelageret med på å gjøre det lønnsomt for tekstilbransjen å produsere utallige kolleksjoner hvert år. Dette fordi det er billig å produsere og i tillegg muligheter for å oppnå fradrag dersom deler av kolleksjoner ikke blir solgt. Bedrifter som har et stort omfang av kolleksjoner gjennom året, har også stor utskiftning på varelageret. Dette er med på å påvirke avskrivningshyppigheten på varelageret, da en tidlig vårkolleksjon kan være ukurant allerede mot slutten av sommeren. Regelen kan derfor være med på å påvirke omfanget av tilbudet og nye kolleksjoner. Dette er ønskelig å endre på.

### ***“Estimering av volum og overproduksjon”***

Hovedmålet for produsentene er å kjøpe inn riktig varelager i henhold til tilbud og etterspørsel, slik at det verken oppstår over- eller underproduksjon. Informanten i Fretex uttaler i sitt intervju: *“Innkjøperen skal egentlig bestille så presist at det ikke blir noen overskuddsvarer.”* I en drømmesituasjon eksisterer det ikke overskuddsvarer. Men det er imidlertid ikke realiteten og er derfor bakgrunnen for at regelen for ukurante varer oppstod i sin tid. Aktørene skal ikke bli økonomisk straffet for at varer blir ukurante. Dette vil gjøre nedgangsperioder svært vanskelige.

En virkning av at bedriftene må finne en ny eier til de ukurante varene, er at estimeringen av innkjøpsvolumet trolig blir mer nøyaktig. Selv om uforutsette hendelser som en pandemi i stor grad påvirker handlemønsteret til forbrukeren, er det allikevel for enkelt for virksomheten å kvitte seg med ukurante varer gjennom destruering. Dette medfører at fokuset på innkjøpsvolum og kvantum ikke står i like stort fokus, da det i tillegg er billig å produsere. Informanten i KID uttrykker dette gjennom sitt intervju: *“Endringen av loven vil gjøre noe med estimering av volum og overproduksjon.”*

### ***“Skape flere brukbutikker”***

Flere av våre informanter uttrykte at en fordel med å innføre en spesialregel er økt etterspørsel etter brukte varer, som igjen bidrar til at bruktnæringen trolig vil ekspandere. Informanten fra

Bergans of Norway uttrykte denne fordelene tydelig i sitt intervju: *“Momsfritak er et godt insentiv. Det kan være med på å skape flere bruktbutikker.”* Ved å sette et krav til at virksomhetene må finne en ny eier på de ukurante varene, vil omfanget av bruktvare øke. Dette vil trolig føre til at det blir mer lønnsomt å starte nye bruktbutikker og mottaksapparater. Informanten fra NF&TA uttrykker også dette perspektivet tydelig:

*“Fra et samfunnsøkonomisk perspektiv trenger vi incentiver for å endre avfall bruken. Vi trenger noen incentiver som en gulrot i starten for å løfte frem de som starter med sirkulære forretningsmodeller”.*

Flere av informantene nevnte at bruktbutikker oppleves som uoversiktlige og vanskelig å finne frem til en ønsket vare. Et økende omfang av sekundærvarer vil gjøre det mulig å starte nye og innovative forretningsideer. Det er for eksempel mulig å organisere bruktbutikker etter produktkategorier, merkevarer og prissegment. Dette vil være med på å gjøre det enklere for en forbruker å vite hvilken butikk som tilbyr varen som blir etterspurt. I tillegg kan nye innovative løsninger som hjemmesider og digitale plattformer kan være med på å gjøre utsalg av ukurante varer mer ettertraktet.

En lovendring kan også være med på å skape en systematisk løsning for å kunne etablere et lager for ukurante varer som brukthandlere og andre forbrukere kan oppsøke. Dette forutsetter at den næringsdrivende har midler til å opprette et slikt lager. På denne måten kan en næringsdrivende har et «utsalg» for ukurante varer.

#### *4.1.2 Utfordringene med å endre dagens regulering av ukurante varer*

##### ***“Flyttes avfallet fra produsentene til bruktbutikker?”***

I følge Tynes Pedersen og Jørgensen (2020) handler Sirkulær økonomi om at det går minimalt med ressurser inn og samtidig et minimum av ressurser ut. Dette skjer gjennom prosessene bremse, lukke og slanke. Hele poenget er å slanke ressursbruken som dagens bruk-og-kast samfunn er preget av. Det er følgelig ikke ønskelig at ressursbruken og avfallet forblir på dagens nivå, hvor varer blir flyttet fra et lager til en bruktbutikk. En mulig svakhet med å endre på

regelverket er at avfallsproblemet kun blir flyttet og ikke redusert. Informanten som representerte Virke uttaler i sitt intervju:

*“[...] En ny spesialregel bør sørge for at det ikke blir for gunstig for bedriftene å gi det bort eller overføre varer til andre. Dette vil ikke minimere overproduksjonen som særlig tekstilbransjen er preget av. Det beste er om bedriftene får solgt varene i markedet.”*

Til tross for at det er positivt at sekundærmarkedet trolig får en økt etterspørsel, er det en utfordring hvis en lovendring kun flytter avfallet fra en aktør til en annen. Dersom antallet bruktbutikker øker og næringen får økt etterspørsel fra forbrukere, vil dette også ha en negativ effekt. Både informanten i Virke og flere av de andre informantene uttrykker at dersom det blir like enkelt for virksomhetene å finne en ny eier til de ukurante varene som å kaste de, blir vi ikke kvitt overproduksjonsproblemet. Informanten fra KID uttrykker dette tydelig i sitt intervju:

*“Utfordringen her at man flytter avfallsproblemet bort fra produsentene og over til tekstilnnsamlere og tredjeland hvor varene likevel blir til avfall. Dette skaper en utilsiktet strøm.”*

Til tross for at en lovendring kan føre til at produsentene blir mer bevisste på innkjøpsvolum og kvantum, følger det også med en svakhet. *“[...]Det blir for lett å gi fra seg ansvaret for alt de har handlet inn. Det er bedriftens ansvar å sørge for at det du har handlet inn også blir brukt.”* uttaler informanten i Grønt Skift. Som nevnt i under avsnitt 4.1.1 er hovedmålet for produsentene å kjøpe inn riktig varelager i henhold til tilbud og etterspørsel. Men dersom bruktnæringen øker og det blir enkelt å finne en ny eier til de ukurante varene, vil bedriftene heller ikke fokusere på innkjøpsvolum og kvantum. Det bør derfor fokuseres på hvordan overproduksjonene kan reduseres, ikke hvordan forbruket kan flyttes over til en annen part. Informanten i Naturvernforbundet er enig med Grønt Skift og uttaler i sitt intervju: *“Vi mener bedriftene må ta ansvaret, det vil si at vi de ikke kan overføre ansvaret til andre. Fordi det er snakk om så store mengder.”*

### ***“Forutsetter at det foreligger et mottaksapparat”***

I dag er det ikke etablert tilstrekkelig markeds plass for virksomheter å nyttiggjøre seg av produkter som består av sekundære og sirkulære materialer og produkter (Deloitte, 2020). Informanten i KID understreker viktigheten av å etablere en markeds plass for sirkulære produkter: “[...] med det forutsetter at det foreligger et mottaksapparat som kan ta hånd om varene. I likhet med KID uttrykte samtlige informanter utfordringen med et mottaksapparat for alle de ukurante varene. Informanten i Virke uttrykker dette tydelig gjennom sitt intervju:

*“Jeg tror det bør etableres gode markeder for overskuddsvarer som kobler kjøper mot kunde. I dag mener jeg at det finnes for lite markedsplattformer til sekundære varer. Utfordringen blir når bedriften har bestilt et visst antall og uforutsette ting skjer som f.eks. koronapandemien. Da står bedriften igjen med varer de ikke får solgt. Da blir spørsmålet hvor lenge skal man sitte med dette på lager hvis det har gått ut av mote. Dette er jo krevende[...]*”

Myndighetene må være med å hjelpe næringslivet med å aktivt skape nye sirkulære markeder (Boye, 2019). Informanten i Vognify uttaler i sitt intervju: “*Det er en grunn til at varer ikke blir solgt, det er fordi det ikke er noe marked.*” Det krever derfor et godt rammeverk og incentiver for effektiv omsetning av sekundære restprodukter. Ved å legge til rette for en slik markeds plass vil ressurser blir brukt på en bærekraftig måte, samtidig som vi reduserer avfall.

### ***“Dokumentasjonskravet”***

Utfordringen med å innføre en spesialregel i skatteloven er det påfølgende det administrative arbeidet som virksomhetene må foreta seg. Det dukker umiddelbart opp flere spørsmål: Hvordan skal virksomheten dokumentere at varen er gitt bort eller at varen har fått en ny eier? Hvordan skal dette bokføres? Hvordan skal mottakende virksomhet bokføre mottakelsen av varen? Informanten til Parkdressen uttaler i sitt intervju:

*“Umiddelbart åpner dette opp for flere smutthull. De store selskapene kan etablere et datterselskap og dokumentere at de har skiftet eier, og oppnår da skattefradraget ved å gi bort varene til datterselskapet som til slutt kaster varene. [...]”*

Det er ikke bare informanten til parkdressen som er løfter spørsmål rundt smutthull og dokumentasjonskravet, men informanten til Bergans of Norway er enig: *“Hvordan blir dokumentasjonskravet? Dette må være enkelt. [...]”* Sitatet fra informantene kan knyttes opp mot ekspertutvalget (NOU 2019:11) sin begrunnelse for differensierte avgiftssatser. Konklusjonen til ekspertutvalget var blant annet at differensierte satser vil skape merarbeid for administrasjonen og regnskapsføringen. Parkdressen fremmer allikevel forslag for å unngå smutthullet: *“[...] her bør man tenke i samme baner som hvitvaskingsreglene/arbeid, hvor man er opptatt av å vite hvem som er den reelle eieren.”*

#### *4.1.3 Oppsummering*

Alle informantene var samstemte om å endre på loven slik at det ikke er tillatt å destruere ukurante varer. Til tross for at varene er ukurante for den næringsdrivende, har de som oftest en reell verdi for noen andre. Det er derfor verken økonomisk eller miljøvennlig å ødelegge varer. Dersom ødeleggelsesalternativet i loven fjernes, er det svært viktig å etablere og legge til rette for gode sekundærmarkeder og mottaksapparater. Det er også helt essensielt at dokumentasjonskravet for en slik lovendring blir enkelt, hvis ikke blir det merarbeid for virksomhetene.

Utfordringen er at dersom næringen ekspanderer og det følgelig blir enkelt for produsentene å finne en ny eier til de ukurante varene, har vi fortsatt et overproduksjonsproblem. Avfallet flyttes kun fra produsent til bruktbutikk, og vi som forbruker ender opp med å handle like mye. Fordelen er at varene kommer til nytte i stedet for å bli kastet, slik de gjør i dag.

## 4.2 Del 2: Fritak på merverdiavgift på gjenbruk av brukte varer

I del to vil vi besvare følgende forskningsspørsmål:

*Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres for å fremme kjøp av gjenbrukte varer?*

Gjennom intervjuene fremmet vi forslag om å innføre momsfristak på brukte varer. I del 2 skal vi legge frem og diskutere tre fordeler og tre utfordringer som var en gjenganger blant informantene. Deretter skal vi oppsummere funnene våre.

### 4.2.1 Fordelene med å innføre momsfristak på gjenbruk av varer

#### **“Unngå dobbeltbeskatning”**

Rapporten skrevet av Deloitte (2020) viser at den største barrieren mot sirkulær økonomi i er å oppnå lønnsomhet i sirkulære forretningsmodeller. EUs Sirkulær økonomi handlingsplan Green Deal (2015) sier at pris er en nøkkelfaktor som påvirker kjøpsbeslutninger, både i verdikjeden og for sluttforbrukere. Medlemsstatene oppfordres derfor til å gi insentiver og bruke økonomiske virkemidler som beskatning, for å sikre at produktprisene i større grad reflekterer miljøkostnadene.

Utfordringen gjenbruksbutikker opplever er at kundene har et stort utvalg av lavpriskjeder, som f.eks. H&M, Zara og Zalando.no. De store kjedene kan utnytte skalafordeler i større grad sammenliknet enn en liten bruktbuikk. Som Forbrukerrådet forteller *“det er jo flere kostnader knyttet til kjøp av brukt vare fordi dette må f.eks. sorteres, vaskes, fikses osv. før det kan bli solgt”*. Informanten i Fretex mener også at *“det er meningsløst å betale ny moms på et klesplagg som allerede har blitt belastet”*. Fretex er et mottaksapparat for brukte varer fra private og næringsdriverne.

I 2018 startet IKEA med en kampanje med å kjøpe tilbake originale møbler fra forbruker. Utfordringen som følger er at de må betale forbruker en pris som de ikke kan få fradrag for inngående mva siden det er en privatperson som er selger. Ved videresalg må samme produkt

beskattes med ny moms. Dette reduserer lønnsomheten i bruktsalg av egne varer ytterligere. Informanten fra IKEA forklarer nærmere om utfordringene med prosjektet «IKEA kjøper tilbake»:

*“Vi selger stort sett med ingenting i margin, og har vi ingenting annet å vinne inn på de brukte produktene vi kjøper tilbake fra kundene. Alt av håndtering, reparasjon og vask [...] Til slutt har vi ingen margin igjen på produktet. Vi store kan blåse i marginer, men etter en stund kan ikke en stor virksomhet som oss ha en slik forretningsmodell på sikt. Og jeg tenker også at for små selskap vil dette monne for dem”.*

Informantene i gjenbruksbransjen påpeker at det er store utfordringen knyttet til lønnsomheten i gjenbruksbransjen. Som IKEA forteller, har myndigheten beste verktøy til å øke marginene eller redusere prisen på å kjøpe brukt.

### ***“Skape et større sekundærmarked og flere bruktbutikker”***

Gjenvinning og ombruk er nødvendig for å kunne skape sirkulære og lukkede kretsløp. Som nevnt i delkapittel 2.1.2 legges grunnlaget for hvordan avfall kan håndteres allerede i designfasen. Det er derfor viktig å fokusere på sirkulær produktdesign tidlig i fasen. Ombruk og gjenvinning er henholdsvis trinn to og tre i avfallshierarkiet, og i en sirkulær økonomi er det viktig å behandle produkter høyt oppe i hierarkiet for å skape høy sirkularitet.

Som diskusjonen i 4.1.2 sa flere av intervjuobjektene at det bør foreligge et mottaksapparat for alle ukurante varer for at spesialregelen skal fungere. Det kan tenkes at virkningen av å innføre momsfristak er at flere investerer i bruktmarkedet. Fretex forteller: *“Vi ønsker at myndighetene legger til rette for at gjenbruksbransjen blir mer attraktiv for nye eiere og aktører å gå inn med kapital i”.* Videre sier Fretex: *“Da krever det regelverk som stimulerer til at dette blir attraktivt. I dag blir vi straffet med dobbel moms. Det er viktig for å drive profesjonell næring”.*

Fretex har et godt poeng i at myndighetene kan stimulere sekundærmarkedet til en større næring. Når bruktbansjen blir mer lønnsom, kan det motivere ledelsen til å satse på sirkulære forretningsmodeller. Bergans forteller: *“Dette er viktig for å få overtalt ledelsen til å ta sirkulære*

*beslutninger.*” Informanten fra Bergans ser at myndighetene kan gjøre det lettere for ledelsen for å ta valget mot det grønne skifte. Samtlige informanter støtter også at momsfristak er et viktig tiltak som incentiverer bedrifter til å øke fokuset på miljø og bærekraft.

Det er flere positive effekter med et større sekundærmarked. For det første vil flere ha muligheten til å kjøpe brukte varer. Med flere tilgjengelige aktører på markedet vil trolig innovative og kreative forretningsmodeller etableres. Green Kids, Prisløs og Hello Good Buy er allerede gode eksempler på dette. For det andre, vil dette åpne opp for flere arbeidsplasser og nye bedrifter. Gjenbruk og reparasjoner sektorer er arbeidsintensive og bidrar derfor til EUs arbeidsplasser og sosiale agenda (Rizos & et al. , 2016). Et mulig motargument er om disse nye arbeidsplassene flyttes fra den ene næringen til det andre fordi «primærmarkedet» blir mindre lønnsomt.

### ***“Et viktig signal fra myndighetene”***

Informanten i Parkdressen forteller: *“Fra et statlig perspektiv er det en kul måte å kaste lys på det å kjøpe brukt”*. Med innføringen av momsfristak på brukte varer signaliserer myndighetene at forbrukere bør ta mer miljøbevisste valg som reduserer sitt eget økologiske fotavtrykk. Hele 30-60% av befolkning i vestlige land mener at klimaendring ikke er en trussel (Kohut et al. 2013). Naturvernforbundet forteller at nordmenn er lite sirkulære i sine handlemønstre, og dette bør endres. Så lenge myndighetene ikke stiller tydeligere krav som kan fremme større bruk av sirkulære produkter eller tjenester vil omstillingen ta mye lengere tid enn nødvendig (Deloitte, 2020). Flere av informantene trekker inn at holdningsendring hos forbrukere er av vesentlig betydning for å kunne lykkes med et sirkulært, og staten har en viktig rolle å fremme skiftet.

I de siste årene har det blitt trendy med gjenbruk og vintage shopping, men er det fremdeles få som velger å kjøpe brukt. Høsten 2019 ga Miljødirektoratet et oppdrag til PlanMiljø og Østfoldforskning for å kartlegge mengden av nye tekstiler som innkjøpes årlig fra private forbrukere, og hva skjer med tekstilene etter bruk (Watson et al., 2019). Kun 3 % av tekstilene som blir gjenvunnet i Norge blir i Norge i form av salg eller gjenvinning (Watson, Trzepacz, Rubach, & Johnsen, 2019). Det vil si 97 % blir eksportert ut av Norge for gjenvinning, salg, donasjon eller avfallshåndtering. I Atacama-ørkenen i det nordlige Chile, av en de tørreste område på kloden, ligger det fjell av kasserte klær. Bare det siste året har nærmere 40 000 tonn



brukte moteklær havnet der (Stefensen, 2022). Det er store utfordringer knyttet til avfallshåndtering av brukte klær. Dermed kan en mulig løsning som momskutt sette et søkelys på å kjøpe brukt og minimere avfall.

Som nevnt vil det kreve en holdningsendring både hos forbrukere og produsenter, samt kreve større grad av samarbeid mellom ulike parter. Deloitte (2020) mener en av barrierene til overgangen for en sirkulær økonomi er at markedet for gjenbruk, reparasjon og leie er ikke tilstrekkelig utviklet. Grønt Skift anser momsfrirket som en løsning å gjøre brukt billigere, og som Ikea forteller er forbrukerne prissensitive. Videre sier informanten:

*“kunden velger med lommeboka. [...] Lavere pris må ikke undervurderes fordi det kan incentivere til at flere i samfunnet velger å kjøpe brukt. Vi ser at etterspørselen på brukte varer er helt vanvittig. Vil man få fart på bruksalg så er dette beste mekanismen som kan brukes til å øke kjøp av brukte varer”*

#### *4.2.2 Utfordringer med momsfrirket på brukte varer*

##### ***“Få kunden til å velge brukt?”***

I Norge finnes det flere plattformer der forbruker kan selge og kjøpe brukte varer. Finn.no og Tise er noen eksempler på slike digitale plattformer. Per 1. mai 2022 hadde Finn.no over 2 500 000 annonser av brukte og nye varer til salg. Parkdressen uttaler i sitt intervju at det er overflod av brukte varer som ikke blir solgt på Finn og Tise. Informanteten fra KID forteller at den største utfordringen vi står ovenfor er å få kundene til å velge brukt. Å gå fra en lineær forretningsmodell til en sirkulær forretningsmodell vil ifølge Jørgensen og Pedersen (2017) kreve en betydelig omstilling og et endret tankesett, fordi det pålegger forbrukerne til å endre på hvordan vi kjøper og selger varer og tjenester på.

Ikea derimot, opplever ikke at det er utfordrende å selge brukte varer i deres gjenbruksbutikk. Disse gjenbruksbutikkene ligger normal i varehuset som et eget område. Informanten i Ikea forteller: *“Møblene vi får i retur eller som blir kjøpt tilbake av forbruker, blir solgt samme dag”*. Ikea forteller videre: *“[...]selv om forbruker kan kjøpe på Finn.no, kommer mange forbruker*

*innom Ikea for å kjøpe brukt*”. Dermed kan vi tenke oss at det er lettere å kjøpe brukt fra selve butikken. Med god markedsføring, samt at flere aktører starter bruktsalg i bedrifter, kan det tilgjengeliggjøring å kjøpe brukt. XXL Alnabru har i april 2022 satset på salg av brukt turutstyr i butikk, og ønsker å etablere et slikt utsalg i deres 90 andre butikker rundt om i Norge (NHO, 2022). Vi ser allerede i dag at bedriftene er optimistiske med å innføre bruktsalg som en del av deres forretningsstrategi. Momsfritaket kan få fart på omstillingen. Jo mer tilgjengelig det blir å kjøpe brukt, jo lettere blir tilgangen til forbrukere.

### ***“Blir det overflod av bruktbutikker?”***

Som diskutert i 4.1.2 kan et motargument være at det blir opprettet flere gjenbruksbutikker for å kvitte seg med ukurante varer. Dette skaper en lukrativ mulighet for bedriftene til å overføre ansvaret til andre bruktbutikker, enn å ha varene i butikken eller varelageret. Handelsbedrifter har store kostnader knyttet til varelageret sitt. Derfor lønner det seg for bedriftene å frigjøre plass på lageret slik at bedriftene kan selge nyeste kolleksjon. Utfordringen blir hvordan en kan skille mellom brukte og nye varer slik at momsfritaket ikke blir misbrukt. Likevel kan en diskutere at det er bedre at ukurante varer blir solgt i et annet marked, enn at de kastes.

Et annet argument er at et voksende sekundærmarked ikke bidrar til redusert produksjon og forbruk. KID forteller om sine bekymringer knyttet til at forbruket ikke reduseres, men tvert imot økes. KID uttaler seg om sine tanker om at bedriftene fremdeles vil produsere like mye, fordi det fremdeles er like billig å produsere. Når flere aktører trer inn et marked vil prisene presses ned. Dette motarbeider effektene med sirkulær økonomi. Effekten som ønskes med sirkulære forretningsmodeller er at produktene er i omløp, samtidig som det produseres lavere volum. Informantene har imidlertid nevnt noen løsninger. Forbrukerrådet la frem et forslag om at det kan kreves en viss type lisens for å drive med bruktsalg, mens Grønt Skift ønsker strengere krav til hvor lenge varen må være i bedriftens varelager før bedriften kan doneres videre til bruktbutikker.

Informanten i Vognify løfter frem en annen utfordring, hvor det kan bli flere useriøse aktører i markedet som ikke har en intensjon som å fremme sirkularitet, men derimot unytte fordelene med momsfritak:

*” Opportunister kommer til markedet som vil “melke” markedet for mva-fordelen og gjøre at det ødelegger handlingskraften for det å konsumere sirkulært. Dette kan føre til at en seriøs aktør kommer på markedet og tar ikke hensyn til det å skape gode kundeopplevelser og produkter. Dette kan ødelegge for resten”*

### **“Komplekst avgiftssystem”**

Som nevnt i delkapittel 2.3.3 fikk et ekspertutvalg i oppdrag av finansdepartementet å undersøke om en sats kan forenkle merverdiavgiftssystemet. På vegne av utvalget utførte Regnskap Norge en spørreundersøkelse for å gi utvalget et oppdatert bilde av de administrative byrdene ved å ha flere satser. Over 1 900 svarte på spørreundersøkelsen og bekreftet at de administrative kostnadene øker når enkelte må forholde seg til flere satser i avgiftssystemet (Hanssen, 2019; NOU 2019:11). Kun 2 prosent av respondentene mente det ikke medførte merkostnader knyttet til ulike mva-satser.

Som nevnt i delkapittel 2.3.2 tilsvarer merverdiavgift 25 prosent av statsbudsjettet. Ved å redusere satsen til 0 prosent betyr dette tapte inntekter for staten. Informantene for Virke og Parkdressen lurer på hvor stort inntektstap det er for staten og hvor stor betydning det har for staten å kreve inn moms på en vare som allerede er beskattet engang før. Virke uttaler videre: *“Vil det være en grensegang, skal dette lovendringen gjelde alle bransjer?”* Det er et godt poeng som Virke løfte frem. Skal det bare gjelde bransjer som har størst utfordring med salg av ukurante varer og avfall av brukte varer? Eller skal det gjelde alle bransjer slik at vi kan måle hvor det er stor effekt?

### *4.2.3 Oppsummering*

Mange av informantene mente det ikke var noen utslagsgivende utfordringer med å innføre momsfristak på brukte varer. De fleste mente at momsfristak er et viktig incentiv til å motivere ledelsen og aksjonærer til å satse på sirkulære forretningsmodeller. Ved å innføre momsfristak vil dette være med å redusere prisen på brukte varer som trolig vil øke etterspørselen. Sist men ikke minst kan myndighetene signalisere at gjenbruk av varer er bra for miljø og klima.

De største utfordringene som informantene våre mente, var knyttet til holdninger til kjøp av bruktvarer. Slik som samfunnet er per dags dato koster det omtrent like mye å kjøpe brukt som å kjøpe nytt fra en lavpriskjede. Innføringen av momsfristaket vil trolig både gjøre prisen mer attraktiv for en forbruker og øke bevisstheten rundt bruktmarkedet.

### 4.3 Del 3: Fritak på merverdiavgift på reparasjoner

I del tre vil vi besvare følgende forskningsspørsmål:

*Hvilke regulatoriske endringer må til for å gjøre det enklere å reparere brukte varer?*

Gjennom intervjuene fremmet vi forslag om å innføre momsfristak på reparasjoner. I del 3 skal vi legge frem og diskutere tre fordeler og tre utfordringer som var en gjenganger blant informantene. Deretter skal vi oppsummere funnene våre.

#### 4.3.1 Fordeler med å innføre momsfristak på reparasjoner

##### **“Pris ut mot forbruker”**

Det er ingen tvil om at pris er styrende i kjøpemønsteret til en forbruker. Dersom det er mer lønnsomt å kjøpe en ny vare, sammenliknet med å reparere samme varen, er kost-nytte spørsmålet enkelt. Forbrukeren velger å kjøpe en ny vare. Informanten i KID uttaler i sitt intervju: *“Det er positivt å få ned prisen, samtidig som vi får tilgjengeliggjort reparasjonsmulighetene [...]”* Informanten i Fretex mener også det er svært positivt å få ned prisen: *“En viktig bieffekt av å innføre momsfristak er at prisen blir lavere for en forbruker.”* Begge informantene uttrykker viktigheten av å få ned prisen på reparasjon, slik at det blir mer attraktivt å benytte seg av tjenesten. I tillegg til fordelene med lavere pris ut mot forbruker, fremmer informanten i KID utfordringen med tilgjengelighet i sitt intervju:

*“I dag finnes det muligheter, men de færreste forbrukere vet hvor de kan gå for å få reparert en vare. Dersom volumet på reparasjoner øker, vil også produsentene kunne sette prisen lavere. [...]”*

Til tross for at det er positivt å gjøre det rimeligere for en forbruker å reparere, er en svakhet at forbrukerne ikke har god nok kunnskap om tjenestetilbudet. Flere av informantene uttrykte at forbruker ikke har kunnskap om hvor de kan få reparert en spesifikk vare. Her krever det god markedsføring slik at forbruker får økt kunnskap om hvilke leverandører som reparerer og hvor aktørene er lokalisert. En bieffekt av at prisen på tjenesten blir lavere er at det blir mer lønnsomt å drive med reparasjon, både innad i et eksisterende selskap og nyetableringer. Det økte tjenestetilbudet vil trolig føre til økt innsikt og kunnskap om tilbudet.

Dersom reparasjonstjenester blir rimeligere for en forbruker, og følgelig økt bruk av tjenesten, vil trolig flere aktører utvikle reparasjonstjenestene sine. Innovative forretningsmodeller og kreative start-ups kan være med på å revolusjonere hvordan dagens tjenestetilbud er utformet. De fleste forbrukere er styrt av pris, tilgjengelighet og tid. Ved å forenkle tjenesten ut mot forbruker vil trolig også etterspørselen øke. Informanten i Bergans of Norway uttrykker dette gjennom sitt intervju:

*“Får man et økt fokus på reparasjoner, vil en bieffekt være at flere bedrifter bruker mer tid på å utvikle reparasjonstjenestene sine. En effektivisering med bruk av logistikk og transporttjenesten “Helt Hjem” ville for eksempel være svært positivt for en forbruker, som er opptatt av at tjenesten skal være smidig og enkel [...]”*

### **“Positivt signal fra myndighetene”**

I avfallshierarkiet (figur 1) til Stiftelsen for Kildesortering og Gjenvinning (2021) vektlegges viktigheten av å benytte seg av reparasjonstjenester som en måte å øke levetiden på varer og produkter. Informanten i Forbrukerrådet uttaler i sitt intervju: *“Med et samfunnsperspektiv, er det bedre at folk heller tenker reparasjon som førstevalget enn å kjøpe nytt. Da må dette bli mer synlig ved å få flere reparatører på markedet. Jeg tenker at et slikt momsfristak støtter opp mot det grønne skifte.”* Uttalelsen til informanten i forbrukerrådet knyttes opp mot det sirkulære kretsløpet, hvor varer i førsteomgang bør repareres og redesignes, i stedet for å bli kastet.

Det kan være vanskelig for bærekraftsansvarlige å fremme sirkulære prosjekter for en ledelse, dersom lønnsomhetsspørsmålet ikke er like positivt som en lineær modell. Ved å endre

reguleringene til å bli mer sirkulære, vil dette trolig være med på å fremme hvilken retning myndighetene ønsker næringslivet skal følge. Informanten i Bergans of Norway uttaler viktigheten av dette i sitt intervju:

*“Fritak på mva på reparasjonstjenester er et viktig signal myndigheten sender til forbrukerne og produsentene. Et slikt signal er viktig for å blant annet få overtalt ledelsen til å ta sirkulære beslutninger.”*

I tillegg til holdningene som blir signalisert fra myndighetene, må søkelyset rundt reparasjon utvides til å gjelde kompetanseutvikling og kanskje støtteordninger. Informanten i Naturvernforbundet uttaler i sitt intervju: *“[...] vi mener at det er et viktig virkemiddel for å øke reparasjonsvilligheten og bevisstheten hos folk. Som igjen må komme sammen med andre virkemidler f.eks. mer støtte til reparatører, utdanne reparatører og bedre tilgang til reparatører.* Til tross for at en lovendring vil være et positivt signal fra myndighetene, er det likevel et stort behov for blant annet kompetanse og kunnskap, slik informanten fra Naturvernforbundet trekker frem.

Uttalelsene til Forbrukerrådet, Naturvernforbundet og Bergans of Norway og flere av de andre informantene bygger på EU kommisjonens sin tekstilstrategi (2022) som vektlegger at reparasjonsmuligheten må tilgjengeliggjøres.

### ***“Stimulere til en større næring”***

Flere av informantene nevnte at et momsfristak på reparasjoner vil være viktig for motivasjonen innad i bransjen. Informanten fra NF&TA uttrykker følgende i sitt intervju: *Jeg tror at momsfristak vil være veldig viktig for motivasjonen innad i bransjen og signalene det gir [...]* En lovendring vil trolig være med på å rette søkelyset mot viktigheten av reparasjonstjenester. Informanten fra Fretex uttaler i sitt intervju: *“[...] momsfristak vil stimulere til en større næring. Ringvirkningene vil være økte arbeidsplasser og mer fokus på produktdesign”*

I tillegg til at momsfristak kan oppleves som en holdningskampanje, vil endringen også trolig legge vekt på produktdesign. En utfordring i dag i er at mange produkter ikke er designet med

hensyn til reparasjon. Det er billig for produsentene å produsere, og særlig tekstilindustrien er gjennomsyret av en lineær produktdesign og verdikjede. For å etterleve Europakommisjonens mål om klimanøytralitet innen 2050, må det stilles strengere krav til produsentansvar og hvilke produkter som settes på markedet. Momsfritak kan derfor være med på å rette søkelyset mot å designe produkter med hensyn til reparasjon.

Informanten fra Bergans of Norway er enig med informanten i Fretex om økte arbeidsplasser: *“For mange forbrukere er tid ofte et viktigere spørsmål enn pris. Tid handler om smidighet, nærhet og tilhørighet. Et momskutt ville bidratt til at færre skreddere legger ned, og flere blir etablert.”* Det er svært positivt hvis økt etterspørsel av tjenesten simulerer til økte arbeidsplasser. Utfordringen her er mangel på kompetanse og fagmiljø. Informanten i Bergans of Norway forteller videre om en kampanje som de mener beskriver hvorfor momsfritak bør innføres:

*[...] Vi kjørte Green Fridag med 25% rimeligere på reparasjoner og det var en suksess. Det var virkelig en kampanje som fungerte bra og beskriver hvorfor momsfritak før innføres.”*

#### 4.3.2 Utfordringer med å innføre momsfritak på reparasjoner

##### ***“Problemet er at varer og produkter i utgangspunktet er billige”***

I takt med at kjøpekraften i samfunnet har økt, har også det blitt billigere for produsentene å produsere varer. Dette har ført til at mye tekstiler og andre varer er rimelig å kjøpe nytt, og reparasjonstjenester er kostbart sammenliknet med nypris. Informanten i Naturvernforbundet uttaler i sitt intervju: *“Problemet er at varene er så billig at det ikke lønner seg å reparere.”* Dersom det både er enklere og rimeligere for en forbruker å kjøpe nytt sammenliknet med reparasjon, blir kost-nytte vurderingen at det lønner seg å kjøpe nytt.

Informanten i NF&TA er enig i uttalelsen om at villigheten til å reparere er lav, grunnet den rimelige kostprisen på en ny vare: *“Hvis plagget er for billig, noe det dessverre er i veldig mange butikker, er ikke folk villig til å reparere.* Informanten legger til: *“Jeg tror ikke det vil ha så stort*

*utsalg, fordi det er holdningen til reparasjoner som ikke er god nok. Betalingsvillig og kunnskap for hvorfor man skal reparere er ikke til stede.”*

En utfordring med dagens produktdesignregler er ifølge Ellen MacArthur Foundation (2013) at det ikke stilles strenge krav til produktdesign. På den måten fortsetter bedrifter å designe produkter som det er vanskelig å reparere og gjenbruke. I tillegg til at varer i dag er billige å kjøpe nytt, er også produktdesign i mange tilfeller ikke laget for å reparere. Informanten i Parkdressen uttaler i sitt intervju: *De aller fleste produktene er ikke laget for å reparere. De henger fast i en lineær økonomi.* Informanten i Forbrukerrådet er enig med Parkdressen og uttalte i sitt intervju:

*“Oslo Economics utførte en rapport der de så på virkning av momsfristak på reparasjoner. Virkningen av momsfristak ville være svært ulikt mellom de ulike produktkategoriene, der den største effekten vil være på hvitevarer og betydelig lavere på produkter som er i prissegmentet lav-moderat. Rapporten viste også at virkningen øker dersom vi får i tillegg et designkrav som øker kvaliteten og reparasjonsbarhet på produktene. [...]”*

Informanten i Forbrukerrådet oppsummerer utfordringene med reparasjonsvilligheten til en forbruker. Det er stor forskjell på villigheten til å reparere et produkt som i utgangspunktet er kostbart å kjøpe nytt, sammenliknet med produkter i lavere prissegment. Det er et behov for at forbrukerne får økt kunnskap om håndverksarbeidet som ligger bak de ferdige produktene. I takt med strengere krav om produsentansvar og materialbruk, vil produkter i lavere prissegment flyttes over til dyrere prissegment og trolig øke reparasjonsvilligheten blant forbrukere.

### ***“Det trengs et kompetansemiljø”***

Reparasjoner er et eget fagfelt og krever kompetanse og erfaring av fagfolk for å utføre tjenesten. Ofte må reparasjonene gjøres av mennesker, og ikke maskiner. Reparasjon er ofte tidskrevende, og tar i mange sammenhenger lengre tid, enn å kjøpe et nytt produkt. Mange forbrukere mangler kunnskap om det kompliserte arbeidet som ligger bak et ferdig produkt eller en reparasjon. Det krever kompetanse for å skifte ut en glidelås eller fikse et hull på en pen bluse. Resultatet skal



både bli bra, samtidig som reparasjonen bør gjøres effektivt for å generere lønnsomhet. Flere av våre informanter mente at forbrukere ikke er klar over hvilken kompetanse som krever med å drive med profesjonelle reparasjonstjenester.

Informanten i Virke trekker frem at det trolig vil vokse frem et kompetansemiljø dersom momsfristak innfris: *“Jeg håper at det vokser frem et reparasjonsmarked fordi litt av utfordringen er at det trengs fagfolk. Her trengs det et kompetansemiljø for å få frem reparasjon, og gjennom et finansielt incentiv kan et slikt miljø vokse frem.”* Et finansielt incentiv kan også være å etablere en kompensasjonsordning for alle som driver med reparasjoner.

I tillegg til mangel på kompetanse hos fagfolk, mente informantene at det er mangel på kompetanse hos forbruker. Flere av informantene mente produsentene bør rette et større fokus på reparasjon og vedlikehold i kjøpsøyeblikket med kunden. Dette for å gjøre kunden oppmerksom på hvor de kan benytte seg av reparasjon, og for eksempel hva som ofte må repareres på det respektive produktet. I tillegg er opplæring og vedlikehold viktig for å øke levetiden på produktet. I tillegg til mangel på fagfolk og kompetanse, trekker informanten i Grønt Skift frem en annen utfordring:

*“Utfordringene med momsfristak er at de store kjedene vil ta over fordi det er penger å tjene på dette. Vil klesgiganten HM sende varene til Kina for å få det reparert? Kanskje man må stille krav at reparasjonen gjøres i Norge så får du momsfristak. Det vil også føre til flere arbeidsplasser innenfor reparasjon i Norge.”*

Flere av informantene trekker frem viktigheten av å skape et større fagmiljø og sørge for at reparasjonstilbudet er innenfor landegrensene. Dette for å unngå at små skreddere må legge ned fordi de største aktørene tar over, og for å skape et kompetansemiljø nasjonalt. Det er sistnevnte heller ikke bærekraftig å sende klær og andre varer til andre siden av jordkloden for å deretter sende til ferdig reparert tilbake til Norge.

### ***“Reparasjonsbransjen har lave marginer”***

Reparasjonsbransjen er en krevende bransje, både fordi forbrukerne har lite kunnskap om tjenesten og tilgjengeligheten, prisen på nye klær er tilsynelatende rimelige og kostnadene ved å drifte er høye. Mange skreddere og systuer har ofte lave marginer i virksomheten sin. Bergans of Norway er en stor aktør og har egen systue. Informanten fra selskapet uttalte i sitt intervju: *“Det krever maskinpark, lokaler, husleie, strøm osv. for å drive med reparasjon. Det er dyrt å drive med reparasjoner, og særlig i startfasen før bedriften har “nok” kunder som benytter seg av tilbudet. Marginene er ofte veldig lave.”* Spørsmålet er om momsfritak ville bedre bunnlinjen i bedriften.

En annen utfordring er at aktørene i reparasjonsbransjen utfører en rekke andre tjenester, i tillegg til reparasjon. Flere av informantene trekker frem utfordringen med å skille mellom hva som er vedlikehold, reparasjon og oppgradering av en vare. Er det å tilpasse størrelsen på en dåpskjole, eller redesigne en brudekjole reparasjon? Informanten til IKEA uttrykker utfordringen gjennom sitt intervju: *“Grensedragningen blir kanskje hva som er en reservedel, vedlikehold, oppgradering eller hva som er reparasjon. Dette kreves ulike koder og dermed blir det mye basert på skjønn.”* Informanten trekker frem den administrative utfordringen med å regnskapsføre tjenesten riktig. Utfordringen med differensierte satser er at det kan skape merarbeid for selskapet. Informanten til Forbrukerrådet mener dokumenteringen av reparasjonsarbeidet må være enkel og intuitiv:

*“Utfordring vil være knyttet opp til det administrative, slik vi har sett i Sverige. Grunnen til at det ikke blir brukt i Sverige er at det er tungt og vanskelig å ha momsreduksjon på noen deler av virksomheten, og de administrative kostnader blir så høye at den samlede effekt blir ubetydelig.”*

Informanten fra Forbrukerrådet knytter opp de administrative utfordringene med Sveriges innføring av momsfritak. Det viste seg at flere ikke benyttet seg av fritaket og satte ned prisene både fordi det skapte merarbeid og for å generere mer inntekt til selskapet. Det er trolig derfor Sverige fremmer forslag om å halvere satsen nok en gang, da forrige endring ikke hadde ønsket

effekt. Trolig krever det at lovendringen utgjør en større forskjell for at aktøren skal oppleve den positive effekten.

### *4.3.3 Oppsummering*

Ved å innføre momsfristak på reparasjoner kommuniserer myndighetene viktigheten av å reparere varer i stedet for å kjøpe nytt. Dette er hele poenget med å rette fokuset bort fra dagens bruk-og-kast samfunn. Lovendringen vil både være viktig for motivasjonen innad i bransjen og rette søkelyset mot produsentansvaret. I takt med at EU kommisjonen kommer med strengere krav til materialvalg og avfallshåndtering ovenfor produsentene, vil flere produkter bli mulig å reparere. Det krever en omstilling mot færre og bedre materialvalg på produkter, samt en forståelse for at reparasjonsarbeid er et eget fag og krever kompetente arbeidere.

Men for å drive med reparasjoner profesjonelt krever det kunnskap og erfaring. I dag er det mangel på denne kompetansen, da kjøpekraften i samfunnet har vært med på å skape et bruk-og-kast samfunn hvor produkter ikke er designet for å reparere. Utfordringen er at vi både har mangel på denne kompetansen i takt med at det ikke er alle produkter som er designet til å repareres. Men fordelene er at en økning i reparasjonsbransjen fører til et økt kompetansemiljø, både på produktdesign og selve reparasjonstjenesten.

Dersom momsfristak på reparasjoner skal innføres krever det også gode reguleringer på hva som skiller reparasjon og vedlikehold. Det må være enkelt for bedriften å administrere og bokføre tjenestene, uten at det blir mer merkostnad. Men på en annen side kan et momsfristak være med på å skape økte arbeidsplasser innad i reparasjonsbransjen og ute hos produksjonsbedriftene.

## 4.4 Del 4: Fritak på merverdiavgift på leie

I del fire vil vi besvare følgende forskningsspørsmål:

*Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres for å fremme leie av varer/tjenester, fremfor å kjøpe?*

Gjennom intervjuene fremmet vi forslag om å innføre momsfristak på leie av klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk. I del 4 skal vi legge frem og diskutere tre fordeler og tre utfordringer som var en gjenganger blant informantene. Deretter skal vi oppsummere resultatene.

### 4.4.1 Fordeler med å innføre momsfristak på leie

#### **“Lønnsom forretningsmodell”**

Implementeringen av sirkulære forretningsmodeller som utleiemodellen krever store investeringer og omstillingskostnader. Informanten i Bergans of Norway uttrykker dette gjennom i sitt intervju: *Det er mye kostnader som er tilknyttet en forretningsmodell som tar utgangspunkt i utleie. Det er en stor investeringskostnad, men når salgsvolumet (leie) øker, vil bedriften også tjene mer.*” Flere av informantene støtter uttalelsen fra Bergans of Norway om å gjøre leiemodellen mer lønnsom. Det er mye administrasjon og kostnader tilknyttet blant annet vasking og rens, pakking og transport, vedlikehold og oppgraderinger. Informanten i NF&TA uttaler i sitt intervju:

*Momsfristak på leie tror jeg etter hvert vil ha en stor effekt, fordi det er dyrt for oss som forbruker å leie, og i tillegg dyrt for aktøren som driver med utleie. Forretningsmodellen må lønne seg, så å innføre mva-fritak synes jeg er viktig.”*

Dersom aktørene klarer å overkomme barrierene i startfasen, vil gevinstene ved en omstilling til en sirkulær forretningsmodell være store på lagt sikt. Dette fordi selskapet kan bygge et langvarig kundeforhold med kunden gjennom hele produktets levetid. Ved å etablere en god

tilbakemeldingskultur mellom kunde og leverandør, har også leverandører en unik mulighet til å fornye seg og etterleve kundene sine behov. På denne måten kan leverandøren utvikle forretningsmodeller tilpasset behovet i markedet og skape lojale kunder.

### ***“Flere leverandører på markedet”***

I likhet med fordelene med momsfristak på reparasjoner og gjenbruk, mener flere av informantene at momsfristak på leie vil føre til økt etterspørsel etter tjenesten. Bieffekten av økt etterspørsel er følgelig en trolig satsning i bransjen. Samtlige av informantene mener at et momsfristak på leiemodellen vil gjøre det mer gunstig å drifte, og som vil føre til en økning i bransjen. Informanten i Naturvernforbundet uttrykte dette tydelig: *“Med et momsfristak vil det komme flere leverandører på markedet. Og dette vil kanskje øke bevisstheten blant forbrukerne til denne typen tjeneste/produkt.”*

Flere av informantene tror også at fordelene med et momsfristak er at flere innovative aktører velger å etablere seg. Leiemarkedet er i stor utvikling og har følgelig et stort potensial. For at en forbruker skal velge å leie fremfor å kjøpe, er det blant annet tre momenter som informantene trekker frem. Leietjenesten må være nokså rimelig, smidig og lett tilgjengelig, og ikke kreve mye ekstra tidsbruk. Her er det et stort potensialet med å utvikle enkle tjenester som for eksempel inkluderer leveringstjenestene Foodora eller Wolt. En annen forretningside kan være å skape storskala av reparasjoner med å etablere avtaler med næringslivet. I nærmeste fremtid vil vi trolig oppleve mange nye og innovative forretningsideer som gjør det enkelt for oss som forbruker å velge leie fremfor å kjøpe.

### ***“Produktutvikling og læring”***

I likhet med at økt reparasjonstjenester vil føre til større kompetanse om produktdesign, er også leiemodellen med på å gi aktørene et læringsutbytte. Informanten i IKEA uttaler i sitt intervju:

*“Det som er bra med leie generelt er for oss som bedrift er at vi får varen tilbake og dermed læringen av slitasjen. Vi får da mer innsikt i hvordan vi skal designe og*

*produsere. Og hvis flere begynner å leie ut som sitter på reservedeler og produktutvikling, så er det et viktig læringsmoment.”*

Informanten trekker frem kompetansefordelen leverandører kan oppnå ved å leie ut egne varer. Utleie kan være med på å gi produsentene tilbakemeldinger på hvilke deler på produktet som krever vedlikehold, og følgelig endre på designet i takt med tilbakemeldingene. Utleie kan også øke kjennskapen til bedriftens produkter og således øke omsetningen. Det kan også være en fin måte å introdusere nye produkter gjennom utleie.

#### *4.4.2 Utfordringer med å innføre momsfristak på leie*

##### ***“Ikke alle produkter er like aktuelle å leie”***

I likhet med at ikke alle produkter egner seg å reparere, som diskutert under delkapittel 4.3.2, er det heller ikke alle produkter som egner seg til utleie. Grunnen til dette er først og fremst at en forbruker ikke ønsker å leie varer og tjenester som blir brukt omtrent hver dag. Det kan for eksempel være hverdagsklær, sykkel som blir brukt som transportmiddel til jobb eller løpesko. Det er derimot aktuelt å leie varer og tjenester som benyttes en sjeldnere gang. Informanten i Bergans of Norway uttrykker sine erfaringer innen utleie av sportsutstyr:

*“Vi ser at på utleietjenesten er det ikke alle produkter som er like aktuelle for kundene å leie. Det er enklere for oss å leie ut produkter kunden bruker en sjelden gang eller skal teste ut produktet, som for eksempel en sovepose eller telt.”*

Et annet moment er kunnskapen over hvilke tjenester som eksisterer på markedet og holdningene til å leie et produkt som noen andre har brukt før oss. Begge disse utfordringene henger sammen med at vi lever i et bruk-og-kast samfunn hvor atferdsvanene våre er basert på å kjøpe. Det krever både en holdningsendring for å endre på disse vanene, og kunnskap om hvilke aktører som tilbyr utleie.

### **“Logistikk og tilgjengelighet”**

Informantene er opptatt av forbrukernes holdninger. De mener at holdningene er avgjørende for at forbrukerne vil benytte seg av tjenesten. I dag er kjøpemønsteret i samfunnet preget av at forbrukerne eier varer og tjenester, fremfor å leie. Garasjene til nabolaget er stappfulle av utstyr og produkter, som ofte kun blir brukt et par ganger i året. Vi har dannet oss en vane om å ha varene tilgjengelig til enhver tid. Det er fordelen med å eie varen selv. Da slipper forbrukeren logistikkutfordringene som en utleie bringer med seg. Informanten i Virke uttrykte i intervjuet:

*“Dersom det blir mer økonomisk gunstig å leie enn å eie vil flere benytte seg av tilbudet, men logistikken vil være en stor utfordring. Man trenger ofte varen her og nå, mens ved leie må varen hentes og leveres. Dette kommer til å være veldig viktig med logistikken skal gå opp for å kunne dele, kanskje bruke Foodora eller andre digitale plattformer.”*

### **“Hva gjør aktørene med utgåtte varer ingen vil leie?”**

En utfordring som flere av informantene løftet frem var hvordan aktørene skal håndtere varer på lager som er vanskelig å få leid ut. I delkapittel 4.1.2 diskuterte vi utfordringen med at produsentene designer utallige kolleksjoner i halvåret, og pryder butikkhyllene med nye varer til enhver tid. Dette er med på å vekke interessen hos en forbruker til å kjøpe nye klær til hver sesong. Og i tillegg endrer motebildet seg raskt, noe som er i takt med omløpshastigheten på nye kolleksjoner. Informanten i Grønt Skift uttaler i sitt intervju:

*“Leie av forbruksvarer som f.eks klær ser jeg på en større belastning for miljø enn en fordel. Hva skjer med klærne når kolleksjonen er blitt ukurant grunnet nye kolleksjoner? I tillegg bygger det på behovet om å alltid å ha noe nytt. Leie kjole til for eksempel bryllup og ball er bra, men leie av hverdagsklær er jeg litt usikker på.”*

I tillegg til spørsmålet rundt håndtering av utgåtte varer, uttrykker informanten i Grønt skift at en utfordring med leiemodell er at den kan skape et behov om å ha nye varer til enhver tid. Dette gjelder særlig klesindustrien, hvor det er mulig å leie klær fra nyeste kolleksjon. Det er ikke gitt at en leiemodell vil føre til at vi kjøper mindre, dersom utleie blir en tilleggstjeneste til eget

innkjøp. Målet med sirkulærøkonomien er bremse avfallet og overproduksjonen. Men til tross for at det ikke er noen garanti for at produksjonene minimeres, vil det allikevel være bærekraftig å leie varer og tjenester som brukes en sjelden gang sammenliknet med å kjøpe.

Informanten i Vognify uttrykte en annen utfordring i sitt intervju: *“Eneste bekymring er at det kan komme en overflod av produkter og produsenter som ikke driver bærekraftig og kjøper opp store kvantum som senere blir kastet. Dette vil ha en negativ miljøpåvirkning.”*

#### 4.4.3 Oppsummering

Fritak på merverdiavgift av leie klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk, vil løfte frem bransjer som i det fleste tilfeller bygger sin forretningsmodell etter en sirkulær økonomi. Ved å innføre en lovendring vil prisen ut mot forbruker gå ned, noe som trolig vil føre til økt bruk av tjenesten. Økt etterspørsel av tjenestene gjør det mulig å skape en større næring og etablere nye og innovative forretningsmodeller.

De fleste av informantene våre mente at de største utfordringene som knytter seg til leie, handler om at ikke alle produkter egner seg å leie, tilgjengelighet på tjenestene og holdningene hos forbruker. Produkter og tjenester en forbruker bruker daglig eller ukentlig, er ikke like aktuell å leie. I tillegg er forbrukere avhengig av at det ikke krever mye planlegging og logistikk for å benytte seg av tjenesten. Men en lovendring vil trolig bidra til en økning i leiemarkedet og skape nye forretningsmodeller som oppfyller kundens behov. Dette vil være med på å gjøre det attraktivt å benytte seg av leietjenester, fremfor å kjøpe.

## 4.5 Bør samfunnshensyn tas i betraktning ved utarbeidelse av avgiftssatser?

Som nevnt under delkapittel 2.3.3 frarådet ekspertutvalget fra 1993 og 2019, samt Scheelutvalget å innføre differensierte avgiftssatser. Dette ble begrunnet med at reduserte satser og fritak reduserer statens inntekter og skaper vanskelige avgrensninger som øker de administrative kostnadene for de næringsdrivende og for skatteetaten. Informantene våre støtter opp under ekspertutvalgene sine refleksjoner rundt økt kompleksitet for dokumenteringen og



regnskapsføringen av et momsfristak. Dette gjelder særlig for de bedriftene som både driver med reparasjoner og oppgradering, utleie og utvalg. I dag er samtlige av satsene på 25 prosent, noe som gjør det enkelt å forholde seg til.

Dersom reparasjon, gjenbruk og leie blir redusert til nullsats, vil det trolig medføre merarbeid for selskapet. Det er i så tilfelle viktig å etablere gode standarder for dokumentasjonskrav, slik at arbeidet oppleves enkelt og verdifullt. Samtidig vil det være en overgangsfase den første perioden en mulig lovendring blir gjeldende. En slik overgangsfase kan oppleves noe krevende. Men når virksomheten har etablert gode rutiner og lært av egne erfaringer gjennom denne første fasen, vil arbeidet trolig blir enklere i årene fremover.

I tillegg til det økte arbeidet med differensierte satser, konkluderte ekspertutvalgene at merverdiavgiftsreglene er et lite målrettet tiltak for å støtte bestemte samfunnsformål. Våre informanter mener derimot at avgiftssystemet bør brukes for å styre samfunnsutviklingen. Informanten i Forbrukerrådet uttaler i sitt intervju:

*“Skatter og avgifter er et av de viktigste verktøyene og virkemidlene politikerne har for å styre samfunnsutviklingen. Politikerne må bidra til å regulere hva som kan komme på markedet og ikke. Dagens lovverk trenger en endring.”*

Samtlige av våre informanter avviker fra det ekspertutvalget og Scheelutvaget mener om samfunnshensyn og avgiftssatser. Informantene våre støtter The European Council of Economic and Financial Affairs (2021) sin strategi om å gi medlemslandene økt fleksibilitet til å endre dagens avgiftssatser med hensyn til helse, miljø og digitalisering. I tabell 4 illustreres informantenes gjennomsnittlige svar på viktigheten av å innføre fritak på merverdi på gjenbruk av varer, reparasjonstjenester og leie, fra en skala fra 1-5, hvor 5 er høyeste mulig rangering. Vi ser i tabellen at gjennomsnittet ligger på over 4, hvor fritak på reparasjoner scorer høyest.

<b>Forslag til lovendring:</b>	<i>Antall</i>	<i>Gjennomsnitt</i>	<i>Median</i>
Fritak på mva på gjenbruk av brukte varer	14	4,4	5
Fritak på mva på reparasjon	14	4,5	5
Fritak på mva på utleie av varer og tjenester	14	4,3	4

Tabell 4 Forslag til lovendring (egenprodusert)

## 5. Konklusjon

Formålet med denne forskningsstudien har vært å besvare problemstillingen om skatte- og avgiftsregelverket incentiverer til en sirkulær økonomi. For å besvare problemstillingen har vi tatt i bruk tre forskningsspørsmål hvor vi

1. fremmet forslaget om å innføre en spesialregel for å fjerne ødeleggelsesalternativet for ukurante varer,
2. momsfritak på henholdsvis
  - a. gjenbruk av varer,
  - b. reparasjoner og
  - c. leie av klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk.

Vi har brukt kvalitativ metode, og har gjennomført semistrukturerte intervjuer og dokumentstudier. Lovendringsforslagene er basert på et tidsperspektiv på om lag 10-15 år, hvor det blir viktig å måle effekten av endringen etter både 3 år og 5 år. Det vil derfor være essensielt å ha utarbeidet gode indikatorer som måler om endringene har en effekt, ettersom reguleringer både er vanskelige og kostbare å etterprøve.

Som diskutert i kapittel 4 er informantene samstemte med at overgangen fra en lineær økonomi til en sirkulær økonomi er komplekst. For å lykkes med overgangen til en sirkulær økonomi krever systemendringene at myndigheter, næringslivet og husholdninger handler synkront for å få akselerert en endring i ønsket retning. Det hjelper ikke med aktive virksomheter uten en stat som føler opp, eller uten at individer endrer atferd. Økonomi og reguleringer er to viktige parametere for fremvekst.

Funnen i denne rapporten viser at samtlige av våre informanter mener at alternativet for å ødelegge ukurante varer i skattelovens § 9-2 bør fjernes. Det viktigste argumentet er at det verken er økonomisk eller miljøvennlig å bli honorert med å ødelegge varer som har en reell verdi. I tillegg vil en lovendring gjøre bruktnæring mer ettertraktet og dermed øke tilgjengeligheten. Utfordringen er derimot produksjonsmengden og avfall. Dersom endringen fører til at det

produseres like mye, og avfallet kun flyttes fra produsent til bruktbutikk, må myndighetene sammen med næringen legge til rette for et solid mottaksapparat.

Rapporten viser at fordelene med å innføre momsfristak på gjenbruk av varer, reparasjoner og på leie av leie klær og sko, tur- og sportsutstyr, møbler, verktøy og elektronikk, er todelt mellom forbruker og næringen generelt. For det første er den samlede vurderingen at lovendringene vil senke prisene, trolig øke tilgjengeligheten, skape en bevisstgjøring rundt tjenestene og forhåpentligvis øke etterspørselen hos en forbruker. For det andre vil momsfristak og påfølgende økning i etterspørsel bidra til en satsning i bransjen og stimulere til innovative forretningsmodeller. Dette vil bidra til produktutvikling, læring, flere arbeidsplasser og at ressurser får en økt levetid. Informantene er derimot enige at utfordringene med momsfristak er at produkter i lavprissegmentet verken er egnet til reparasjon eller leie, da det er rimeligere å kjøpe nytt. I tillegg viser funnene at holdningene innad i bransjen, hos forbruker og samfunn for øvrig tilhører et bruk-og-kast samfunn. Funnene viser at en lovendring krever økt kunnskap, markedsføring og gode kundeopplevelser.

Totalt sett taler funnene i rapporten for at myndighetene bør gjøre en ny vurdering av skatte- og avgiftsreglene. Resultatene i tabell 4 viser at samtlige av våre informanter avviker fra myndighetenes sine vurderinger om differensierte avgiftssatser. Lovverket slik det er utformet i dag, incentiverer trolig ikke til positive virkninger på verken miljøet eller overgangen til sirkulære økonomi. Samtlige av informantene mente at virkningen av momsfristak vil øke dersom det i tillegg opprettes direkte reguleringer for designkrav, holdbarhet og reparasjonbarhet på produktene. En trolig synergieffekt av lovendringen er at dagens lineære forretningsmodeller og produktdesign vil kunne forsvinne, og nye sirkulære aktører vil inntre markedet.

Til tross for at våre funn i denne rapporten taler mot en lovendring, er det viktig å presisere at det er summen av alle miljøinitiativ som vil utgjøre den største forskjellen og dermed gi størst resultateffekt. I tillegg til hjelp av myndighetene med å endre på skatte- og avgiftssystemet, vil direkte reguleringer som stiller krav til et strengere produsentansvar, lengre holdbarhet og bedre avfallshåndtering vil bli avgjørende for å se de store endringene. Utvinning av færre knappe ressurser, gjenbruk av materialer, reparasjon og redesign av ressurser kan redusere næringslivets økologiske fotavtrykk. Gjennom oppgaven ble det tydelig at overgangsfasen til en sirkulær

økonomi både vil være kostbart og by på utfordrende barrierer. Men funnene i oppgaven tyder på at aktørene i markedet mener gevinstene ved en omstilling er enda større. Kombinasjonen med aktørenes sterke motivasjon, holdninger om redusert økologiske fotavtrykk og endringsvillighet, i takt med direkte reguleringer, vil gjøre omstillingen til en sirkulær økonomi gjennomførbar.

## 6. Etterord

Vi har fått mer innsikt i skatte- og avgiftssystemets påvirkning på sirkulærøkonomien sammenliknet med prosjektet begynnelsen, men våre funn reiser både noen begrensninger samt forlag til videre forskning. Ut ifra oppgavens tilnærming ser vi først og fremst at vi har hatt et økt fokus på tekstilbransjen. Dette fordi miljøutfordringene innenfor bransjen er store og kritiske, og dermed relevante å fremlegge. For det andre ville oppgavens generaliserbarhet blitt styrket ved å inkludere flere bransjer i utvalget, for å diskutere flere bransjespesifikke aspekter. Men med tanke på at våre informanter jobber tett på selskapets bærekraftstrategier, ser vi derfor ikke på antallet informanter som en stor begrensning for oppgaven som helhet.

For videre forskning kan det være interessant å se på viktigheten av å kjenne til selskapets forretningsmodell for å lese regnskapet riktig. Når interessenter, investorer, finansinstitusjoner og lignende leser et tradisjonelt lineært regnskap er nøkkeltall og arbeidskapital vesentlige momenter. Brukerne av regnskapet har ofte lite eller ingen formening om forretningsmodellen til selskapet. Utfordringen er å se sammenhengen mellom regnskapet og forretningsmodellen, særlig i en overgang til en sirkulær forretningsmodell.

En sirkulær forretningsmodell som produserer for utleie/leasing i stedet for salg, går for eksempel driftsmidlene under anleggsmidler i balanseregnskapet. Ved en slik forretningsmodell blir følgelig anleggsmidlene store og omløpsmidlene små. Her må selskapet finansiere de store anleggsmidlene de leier ut, ved å ta opp langsiktig gjeld. Dette medfører at arbeidskapitalen blir svekket i regnskapet. Utfordringen fremover er å se sammenhengen mellom regnskapet og forretningsmodellen, og utfordre de tradisjonelle nøkkeltallene som ikke reflekterer regnskapet til en sirkulær økonomi. Dette blir svært viktig for blant annet finansinstitusjoner, slik at sirkulære bedrifter har muligheten til finansiering, på lik linje med lineære forretningsmodeller.

Som nevnt i kapittel 5 vil det være avgjørende å utarbeide konkrete indikatorer som måler effekten av en lovendring. Grunnen til at dette er for å måle om fellesskapets offentlige midler blir brukt på en hensiktsmessig måte.

## Litteraturliste

- Bocken, N., de Pauw, I., Bakker, C., & van der Grinten, B. (2016, April 26). Product design and business model strategies for a circular economy. *Journal of Industrial and Production Engineering*, ss. 308-320.
- Boye, E. (2019, 08). *Sirkulær framtid – om skiftet fra lineær til sirkulær økonomi*. Hentet fra Fremtiden i våre hender: <https://www.framtiden.no/aktuelle-rapporter/874-sirkulaer-framtid-om-skiftet-fra-lineaer-til-sirkulaer-okonomi/file.html>
- Brodtkorb, S. (2021, 09 22). *Lav Mva-sats på 6 prosent tilbake til 12 prosent*. Hentet fra Regnskap Norge: <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/mva/lav-mva-sats-pa-6-prosent-tilbake-til-12-prosent/>
- Bruntland, G. H., & Dahl, O. (1987). *Vår felles framtid*. Oslo: Tiden Norske Forlag.
- Bryman, A. (2012). *Social research methods, 4th edition*. Oxford: Oxford University Press.
- Carson, S. G. (2019). *Etikk for beslutningstakere : virksomheters bærekraft og samfunnsansvar* (Vol. 2.utg). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Cool Earth. (2021, August 1). *August 1st was earth overshoot day*. Hentet fra Cool earth: [https://www.coolearth.org/news/overshoot-day/?gclid=CjwKCAiA9aKQBhBREiwAyGP5IY48ZxUzfv5zrdRtN47tS5zSaPE228RD8P62qBrd3w4DMoYsR2erexoCYhYQAvD\\_BwE](https://www.coolearth.org/news/overshoot-day/?gclid=CjwKCAiA9aKQBhBREiwAyGP5IY48ZxUzfv5zrdRtN47tS5zSaPE228RD8P62qBrd3w4DMoYsR2erexoCYhYQAvD_BwE)
- Dalland, O. (2020). *Metode og oppgaveskriving* (Vol. 2013 ). Oslo: Gyldendal Akademiske.
- De Wit, M., Hoogzaad, J., & Von Daniels, C. (2018). *The Circularity Gap Report 2018*. Circle Economy.

- Deloitte. (2020, 09 01). *Kunnskapsgrunnlag for nasjonal strategi for sirkulær økonomi – Delutredning 2*. Hentet fra Regjeringen.no:  
[https://www.regjeringen.no/contentassets/7ca1a81f57cc4611a193570e80c4dafd/deloitte\\_kunnskapsgrunnlag-sirkular-okonomi\\_barrierer.-delrapport-2.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/7ca1a81f57cc4611a193570e80c4dafd/deloitte_kunnskapsgrunnlag-sirkular-okonomi_barrierer.-delrapport-2.pdf)
- DIB. (2019, 11 15). *Varetelling – slik gjør du det*. Hentet fra DIB.no:  
<https://dib.no/revisjon/varetelling-slik-gjor-du-det/>
- Drucker, P. (1994). *Harvard Business Review*. Hentet fra The Theory of the Business:  
<https://hbr.org/1994/09/the-theory-of-the-business>
- Dyrnes, C. (2022, 02 17). *Signaler fra EU: En grønnere merverdiavgift?* Hentet fra EY:  
[https://www.ey.com/no\\_no/tax/signaler-fra-eu-en-gronnere-merverdiavgift?fbclid=IwAR2CVdHHRsw81jYrnOhj9a0NoWnB-rMdcu34JLsV4PQFgRjfpe1VZgn5T3I](https://www.ey.com/no_no/tax/signaler-fra-eu-en-gronnere-merverdiavgift?fbclid=IwAR2CVdHHRsw81jYrnOhj9a0NoWnB-rMdcu34JLsV4PQFgRjfpe1VZgn5T3I)
- Elvestad, T. (2020, 02 06). *Trend: En av fire unge vil leie sports- og friluftsutstyr fremfor å eie*. Hentet fra NTB Kommunikasjon: <https://kommunikasjon.ntb.no/pressemelding/trend-en-av-fire-unge-vil-leie-sports--og-friluftsutstyr-fremfor-a-eie?publisherId=17846973&releaseId=17878988>
- European Commission. (2022, Mars 30). *EU Strategy for Sustainable and Circular Textiles*. Hentet fra European Commission: [https://ec.europa.eu/environment/strategy/textiles-strategy\\_en](https://ec.europa.eu/environment/strategy/textiles-strategy_en)
- Farstad, P. (2008). *Industriesign*. Universitetsforlaget.
- Finansdepartementet. (2020, 10 07). *Statsbudsjettet 2021: Statens inntekter og utgifter*. Hentet fra Regjeringen: <https://www.regjeringen.no/no/statsbudsjett/2021/statsbudsjettet-2021-statens-inntekter-og-utgifter/id2768898/>



- Finansdepartementet i Sverige. (2021, 10). *Ytterligere sänkt mervärdesskatt på vissa reparationer*. Hentet fra Regjeringen Sverige:  
<https://www.regeringen.se/4a76df/contentassets/e34b21f9ade24f528232c05fbb28df26/ytterligere-sankt-mervardesskatt-pa-vissa-reparationer.pdf>
- FN. (2020a, Desember 22). *Parisavtalen*. Hentet fra FN: <https://www.fn.no/om-fn/avtaler/miljoe-og-klima/parisavtalen>
- FN. (2020b, Oktober 28). *Bærekraftig utvikling*. Hentet fra FN:  
<https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>
- Forbrukerrådet. (2021, Juni). *Sirkulær økonomi - Om reparasjoner, levetid og grønnvasking*. Hentet fra Forbrukerrådet: <https://fil.forbrukerradet.no/wp-content/uploads/2021/08/befolkningsundersokelse-om-sirkulaerokonomi.pdf>
- Forbruksforskningsinstituttet SIFO. (2019, 10 19). *Klær og hvitevarer må bli bedre og dyrere*. Hentet fra OsloMet: <https://www.oslomet.no/forskning/forskningsnyheter/kler-hvitevarer-ma-bli-bedre-dyrere>
- Foss, N. J., & Saebi, T. (2017). Fifteen years of research on business model innovation: How far have we come, and where should we go? . *Journal of management*, ss. 200-227.
- Golinska, P., & Kuebler, F. (2014). The method for assessment of the sustainability maturity in remanufacturing companies. *Procedia Cirp*, ss. 201-206. Hentet fra The Method for Assessment of the Sustainability Maturity in Remanufacturing Companies:  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212827114004417?via%3Dihub>
- Jørgensen, S., & Pedersen, L. J. (2017). *Restart - 7 veier til en bærekraftig business*. Cappelen Damm AS, Oslo.

- Jørgensen, S., & Pedersen, L. J. (2020, November 12). *HER ER DE TRE PROSESSENE NORGE MÅ LYKKES MED FOR Å UTVIKLE EN SIRKULÆR ØKONOMI*. Hentet fra NHH: <https://www.nhh.no/nhh-bulletin/artikkelarkiv/2020/november/her-er-de-tre-prosessene-norge-ma-lykkes-med-for-a-utvikle-en-sirkular-okonomi/>
- Jørgensen, S., Pedersen, L. T., & Gulbrandsen, E. A. (2019, Mai). Bærekraftige forretningsmodeller. *Magma*, ss. 14-16.
- Johannessen, L., Rafoss, T., & Rasmussen, E. (2018). *Hvordan bruke teori? Nyttige verktøy i kvalitativ analyse*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Kallbekken, S. (2015). *Cicero*. Hentet fra Parisavtalen - hva ble egentlig vedtatt?: [https://www.cicero.oslo.no/no/posts/klima/parisavtalen-hva-ble-egentlig-vedtatt?utm\\_source=apsis-anp-3&utm\\_medium=email&utm\\_content=unspecified&utm\\_campaign=unspecified](https://www.cicero.oslo.no/no/posts/klima/parisavtalen-hva-ble-egentlig-vedtatt?utm_source=apsis-anp-3&utm_medium=email&utm_content=unspecified&utm_campaign=unspecified)
- Kirchherr, J., Piscicelli, L., Bour, R., Kostense-Smit, E., Muller, J., Huibrechtse-Truijens, A., & Hekkert, M. (2018). Barriers to the circular economy: Evidence from the European Union (EU). *Ecological economics*, 150, , ss. 264-272.
- Lacy, P., & Rutqvist, J. (2016). *Waste to Wealth: The Circular Economy Advantage*. Springer.
- Lindahl, H. (2017). *Politikk for et grønnere forbruk*. Framtiden i våre hender. Hentet fra Politikk for et grønnere forbruk: <https://www.framtiden.no/rapporter-forbruk/833-politikk-for-et-gronnere-forbruk/file.html>
- LOOP - Stiftelsen for Kildesortering og Gjenvinnin. (2021, Juli 01). *LOOP - Stiftelsen for Kildesortering og Gjenvinning: avfallshierarki i Store norske leksikon*. Hentet fra Store Norge Leksikon: <https://snl.no/avfallshierarki>

MacArthur, E. (2013). Towards the circular economy. *Journal of Industrial Ecology*, ss. 23-44.

Magretta, J. (2002, Mai). *Why Business Models Matter*. Hentet fra Harvard Business Review:  
<https://hbr.org/2002/05/why-business-models-matter>

Meld. St. 40 (2020–2021). (2020). *Mål med mening — Norges handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030*. Kommunal- og moderniseringsdepartemet.

Meld. St. 45. (2016-2017). *Avfall som ressurs – avfallspolitikk og sirkulær økonomi*.  
Stortingsmelding 45.

Milios, L. (2021). Towards a circular economy taxation framework: Expectations and challenges of implementation. *Springer*, 477-498.

Miljødirektoratet. (2019). *Klimakonvensjonen*. Hentet fra Miljødirektoratet:  
<https://www.miljodirektoratet.no/regelverk/konvensjoner/klimakonvensjonen-fns-rammekonvensjon-om-klimaendringer/>

Miljødirektoratet. (2021, Januar 06). *Hva er sirkulær økonomi?* Hentet fra Miljødirektoratet:  
<https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/avfall/sirkular-okonomi/>

Miljødirektoratet. (2022, Mars 31). *EU-kommisjonens strategi for bærekraftige tekstiler*.  
Hentet fra Miljødirektoratet: <https://www.miljodirektoratet.no/hoeringer/2022/mars-2022/eu-kommisjonens-strategi-for-barekraftige-tekstiler-/>

Naturvernforbundet. (2018, 10 15). *Krav om fritak for mva på reparasjon og utleie*. Hentet fra Naturvernforbundet: <https://naturvernforbundet.no/getfile.php/13137540-1539779078/Dokumenter/høringsuttalelser%20og%20brev/2018/Forurensning/181015%20-%20Krav%20om%20fritak%20for%20mva%20på%20reparasjon%20og%20utleie.pdf>

NHO. (2022, April 27). *NHO*. Hentet fra XXL satser på bruktsalg:

<https://www.nhosh.no/bransjer/handel2/nyheter/2022/xxl-satser-pa-brukt-salg/>

Nilsen, H., & Halleraker, J. (2022, Februar 15). *EUs taksonomi for bærekraftig aktivitet*.

Hentet fra Store Norske Leksikon:

[https://snl.no/EUs\\_taksonomi\\_for\\_bærekraftig\\_aktivitet](https://snl.no/EUs_taksonomi_for_bærekraftig_aktivitet)

NOU 1993:8. (1993:8). *Finansdepartementet*. Hentet fra Bør merverdiavgiften differansieres:

<https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/odn/tmp/2002/0034/ddd/pdfv/154838-nou1993-8.pdf>

NOU 2014:13. (2014:13). *Finansdepartementet*. Hentet fra Kapitalbeskatning i en

internasjonal økonomi : <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/NOU-2014-13/id2342691/?ch=2>

NOU 2019:11. (2019:11). *Finansdepartementet*. Hentet fra NOU 2019: 11: Enklere

merverdiavgift med én sats: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2019-11/id2645213/?ch=4>

NOU. (2019:11). *Enklere merverdiavgift med én sats*. Finansdepartementet. Hentet fra

<https://www.regjeringen.no>: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2019-11/id2645213/>

NSD. (2022). *Fylle ut meldeskjema for personopplysninger*. Hentet fra NSD:

<https://www.nsd.no/personverntjenester/fylle-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/>

Osterwalder, A., Pigneur, Y., & Tucci, C. (2005). Clarifying business models: origins, present, and future of concept. *Communications of the Association for Information Systems*, 1-26.

Persson Hager, C., & Rognstad, H. (2021, Januar 21). *Virkemidler for en sirkulær økonomi i Norge*. Hentet fra Revisjon og Regnskap:  
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/01/2021-01-21.pdf>

Regjeringen. (2020, Juli 02). *EØS-notat: Green Deal*. Hentet fra Regjeringen:  
<https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2020/feb/green-deal/id2689681/>

Ringdal, K. (2013). *Enhet og mangfold: Samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativmetode, 3.utgave*. Bergen: Fagbokforlaget.

Rizos, V., & et al. . (2016, 8.11: 1212). Implementation of circular economy business models by small and medium-sized enterprises (SMEs): Barriers and enablers. *Sustainability*.

Rognstad, H. (2016). *Sirkulær økonomi - Skape mer med mindre*. Hentet fra Agenda:  
<https://tankesmienagenda.no/uploads/documents/post/Webversjon-SIRKULÆR-ØKONOMI-Agendanotat-Helga-Rognstad.compressed.pdf>

Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students*. Pearson education.

SIFO, F. (2019, September 15). *Forskningsinstituttet SIFO*. Hentet fra Leve av å reparere?:  
[https://oda.oslomet.no/oda-xmlui/bitstream/handle/20.500.12199/2878/Rapport\\_6-2019\\_Leve\\_av\\_å\\_reparere.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://oda.oslomet.no/oda-xmlui/bitstream/handle/20.500.12199/2878/Rapport_6-2019_Leve_av_å_reparere.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Skatteetaten. (2022). *Merverdiavgift*. Hentet fra Skatteetaten:  
<https://www.skatteetaten.no/satser/merverdiavgift/>

SSB. (2019, April 3). *Avfallsregnskapet*. Hentet fra SSB: <https://www.ssb.no/natur-og-miljo/artikler-og-publikasjoner/gjenvinningen-gar-fortsatt-nedover>

- Stefensen, A. (2022, Januar 9). *På «klesindustriens kirkegård» i Chiles ørken*. Hentet fra NRK:  
[https://www.nrk.no/urix/pa-\\_klesindustriens-kirkegard\\_-i-chiles-orken-1.15802311](https://www.nrk.no/urix/pa-_klesindustriens-kirkegard_-i-chiles-orken-1.15802311)
- Stokke, E. (2022, Februar 16). *MVA og moms: Terminer, satser og regler (2022)*. Hentet fra Fiken.no: <https://blogg.fiken.no/merverdiavgift-mva-forklart/>
- Stoknes, P. E. (2020). *Grønn vekst - En sunn økonomi for det 21. århundre*. Oslo: Gyndendal.
- Strand, P. (2015, Januar 08). *Vi kjøper mer av det meste*. Hentet fra <https://www.ssb.no>:  
[https://www.ssb.no/inntekt-og-forbruk/artikler-og-publikasjoner/\\_attachment/210383?\\_ts=14aca03c788](https://www.ssb.no/inntekt-og-forbruk/artikler-og-publikasjoner/_attachment/210383?_ts=14aca03c788)
- Taisch, M., & Garetti, M. (2012). Sustainable manufacturing: trends and research challenges. *Production planning & control*, ss. 83-104.
- Tjora, A. (2020). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis, 3. utgave*. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- United Nations Publication. (1972, Juni 5-16). *Report of the united nations conference on the human environment*. Hentet fra United Nations: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/NL7/300/05/IMG/NL730005.pdf?OpenElement>
- Vatn, A. (2021). *Bærekraftig Økonomi*. 5068: Fagforlaget.
- Virke & LO. (2020). *Veikart for grønn handel 2050*. Hentet fra Regjeringen:  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/ab557e6446d84b1c9c348c9912b47535/veikart-for-gronn-handel-2050.pdf>

Watson, D., Trzepacz, S., Rubach, S., & Johnsen, F. (2019). *Kartlegging av brukte tekstiler og tekstilavfall i Norge*. Hentet fra Norsus: <https://norsus.no/publikasjon/kartlegging-av-brukte-tekstiler-og-tekstilavfall-i-norge/>

Webster, K. (2017). *Circular Economy A Wealth of Flows - 2nd Edition*. Ellen MacArthur Foundation Publishing. Hentet fra A wealth of flows. 2. utgave.

Ødegaard, M. (2018, Oktober 18). *Vil gjøre det billigere å reparere*. Hentet fra Naturvernforbundet: [https://naturvernforbundet.no/miljoennlig\\_hverdag/vil-gjore-det-billigere-a-reparere-article38508-159.html](https://naturvernforbundet.no/miljoennlig_hverdag/vil-gjore-det-billigere-a-reparere-article38508-159.html)

Ørstavik, F. (2022, Februar 7). *Innovasjon*. Hentet fra Store Norske Leksikon: <https://snl.no/innovasjon>

Zakariassen, E. (2020, 06 06). *Er grønn vekst mulig?* Hentet fra Nasjonal Digital Læringsarena: <https://ndla.no/nb/subject:1:470720f9-6b03-40cb-ab58-e3e130803578/topic:1:05a63c45-98de-41f5-a3fd-cf84016e3c82/topic:1:e5bf212c-a016-49d9-9c4b-7773a596fdc3/resource:5b368b3b-62f4-4b81-81d6-28f259f50e67>

Zimmer, F. (2017). *Lærebok i skatterett*. Universitetsforlaget.

## Vedlegg 1: Informasjons- og samtykkekrav

Vil du delta i forskningsprosjektet:

*Incentiverer dagens skatte- og avgiftssystem til sirkulær økonomi?*

Dette er en henvendelse til deg for å avklare om du ønsker å bistå oss med å besvare vårt forskningsprosjekt i forbindelse med en avhandling for masterstudiet Regnskap og Revisjon ved Oslo Met.

### Formål

Dagens regelverk innen skatt og mva. fremstår som utdatert i en tid med mye fokus på miljø, bærekraft og sirkulær økonomi. Vi mener at myndighetene bør se nærmere på regelverket rundt håndtering av ukurante varer og merverdiavgift i forbindelse med represjon/gjenbruk/leie av varer. Formålet med prosjektet er å undersøke hvilke regulatoriske endringer som bør gjøre i skatteloven §14-5 og merverdiavgiftsloven for å fremme sirkulær økonomi. Vi skal svare på følgende spørsmål:

1. Hvilke regulatoriske endringer bør endres i skattelovens §14-5 og §9-2 for å fremme sirkulær økonomi?
2. Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres for å fremme kjøp av gjenbrukte varer?
3. Hvilke regulatoriske endringer må til for å gjøre det enklere å reparere brukte varer?
4. Hvilke regulatoriske endringer bør gjøres for å fremme leie av varer/tjenester, fremfor å kjøpe?

### Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du velger å delta i prosjektet, innebærer det at vi gjennomfører et semistrukturert intervju. Det vil ta deg inntil 1 time. Med deres samtykke ønsker vi å ta opp intervjuet for så å transkribere de for å enklere kunne behandle informasjonen i ettertid. Informasjonen vil bli lagret på en sikker server og vil ikke bli delt med personer som ikke er involvert i forskningsprosjektet. Når transkriberingen er ferdig, vil opptakene bli slettet.



Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykke tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle opplysninger om deg vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg. Dataene som samles inn til oppgaven vil bli slettet når oppgaven er levert og avsluttet 31.05.2022.

Dersom det er opplysninger som kan knyttes personlig til deg, har du rett til å:

- Få innsyn i dine personlige opplysninger
- Slette dine personlige opplysninger
- Rette på dine personlige opplysninger

## **Kontakt**

Dersom det er andre spørsmål knyttet til studien kan du kontakte:

Vibeke Engeskaug                      Mail: [vibeke.engeskaug@hotmail.com](mailto:vibeke.engeskaug@hotmail.com)

Hanane Naoum                         Mail: [hanane.naoum@gmail.com](mailto:hanane.naoum@gmail.com)

## Vedlegg: 2: Intervjuguide

<b>Del 1: Innledning</b>		10 min
<b>“Rammesetting”</b> <i>Etablere en relasjon</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Takk for at du kunne stille opp på dette.</li><li>- Kort beskrivelse av tema, problemstilling og formål.</li><li>- Forklaring hva intervjuet skal brukes til</li><li>- Vi ønsker din mening, så det er ingen “gale svar”. Ta deg tid til å tenke deg om, og be oss utdype spørsmålet dersom du er usikker på hva vi mener.</li><li>- Forklaring hva intervjuet skal brukes til</li><li>- Avklar spørsmål rundt anonymitet og taushetsplikt</li><li>- Informer om lydopptak hvis aktuelt, sørg for samtykke til lydopptak</li><li>- Er noe uklart? Har du noen spørsmål?</li></ul>	
<b>Innledende spørsmål</b> <i>Om personen/stilling</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Kan du fortelle kort hva din stilling innebærer?</li><li>- Hvor lenge har du vært i stillingen din?</li></ul>	
<b>Overgangsspørsmål</b> <i>Rette samtalen mot sirkulær økonomi og bærekraft.</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Hvordan er deres holdninger til Bærekraft og sirkulær økonomi?</li><li>- Hvilke utfordringer mener du bransjen står overfor mtp. avfall?</li><li>- Hva gjør dere med tekstiler/varer som dere ikke får solgt eller blir ødelagt? Hvorfor kaster virksomheten produktene?</li></ul>	

**Del 2: Offentlige reguleringer og tiltak**

20 min

<b>Skatt</b> <i>Skattefradrag på ukurante varer.</i>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Hva tenker du om dagens offentlige reguleringer og tiltak for å sikre forsvarlig behandling av avfall?</li><li>2. Til tross for at en del av materialene gjenvinnes, kastes likevel en høy andel. Hvilke tiltak kan igangsettes for å øke gjenvinning av disse produktene?</li><li>3. Skattelovens adgang til skattemessig fradrag for ukurans, det vil si varer som man ikke har fått solgt, gir varehandelen insentiver til å destruere usolgte varer fremfor å gi de bort eller på andre måter sørge for at de kommer til nytte.<ol style="list-style-type: none"><li>a. Hva tenker du om å innføre en spesialregel hvor bedriften må realisere eller omdisponere eierrettigheten for å få skattefradrag. Det vil si at dersom dere (bedriften) sitter med varer på lager dere ikke får solgt, oppnår dere heller ikke fradrag for tapet før eierrettigheten er overført til noen andre.</li></ol></li></ol>
<b>Mva på gjenbruk</b> <i>Fritak på mva på gjenbruk av varer</i>	<p>I dag er den generelle avgiftsbelastningen på reparasjonstjenester, leie samt gjenbruk av varer med merverdiavgift (moms) på 25%.</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Hva tror du virkningen vil være i Norge av å innføre momsfratak salg av brukte varer? (typisk fra bruktbutikker til privatpersoner)</li><li>2. Hvilke utfordringer følger med innføringen av momsfratak på salg av brukte varer?</li></ol> <p>På en skala fra 1-5, hvor viktig mener du innføring av fritak for mva. for salg av brukte varer er?</p>
<b>Mva reparasjoner</b> <i>Fritak på mva på reparasjoner</i>	<p>Forbrukerrådet utførte en spørreundersøkelse hvor hele 86% hevder moms på reparasjonstjenester bør være lavere eller fjernes helt (0%)</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Hva tror du virkningen vil være i Norge av å innføre momsfratak på reparasjoner?</li><li>2. Hvilke utfordringer følger med innføringen av momsfratak for bedriftene?</li></ol> <p>På en skala fra 1-5, hvor viktig mener du innføring av fritak for mva. på reparasjoner er?</p>

<b>Mva leie/lease</b> <i>Fritak på mva på leie</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Hva tror du virkningen vil være i Norge av å innføre momsfristak på leie?</li> <li>2. Tror du flere vil benytte seg av å leie produkter og tjenester (som for eksempel skiutstyr, barnevogn, bil og klær) dersom momsfristak på leie/lease blir innført?</li> <li>3. Hvilke utfordringer følger med innføringen av momsfristak?</li> </ol> <p>På en skala fra 1-5, hvor viktig mener du innføring av fritak for mva på leie er?</p>
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Hvilke tiltak mener du må til for å fremme bærekraftig produksjon og sirkulær økonomi? Har du noen andre konkrete tiltak som ikke er nevnt?</li> <li>2. Hva tenker du om at samfunnshensyn som helse og miljø blir mer relevante ved utforming av avgiftsreglene?</li> </ol>

<b>Del 3: Avslutning</b> <span style="float: right;">3 min</span>	
<b>Avrundning</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Er det noe du vil tilføye som ikke har kommet frem?</li> <li>• Er det noen andre du tror kunne vært gode å snakke med i dette tema?</li> <li>• Kan vi ta kontakt med deg på mail dersom vi enten skulle trenge en utdyping eller forklaring på noe?</li> </ul>

## Vedlegg 3: NSD-godkjenning

Referansenummer

284921

Prosjekttittel

Hvilke regulatoriske endringer i skatteloven og mva-loven bør endres for å fremme sirkulær økonomi

Behandlingsansvarlig institusjon

OsloMet – storbyuniversitetet / Fakultet for samfunnsvitenskap / Handelshøyskolen

Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)

Erik Friis Fæhn, Erik-Friis.Fehn@oslomet.no, tlf: 92824443

Type prosjekt

Studentprosjekt, masterstudium

Kontaktinformasjon,

Vibeke Engeskaug, vibeke.engeskaug@hotmail.com, tlf: 99498979

Prosjektperiode

03.01.2022 - 30.05.2022

Vurdering (1)

25.02.2022 - Vurdert

Det er vår vurdering at behandlingen av personopplysninger i prosjektet vil være i samsvar med personvernlovgivningen så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet med vedlegg, og eventuelt i meldingsdialogen mellom innmelder og Personverntjenester. Behandlingen kan starte.

## DEL PROSJEKTET MED PROSJEKTANSVARLIG

For studenter er det obligatorisk å dele prosjektet med prosjektansvarlig (veileder). Del ved å trykke på knappen «Del prosjekt» i menylinjen øverst i meldeskjemaet. Prosjektansvarlig bes akseptere invitasjonen innen en uke. Om invitasjonen utløper, må han/hun inviteres på nytt.

## TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige kategorier av personopplysninger frem til den datoen som er oppgitt i meldeskjemaet.

## LOVLIG GRUNNLAG

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte til behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake. Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

## PERSONVERNPRINSIPPER

Personverntjenester vurderer at den planlagte behandlingen av personopplysninger vil følge prinsippene i personvernforordningen om:

- lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at de registrerte får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen
- formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke behandles til nye, uforenlige formål
- dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet
- lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lengre enn nødvendig for å oppfylle formålet

## DE REGISTRERTES RETTIGHETER

Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18), og dataportabilitet (art. 20). Personverntjenester vurderer at informasjonen om behandlingen som de registrerte vil motta oppfyller lovens krav til form og innhold, jf. art. 12.1 og art. 13. Vi minner om at hvis en

registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

#### FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

Personverntjenester legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene i personvernforordningen om riktighet (art. 5.1 d), integritet og konfidensialitet (art. 5.1. f) og sikkerhet (art. 32). Ved bruk av databehandler (spørreskjemaleverandør, skylagring eller videosamtale) må behandlingen oppfylle kravene til bruk av databehandler, jf. art 28 og 29. Bruk leverandører som din institusjon har avtale med. For å forsikre dere om at kravene oppfylles, må dere følge interne retningslinjer og/eller rådføre dere med behandlingsansvarlig institusjon.

#### MELD VESENTLIGE ENDRINGER

Dersom det skjer vesentlige endringer i behandlingen av personopplysninger, kan det være nødvendig å melde dette til oss ved å oppdatere meldeskjemaet. Før du melder inn en endring, oppfordrer vi deg til å lese om hvilke type endringer det er nødvendig å melde:

<https://www.nsd.no/personverntjenester/fylle-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/melde-enderinger-i-meldeskjema>

Du må vente på svar fra oss før endringen gjennomføres.

#### OPPFØLGING AV PROSJEKTET

Personverntjenester vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet.

Lykke til med prosjektet!

## Vedlegg 4: Begrepsavklaring

<i>Begrep</i>	<i>Forklaring</i>
<b>Sekundærmarked</b>	varer som blir solgt til et annenhåndsmarked.
<b>«Fast Fashion»</b>	konstante klesnyheter, mye lav kvalitet på stoff, ofte lave priser og en svært rask omsetningshastighet.
<b>Gjenbruk</b>	er utnyttelse slik at materialet beholdes i dets opprinnelige form.
<b>Ombruk</b>	nyttiggjørelse av materialer og andre restprodukter ved ombruk eller materialgjenvinning.
<b>Dobbelbeskatning</b>	beskatning av samme produkt/vare to ganger (dobbel).
<b>Bedriftens</b>	et mål på en bedrifts driftsinntekter sett i forhold til gjennomsnittlig
<b>Omløpshastighet</b>	total kapital.
<b>Likviditet</b>	betyr betalingsevne og er et økonomisk uttrykk for evnen til å kunne betale løpende utgifter.
<b>Varer</b>	er et ord for alt som kan omsettes, det vil si kjøpes og selges, i handelen.
<b>Start-up</b>	oppstart av et nytt selskap og forretningside utført av en eller flere gründere.