



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Thesis Master of Science

Merverdiavgift: Problemstillinger og tilpasningsmuligheter for hotell og utleie gjennom Airbnb

Navn: Cecilia Diaz Hauge,
Rebecca Pedersen

Start: 02.03.2017 09.00

Finish: 01.09.2017 12.00

**Cecilia Diaz Hauge
Rebecca Pedersen**

**Master of Science in Business, major in Business Law,
Tax and Accounting**

Innleveringsdato: 15.08.2017

Veileder: Anders Mikelsen

"This thesis is a part of the MSc programme at BI Norwegian Business School. The school takes no responsibility for the methods used, results found and conclusions drawn."

Forord

Masteroppgaven representerer siste del av masterstudiet i Master of Science in Business, med spesialisering i forretningsjus, skatt og regnskap. Temaet for oppgaven er inspirert av forelesninger i kurset ”GRA 6215 – Skatterett – Selskapsbeskatning og avgiftsrett”. Forelesningene som omhandlet avgiftsrett fattet vår interesse, og vi ønsket derfor å fordype oss i et tema som omhandlet merverdiavgift.

I samarbeid med vår veileder, Anders Mikelsen, kom vi frem til tema for oppgaven. Hotellbransjens mangesidige virksomhet gjorde oss interessert i bransjens kompleksitet, og da spesielt de ulike avgiftsspørsmålene som oppstår. Videre ønsket vi å gjøre oppgaven aktuell, ved å linke den tradisjonelle hotellbransjen opp mot de aktuelle utfordringene knyttet til delingsøkonomien. Vi valgte derfor å fokusere siste del av oppgaven opp mot utleie gjennom Airbnb.

Vi ønsker å takke vår veileder Anders Mikelsen for konstruktiv veiledning og gode tilbakemeldinger underveis i arbeidet med oppgaven.

Oslo, august, 2017

Cecilia Diaz Hauge

Rebecca Pedersen

Sammendrag

Oppgavens mål er å tydeliggjøre avgiftsreglementet knyttet til hotellbransjen. Videre ønsker vi å komme med konstruktive diskusjoner og forslag rundt en mulig avgiftsinnføring på utleie gjennom delingsøkonomitjenesten Airbnb.

Oppgavens innledende kapitler presenterer tema i korte trekk, gir en kortfattet innføring i juridisk metode, samt legger frem oppgavens struktur. Hoveddelen er tredelt, og omfatter kapittel 3, 4 og 5.

Først presenteres hotellbransjens utfordringer knyttet til dens mangesidige virksomhet. En del av problemstillingene falt bort ved lovendringen i 2006. Lovendringen innførte merverdiavgift på hotellvirksomhet og lignede virksomheter. Som en konsekvens av at utleie av rom i hotellvirksomhet nå var en del av avgiftsområdet, ble fordeling av inngående merverdiavgift forenklet. Bransjen har fremdeles utfordringer knyttet til ytelser som er fritatt eller unntatt fra merverdiavgift, som for eksempel tilgang til svømmebasseng og trimrom. Utfordringene blir diskutert og det blir fremlagt forslag til ytterligere forenklinger av regelverket.

Det blir videre presentert ulike, mer særegne, hotelløsninger. Diskusjonen i denne delen omfatter i stor grad hva som kreves for å kunne defineres som enten hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, og dermed falle inn under merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd bokstav a. Myndighetene har gitt ut flere uttalelser på området, men det er likevel gråsoner som bør diskuteres ytterligere. P-hotell er et godt eksempel, hvor det tilbys minimalt med serviceytelser, men som i følge myndighetene omfattes av paragrafen. Denne diskusjonen er tett linket opp mot fremleggelsen av utfordringene presentert i siste del, som omhandler utleie gjennom Airbnb.

Økt aktivitet i delingsøkonomien har ikke ført til at avgiftssystemet har klart å tilpasse seg fullt ut. Den nye forretningsmodellen har ført med seg nye tjenester som i noen tilfeller konkurrerer direkte med tradisjonelle bransjer, men likevel ikke omfattes av samme lovverk. Basert på vår Airbnb analyse ser vi tydelig at det finnes gråsoner som både kan virke forvirrende, samtidig som de skaper konkurransevridning i disfavør hotellnæringen. Aktuelle problemstillinger og

scenarier blir lagt frem og diskutert. Videre fremlegges det forslag til hvordan myndigheten kan inkludere Airbnb i avgiftsreglementet.

Avslutningsvis presenterer vi oppgavens konklusjon. Oppgavens funn og mest sentrale problemstillinger blir lagt frem. Mest sentralt er hotellbransjens utfordringer rundt tilbud av tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet, definisjonsbegrepet knyttet til særegne hotelløsninger, samt en potensiell heving av beløpsgrensen for registrering i merverdiavgiftsregisteret og mulig innføring av turistskatt.

Innholdsfortegnelse

Forord	2
Sammendrag	3
Innholdsfortegnelse	5
1. Innledning	7
1.1 Bakgrunn for tema og problemstilling	7
1.2 Konkretisering av problemstilling	8
1.3 Oppgavens avgrensninger	8
2. Metode	9
2.1 Juridiske metode	9
2.1.1 Merverdiavgiftsloven	9
2.1.2 Merverdiavgiftsforskriften	9
2.1.3 Forarbeid	9
2.1.4 Rettspraksis.....	10
2.1.5 Forvaltningspraksis	10
2.3 Oppgavens struktur	11
3. Utfordringer knyttet til hotellbransjen	12
3.1 Innledning	12
3.2 Hovedytelseslæren og sammensatte ytelser	12
3.3 Porthuset-dommen	13
3.4 Lovendringen i 2006	15
3.5 Ulike typer omsetning	15
3.5.1 Betal-TV og minibar.....	15
3.5.2 Serveringstjenester.....	16
3.5.3 Utleie av andre lokaler.....	20
3.5.4 Trimrom og svømmebasseng	21
3.5.5 Øvrige ytelser.....	23
3.6 Kapittelkonklusjon	24
4. Utfordringer knyttet til bestemte hotelløsninger	25
4.1 Innledning	25
4.2 P-Hotell	25
4.3 Leilighetshotell	26
4.4 Spa-hotell	28
4.5 Pensjonat og motell	28
4.6 Høyfjellshotell	29
4.7 Kapittelkonklusjon	30
5. Problemstillinger knyttet til Airbnb	31
5.1 Innledning	31
5.2 Forretningsmodellen	33
5.2.1 Airbnb i Norge	33
5.3 Beskatning av aktører knyttet til Airbnb	34
5.3.1 Gjeldende rett.....	34
5.3.2 Fjernleverbare tjenester	35
5.3.3 Avgiftsplikt for selskapet Airbnb	36
5.3.4 Avgiftsplikt for den enkelte utleier	36
5.3.5 Underleverandør.....	37
5.4 Utøves det næring?	39

5.4.1 Gjeldende rett.....	39
5.4.2 Næringsvirksomhet etter skatteloven.....	40
5.4.3 Næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven	40
5.4.4 Konklusjon	42
5.5 Avgjørende momenter rundt avgiftsplikt.....	42
5.5.1 Innledning	42
5.5.2 Konkurransen	43
5.5.3 Lengden på leieforholdet.....	44
5.5.4 Tilbudte tjenester	45
5.5.5 Markedsføring.....	45
5.6 Ulike scenarier	46
5.6.1 Kontinuerlig utleie (korttids- og langtidsleie) av 6 boliger – et reelt scenario (sekundærbolig)	46
5.6.2 Kontinuerlig korttidsutleie av to leiligheter, et reelt scenario (sekundærbolig)	48
5.6.3 Privatperson som kontinuerlig leier ut 1 bolig (sekundærbolig).....	51
5.6.4 Privatperson som leier ut sin bolig i fellesferien (primærbolig)	54
5.6.5 Privatperson som leier ut et rom i sin bolig (primærbolig).....	55
5.7 Retten til fradrag for inngående merverdiavgift.....	56
5.7.1 Gjeldene rett.....	56
5.7.2 Uønskede fordeler gjennom fradragsretten for utleier.....	57
5.7.3 Turistskatt.....	57
5.8 Kapittelkonklusjon	58
6. Konklusjon	59
7. Referanseliste	63

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for tema og problemstilling

I Norge er merverdiavgift av svært stor økonomisk betydning både for stat, næringsdrivende og privatpersoner. For 2017 viser statsbudsjettet anslåtte inntekter fra merverdiavgift på 270 milliarder norske kroner, noe som utgjør rundt 23 pst. av totale budsjetterte inntekter (Prop. 1 LS (2016-2017) Skatter, avgifter og toll 2017, s. 24). I Norge opereres det i dag med ulike merverdiavgiftssatser, som vi vil referere til som *alminnelig- redusert- og lav sats*. *Alminnelig sats* er for 2017 på 25 pst., *reduisert-* og *lav sats* på henholdsvis 15 pst. og 10 pst.

Tjenester som gjelder utleie av *rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, fast eiendom til camping samt hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom* var frem til 1. september 2006 fritatt for merverdiavgift. Endringen ble innført hovedsakelig for å forenkle regelverket både for de næringsdrivende og avgiftsmyndighetene, som en indirekte konsekvens av de ulike næringeres mangesidige virksomhet (Ot.prp.nr 77 (2005-2006), s. 32). Tatt i betraktning endringen i 2006 finnes det fremdeles utfordringer og problemstillinger knyttet til merverdiavgift på rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet. Loven omfatter mer enn bare tradisjonell hotellvirksomhet, og ulike scenarioer oppstår ved ulike typer hotelløsninger, som for eksempel leilighetshotell. Vi har derfor valgt å se nærmere på ulike problemstillinger som kan oppstå når et hotell tilbyr tjenester som er avgiftspliktig med annen sats, fritatt eller unntatt, samt gråsoner som oppstår ved tilbud av ulike, mer særegne, hotelløsninger.

Delingsøkonomitjenesten Airbnb har i Norge, som i store deler av verden, for alvor gjort sitt inntog. Avgrensingsproblemer oppstår ved at det ikke er merverdiavgift på utleie av fast eiendom, mens utleie av rom i hotell, ferieleiligheter og fritidseiendom i utgangspunktet er avgiftspliktig (NOU 2017: 4, s. 139). Hvorvidt Airbnb ansees som ferieleilighet eller lignende virksomhet som hotellvirksomhet, er i direkte konkurranse med hotell og/eller kan ansees som næringsvirksomhet, er spørsmål vi ønsker å skape klarhet rundt. Vi ønsker å bidra til å lettere kunne kartlegge hvorvidt, eventuelt i hvilke tilfeller, utleie gjennom Airbnb skal være avgiftspliktig eller ikke.

1.2 Konkretisering av problemstilling

Problemstilling: *Hvordan tolke regelverket rundt merverdiavgift på hotellvirksomhet og lignende virksomheter?*

Vi vil konkretisere og nyansere hovedproblemstillingen ved hjelp av følgende tre delproblemstillinger:

Delproblemstilling 1: *Hvordan fungerer regelverket med hensyn til merverdiavgift på tradisjonelle hotell?*

Delproblemstilling 2: *Hvordan praktiseres og tilpasses regelverket ved ulike, mer særegne, hotelløsninger?*

Delproblemstilling 3: *Bør det i henhold til dagens regelverk innføres avgift på utleie gjennom Airbnb?*

1.3 Oppgavens avgrensninger

Rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet er merverdiavgiftspliktig med redusert sats jfr. merverdiavgiftsloven § 5-5 første ledd bokstav a. Vi har valgt å avgrense kapittel 3 og 4 i vår oppgave til å i hovedsak dreie seg om bokstav a i gjeldende paragraf. Bokstav c i gjeldende paragraf, som omfatter hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom, vil være aktuell i kapittel 5, men kun for å avklare problemstillinger knyttet til avgiftsproblematikken rundt Airbnb.

Videre begrenses oppgaven til å kun omhandle Airbnb, og vi vil derfor ikke drøfte avgiftsspørsmålet opp mot andre delingsøkonomiske tjenester. Scenarioene vi omtaler vil kunne bli påvirket av annet enn avgiftsmessige forhold, men regnskapsmessige og skattemessige forhold er ikke hensynstatt i oppgaven.

Vi vil kun i korte trekk presentere juridisk metode, samt generelle regler og prinsipper innenfor merverdiavgiftsloven. Oppgaven fokuserer derfor ikke på å forklare fakta og forutsetninger som det finnes rimelig å anta at potensielle lesere har tilegnet kunnskap eller kjennskap til.

2. Metode

2.1 Juridiske metode

Juridisk metode, også kalt rettskildelære, omhandler hvordan man skal finne frem til innholdet i en rettsregel. Metoden har vokst frem gjennom rettstradisjoner og er utviklet gjennom flere års domstolpraksis. Vi vil benytte oss av tradisjonell juridisk metode. Det er likevel enkelte særlige metodiske utfordringer på avgiftsrettens område knyttet til avgiftsmyndighetenes praksis og uttalelser.

2.1.1 Merverdiavgiftsloven

Vi tar utgangspunkt i gjeldende merverdiavgiftslovgivning (LOV-2017-06-21-84), men vil samtidig fokusere på innføringen av merverdiavgift på hotellvirksomhet i 2006, samt potensielle fremtidige avgiftsregler i henhold til Airbnb. Stortingets årlige avgiftsvedtak, med tilhørende avgiftssatser, er lagt til grunn i vår gjennomgang.

2.1.2 Merverdiavgiftsforskriften

Med hjemmel i merverdiavgiftsforskriftens § 1-1 inneholder merverdiavgiftsforskriften bestemmelser til utfylling og gjennomføring av merverdiavgiftsloven. Gjeldende forskrift er fastsatt av Skattedirektoratet 15. desember 2009 (nr. 1540), og er i oppgaven henvist til der hvor det er funnet hensiktsmessig.

2.1.3 Forarbeid

Lovforarbeider blir utarbeidet som en del av forberedelsene til et lovvedtak, og består som oftest av en samling av ulike materialer. I og med at vi i vår gjennomgang presenterer og tolker gjeldende bestemmelser og pågående arbeid, vil vi henwise og referere til både NOU-er (Norges Offentlige Utredninger), stortingsproposisjoner, innstillinger fra fagkomiteer og høringsuttalelser.

Vi har først og fremst arbeidet med Stortingets proposisjon om ”endringer i skatte- og avgiftslovgivinga” (Ot.prp.nr 77 2005-2006), med hovedfokus på bakgrunnen og begrunnelsen for innføringen av merverdiavgift på utleie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet. Videre har vi også jobbet spesielt med

innstillingen utarbeidet av delingsøkonomiutvalget på vegne av Finansdepartementet (NOU 2017: 4). Utvalget hadde som mandat å kartlegge muligheter og utfordringer knyttet til delingsøkonomi, samt å klargjøre hvordan denne type tjenester kan bidra til effektivisert ressursbruk. I vår gjennomgang fokuserer vi på utvalgets fremleggelse av avgiftsproblematikken tilknyttet delingsøkonomitjenesten Airbnb.

2.1.4 Rettspraksis

Det finnes flere aktuelle dommer som omhandler fordeling av inngående merverdiavgift på sammensatte tjenester. Vi henviser til tidligere rettsavgjørelser der hvor det faller seg naturlig, spesielt i drøftelsene angående merverdiavgiftslovens § 5-5. Dommer som kan bidra til å oppklare spørsmål som omhandler hotelltjenester som både faller innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet vil derfor være relevante i vår gjennomgang. Hva gjelder delingsøkonomitjenesten Airbnb foreligger det foreløpig ingen rettspraksis, da dette er et relativt nytt avgiftsspørsmål.

2.1.5 Forvaltningspraksis

Skattedirektoratets rettsavdeling har arbeidsoppgaver som innebærer å utvikle, fortolke og administrere lovgivningen på en rekke områder, inkludert merverdiavgift (Skatteetaten, 2017). Dette fører til at når det gjelder spørsmål som faller innenfor skattedirektoratets ansvarsområde vil forvaltningspraksis ofte foreligge på et noe annet vis enn øvrige rettsspørsmål. Avgiftsmyndighetene bidrar til å klargjøre hvordan ulike spørsmål innenfor avgiftsretten blir behandlet. Skattedirektoratet ønsker med sine publiserte retningslinjer å bidra til å minimere misforståelser og uenigheter som kan oppstå ved tolkning av regelverket. Dersom avgiftspraksis er fast og langvarig, velger domstolene ofte å tillegge uttalelser fra skattedirektoratets spesialister noe vekt i en potensiell retts sak. Basert på de overnevnte faktorer vil våre drøftelser legge vekt på skattedirektoratets betydelig rolle som første instans til å gi en nødvendig godkjenning.

Finansdepartementet utgir fortolkningsuttalelser til Skattedirektoratet for å bidra til å klargjøre og kartlegge ulike henvendelser fra aktørene. Uttalelsene vil kunne være av betydning for Skatteetatens behandling av saker, og aktuelle uttalelser vil

derfor bli henvisning til i vår gjennomgang. Videre utarbeider Skattedirektoratet bindende forhåndsuttalelser på forespørsel fra aktører, så vel som fellesskriv til skattekontorene. Begge disse er med på å forenkle og klargjøre avgiftsspørsmål, og vil derfor være henvisning til der hvor det er ansett som nødvendig i vår gjennomgang.

Skattedirektoratet utgir hvert år Merverdiavgifsthåndboken. Boken, som er en omtale av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven, legger spesielt vekt på avgiftsmyndighetenes praksis, med den hensikt å oppnå en riktig og samstemt praksis i avgiftsforvaltningen (Skattedirektoratet, 2016).

Merverdiavgifsthåndboken kan sies å være en samling av gjeldende rett, slik Skattedirektoratet ser det. Tolkningene i boken belyses av ulike uttalelser, avgjørelser og rettspraksis, og er i stor grad blitt behandlet som et oppslagsverk og en sekundær kilde i vår gjennomgang. Boken har vært en viktig del av vårt arbeid for å skape en oversikt over praksisen rundt ulike avgiftsspørsmål.

2.3 Oppgavens struktur

Oppgaven er inndelt i seks kapitler, fordelt på to innledende kapitler, tre hovedkapitler og ett avsluttende kapittel.

I kapittel 3 presenteres generelle utfordringer knyttet til merverdiavgift i hotellbransjen, med fokus på ulike typer omsetning og eventuelle tilpasningsmuligheter. Vi tar for oss de vanligste tjenestene hotell tilbyr, og ser på potensielle utfordringer knyttet til disse tjenestene. I kapittel 4 presenteres utfordringer knyttet til bestemte, mer særegne, hotelløsninger, med tilhørende konklusjon på aktuelle utfordringer.

Kapittel 5 gir en innføring i og legger frem en drøftelse rundt potensiell merverdiavgift på Airbnb. Airbnb sammenlignes først med øvrig hotellvirksomhet, før ulike scenarioer blir presentert med påfølgende forslag til løsning og konklusjon.

I kapittel 6 diskuteres sentrale funn og det blir fremlagt konklusjoner på problemstillinger og tilpasningsmuligheter funnet i oppgaven.

3. utfordringer knyttet til hotellbransjen

3.1 Innledning

Merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd bokstav a, sier at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av tjenester som gjelder utleie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet. Videre hevdes det i gjeldende paragraf, tredje ledd, at den reduserte satsen også skal omfatte varer og tjenester som ikke er omfattet av merverdiavgiftsloven, dersom det utgjør et naturlig ledd i utleie og ikke kreves særskilt betaling for. I Norge tilbyr de fleste hotell forskjellige varer og tjenester, og spørsmålet om hva som ansees som et naturlig ledd til romutleien blir derfor sentralt. Tjenestene og varene er ofte lovpålagt ulike merverdiavgiftssatser, fritatt eller unntatt. I visse tilfeller krever ytelsene en særskilt betaling fra gjesten. Dette fører til utfordringer knyttet til fordelingen av inngående og utgående merverdiavgift.

3.2 Hovedytelseslæren og sammensatte ytelser

Avgiftsmyndighetene har gjennom forvaltningspraksis utviklet en ulovfestet lære betegnet som hovedytelseslæren. Læren går i korte trekk ut på at avgiftssatsene og avgiftsbehandlingen skal følge hovedytelsen i transaksjonen. I utgangspunktet skal hver leveranse ansees som uavhengig og selvstendig, men dersom en leveranse økonomisk sett fremstår som en ytelse skal den ikke kunstig splittes opp (Grønlie & Eriksen, 2012). Dersom det leveres to eller flere ytelser med ulik avgiftsstatus hvor det foreligger en sammenheng mellom ytelsene, omtales dette som sammensatte ytelser. Dette gjelder enten det er tale om unntatte og ikke unntatte ytelser, ytelser med ulik avgiftssats, eller dersom noe faller innenfor og noe utenfor fritaket for merverdiavgift. I Merverdiavgiftshåndboken (2017, s. 438-440) nevner Skattedirektoratet tre mulige utfall for behandling av slike ytelser, og presiserer at det etter deres erfaring stort sett er forholdet mellom unntatte og ikke unntatte ytelser som har vært diskutert i praksis, og vektlegger derfor i størst grad denne problemstillingen. De tre mulige utfallene er; 1) å se bort i fra den unntatte del og beregne merverdiavgift av hele vederlaget, 2) å foreta en oppsplitting av vederlaget, slik at bare den avgiftspliktige delen blir avgiftsberegnet, eller 3) begge elementer ansees unntatt, og det beregnes ikke avgift på noe av vederlaget. I en veiledning utarbeidet av en arbeidsgruppe opprettet av Kunnskapsdepartementet blir det presisert at det må tas stilling til om de aktuelle

ytelsene rent økonomisk fremstår som ulike elementer i en helhetlig tjeneste, eller om de fremstår som to separate ytelser som må behandles hver for seg (Kunnskapsdepartementet, 2014).

Med bakgrunn i overnevnte presentasjon kan man si at utleie av rom til overnatting er hovedytelsen til et hotell. Som nevnt innledningsvis skal ytelser som betraktes som et naturlig ledd til overnattingstjenesten behandles under de samme avgiftsreglene. Rengjøring av rom, håndklær og sengetøy er typiske tilleggssytelser som utgjør et virkemiddel for at hovedytelsen, her romutleien, skal kunne nytes bedre. Disse betraktes som sammensatte ytelser og de nevnte tilleggssytelsene ansees derfor som et naturlig ledd til overnattingstjenesten.

Videre i dette kapittelet vil ulike varer og tjenester tilbudt av hotell bli presentert og diskutert opp mot hovedytelseslæren. Det vil bli drøftet hvorvidt de ulike omsetningene utgjør sammensatte ytelser. Basert på drøftelsen vil det bli presentert hvordan avgiftsbehandlingen bør foreligge.

3.3 Porthuset-dommen

Porthuset-dommen (Rt. 2005 s. 951) fra 2005 omhandlet gyldigheten av fylkesskattekontorets vedtak om å nekte fradrag for inngående merverdiavgift på oppføring av hotellrom til utleie med tilhørende fellesareal som trapperom, heis, korridorer mv. Porthus AS hadde et bygg under oppføring og inngikk i 2001 en kontrakt med Scandic Hotell AS om leie av bygget. Av totalt seks plan skulle plan fire, fem og seks benyttes til utleie av rom til gjester, samt fellesrom. Porthus, som var frivillig registrert etter forskrift nr. 117, (opphevet og erstattet med § 2-3) søkte derfor om refusjon på inngående avgift for den delen av bygget som var utleid og skulle benyttes av Scandic Hotell. Fylkesskattekontoret i Sør-Trøndelag konkluderte med at inngående avgift i dette tilfelle ikke var fradragsberettiget. Saken gikk dernest videre til tingretten, lagmannsretten og endte til slutt i Høyesterett, hvor Porthus AS vant frem.

Høyesteretts vurderinger baserte seg på det faktum at avgiftspliktig omsetning faktisk fant sted på hotellrommene og utgjorde en integrert del av og dannet et økonomisk fundament for hotellvirksomheten. Skattedirektoratet hevdet på

bakgrunn av dommen at den faktiske bruken var en viktig del i vurderingen om anskaffelsen utgjorde et naturlig ledd og var nært tilknyttet virksomheten (Skattedirektoratet, 2005). Porthus anslo at den avgiftspliktige omsetning på hotellrommene, i form av minibar, betal-TV, internett, henting og levering av tøy for vask og rens og levering av mat og drikke til rommet, til sammen utgjorde mellom 5 og 10 pst. av omsetningen for romutleien. Høyesterett la til grunn det faktum at hotell med samme forretningsområdet som Scandic Hotell, så å si uten unntak, tilnærmet drev samme avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til hotellrommene. Videre ble det presisert at det ikke forelå noe krav om at avgiftspliktig og avgiftsfri virksomhet måtte utgjøre integrerte deler av samme virksomhet, men at det var tilstrekkelig at oppofrelsen var relevant og med en nær tilknytning til virksomheten. Hotellnæringens utvikling ble dratt frem av Høyesterett for å underbygge at avgiftspliktig virksomhet i tilknytning til romutleie ikke lenger kunne ansees som sekundær eller sporadisk.

Skattedirektoratet hevdet i deres høring at Høyesterett tok utgangspunkt i at hotell med samme forretningsområde som Scandic ASA, drev anslagsvis samme avgiftspliktige virksomhet i befatning til hotellrommene. Dette er trolig basert på antakelser om at det er nærliggende å tro at det er en sammenheng mellom utbredt forretningspraksis og relevans- og tilknytningsvurderingen i hotellbransjen. Videre påpekte Skattedirektoratet at Høyesterett var svært uenig i avgiftsmyndighetenes vurderinger knyttet til spørsmålet om anskaffelsene var et naturlig og nært tilknyttet ledd til selskapets avgiftspliktige omsetning. Høyesterett antydte for øvrig at avgiftsmyndighetene hadde stilt for strenge krav til bruken innenfor merverdiavgiftsområdet (Skattedirektoratet, 2005).

Porthuset-dommen stiller og besvarer flere aktuelle spørsmål i henhold til fordelingen av inngående merverdiavgift i hotellbransjen. Dommen er med på å skape klarhet i tolkningen av regelverket, men belyser også definisjonsproblemer som oppstår rundt gråsonene i regelverket. Til tross for at flere av problemstillingene har blitt enklere å løse etter lovendringen i 2006, er Porthuset-dommen en viktig bakgrunn for flere av drøftelsene videre i dette kapittelet.

3.4 Lovendringen i 2006

Som nevnt innledningsvis ble omsetning og uttak av tjenester som gjelder romutleie i hotellvirksomhet merverdiavgiftspliktig fra og med 1. september 2006. Bakgrunnen for innføringen var å forenkle regelverket, både for de næringsdrivende og forvaltningen, samt å senke de administrative kostnadene som oppstår ved å drive delt virksomhet. Forenklingen dreier seg i hovedsak om å redusere vanskelighetene med å fordele inngående avgift på varer til bruk både innenfor og utenfor avgiftsområdet. Hotellvirksomhet er per dags dato (mai 2017) avgiftspliktig med lav sats på henholdsvis 10 pst. Til tross for endringen som ble innført i 2006 oppstår det ulike problemstillinger ved tilbud av tjenester som er avgiftspliktig med annen sats, fritatt eller unntatt. I utgangspunktet var tilleggstjenester tilbudt av hotell selvstendige tjenester uavhengig av om vederlaget ble oppkrevd særskilt eller inngikk i romprisen. Med tanke på hotellenes økende grad av tilbud, og gjestenes økende grad av forventning om innbakte, og dernest tilsynelatende gratis, tilleggstjenester, så departementet et behov for oppklaring. Det ble derfor, samtidig med lovendringen, i ot.prp. nr. 77 (2005-2006) gjort rede for noen av problemstillingene som knytter seg til hva som regnes som en naturlig del av overnattingstjenesten og dermed gir fradragsrett. Formålet var også her å forenkle fordelingen av inngående avgift. Dette vil bli diskutert ytterligere i delkapitlene som omhandler ulike typer omsetning.

3.5 Ulike typer omsetning

3.5.1 Betal-TV og minibar

Betal-TV er avgiftspliktig med alminnelig sats i henhold til merverdiavgiftsloven § 5-1 første ledd. Betal-TV krever uten unntak, som tjenestens navn jo tilsier, en særskilt betaling fra hotellgjesten. Gratis TV på hotellrom, med utvalgte kanaler, anses som en naturlig del av overnattingstjenesten. Det er med andre ord kun den delen som krever en særskilt betaling som er avgiftspliktig med alminnelig sats. Betal-TV ansees derfor ikke som en naturlig del av overnattingstjenesten, til tross for at omsetningen stort sett finner sted på hotellrommet, og blir av denne grunn ikke behandlet med lav sats.

Mineralvann og snacks fra minibar ansees som næringsmiddel og er derfor avgiftspliktig med redusert sats etter merverdiavgiftslovens § 5-2. Alkoholholdige

drikkevarer ansees ikke som næringsmiddel og er med dette avgiftspliktig med alminnelig sats. Salg av varer fra minibar ansees ikke som en del av en serveringstjeneste, og er dermed ikke omfattet av unntaket i § 5-2 annet punktum. Når det gjelder varer fra minibar foreligger det en særskilt betaling fra gjesten, som vil si at dette ikke er en innbakt omsetning i romprisen. Betal-TV og minibar inntektsføres i sin helhet som en egen omsetning med alminnelig og redusert sats som presiseres særskilt, og har med dette også full fradragsrett.

Sengetøy-dommen fra 2011 (LB-2010-82039, Borgarting lagmannsrett, 04.11.2011), hvor saken skulle løses slik loven lød for endringen i 2006, viser hvordan myndighetene til en viss grad lyktes med en forenkling av regelverket ved lovendringen i 2006. Dommen viser tydelige utfordringer knyttet til omsetning til dels i og utenfor avgiftsområdet, men viser samtidig hvordan utfordringene har blitt færre. Saken stilte spørsmål om betal-TV, for eksempel filmleie, eller varer fra minibar, skulle ansees som et naturlig ledd av overnattingstjenesten, da det var rimelig å anta at filmen og varene ble sett og inntatt fra hotellrommets seng. Var ikke da renhold av seng og sengetøy en indirekte konsekvens av disse tjenestene? Sengetøy-dommen tar for seg denne problemstillingen. Norlandia Holding ASA vant frem i saken etter anke. De fikk medhold i Lagmannsretten, med blant annet henvisning til Porthuset-dommen. Borgarting Lagmannsrett la vekt på at gjester normalt benytter seg av sengen under forholdene nevnt over, og at dette derfor er å anse som naturlig bruk av seng og sengetøy på hotellrom. Som nevnt, falt denne problemstillingen bort ved lovendringen i 2006, men viser likevel noen av utfordringene knyttet til omsetning til dels i og utenfor avgiftsområdet.

3.5.2 Serveringstjenester

De fleste hotell tilbyr opptil flere ulike former for serveringstjenester. Tjenestene behandles forskjellig avhengig av måltidets eller næringsmiddelets størrelse og kontekst. Definisjonen av hva som menes med serveringstjenester finner vi merverdiavgiftsforskriftens § 5-2-5. Første ledd sier at serveringstjenester defineres som *”servering av mat- eller drikkevarer dersom forholdene ligger til rette for fortæring på stedet”*.

Leie av konferanserom med ulike typer servering vil bli drøftet ytterligere i kapittel 3.5.3. Kioskvarer solgt fra resepsjon anses ikke som servering, og er dermed omfattet av merverdiavgiftslovens § 5-2 og avgiftspliktig med redusert sats.

3.5.2.1 Servering i restaurant og bar

De aller fleste hotell i Norge har restaurant, og ofte bar, i tilknytning til hotellet. Disse serveringsstedene finner vi som oftest i samme bygning eller i umiddelbar nærhet til hotellrommene. Middag og øvrig servering av drikkevarer krever som oftest en særskilt betaling fra gjesten. På denne måten opererer restaurant og bar som egne virksomheter med adskilt omsetning fra romutleien. Salg av næringsmidler i restaurant og bar er avgiftspliktig med alminnelig sats i henhold til merverdiavgiftslovens § 5-1 første ledd annet punktum.

Utfordringer knyttet til servering i hotellbransjen dreier seg i hovedsak rundt spørsmålet om fordelingen av merverdiavgift hva gjelder inkluderte måltider. Inkludert frokost er stort sett vanlig, men gjestene kan ofte oppgradere til både halv- og helpensjon på en del norske hotell. Halv-pensjon inkluderer to måltider, som oftest frokost og middag, mens hel-pensjon inkluderer tre måltider, som oftest frokost, lunsj og middag. Noen, spesielt høyfjellshotell, tilbyr også gjestene sine mulighet til å smøre med seg en matpakke.

3.5.2.2 Romservice

Romservice er en tjeneste som tilbys på utvalgte hotell i Norge. Tjenesten går ut på at gjester kan ringe å bestille mat- og drikkevarer til romdøren, mot en særskilt betaling. Varene konsumeres på hotellrommet, og spørsmålet blir derfor hvorvidt en slik tjeneste er å anse som en serveringstjeneste? Merverdiavgiftslovens § 5-2 kommer til anvendelse. I utgangspunktet omfattes næringsmidler av redusert sats, mens alkohol omfattes av alminnelig sats. Etter merverdiavgiftsforskriftens § 5-2-5 ansees mat- eller drikkevarer som servering dersom det konsumeres i øvrige lokaler i tilknytninger til restaurantvirksomheten på hotellet, for eksempel på hotellrom eller fellesrom. Det vil si at tradisjonell ”romservice” ansees som en serveringstjenester, og dermed omfattes av alminnelig sats.

3.5.2.3 Frokost

Frokost må i utgangspunktet skilles fra romutleien. Dersom det foreligger en særskilt betaling for frokost er vederlaget avgiftspliktig med alminnelig sats, og ansett som en serveringstjeneste.

Dersom frokost er inkludert i overnattingsoppholdet skal det foreligge en fordeling av vederlaget *slik at andelen med alminnelig sats dekker råvarekostnader og gir et rimelig bidrag til dekning av faste kostnader og fortjeneste*, i henhold til merverdiavgiftsforskriftens § 5-5-2. Normalt sett brukes her en såkalt frokostkalkyle. Det er viktig at kalkylen tar hensyn til råvareverdien, samt et rimelig tillegg som nevnt ovenfor. NHO Reiseliv uttrykker på sine hjemmesider at det foreligger hyppige kontroller fra skattekontorene hva gjelder frokostkalkyler (NHO Reiseliv, 2016). Hotell med inkludert frokost burde derfor utarbeide disse kalkylene så nøyaktig som mulig, med rasjonelle tall. Sett fra et økonomisk perspektiv vil det lønne seg for hotellet å ta en størst mulig del av omsetningen som vederlag for overnattingstjenesten, men det er altså her viktig med presise kalkyler. Gråsonen ligger i *et rimelig bidrag til dekning av faste kostnader og fortjeneste*. Her står vi ovenfor et definisjonsspørsmål av begrepet *rimelig bidrag*. Det er sannsynlig at skattemyndighetene her sammenligner restauranter på hotell med andre restauranter for å være sikre på at bidraget er tilstrekkelig til å dekke daglig drift samt en rimelig fortjeneste.

3.5.2.4 Inkludert halv- eller helpensjon

Når det gjelder fordelingen av vederlaget ved halv- og helpensjon oppgir merverdiavgiftsforskriftens § 5-5-1 to ulike fordelingsnøkler. Ved halvpensjon kan det totale vederlaget for hotelloppholdet og de respektive inkluderte måltidene fordeles med 30 pst. på omsetning med alminnelig sats (25 pst.) og 70 pst. på omsetning med lav sats (10 pst.). Ved helpensjon kan vederlaget fordeles med 45 pst. på omsetning med alminnelig sats og 55 pst. på omsetning med lav sats. Forutsetningen for å benytte seg av disse fordelingsnøklerne er at vilkåret som ved inkludert frokost er oppfylt. Den andelen som behandles med alminnelig sats skal dekke råvarekostnader, variable kostnader og gi et rimelig bidrag til dekning av faste kostnader og fortjeneste. Fordelingsnøklerne er konkrete og er med på å

forenkle korrekt fordeling fra hotellenes side. Utfordringen oppstår dersom forutsetningen ikke er oppfylt. Merverdiavgiftsforskriftens § 5-5-1 tredje ledd sier at dersom det ikke fordeles etter fordelingsnøkler skal det foreligge fordeling etter beregning av de faktiske kostnadene. Dette vil si at det må utvikles presise og konkrete kalkyler som for inkludert frokost. Hotell vi har vært i kontakt med om bruk av de respektive fordelingsnøklerne benytter seg av disse, og regelverket ser derfor ut til å fungere som tiltenkt.

3.5.2.5 Matpakke

Som nevnt innledningsvis tilbyr noen hotell gjestene sine tilbud om å smøre meg seg matpakke. Utfordringen her er hvorvidt matpakken skal inngå som en del av halv- eller helpensjon, frokost eller sees på som et frittstående måltid. Spørsmålet blir om matpakken tilbys som et substitutt til frokost, for gjester som ønsker å forlate hotellet tidlig om morgenen, et substitutt for lunsj, for gjester som tilbringer store deler av dagen vekk fra hotellet, eller om den tilbys som et ekstra måltid i tillegg til frokost, lunsj og middag. Merverdiavgiftsforskriftens § 5-5-1 annet ledd fjerde punktum sier at matpakke eller annen lettere servering ansees som et måltid, her som en del av halv- eller helpensjon som består av henholdsvis to eller tre måltider.

Likevel kan det stilles spørsmål om hvorvidt matpakke alltid skal ansees som et selvstendig måltid. I Matpakke-dommen (LF-2004-12358) fra 2004 kom nemlig Frostating Lagmannsrett til en motsigende konklusjon. Med bakgrunn i Jotunheimen fjellstues tilbud om at gjestene fritt kunne smøre med seg matpakke endret fylkesskattekontoret avgiftsgrunnlaget fra frokost til halvpensjon og fra halvpensjon til helpensjon. Endringsvedtaket ble opphevet da Lagmannsretten ikke fant en selvsmurt matpakke som et selvstendig måltid. Forskrift 28.

November 1977 nr.1 (nr. 74, som nå er opphevet og erstattet) ble av Lagmannsretten tolket dit hen at matpakke ble beregnet som et måltid når det erstatter et egentlig måltid. Motivasjonen for matpakken ble ikke vektlagt som avgjørende. At noen velger å smøre med seg matpakke med bakgrunn i liten appetitt eller tidsnød om morgenen ble derfor ikke ansett som relevant. Det avgjørende var at en selvsmurt matpakke kan bli ansett som en del av frokosten, og at det er tilstrekkelig med kalkyler som tar for seg øvrige beskjedne kostnader, som for eksempel matpakkepapir (Regnskap Norge, 2004).

I Merverdiavgiftshåndboken for 2017 presiserer det midlertidig at en forutsetning for å anse matpakken som en del av frokosten er at den avgiftspliktige delen (nå andelen med alminnelig sats) dekker råvarekostnader, variable kostnader og gir et bidrag til dekning av faste kostnader og fortjeneste, som ved normal frokostkalkyle, i henhold til merverdiavgiftsforskriftens § 5-5-2. Strengere dokumentasjon må kunne kreves slik at avgiftsmyndighetene kan komme frem til at matpakken gir grunnlag for en viss økning av andelen som ansees som servering under fordelingsnøkler, eksempelvis at halvpensjon endres fra 30/70 til 35/65 som en følge av matpakke-tilbudet (Skattedirektoratet, 2017b).

3.5.3 Utleie av andre lokaler

Mange hotell leier ut konferanse- og møterom. Hovedregelen for denne type utleie finner vi merverdiavgiftslovens § 5-5 annet ledd. Paragrafen sier at det skal beregnes merverdiavgift med lav sats ved utleie av lokaler til møter og konferanser fra hotell. Denne paragrafen sørger for at hele hotellet er innenfor avgiftsområdet med lav sats.

Problemstillingen oppstår når utleien av denne type lokaler inkluderer servering. For hotell som tilbyr utleie av møte- og konferanserom med servering skal det beregnes merverdiavgift med alminnelig sats på hele vederlaget, jfr. merverdiavgiftslovens § 3-11 annet ledd bokstav b. Dersom serveringen er av underordnet betydning skal det foreligge en fordeling. Vederlaget for leien skal iberegnes merverdiavgift med lav sats, mens vederlaget for den lettere serveringen skal iberegnes merverdiavgift med alminnelig sats. Det må derfor foreligge en konkret vurdering fra hotellets side om hvorvidt det foreligger utleie av lokaler med servering, uten servering eller med servering av underordnet betydning. Det kreves videre en tolkning av hva som menes med servering av underordnet betydning. I en uttalelse fra Skattedirektoratet datert 21. juni 2010 nevnes følgende: “Eksempel på servering som normalt vil være av underordnet betydning kan være kaffe og kringle eller frukt som settes frem i pauser under møter. Ordinært koldtbord eller middag, vil i utgangspunktet ikke anses å være beløpsmessig av underordnet betydning” (Skimmeland, 2010). Med andre ord vil den beløpsmessige summen av serveringen være en sentral del av tolkningen. Personer vi har vært i kontakt med, med spisskompetanse innenfor avgiftsrett,

presiserer imidlertid at det er vanskelig å sette en klar beløpsmessig grense, og at måltidets kontekst vil være av mer relevans. Ansees det som lunsj eller middag bør det betraktes som servering. Dersom maten står fremme under hele møtet eller konferansen bør det dernest ikke ansees som servering, eksempelvis frukt, kaffe og te. Om det derimot er satt av tid til lunsj eller middag, hvor måltidet blir servert og bordene blir dekket om, er det rimelig å konkludere med at det foreligger servering.

Det bør også nevnes at Finansdepartementet drøftet et potensielt kontrollmessig problem etter at merverdiavgift på hotell ble innført. Unøyaktige kalkyler kan gjøre det vanskelig å fastsette i hvilken grad lokalene blir utleid med eller uten servering. En vurdering om å innføre generell avgiftsplikt på utleie av møterom og lignende skal ha blitt utført, samt en diskusjon om hvorvidt skillet mellom utleie med og uten servering bør oppheves (Ot.prp. nr.77 (2005-2006), s. 33). Ingen endring har skjedd per dags dato, men det er likevel tydelig at departementet er klar over utfordringene som foreligger.

3.5.4 Trimrom og svømmebasseng

Flere og flere hotell i Norge tilbyr svømmebasseng og trimrom som fasiliteter til sine gjester. Bruk av svømmebasseng og trimrom er unntatt omsetning etter merverdiavgiftslovens § 3-8 annet ledd. I ot.prp. nr. 26 (2005-2006), som ble lagt frem i forbindelse med lovendringen i 2006, ble spørsmålet om tilleggsytelser tilbudt av hotell tatt opp til diskusjon. Det ble bekreftet at en avklaring på hva som regnes som en del av overnattingstjenesten skulle bli redegjort for i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2006. I ot.prp.nr 77 (2005-2006) ble det presisert at adgang til svømmebasseng og trimrom regnes som en del av overnattingstjenesten, og dermed gir fradragsrett, forutsatt at det ikke foreligger en særskilt betaling. Bakgrunnen for en slik tydeliggjøring var et ønske om å redusere vanskelighetene med å fordele inngående avgift. De vanligste tjenestene som i utgangspunktet er utenfor merverdiverdiavgiftsområdet ble derfor avgjort å ansees som et naturlig ledd.

Dersom hotellet tar særskilt betalt for bruk av svømmebasseng eller trimrom, uavhengig av om vedkommende er hotellgjest eller ikke, vil omsetningen fra disse ytelsene være unntatt. Gitt at overnattingsgjestenes bruk av svømmebasseng eller

trimrom er innbakt i romprisen, vil disse ytelsene være til dels i bruk innenfor og dels utenfor avgiftsområdet. Det samme gjelder andre tjenester som hotellet tilbyr i forbindelse med bruken av disse ytelsene. Om dette er tilfelle må det foreligge en fordeling av inngående avgift. Fordelingen vil trolig ikke føre til store vansker, da delen som er til bruk utenfor kommer tydelig frem i form av særskilt betaling. Det er rimelig å anta at hotellet har en oversikt over hvor mange særskilt betalende gjester som benytter seg av anleggene. Grunnet sikkerhetsreguleringer ved et bassengområdet er det rimelig å anta hotellet også har en oversikt over hvor mange av overnattingsgjestene som til en hver tid oppholder seg ved bassengområdet. Fordelingen vil derfor ikke kunne føre til insentiver om å fradragføre for store deler av innkjøpene. Dersom overnattingsgjestene har fri tilgang til hotellets svømmebasseng eller trimrom, uten noen form for registrering, kan fordelingen mellom særskilt betalende gjester og overnattingsgjester by på utfordringer. Det er vanskelig for avgiftsmyndighetene å kontrollere hvor mange av overnattingsgjestene som faktisk benytter seg av anleggene, dersom hotellet selv ikke har en oversikt over dette. Presise kalkyler er trolig en nødvendighet, men i praksis kan hotellet komme unna med en påstand om at alle deres overnattingsgjester benytter svømmeanleggene, noe som kan føre til en skeiv fordeling av inngående avgift.

I henhold til ot.prp.nr 77 (2005-2006) skal hotellet ikke fordele inngående avgift dersom den unntatte omsetningen normalt ikke overstiger 5 pst. av den totale omsetningen. Dette vil trolig variere fra hotell til hotell. Noen hotell tilbyr et enkelt svømmebasseng, hvor flesteparten av badegjestene også er overnattingsgjester, med en mindre andel av særskilt betalende gjester. I slike tilfeller vil en fordeling trolig ikke vil nødvendig. Andre hotell tilbyr svømmebasseng og badeanlegg av relativt stort omfang, typisk badehotell. For noen av disse hotellene kommer muligens en stor del av omsetningen fra særskilt betalende badegjester og de må dermed foreta en fordeling. Noen av badehotellene har badeanlegg som omfattes av begrepet opplevelsessenter, og er med dette ikke unntatt merverdiavgift.

I en uttalelse kalt "Utvidet avgiftsplikt på kultur- og idrettsområdet – Grensen mellom badeland og svømmehall" forsøker skattedirektoratet å skape et skille mellom avgiftspliktig inngangsbillett til opplevelsessenter og unntatt omsetning

ved inngang til svømmeanlegg eller badeland. Hvorvidt et anlegg benevnt som badeland skal anses som et opplevelsessenter beror på en konkret vurdering. Det presiseres videre at et badeland med enkelte tilleggsytelser som stupeanlegg, badstue og boblebad ikke er et opplevelsessenter. Hvert tilfelle må som nevnt vurderes konkret, men et badeanlegg med vannsklie som eneste tilleggsaktivitet vil i følge uttalelsene heller ikke omfattes av begrepet opplevelsessenter. Dersom badelandet ansees som et opplevelsessenter, med aktiviteter som bølgemaskin, klatrevegg og strømskanal, hvor det foreligger en ordinær inngangsbillett med tilgang til hele anlegget, skal billetten ilegges merverdiavgift med lav sats, jfr. merverdiavgiftslovens § 5-10. For hotell med badeanlegg av slikt omfang gis det full fradragsrett, i og med at både inngang til opplevelsessenter og romutleie i hotell er merverdiavgiftspliktig, med henholdsvis lav sats.

3.5.5 Øvrige ytelser

Som nevnt innledningsvis er hotellbransjen i Norge en mangesidig virksomhet. I tillegg til ytelsene nevnt over, finnes det flere forskjellige tilbud av aktiviteter og tjenester på utvalgte hotell. Noen hotell tilbyr gjestene sine mulighet til å spille ulike typer bordspill, som for eksempel biljard og airhockey. Slike tilbud ansees som en naturlig del av overnattingstjenesten, så sant det ikke foreligger en særskilt betaling.

Noen hotell tilbyr tilgang til golf- og spaanlegg. Etter departementets syn kan ikke slike tilbud, på linje med svømmebasseng og trimrom, ansees som en naturlig del av overnattingstjenesten. Dersom det ikke foreligger en særskilt betaling for disse tilbudene, men at tilgangen er innbakt i romprisen, må det foreligge en fordeling. Her kan det muligens oppstå kontrollproblemer, i og med at det foreligger et vilkår om at kostnader og eventuell fortjeneste er jevnt fordelt i romprisen. Det kan føre til insentiver om at hotellene ønsker å tilby tilleggstjenester inkludert i romprisen, gitt at fradragsretten ansees som mer verdifull enn å inkludere lav avgift på hele den totale prisen. Departementet slår likevel fast at de har grunn til å tro, basert på gjesters ulike prioriteringer, at hotellene velger å prise mer eksklusive tilbud, som spa og golf, separat (Ot.prp. nr. 77 (2005-2006), s. 32-34).

3.6 Kapittelkonklusjon

Mange av de største problemene med fordeling av merverdiavgift i hotellbransjen ble forenklet eller løst ved lovendringen i 2006. Ved at romutleie ble en del av avgiftsområdet, er det færre ytelser som krever en særskilt fordeling. Det er fremdeles noen små gråsoner, som for eksempel hva som ansees som et naturlig ledd til overnattings tjenesten, men myndighetene ser ut til å være klar over de forskjellige problemstillingene knyttet til bransjen. Ulike forarbeid og høringsuttalelser drøfter de fleste spørsmål, og er med på å skape en klarere bransjepraksis. Det er også en god del rettspraksis på området hva gjelder inngående fordeling av merverdiavgift, og en tydeligere bransjestandard begynner å danne form. Ta for eksempel de forskjellige formene for servering inkludert i romprisen. Ved bruk av fordelingsnøkler og øvrige retningslinjer er det liten tvil om hvordan hotell avgiftsmessig skal behandle de ulike tilbudene.

Hva gjelder mulige tilpasningsmuligheter er det først og fremst rom for tydeliggjøring hva gjelder utleie av lokaler til møter og konferanser. Finansdepartementet tar i ot.prp.nr. 77 (2005-2006) opp problemene med konkurransevriddningseffekter ved at hotell får lavere kostnader enn øvrige aktører som leier ut lignende lokaler. En mulig løsning er å innføre generell merverdiavgift med alminnelig sats for alle aktører som leier ut slike lokaler. Retningslinjene rundt hva som ansees som utleie med servering opp mot utleie med servering av underordnet betydning er også noe uklare. Ved at skille mellom disse to ble opphevet ville problemet være løst, dersom en merverdiavgift med alminnelig sats på hele vederlaget ble innført. Det er trolig mest hensiktsmessig at det blir et skille mellom anskaffelser til rent konferansebruk og anskaffelser til bruk ved servering, for å tydelig kunne skille hvilke anskaffelser som vil gi fradragsrett. Forskjellen mellom disse anskaffelsene er trolig relativt opplagt, men her bør også departementet utvikle klare retningslinjer for å unngå forvirring.

Hva gjelder tilgang til svømmebasseng og trimrom bør det etter vår mening innføres en form for registrering, eksempelvis innstempling med romkort, dersom hotellets overnattingsgjester benytter seg av disse tilbudene. På denne måten vil det være lettere å få presise kalkyler og en total oversikt over hvor mange hotellgjester og særskilt betalende gjester som benytter anleggene. Dette vil videre føre til en mer presis fordeling av inngående avgift.

4. utfordringer knyttet til bestemte hotelløsninger

4.1 Innledning

Hotell finnes i forskjellig løsninger. Noen hotell tilbyr enklere løsninger enn tradisjonell hoteldrift, mens andre fokuserer på å tilby bestemte, mer særegne, løsninger. I dette kapittelet vil noen av de mest vanlige løsningene, sett bort i fra tradisjonell hoteldrift, bli presentert. Videre vil det bli drøftet potensielle avgiftsmessige problemstillinger som de ulike hotellene står ovenfor. Det vil ikke bli presentert problemstillinger knyttet til kur-hotell, opptreningsinstitusjoner og rehabiliteringssenter. Slike tilbud omfattes av unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftslovens § 3-2.

4.2 P-Hotell

Forretningsideen til et såkalt P-Hotell er å tilby markedet de laveste overnattingsprisene, med en sentral beliggenhet, men med et begrenset servicetilbud. I kontrast til tradisjonell hoteldrift er frokost ikke nødvendigvis inkludert i romprisen, men kan tilbys ved forespørsel. I så tilfelle henges frokosten på romdøren, og består normalt av en sandwich og drikke. Rommene er rengjort ved innsjekking, men blir utover dette kun ryddet og vasket en dag i uken ved lengere opphold. Noen P-Hotell tilbyr felles vaskerom med vaskemaskin og tørketrommel, samt et minikjøkken på rommet og et større felles kjøkken for selvhushold.

I en bindende forhåndsuttalelse (BFU 10/07) datert 01.02.2007 drøftes noen av utfordringene knyttet til virksomheter som beskrevet over. Først og fremst må det reises spørsmål om hvorvidt P-hotell ansees som hotellvirksomhet eller lignende virksomhet etter merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd bokstav a. Hva som menes med hotellvirksomhet eller lignende virksomhet er ikke klart definert i forarbeidene. I et fellesskriv om ”Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet” datert 23. August 2006 er det uttalt følgende: ”Vi legger til grunn at utleie av rom for overnatting i hotellvirksomhet og lignende virksomhet normalt vil inkludere rett til frokost som serveres i egen spisesal. Hytter, ferieleiligheter og annen

fritidseiendom vil på den annen side normalt være tilrettelagt for selvhushold, typisk med minikjøkken med kjøleskap og kokemuligheter samt egen spiseplass.” Basert på denne uttalelsen oppfyller ikke P-hotell kravet om frokost i egen spisesal. Det er likevel liten tvil om at et slikt hotell ikke kvalifiseres som hytte, ferieleilighet eller annen fritidseiendom (som typisk omfatter rorbuer, fjellhytter, fiskeribaserte utleiehytter osv.). I og med at P-hotell utad fremstår som et vanlig hotell og har en viss grad av servicetilbud, som resepsjon, rengjøring og mulighet for frokost på døren, skiller det seg også vesentlig fra ordinær boligutleie. En viktig faktor er midlertid at P-hotell, som i Norge har en sentral beliggenhet i de største byene, drives i direkte konkurranse med ordinær hoteldrift. Dette faktum er med på å avgjøre at avgiftsplikten også bør gjelde for denne type hotell. Skattedirektoratet presiserer videre i BFU 10/07 at uttalelsen om inkludert frokost i hotellvirksomhet sier at dette *normalt* foreligger. Det vil si at dette ikke må ansees som en regel. Med vekt på at konkurransenøytraliteten skal ivaretas skal P-hotell beregne merverdiavgift for sine vederlag til romutleie.

Når det komme til serveringstilbud tilbyr P-hotell kun frokostpakke på døren. Spørsmålet blir hvorvidt dette ansees som en serveringstjeneste eller ikke. Merverdiavgiftsforskriftens § 5-2-5 presiserer at levering av ferdig mat ansees som servering dersom det leveres med tilleggstjenester som dekking og rydding. Dette kan ikke sies å være tilfelle på et P-hotell. I motsetning til romservice på tradisjonelle hotell er ikke frokostpakken fortært i øvrige lokaler i tilknytning til serveringsstedet, i og med at p-hotell ikke har noen form for restaurant eller spisesal. Frokostpakke på døren er dermed kun ansett som næringsmiddel, og det skal derfor beregnes merverdiavgift med redusert sats jfr. merverdiavgiftslovens § 5-2 første ledd.

4.3 Leilighetshotell

Et leilighetshotell består i korte trekk av leiligheter som leies ut via et hotellignende booking system. I stede for at gjesten leier ett rom, er leilighetene noe større og består av ett eller flere soverom, kjøkkendel, badrom og vaskemaskin.

I et fellesskriv fra Skatteetaten datert 18.06.2013 diskuteres grensen mellom unntatt utleie av fast eiendom og avgiftspliktig utleie av rom i hotell og lignende

virksomhet. Det er flere faktorer som er avgjørende for hvorvidt leilighetshotell skal være avgiftspliktig eller ikke. Det gjøres klart at lengden på leieforholdet ikke vil være avgjørende dersom det allerede er avgjort at utleien klassifiseres som hotell eller lignende virksomhet. De fleste leilighetshotell tilbyr uansett en leieperiode helt ned til en natt. En viktig faktor er imidlertid hva slags servicetilbud som inngår ved leie i et leilighetshotell. Leilighetene er utstyrt med kjøkkenutstyr og det er dermed lagt til rette for selvhushold. Skattedirektoratet har, som nevnt i forrige kapittel, uttrykt at hotellvirksomhet og lignende virksomhet normalt vil tilby frokost som serveres i egen spisesal. Dette er likevel ikke et krav, og derfor ikke et tilstrekkelig argument for å ikke bli ansett som hotell eller lignende virksomhet.

Hva slags servicetjenester som tilbys vil kunne være av betydning. Hvorvidt det foreligger inkludert vask av leiligheten og bytting av sengetøy og håndklær kan være en påvirkende faktor. Vanlig for denne type hotell er vask ved utsjekk, og en gang i uken ved lengere opphold. Ukentlig vask inkluderer normalt skifte av håndklær og sengetøy. Utover dette tilbyr noen leilighetshotell mulighet for vask oftere enn en gang i uken, men da mot en særskilt betaling.

Noen leilighetshotell har resepsjon med begrensede åpningstider, mens andre tilbyr telefonnummer til kontaktperson. Ved utvalgte leilighetshotell kan gjestene mot særskilt betaling få frokost på døren, samt en velkomstpakke bestående av enkle næringsmidler som snacks og mineralvann. I kontrast til tradisjonell hotellvirksomhet, som tilbyr rengjøring opptil flere ganger i uken, frokost inkludert i romprisen, døgnåpen resepsjon og tilgang til minibar, er servicetilbudet noe begrenset. Likevel skiller tilbudet seg fra utleie av boligeiendom, og ligner til en viss grad på servicetjenester som tilbys ved P-hotell.

Leilighetshotell markedsføres i stor grad på de samme stedene som tradisjonelle hotell, eksempelvis på søkeportalene til hotels.com og trivago.com. I kontrast finner vi ikke disse leilighetene under eiendomsutleieportalen til finn.no. Dette indikerer at leilighetshotell konkurrerer om de samme gjestene som tradisjonell hotell drift. En leilighet i et leilighetshotell tildeles, som nevnt innledningsvis, ved bestilling gjennom et bookingsystem. Det foreligger verken månedlig leiepris eller oppsigelsestid, noe som distanserer denne type leiligheter fra utleie av

tradisjonell boligeiendom. Månedsprisen (30 netter) på en leilighet i et leilighetshotell er også betraktelig høyere enn månedsleien gjennom privat fast eiendom.

Til tross for et noe redusert servicetilbud, men med vekt på markedsføring, konkurranse og pris konkluderes det med at leilighetshotell av typen som beskrevet ovenfor, bør omfattes av merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd, og er med dette avgiftspliktige. I praksis vil nok også de som driver leilighetshotell ønske dette, siden de da får fradragsrett. Med denne konklusjonen er det ingen ytterlige problemstillinger som byr på utfordringer ved denne type hotell. Andre tilleggstjenester som tilbys krever særskilt betaling, som fører til at fordelingen av inngående merverdiavgift knyttet til disse tjenestene ikke vil være særlig problematisk.

4.4 Spa-hotell

Betegnelsen spa-hotell brukes gjerne om et luksushotell som tilbyr massasjebad og ytterlige velværeprodukter og tjenester til sine gjester. De fleste spa-hotell tilbyr badeanlegg med en del treningsrelaterte aktiviteter, ofte i kombinasjon med noen tilleggsaktiviteter som for eksempel boblebad og badstue. Tilgang til slike badeanlegg anses ikke som tilgang til opplevelsessenter (se kap. 3.5.4) og er i utgangspunktet unntatt omsetning, jfr. merverdiavgiftslovens § 3-8 annet ledd (Skattedirektoratet, 2010). Som nevnt i kapittel 3.3.4 betraktes disse tjenestene som en del av overnattingstjenesten, gitt at det ikke foreligger en særskilt betaling, og gir med dette fradragsrett. Spabehandlinger er merverdiavgiftspliktig i henhold til merverdiavgiftslovens § 3-1. Slike behandlinger ansees ikke som rehabilitering, og omfattes derfor ikke av unntaket i § 3-2. Spabehandlinger ved spa-hotell krever alltid en særskilt betaling, og fordelingen av inngående merverdiavgift vil derfor ikke føre til ytterligere problematikk.

4.5 Pensjonat og motell

Et pensjonat er et overnattingssted med reduserte servicetilbud og enklere standard enn tradisjonell hotelldrift. Pensjonater har til gjengjeld ofte mer atmosfære, og søker etter å skape et hjem for sine gjester. Motell er i utgangspunktet tilrettelagt for bilturister, og ligger dermed gjerne langs en

motorvei, med gode parkeringsmuligheter. Motell tilbyr, som pensjonat, enklere servicetilbud, og ofte til en rimeligere pris enn øvrig hotelldrift.

I Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) understreker Finansdepartementet at både pensjonater og motell skal omfattes av merverdiavgiftsplikten i merverdiavgiftslovens § 5-5, og at slike overnattingstjenester faller innenfor *lignende tjenester*. Bakgrunnen for dette er at slike overnattingsteder er i direkte konkurranse med hotell, og derfor bør omfattes av de samme lover og regler.

Utover dette tilbyr disse overnattingstjenestene færre tilleggstjenester enn øvrig hotelldrift, og det er dermed ingen ytterligere utfordringer knyttet til fordeling av merverdiavgift.

4.6 Høyfjellshotell

Høyfjellshotell opererer stort sett som et vanlig hotell med en beliggenhet i nær tilknytning til landskapet og naturen, og ofte med en historisk tilstedeværelse. Priser og servicetilbud er på samme nivå som normal hotelldrift, og det er derfor liten tvil om at høyfjellshotell omfattes av merverdiavgiftsplikten.

Tilbud om å smøre med seg matpakke er en av tilleggstjenestene utvalgte høyfjellshotell tilbyr. Som diskutert i kapittel 3.3.2.4 kan matpakken betraktes som en del av frokosten. Dette krever strenge krav til presise kalkyler, og en endring i fordelingsnøklene. Matpakken kan også betraktes som et frittstående måltid og med dette inngå som en del av halv- eller helpensjon, og fordeles etter fordelingsnøklene oppgitt i merverdiavgiftsforskriftens § 5-5-1.

Tilbud om turguide er også svært vanlig ved høyfjellshotell. Guidetjenester, også kalt omvisningstjenester, er unntatt merverdiavgift i henhold til merverdiavgiftslovens § 3-7 tredje ledd. Det er ingenting som tyder på at guidetjenester skal ansees som en naturlig del av en overnattingstjeneste, og slike tjenester skal derfor behandles som en egen omsetning. Samtidig krever slike tjenester, nærmest uten unntak, en særskilt betaling, slik at fordeling av omsetning vil være uproblematisk. NCE Tourism Fjord Norway understreker også på sine hjemmesider at pakkereiser som inneholder persontransport, overnatting,

servering og guiding skal deles opp slik at hver enkelt ytelse ansees som selvstendig, med dets respektive utgående merverdiavgiftssatser (Hettervik, 2017).

Utleie av kano, kajakk, robåt, sykkel- eller skiutstyr etc. er merverdiavgiftspliktig med alminnelig sats så lenge utleien krever et særskilt vederlag, jfr. merverdiavgiftslovens § 3-1. Dersom utleien er innbakt i romprisen må det foreligge en fordeling av inngående merverdiavgift. Det er dog rimelig å anta at leie av slikt utstyr stort sett krever en særskilt betaling fra gjestene. Videre er det nærliggende å anta at dersom utstyret er en del av en guidet tur, ansees utstyret som en naturlig del av guidetjenesten, og er dermed unntatt merverdiavgift.

Utvalgte høyfjellshotell leier også ut fiskerettigheter. Omsetning av fiske- eller jaktrett er merverdiavgiftspliktig med alminnelig sats i henhold til merverdiavgiftslovens § 13-11 annet ledd bokstav h. Utleie av slike rettigheter fra hotell krever uten unntak en særskilt betaling og ansees derfor som egen omsetning. Paragrafens tredje ledd gir midlertid departementet tillatelse til å fastsette vilkår for unntaket. Videre er det i merverdiavgiftsforskriftens § 3-11-1 fastsatt at jakt og fiske på statens grunn og i bygdeallmenninger er unntatt fra avgiftsplikt. Det er altså avgjørende for hotellet hvorvidt de har avtale med lokal grunneier, selv eier rettighetene, eller om de driver fremleie av fiskerett på statens grunn.

4.7 Kapittelkonklusjon

Myndighetene har i ulike uttalelser gjort rede for de fleste former for hotelldrift. Hovedutfordringen ligger i hvor grensen skal gå for hva som ansees som *hotelldrift og lignende virksomhet*. Hvor lite servicetilbud skal aksepteres? Det viser seg at myndighetene godtar et nokså redusert servicetilbud, men at konkurransevidningseffekter blir ansett som viktig. Alle hotelløsningene som har blitt drøftet i dette kapittelet er i dirkete konkurranse med tradisjonell hotelldrift, og omfattes med dette av merverdiavgiftsplikten. Det virker rimelig at bedrifter som konkurrerer om den samme kundegruppen også skal omfattes av det samme lovverket. Dette bringer oss over på delingsøkonomitjenesten Airbnb, som vil bli

drøftet i neste kapittel. Konkurrerer ikke også denne type overnattingstjeneste med øvrig hotelldrift?

5. Problemstillinger knyttet til Airbnb

5.1 Innledning

Delingsøkonomien kjennetegnes ved at varer og tjenester formidles gjennom digitale plattformer. Plattformen legger til rette for at tjenesten eller varen blir avsatt, heller enn å være en leverandør. Hensikten er at en ikke skal ha et eierskap til varen eller tjenesten, men til gjengjeld leie eller dele varen/tjenesten.

Eierrettigheten overføres ikke under leieperioden. Det forutsettes videre at det er et tillitsforhold mellom to parter. Plattformen benytter seg av et vurderingssystem for å unngå tilgang til useriøse aktører. Et annet kjennetegn er at de selv ikke leier ut eller administrerer selve utleien, men overlater dette til en tredjepart.

Plattformen kan dermed sammenlignes med en markeds plass. Et tredje kjennetegn er at den økonomiske aktiviteten i hovedsak utspiller seg mellom to privatpersoner og/eller bedrift og privatperson. Tjenesteyterne vil i hovedsak være privatpersoner, men kan også være næringsdrivende dersom aktiviteten er av et visst omfang.

Delingsøkonomien kan deles inn i tre kategorier.

1. **Produkt-service systemer;** hvor man kan leie bort varer/tjenester som ikke er til bruk, til en annen part mot et vederlag, f.eks; Airbnb.
2. **Gjenbruksmarkeder;** hvor man selger produkter som ikke lenger er i bruk, som en gjenbruksvare, f.eks; Finn.no.
3. **Samarbeidsformen;** hvor en kan dele tjenester som tid, kunnskap, plass eller ferdigheter. Et eksempel er TaskRabbit, en markeds plass hvor en kan finne håndverkere eller kvalifiserte arbeidere til å utføre oppdrag i hjemmet, alt fra å sette sammen et møbel til flyttehjelp (TaskRabbit, 2017).

Vi skal ta for oss produkt-service systemer, og har valgt å fordype oss i overnattingstjenesten Airbnb.

Aktørene i delingsøkonomien kan også deles inn i tre kategorier. **Formidler** (plattformeiere), **tjenesteyter** (selger, utleier) og **kunde** (leietagere, kunder) (NHO Handel, 2016). Formidler er aktøren bak selve konseptet som tilbyr delingsplattformen. Formidler kan anses som et mellomledd mellom tjenesteyteren og kunden. Hos Airbnb annonseres og betales varen gjennom formidler. Tjenesteyters rolle kan være vanskelig å definere da personen kan være en amatør eller en profesjonell aktør. Det er videre vanskelig å definere til hvilken grad vedkommende er underlagt ulike regelverk. Kunderollen er ikke like avgjørende. Årsaken til at kunder ofte velger disse løsningene er økonomisk relatert. Tilbudet er rettet mot prissensitive kunder som enten ikke er fornøyd med dagens tilbud eller som rett og slett ønsker å prøve noe nytt.

Delingsøkonomiutvalget ble opprettet 4. mars 2016 av Solberg regjeringen ved kongelig resolusjon. Utvalgets anliggende har vært å vurdere utfordringer og muligheter tilknyttet delingsøkonomien. Deres definisjon lyder: ”Med delingsøkonomi menes økonomisk aktivitet som formidles gjennom digitale plattformer som legger til rette for ytelse eller utveksling av tjenester og kompetanse, eiendeler og eiendom, ressurser eller kapital, uten å overføre eierrettigheter og i hovedsak mellom privatpersoner” (NOU 2017: 4, s. 11).

Tanken bak delingsøkonomi er å utnytte ledig kapasitet og ressurser i økonomien. Forretningsideen bak plattformene er å legge til rette for denne type delingstjeneste og fastsette et vederlag. Det finnes en rekke fordeler og ulemper knyttet til delingsøkonomi. En fordel kan være bedre ressursutnyttelse ved at knappe ressurser gjenbrukes. En annen fordel er at delingssystemet skaper tillitt som kan føre til at et nytt og mer effektivt marked trer frem. En tredje fordel er at et slikt marked vil kunne legge press på innovasjon hos andre aktører og bidra til at de holder seg konkurransedyktige.

Det finnes også en rekke utfordringer knyttet til delingsøkonomien. Uklare regler som utfordrer de eksisterende rammeverkene og rettsreglene er problematisk, og der hvor økonomien kan falle i gråsoner i henhold til moms og skatt er muligens den aller største utfordringen. En annen stor utfordring er knyttet til det uklare skillet mellom amatører og profesjonelle aktører. En tredje utfordring vil aktualiseres når konkurransespørsmålet mellom profesjonelle aktører vurderes.

Eksisterende markeder blir utfordret av den nye forretningsmodellen med ulike forutsetninger dersom de ikke er underlagt det samme regelverket.

5.2 Forretningsmodellen

Airbnb ble grunnlagt i 2008 med hovedkontor i San Francisco, California (Airbnb, 2017). Airbnb er en formidler av overnattingstjenester fra private boliger. Tjenesteyterne kan leie ut hele eller deler av sin bolig ved å registrere seg på plattformen. Plattformen annonserer alt fra hus, hytter, båter, og slott. Selskapet har utviklet en dynamisk prisalgoritme som justeres etter etterspørselen i henhold til tid og sted. Deretter tar Airbnb et tjenestegebyr på rundt 13 pst. som inkluderer både en prosentandel fra verten og fra kunden (NOU 2017:4, s. 16). Plattformens forretningsmodell er å ta en del av transaksjonen. For å skape tillitt hos sine kunder tilbyr Airbnb forsikringsordninger mot tap og ødeleggelse og et konfliktløsningssystem, slik at useriøse aktører holdes utenfor delingsplattformen. Videre tilbyr selskapet et system med gjensidige anmeldelser av tilbyder og kunde. På denne måten har både vert og kunde mulighet til å utføre en forhåndsvurdering basert på tidligere anmeldelser.

5.2.1 Airbnb i Norge

Norske kunder kunne fra 2010 benytte seg av overnattingstjenesten Airbnb (Airbnb, 2016). En rapport skrevet av Airbnb viser at det i perioden 1. januar 2015 til 1. januar 2016 var 7 900 aktive verter og 197 000 gjester som benyttet seg av tjenesten. Gjennomsnittet på antall netter en Airbnb bolig leies ut i året var på 26. Gjennomsnittlig inntjening per vert var i samme perioden NOK 22 000. Rapporten viser at 70 pst. av gjestene kommer fra Europa og at gjennomsnittsalderen på en typisk Airbnb kunde var på 35 år. Rapporten presiserer videre at fellesnevneren for kunder som benytter seg av Airbnb er et ønske om “å bo som en lokal”. Airbnb hevder videre at 53 pst. av gjestene bruker pengene de har spart på å bo billigere, på mat, shopping etc. Videre besøkte 60 pst. av gjestene lokale forretninger basert på vertens anbefalinger (Airbnb, 2016).

5.3 Beskatning av aktører knyttet til Airbnb

Det er ingen særskilte skatte- eller avgiftsregler i delingsøkonomien. Enhver økonomisk aktivitet tilknyttet delingsøkonomien er regulert gjennom skatte- og avgiftsregelverket (Skattedirektoratet, 2017a). Aktiviteten er regulert av de alminnelige bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Når det gjelder det skatterettslige er alle inntekter skattepliktige etter hovedregelen i skattelovens § 5-1. Kostnadene er fradragberettiget etter hovedregelen i skattelovens § 6-1.

Ettersom delingsselskaper har virksomhet i ulike land må de forholde seg til skattesystemet i hvert enkelt land. Det er opprettet ulike skatteavtaler som fordeler beskatningsretten mellom land, for å unngå skatteunndragelse og dobbeltbeskatning ved grenseoverskridende økonomisk aktivitet. Skatteavtalene er som regel basert på OECDs mønsteravtale. Artikkel 7 sier følgende; ”et selskap er som hovedregel skattepliktig i det landet det er hjemmehørende med mindre inntekten er hentet fra en virksomhet med fast driftssted i et annet land” (OECD, 2015). Kriteriene for hva som utgjør et fast driftssted finner sted i artikkel 5. Eksempler på hva som kan avgjøre hvor bedrifter har sitt faste driftssted er faktorer som hvor kontor, ledelse, fabrikk etc. finner sted. Kriteriene sier at virksomheten må være drevet gjennom (i) fast forretningssted med krav om geografisk tilknytning og (ii) med en viss tidsvarighet (OECD, 2015).

Selskaper som ikke anses som skattemessig hjemmehørende i Norge omfattes av skattelovens § 2-3. Slike selskaper har begrenset skatteplikt på visse inntekter selv om de ikke har alminnelig skatteplikt i landet. Dette vil typisk være inntekt og formue som selskapet utøver eller deltar i, og som bestyres eller drives herfra, jfr. skattelovens § 2-3 første ledd bokstav b.

5.3.1 Gjeldende rett (merverdiavgift)

Merverdiavgiften er en generell avgift som ilegges innenlands forbruk av varer og tjenester. Destinasjonsprinsippet er selve byggeklossen til vårt merverdiavgiftssystem. Prinsippet går ut på at det skal betales norsk merverdiavgift av forbruk som finner sted innenfor landegrensen. Ved innenlands innførsel og omsetning foreligger det derfor plikt til å betale merverdiavgift. På en annen side er utførsel av varer og tjenester ikke avgiftspliktig med norsk

merverdiavgift (NOU 2017: 4, s. 139-140). Varer og tjenester som på tvers av landegrensene leveres til en mottaker som ikke anses som avgiftspliktig, B2C, skal etter hovedregelen beskattes der avgiftssubjektet er hjemmehørende, jfr. artikkel 45 i merverdiavgiftsdirektivet. Varer og tjenester som på tvers av landegrensene leveres til mottaker som anses som avgiftspliktig, B2B, skal etter hovedregelen beskattes der mottaker er hjemmehørende, jfr. artikkel 44 i merverdiavgiftsdirektivet (Prop. 117 L (2010-2011), s. 12-28).

Omsetning er definert som levering av varer og tjenester mot vederlag, jfr. merverdiavgiftslovens § 1-3 første ledd bokstav a, jfr. § 3-1. En transaksjon kan ikke sies å være omsetning før den er gjensidig forpliktende. Det skal videre beregnes merverdiavgift ved salg av varer eller tjenester dersom de er omfattet av merverdiavgiftsloven, og når selgeren er registrert som næringsdrivende. Vurderingen og kravet til næringsvirksomhet kommer vi tilbake til med en nærmere drøftelse i kapittel 5.4

Tjenester som omsettes i delingsøkonomien er stort sett avgiftspliktig med lav sats. Det gis fradrag for inngående avgift med høyere sats (som oftest 25 pst.) selv om tjenesten er ilagt lav sats (10 pst.) på anskaffelser og drift av virksomheten (NOU: 2017: 4, s. 125-143).

5.3.2 Fjernleverbare tjenester

Airbnb omsetter såkalte fjernleverbare tjenester. Slike tjenester defineres ved at levering vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Det som er avgjørende for klassifiseringen er tjenestens art. Med andre ord, om det er mulig å fjernlevere den aktuelle tjenesten. Det at tjenesten i seg selv er knyttet til et bestemt sted, som for eksempel utleien av en leilighet i Oslo, er ikke avgjørende, ettersom tjenesten er karakterisert som fjernleverbar gjennom en elektronisk plattform, jfr. merverdiavgiftslovens § 1-3 første ledd bokstav i og j. Det kan dermed være utfordrende å klassifisere slike tjenester som fjernleverbare etter gitte forhold. Gjeldende rett må anvendes på de konkrete saksforholdene for å avgjøre hvorvidt det skal betales merverdiavgift på delingstjenester. Her oppstår det et klart skille mellom avgiftsplikt på selve selskapet Airbnb og avgiftsplikt på omsetningen til den enkelte utleier.

5.3.3 Avgiftsplikt for selskapet Airbnb

Utenlandske tilbydere av digitale tjenester skulle fra og med juli 2011 beregne og betale merverdiavgift på sitt salg til norske forbrukere (NOU 2017: 4, s. 130).

Merverdiavgiftslovens § 1-3 første ledd bokstav j definerer elektroniske tjenester som fjernleverbare tjenester som leveres over internett og ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen i hovedsak er automatisert. Det finnes en forenklet registrerings- og rapporteringsordning for omsetning av elektroniske tjenester som utenlandske tilbydere kan benytte seg av (VAT on Electronic Services, VOES). Det er formidleren som driver plattformen, det vil si Airbnb, som skal registrere seg dersom tjenesten er merverdiavgiftspiktig ved omsetning i Norge. Etersom Airbnb omsetter fjernleverbare tjenester i form av å være en formidler av overnattingstjenester er selskapet avgiftspliktig med alminnelig sats i henhold til merverdiavgiftslovens § 3-1. Merverdiavgiftslovens § 3-1 tredje ledd sier at omsetning av elektroniske tjenester, som skjer ved bruk av formidler, anses både som selgers og formidlers omsetning. Det vil si at omsetningen som skapes ved at privatpersoner leier ut sin bolig, også regnes som Airbnb sin omsetning.

5.3.4 Avgiftsplikt for den enkelte utleier

Enhver privatperson kan leie ut hele eller deler av sin bolig gjennom plattformen Airbnb. Det oppstår vanskelige avgrensninger i merverdiavgiftssystemet når en må vurdere om utleien er av slik karakter at den er unntatt fra avgiftsplikt eller ikke. Utleie av fast eiendom er unntatt loven i henhold til merverdiavgiftslovens § 3-11. Det skal likevel beregnes merverdiavgift dersom virksomheten har et omfang og er av en slik karakter at den faller inn under merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd, herunder hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, hytter, ferieleiligheter eller annen fritidseiendom.

Skattedirektoratet har kommet frem til ulike momenter som vil være svært aktuelle under vurderingen; lengden på leieforholdet, om det er lagt til rette for selvhushold, hva som inngår i leieprisen (bytte av sengetøy/håndklær, vasking, romservice, minibar, resepsjon), markedsføring, hvordan betalingen utføres, om bolig/rom tildeles etter søknad eller kun ved reservering (NOU 2017: 4, s. 132).

Spørsmålet om Airbnb formidler avgiftsunntatt utleie av fast eiendom eller avgiftspliktig romutleie blir nærmere drøftet i kapittel 5.5.

5.3.5 Underleverandør

Det er en rekke transaksjonskostnader knyttet til boligutleie. Kunden må innhente informasjon vedrørende kvalitet og pris, og tilbyder bruker tid og penger på å markedsføre sine utleieobjekter. Kostnader i forbindelse med selve transaksjonen som eksempelvis kontrakt, forsikring og betalingsløsninger etc., vil komme i tillegg. Slike kostnader blir til en viss grad redusert ved bruk av delingsplattformen Airbnb. Her kan kunde og tilbyder enkelt finne hverandre gjennom en applikasjon. Delingsplattformen har utformet generelle garantier og vilkår slik at partene ikke trenger å forhandle egne kontrakter seg imellom. Når unødvendige transaksjonskostnader reduseres blir selve utleien mer lønnsom enn tidligere.

Delingsøkonomien legger til rette for at aktiviteten skal skje direkte i markedet uten unødvendige mellomledd som reduserer lønnsomheten. En konsekvens av et slikt marked vil være økt usikkerhet knyttet til selve tjenesten og transaksjonen. Usikkerheten er etter vår mening spesielt knyttet til risikoen ved at tjenesten ikke leverer som lovet i forhold til for eksempel renhold, eller at kjøper ikke betaler. De siste årene har det dermed vokst frem flere underleverandører som tar på seg de oppgavene privatpersoner ikke ønsker å håndtere selv i forbindelse med utleien.

5.3.5.1 Key Butler

Key Butler, tidligere kjent som Lotel, opererer som en utleiemegler. Selskapet er en såkalt underleverandør som har oppstått etter at Airbnb for fullt inntraff markedet i Norge. Key Butler ble i utgangspunktet startet opp ettersom gründerne la merke til at flere og flere studenter var bundet til dyre leiekontrakter i feriene. Studentboligene stod som oftest tomme, samtidig som hotellene var fullbooket (Havnes & Tobiassen, 2015). Det viste seg å være flere praktiske problemer tilknyttet utleie gjennom Airbnb, spesielt når utleier selv ikke kunne være tilgjengelig under utleieperioden (Lotel, 2017). Tjenesten bestilles ikke gjennom Airbnb, men separert på Key Butlers egne hjemmeside.

5.3.5.2 Forretningsmodellen

Key Butler tilbyr ulike tjenester i forbindelse med utleie gjennom Airbnb. Selskapet tilbyr tjenester som annonsering, fotografering, renhold, kommunikasjon, overlevering av nøkler og nødvendige artikler som sengetøy og håndklær. Key Butler tar en gitt prosentsats av utleieinntekten. Prosentsatsen varierer i henhold til utleieperioden og hvor lenge kunden ønsker å benytte seg av deres tjenester. Satsene blir beregnet etter at Airbnb har tatt sin prosentandel av utleieinntekten, av det resterende beløpet (KeyButler, 2017).

Kunder av Key Butler kan enkelt leie ut egen bolig selv når de ikke har mulighet til å være tilgjengelig. På hjemmesiden skriver de selv; ”Key Butler er din personlig Airbnb utleier og vi ønsker å gi deg en Airbnb opplevelse med mindre stress og risiko – som vi i dag gir til mer enn 900 Airbnb brukere i Skandinavia” (Lotel, 2017). Tjenesten bestilles ikke gjennom Airbnb, men separat på Key Butlers egne hjemmeside.

5.3.5.3 Avgiftsrelaterte utfordringer med underleverandør

Bruk av underleverandør aktualiserer ulike spørsmål knyttet til merverdiavgift som kan være utfordrende å besvare. En typisk problemstilling i slike tilfeller er om det er delingstjenesteselskapet, i dette tilfelle Airbnb, som omsetter den underliggende tjenesten til kunden ved at det brukes underleverandører som Key Butler til å utføre oppdraget. Her vil vi få et tre-partsforhold hvor Airbnb kan bli klassifisert som en tjenesteformidler av en tjeneste som er knyttet opp mot et avtaleforhold mellom oppdragsgiver (utleier) og oppdragstaker (Key Butler). Det vil oppstå et uklart skille om hvem som kun driver formidlingstjenester og hvem som driver selve utleietjenesten. Vurderingen vil være basert på hvilket subjekt som har oppfylingsansvaret for det aktuelle oppdraget (NOU 2017: 4). Dersom Airbnb kun driver formidlingstjenesten, er det slik at Key Butler driver selve utleietjenesten? Key Butler er i teorien ikke tilknyttet selve utleien men tilbyr ulike tjenester som er relatert til utleien. Basert på dette, er vi under den oppfatning av at Key Butler ikke kan anses som en utleier men kun en tjenesteleverandør.

5.3.5.4 Avgiftsplikt for Key Butler

Key Butler er en selvstendig underleverandør og ikke tilknyttet Airbnb på noe annet måte enn at tjenestene er ment for å gjøre Airbnb utleien mer komfortabel for kundene. Selskapet driver ordinær omsetning av tjenester og er derfor avgiftspliktig med alminnelig sats, jfr. merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

5.4 Utøves det næring?

Ettersom flere benytter seg av delingsplattformen Airbnb og i noen tilfeller utfører hyppige leieavtaler, vil spørsmålet om utleier yter næringsvirksomhet eller ikke være svært sentralt. Det kan være utfordrende for den enkelte småaktør å vurdere om egen aktivitet vil anses som virksomhet i skatte- og avgiftspliktig betydning. Problemstillinger knyttet til virksomhetsvurderingen er ikke noe nytt ettersom det også gjelder for aktører utenfor delingsøkonomien.

5.4.1 Gjeldende rett

Gjeldende rett sier at flere aktiviteter av samme karakter skal sees i sammenheng, selv om tjenesteyteren benytter ulike plattformer (Skattedirektoratet, 2017a). Ved virksomhetsvurdering må det derfor konstateres hva som anses som samme type aktivitet ved en samlet vurdering, uavhengig av om flere plattformer benyttes i aktiviteten. Dersom tilbyder har flere ulike tjenester, for eksempel romutleie og transportkjøring, vil det som oftest innebære at tjenestene ikke anses å være tilknyttet samme virksomhet. Tilbyder har derfor skatterettslig to separate virksomheter og det må foretas to forskjellige virksomhetsvurderinger basert på hver aktivitet.

Dersom samlet omsetning overstiger et beløp på NOK 50 000 i en periode på tolv måneder, har næringsdrivende rett og plikt til å registrere seg i merverdiavgiftregisteret (Skattedirektoratet, 2017a). Det er en forutsetning at næringsdrivende driver omsetning av varer og tjenester til andre og ikke til private formål. I noen tilfeller vil det ikke være grunnlag for næringsvurdering grunnet for lav omsetning. Merverdiavgiftslovens § 3-11 første ledd sier at omsetning og utleie av fast eiendom og rettigheter til fast eiendom er unntatt loven. Unntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien. Det skal likevel beregnes merverdiavgift dersom virksomheten har et omfang og er av

en slik karakter at den faller inn under merverdiavgiftslovens § 5-5 første og tredje ledd. Denne vurderingen kan være utfordrende, og vil bli ytterligere belyst gjennom ulike scenarier i kapittel 5.5.

5.4.2 Næringsvirksomhet etter skatteloven

I skatteretten er det fire kumulative vilkår som må være oppfylt for at en tjenesteutøvelse er å anse som en virksomhet. Virksomheten må ha (i) en viss varighet, (ii) et visst omfang, (iii) være egnet til å gi overskudd og (iv) drives for skattyters egen regning og risiko (Skattedirektoratet, 2017a). Disse fire vilkårene er tett knyttet opp mot merverdiavgiftslovgivningen ettersom kravet til næringsvirksomhet igjen er et vilkår for at aktiviteten skal være registreringspliktig og avgiftspliktig.

I skatteretten er skatteplikten i større grad avhengig av hvilke rettssubjekt vedkommende er, i motsetning til merverdiavgiftslovgivningen. Der den avgjørende faktor er hvorvidt vedkommende omsetter avgiftspliktige varer og tjenester.

5.4.3 Næringsvirksomhet etter merverdiavgiftsloven

I utgangspunktet er vurderingen om kravet til næringsvirksomhet det samme som i skatteretten. I merverdiavgiftsregelverket er det flere hensyn som kan føre til at enkelte vurderinger slår ulikt ut (Skattedirektoratet, 2017a). Næringsbegrepet i merverdiavgiftslovgivningen er med andre ord ikke helt sammenfallende med skatterettens begrep. I en rapport utgitt av Ernst & Young AS hevdes det at avgiftsmyndighetene som regel legger til grunn en svært lav terskel for når kravet til næringsvirksomhet er oppfylt i avgiftsretten (Ernst&Young, 2014).

5.4.3.1 Varighet og omfang

I følge Ot.prp.nr.76 (2008-2009) er det tydelig at et av vilkårene for registrering i merverdiavgiftsregisteret er at aktiviteten har en viss varighet og omfang, på lik linje som i skatteretten. Av hensyn til konkurransenøytraliteten er grensen svært lav i avgiftsretten. Som regel vil aktiviteter som overstiger grenseverdien i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd oppfylle vilkåret til varighet og omfang. Det kan oppstå grensetilfeller der aktiviteten for eksempel er kortvarig men har

overskredet beløpsgrensen. I en dom fra Borgarting lagmannsrett (LB-2010-152646) kom retten frem til at et ansvarlig selskap hadde oversteget omsetningsgrensen i en kort periode, til tross for at selskapet hadde eksistert over en lengre periode. Lagmannsretten hevdet det ikke var god nok grunn til å kunne anse selskapet for å drive virksomhet. Med andre ord, kravet til omfang var oppfylt men ikke kravet til varighet.

5.4.3.2 Egnet til å gi overskudd

Vilkårets utgangspunkt er at aktiviteten på sikt skal være egnet til å gå med overskudd. Det at aktiviteten genererer bruttoinntekter er ikke tilstrekkelig med mindre inntektene overstiger kostnadene. Vurderingen om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd skal være objektiv, da subjektive meninger ikke skal ha noen påvirkningskraft (Ot.prp. nr.76 (2008-2009), s.26).

Det er ikke opplagt at næringsbegrepet i avgiftsretten skal stille krav til overskudd. Vilkåret er blant annet ment for å hindre at systemet sponser privat forbruk. Et typisk eksempel kan være en næringsdrivende som leier ut flere leiligheter gjennom Airbnb. Dersom utleier bestemmer seg for å pusse opp leilighetene til en høyere standard enn nødvendig, for så å kreve fradrag for inngående avgift, med den begrunnelse at renoveringen er inkludert i en næringsmessig utleie, kan dette by på en feil fordeling av inngående avgift. Her er det klart at dette kan være et forsøk på å få dekket deler av et privat forbruk, i tillegg til en mulig gevinstøkning ved et eventuelt salg.

5.4.3.3 Egen regning og risiko

I henhold til Ot.prp.nr.76 (2008-2009) er et av vilkårene for registrering i merverdiavgiftsregisteret at aktiviteten er drevet for eierens egen regning og risiko. Vilkåret er utformet for å skille mellom selvstendig næringsdrivende og personer som arbeider for en annen part.

Finansdepartementet har videre gjort rede for en rekke momenter som kan være avgjørende for om næringsvilkåret er oppfylt. Redegjørelsen omfatter blant annet hvorvidt utøver har egne ansatte, eget driftssted, om oppdraget er særskilt spesifisert og hvorvidt utførelsen har høy grad av selvstendighet. Det kan oppstå

flere grensetilfeller der vedkommende kun oppfyller noen momenter. Eksempelvis kan særskilt spesifisering være vanskelig å vurdere når det gjelder utleie gjennom Airbnb, da utleien vil i noen tilfeller være avgrenset til tidsperioder.

5.4.4 Konklusjon

I avgiftsretten er det svært viktig å sørge for at avgiftssystemet i størst mulig grad er konkurransenøytralt. Målet er at alle produsenter av en vare eller tjeneste skal avgiftsbelegges på lik linje. Dette momentet er langt viktigere i avgiftsretten enn i skatteretten, og er derfor ansett som en viktig årsak til forskjeller mellom næringsbegrepet i skatteretten og i avgiftsretten (Ot.prp. nr.76 (2008-2009), s.26).

Det kan virke som kravet til overskudd har blitt utformet gjennom rettspraksis, forvaltningspraksis og teori. Forarbeidene har vært for lite spesifikke og mulig ukritiske når de hevder at næringsbegrepet i avgiftsretten er nokså likt skatterettens virksomhetsbegrep. I Skatteretten er det mer naturlig å ha et krav om at næringsdrivende skal være egnet til å gå med overskudd, da det er nettoinntekten som blir skattlagt. I avgiftsretten er det merverdien som blir skattlagt og kravet er derfor ikke like opplagt.

5.5 Avgjørende momenter rundt avgiftsplikt

5.5.1 Innledning

Den tradisjonelle hotellvirksomheten blir stadig utfordret av nye overnattingstjenester som leilighetshotell og boligutleie gjennom delingsplattformer som Airbnb. Personer som driver utleie gjennom Airbnb opererer i en såkalt gråsoner hvor utleieboligene per dags dato ikke regnes som hotellvirksomhet.

Hvorvidt utleie gjennom Airbnb omfattes av merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd må drøftes ut i fra ulike momenter. Konkurransesvridningseffekter mellom tradisjonelle hotellvirksomheter og utleieobjekter kan føre til at det utøves næring på ulike vilkår.

5.5.2 Konkurransen

Det er mye som tyder på at utleie gjennom Airbnb konkurrerer med hotell.

Utleiere som benytter seg av Airbnb tar markedsandeler, til tross for at de fleste utleieboligene befinner seg i utkanten av typiske hotellbeliggenheter. Tall fra Airbnb viser at 89 pst. av Norges verter leier ut sin primærbolig (Airbnb, 2016). Samtidig indikerer en undersøkelse utført av Airbnb at plattformen kan ha bidratt til at 24 pst. flere turister har tatt turen til Norge, som ellers ikke ville ha kommet. Konkurransen kan med dette ha to virkninger. Det faktum at gjester som benytter seg av utleie gjennom Airbnb potensielt kunne vært hotellgjester, samt at Airbnb fungerer som en slags buffer i typiske høysesonger hvor etterspørselen etter overnatting er høy og tilbudet lavt. Dette vil kunne føre til en prisdempende effekt på hotellmarkedet.

Hvis man skal se det fra et samfunnsøkonomisk perspektiv vil Airbnb sitt tilbud i høysesongen være positivt med tanke på en mer effektiv ressursutnyttelse av realkapitalen. Overnattingsplattformen kan både være et substitutt men også et supplement til de tradisjonelle overnattingsaktørene. Tilbudet utvides også der det ikke tilbys tradisjonelle overnattingstjenester.

Delingsplattformen har som regel en lavere pris enn tradisjonelle aktører som fører til en sterkere konkurranse. Det er nærliggende å anta at delingsplattformen medfører lavere etableringsbarrierer i næringen. Det er verken tidkrevende eller høye kostnader ved å legge ut en annonse.

I Oslo er nærmere 4 000 verter knyttet til overnattingstjenesten Airbnb, som tilsvarer 21,6 pst. av hovedstadens overnattingskapasitet (Witsø-Bjølmer, 2017). Basert på datainnsamling fra Norges fem største byer er det gjennom tidligere forskning først og fremst registrert at Airbnb påvirker hotellets priser (Ytreberg, 2016).

I Oslo, hvor markedsandelen til Airbnb er størst, viser tall at hotellprisene ble redusert med 4 pst. (Airbnb, 2016). Forskningen viser videre at det er lav- og mellomprissegmentet som er mest utsatt. Problemet vil for alvor oppstå dersom aktører opptrer profesjonelt uten å være registrert som næringsdrivende. Dette vil innebære konkurranse på ulike vilkår. Med andre ord vil man få en

konkurranssevridende effekt i forhold til skatter og avgifter. For hotell er det mest lønnsomt å være avgiftspliktige med lav sats, ettersom de blir fradragsberettiget for inngående avgift. Samtidig er det grunn til å anta at avgiftsplikt vil skremme visse private utleiere med grunnlag i administrative byrder.

5.5.3 Lengden på leieforholdet

Lengden på leieforholdet har vært mye omdiskutert. Dette er et konkret moment som må vurderes i forhold til spørsmålet om det foreligger avgiftspliktig omsetning. Forbundet for europeiske reiselivsorganisasjoner, Hotrec, slår fast i en rapport at Airbnb opererer i en gråson, og konkluderer med at det burde finnes noen konkrete spilleregler som bør gjelde for alle som opererer i turistnæringen, spesielt knyttet til kortidsutleie av innkvartering (Hotrec, 2015).

NHO reiseliv har foreslått flere tiltak for å tilpasse delingstjenesten slik systemet er i dag. Et av forslagene belyser problemstillingen rundt hyppige kortidsutleier. Forslaget sier at alle private overnattingssteder må inkluderes i lovverket gjeldende for den regulerte hotellbransjen (Havnes, 2015). Maksleie på Airbnb har også vært svært omdiskutert. Administrerende direktør i interesseorganisasjonen for norsk turistnæring (NHO reiseliv), Kristin Krogh Devold, uttalte i en artikkel fra DN konkrete forslag til restriksjoner på det nye utleiemarkedet. Det første forslaget omhandlet innførsel av en maksimumsgrense på seks uker utleie i løpet av et kalenderår. Utover leien på seks uker vil det dreie seg om kommersiell aktivitet i følge Devold (Havnes, 2015). Det andre forslaget gjaldt obligatorisk registreringsplikt for utleieaktører, som vil gjøre det enklere for myndighetene å skattlegge privat boligutleie gjennom f.eks. Airbnb (Havnes, 2015).

Det er ikke bare NHO reiseliv som er skeptisk til lengden på leieforholdet. Leieboerforeningen frykter at mange aktører som leier ut via Airbnb driver profesjonelt, etter å ha fått inntrykk av at flere tilbyr rabatterte langtidsutleie (NTB, 2016).

Hyppig korttidsutleie kan reise ulike problemstillinger knyttet til naboskap. Det er rimelig å anta at fastboende ønsker et stabilt naboskap, uten særlig mye skiftende forhold. Både i USA og i flere europeiske byer har lokale myndigheter utarbeidet

restriksjoner og begrensinger når det gjelder kortidsutleie. Hovedformålet er å sikre tilbudet i boligmarkedet (NOU 2017: 4). I byer hvor det er stor pågang av turisme året rundt vil problemstillingen angående korttids- og langtidsutleie være aktuell. I den tyske hovedstaden har økningen i Airbnb-utleie ført til stor motstand da flere og flere blir ”tvunget” til å flytte ut av sentrum (NTB, 2016). Det har ført til stigende boligpriser som en konsekvens av at flere kjøper sekundærboliger for å leie ut via Airbnb.

Delingsøkonomiutvalget mener situasjonen i Norge er annerledes og at det derfor ikke er grunnlag nok til å begrense utleien av private boliger til turister. Det norske boligmarkedet kjennetegnes ved selveiere som i liten grad har vært underlagt boligpolitiske reguleringer (Skatteetaten, 2016).

5.5.4 Tilbudte tjenester

Spørsmålet om det foreligger avgiftspliktig omsetning av romutleie avhenger av hvilke tjenester som tilbys. Vurderingsgrunnlaget omfattes av hva som inngår i leieprisen. Bytte av sengetøy og håndklær, vask, minibar, matservering, romservice og tjenester som tilbys i en resepsjon er momenter som må vurderes. De fleste boliger utleid via Airbnb tilbyr ikke disse tjenestene, i og med at det ofte er lagt til rette for selvhushold. Bytting av sengetøy/håndklær blir som regel utført etter at leieforholdet er over og ikke under selve oppholdet. Svært få tilbyr matservering i form av minibar eller frokostservering, men det er ikke uvanlig å tilby drikke og matvarer i form av en enkel frokostservering som for eksempel kaffe, te, knekkebrød, pålegg etc. Overnevnte tjenester minner i stor grad om servicetilbudet ved leilighetshotell. Dette kan tyde på at Airbnb bør inkluderes i avgiftsområdet.

5.5.5 Markedsføring

Markedsføring av er en faktor som må vurderes. Romutleie gjennom Airbnb blir bare markedsført på Airbnb plattformen og ikke gjennom andre aktører som for eksempel Hotels.com og Booking.com. Basert utelukkende på bruk av markedsføringskanaler er det rimelig å anta at Airbnb retter seg mot et annet segment enn det segmentet som tradisjonelle hotell henvender seg til (Skatteetaten, 2016). Samtidig er vi under den oppfatning at etter hvert som

gjestene blir mer og mer klar over at Airbnb er et alternativ, vil bruken av markedsføringskanaler bli mindre betydelig, og faktorer som pris og tilgjengelighet vil bli mer avgjørende.

5.6 Ulike scenarier

5.6.1 Kontinuerlig utleie (korttids- og langtidsleie) av 6 boliger – et reelt scenario (sekundærbolig)

Saken omhandlet spørsmålet om skatteyster ved utleie av 6 boenheter på ca. 60 kvm hver, fordelt på to firemannsboliger, måtte anses som næringsdrivende etter skatte- og avgiftsmessig bestemmelser. Det var ønskelig med en konkret helhetsvurdering av hvorvidt utleie av fast eiendom skulle regnes som næringsvirksomhet.

Bolig nr. 1 var delt i fire leiligheter. To av de fire leilighetene ble disponert av skattyter selv. De resterende tre leilighetene var disponert til utleie, og to av leilighetene var utleid. Bolig nr. 2 omfattet fire leiligheter for utleie, hvorav tre var utleid. Av totalt seks utleieleiligheter ble fem utleid og én stod tom.

Den årlige leieinntekten var på totalt NOK 192 852. Leiekontraktene var løpende med tre måneders gjensidig oppsigelsesfrist. Innvendig vedlikehold skulle foretas av leietaker, herunder fornying av maling, tapet og gulvbelegg. Ytre vedlikehold var pålagt huseier. Boligene var mur-belagt og dermed svært vedlikeholdsfrie. Noe renovering kunne fremkomme, spesielt med tanke på bad og kjøkken (Skatteetaten, 2005).

Vurderingen var basert på en konkret helhetsvurdering hvor ulike faktorer spilte en sentral rolle. Boligenes størrelse, omfanget av aktivitetene, formålet med utleien og inntektsstørrelsen var faktorer som ble vurdert.

Skattyter la vekt på at det totale vederlaget var forholdsvis lavt da avkastningen noenlunde utgjorde 9 pst. av den investerte kapitalen, noe som innsender mente burde anses som normalavkastning. Denne situasjonen kan sammenlignes med dagens lave rentenivå hvor man kan anta at noen ønsker en høyere avkastning på sin investerte kapital i likhet med disposisjonen i 2004.

Skattedirektoratets vurdering om utleie av seks leiligheter kunne anses som å drive virksomhet etter skattelovens vilkår ble vurdert etter rettspraksis.

Skatteloven har ingen legaldefinisjon av begrepet *virksomhet*, men begrepet blir videre behandlet i skattelovens § 5-30. Forvaltningspraksis har lagt til grunn at begrepet *virksomhet* må sees i sammenheng med en vedvarende aktivitet som drives for egen regning og risiko, og som er egnet til å gå med overskudd. I ligningspraksis er det i utgangspunktet lagt til grunn at utleie av fem eller flere boliger anses som næringsvirksomhet. Dersom praksisen skal fravikes må det etter skattedirektorats syn være klare holdepunkter.

Skattedirektoratet kom frem til at utleien talte for virksomhetsaktivitet. Inntekten måtte dermed behandles som virksomhetsinntekt, jfr. skattelovens §§ 5-1 og 5-30 (Skatteetaten, 2005). Det ble også konkretisert at dersom omfanget av utleien var av mindre karakter, blant annet ved høyere aktivitetsnivå, som korttidutleie, kunne dette likevel regnes som næringsvirksomhet. Samtidig kunne et lavt aktivitetsnivå med lengre leiekontrakter ansees som kapitalavkastning hvis utleier hadde ansvar for indre og ytre vedlikehold.

Problemstillingen vil videre omhandle spørsmålet om virksomheten kan anses som merverdiavgiftspliktig etter lovens bestemmelser. Virksomheten må i så tilfelle anses som enten hotellvirksomhet eller lignende virksomhet eller som utleie av fritidsbolig/ferieleilighet, jfr. merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd. Med tanke på at det ble lagt til rette for selvhushold, og ikke ble tilbudt noen øvrige hotelltjenester, finner vi det rimelig å påstå at virksomhetene ikke kan anses som hotellvirksomhet.

Om virksomheten kan anses som *lignende virksomhet* er mer usikkert og må vurderes etter skjønn. Som tidligere nevnt er det flere aspekter som ikke er direkte avgjørende i vurderingen, til tross for at være av relevans. Lengden på leieforholdet og standarden på eiendommen er eksempler på faktorer som er av betydning men likevel ikke direkte avgjørende.

Faktorer som formålet med utleien og hvilken type aktivitet eiendommen er innrettet for, vil i imidlertid være avgjørende. I en artikkel om “Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet” datert 23. august 2006, uttalte Skatteetaten som

nevnt, følgende; “Vi legger til grunn at utleie av rom for overnatting i hotellvirksomhet og lignende virksomhet normalt vil inkludere rett til frokost som serveres i egen spisesal. Hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom vil på den annen side normalt være tilrettelagt for selvhushold, typisk med minikjøkken med kjøleskap og kokemuligheter samt egen spise plass.” (Skatteetaten, 2006).

Basert på denne uttalelsen er det rimelig å anta at boligene ikke kan anses som *lignende virksomhet* ettersom det ikke er tilrettelagt for frokostservering i egen spisesal, men derimot tilrettelagt for selvhushold. Det er heller ingenting som tyder på at leilighetene er bygget utelukkende for fritidsformål. Skattyter er med dette unntatt fra merverdiavgift i henhold til merverdiavgiftslovens § 3-11.

Basert på det faktum at skattyter leier ut leiligheter med tre måneders gjensidig oppsigelse, konkurrerer vedkommende ikke med hotellbransjen. Videre ville situasjonen vært annerledes dersom leilighetene var utleid via Airbnb, med mulighet for kortere leieforhold. Det faktum at skattyter leier ut flere enheter av relativt stort størrelsesomfang, med en tilhørende betydelig inntekt, kan med hensyn til konkurransevridningseffekter tale i favør av at det her bør komme en potensiell innføring av avgift på slike utleieforhold.

5.6.2 Kontinuerlig kortidsutleie av to leiligheter, et reelt scenario (sekundærbolig)

Spørsmålet var om to leiligheter planlagt innkjøpt i 2016 til bruk i kontinuerlig kortidsutleie ved delingsplattformen Airbnb oppfylte virksomhetskravet etter skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 12-10, og om skattyter var unntatt merverdiavgiftsloven i henhold til merverdiavgiftslovens § 3-11 første ledd. De to leilighetene ville være i en størrelsesorden på mellom 50-70 kvadratmeter med en anskaffelseskost på ca NOK 2,5 millioner (Skatteetaten, 2016). Skattyter planla å leie ut begge leilighetene kontinuerlig gjennom delingsplattformen Airbnb. Leilighetene ville være tilgjengelig både for dags-, ukes-, og månedsleie. Det skulle opereres med egne priser for de ulike leieavtalene. Prisene ville justeres i løpet av året gjennom Airbnb sin algoritme med hensyn til sesong. Skattyter ville i denne perioden selv ikke benytte leilighetene. Det var Airbnb som skulle stå for transaksjonen mellom skattyter og leietaker. Det ville oppstå en del merarbeid knyttet til utleien som markedsføringsmateriell, renhold og kundekontakt.

Leilighetene skulle være lagt til rette for selvhushold. Tjenester som skiftning av sengetøy og håndklær jevnlig, matsservering eller vasking under leieforholdet ville ikke bli tilbydd. Utleier ville selv stå for kundekontakten (nøkkeloverlevering) og bistå dersom det skulle oppstå problemer med leieforholdet. Aktivitetsnivået til utleier ville variere i den grad det var inngått dags-, ukes- eller månedsleie. Deler av aktiviteten ville bli utført av en underleverandør. Dette gjaldt tjenester som skiftning av sengetøy og håndklær mellom leieforholdene, renhold og fjerning av søppel.

Utleiers forventende inntekter basert på en gjennomsnittsleie for en leieperiode på mellom 15-18 dager per måned, vil for begge leilighetene tilsvare en inntjening på NOK 400 000 kostnader på NOK 356 000 (Skatteetaten, 2016). Samlet overskudd vil utgjøre NOK 44 000, som videre tilsier at utleien er egnet til å gå med overskudd.

<u>Overskuddsberegningen</u>	<u>Kostnader</u>	<u>Inntekter</u>
Leieinntekter		200 000
Kapitalavkastning	77 000	
Administrasjonsgebyr Airbnb	6 000	
Innboforsikring	2 000	
Eiendomsskatt	5 000	
Strøm	15 000	
Rengjøring	30 000	
Internett/tv	5 000	
Fellesutgifter	38 000	
Sum	178 000	200 000
Overskudd per enhet		22 000

Tabell 1: Overskuddsberegning scenario 2

Definisjonen av virksomhetsbegrepet er som tidligere nevnt noe uklart i skatteretten, og det er dermed gjennom rettspraksis kommet frem til at aktiviteten må være i) av et viss omfang og varighet, ii) være egnet til å gi overskudd og iii) må drives på skatteytters risiko og regning (Skatteetaten, 2016). Den skatterettslige vurderingen er vel så viktig som den avgiftsmessige vurderingen, ettersom kravet til næringsvirksomhet i skatteretten igjen er et vilkår for at aktiviteten skal være registreringspliktig og avgiftspliktig i avgiftsretten.

Det er ikke tvilsomt at aktiviteten planlegges å drives på skatteytters egen regning og risiko og er av en viss varighet. Tallene viser at aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Det sentrale vurderingskriteriet er her knyttet til aktivitetens omfang. Skatteetaten har tidligere ansett utleie av fem eller flere enheter ved ordinær utleie som virksomhet, men dette er ingen absolutt regel (Skatteetaten, 2016). I dette tilfelle er det snakk om et høyt aktivitetsnivå med kontinuerlig kortidsutleie som innebærer mye aktivitet i forbindelse med kundekontakt, renhold etc. Kortidsutleie gjennom Airbnb må betegnes som intensiv kortidsutleie som krever et høyere aktivitetsnivå enn ordinær utleie med langtidskontrakter. Skattedirektoratet presiserer videre at det at deler av aktiviteten utføres av en underleverandør er uten betydning for om utleien skal regnes som virksomhet eller ikke. Etter samlet vurdering med bakgrunn i vurderingskriteriene kom Skattedirektoratet frem til at kontinuerlig utleie av to leiligheter gjennom Airbnb skattemessig utgjorde en næringsvirksomhet etter skattelovens §§ 5-1, 5-30 og 12-10.

Videre må det drøftes om aktiviteten går under avgiftspliktig utleie etter merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd bokstav a eller c. Utleie av fast eiendom er som tidligere nevnt unntatt fra loven, med mindre aktiviteten er av et slikt omfang og karakter at det kan ligne på hotellvirksomhet, lignende virksomhet, ferieleiligheter eller annen fritidseiendom. Skattedirektoratets prinsipputtalelse fra 18. juni 2013 beskrev en rekke relevante momenter som skiller mellom merverdiavgiftsunntatt utleie av fast eiendom og avgiftspliktig utleie etter merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd.

Lengden på leieforholdet skal ikke være avgjørende i vurderingen. Det at det er lagt til rette for selvhushold peker mot at dette er boligutleie og ikke hotellvirksomhet, men dette er heller ikke avgjørende i vurderingen. Hva av tjenester som inngår i leieprisen er av større betydning. I scenarier som det beskrevet er det sjeldent tilrettelagt for verken minibar, resepsjon, vask eller bytting av sengetøy og håndklær. Dette er med på å distanserer denne utleien ytterligere fra hotellvirksomhet. Markedsføringen foregår kun på Airbnb sin plattform, som igjen skiller utleien ytterligere fra tradisjonell hoteldrift. Betalingen utføres i svært lik grad som ved tradisjonell hotellbooking. Tildeling av bolig skjer heller ikke gjennom søknad, som ved ordinær boligutleie. Likevel

basert på det faktum at utleier kun er i besittelse av to leiligheter, legger til rette for selvhushold og tilbyr minimalt med servicetjenester, finner vi det rimelig å anta at utleieobjektene ikke omfattes av merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd bokstav a.

Leilighetene er innkjøpt for å drive kontinuerlig korttidsutleie gjennom delingstjenesten Airbnb. Airbnb er som tidligere nevnt en markeds plass for utleie av leiligheter, både til ferieformål men også til fritidsbruk. Det er dermed rimelig å anta at utleien drives i konkurranse med andre overnattingsmuligheter i samme området, for eksempel tradisjonell hotellvirksomhet. Skattedirektoratet konkluderte med bakgrunn i nevnte vurderingskriterier at innsenders utleievirksomhet etter sin art måtte anses som “ferieleilighet” etter merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd, bokstav c. Vi støtter skattedirektoratets konklusjon, men reiser igjen spørsmål om dette også burde gjelde ved forrige scenario gitt at utleien foregår gjennom Airbnb.

5.6.3 Privatperson som kontinuerlig leier ut 1 bolig (sekundær bolig)

La oss tenke oss at skattyter leier ut sin sekundær bolig gjennom Airbnb. I noen tilfeller leier skattyter ut boligen sin i korte perioder og i andre tilfeller leies boligen ut for lengre opphold. Ved korttidsutleie er maksimum utleietid satt til en uke.

Ved utleie over lengre perioder vil systemet gi kunden månedsrabatter som tilsvarer en leie på ca. NOK 12 000 per måned. Kundesegmentet vil for det meste utgjøre pendlere og studenter. Ved korttidsutleie vil kundesegmentet for det meste være turister. Prisene vil også variere i forhold til årstid, hverdag/helg og etterspørsel.

La oss videre si at leieprisen for en gjennomsnittlig bolig i sentrum av Oslo vil utgjøre ca. NOK 4 000 for et opphold på fire netter i sommersesongen. Vi antar videre at skattyter leier ut for totalt NOK 24 000 i sommersesongen. Resten av året leier skattyter ut i gjennomsnitt for NOK 120 000 som utgjør full utleie i ti måneder. Skattyter har en leieinntekt som totalt utgjør NOK 144 000 per år. Videre legger vi til grunn at det ikke foreligger noen form for servering, annet enn at det er kjøpt inn matvarer som tilsvarer en svært enkel frokost (eksempelvis;

knekkebrød, syltetøy og melk) til et par dagers bruk. Det er tilrettelagt for selvhushold. Sengetøy og håndklær blir byttet etter hvert opphold. Det er ingen resepsjon i bygget. Skattyter planlegger å bruke boligen delvis til privat bruk de neste årene.

Skattedirektoratet presiserer at lovgiver ved flere anledninger har gitt uttrykk for at kravet til næringsdrivende i avgiftsretten i utgangspunktet er tilsvarende som i skatteretten med unntak av hensynet til konkurransenøytralitet.

I merverdiavgiftsregelverket er det flere hensyn som kan føre til at enkelte vurderinger slår ulikt ut (Skattedirektoratet, 2017a). Næringsbegrepet i merverdiavgiftretten er som tidligere nevnt ikke helt sammenfallende med skatterettens begrep.

Innen merverdiavgiftretten er det spesifikke momenter som ved en samlet vurdering må være oppfylt for at en skattyter er å anse som næringsdrivende. Momentene er tett knyttet opp mot skatterettens krav ettersom kravet til næringsvirksomhet igjen er et vilkår for at aktiviteten skal være registreringspliktig og avgiftspliktig. I rettspraksis er forholdet mellom kravet til omfang og overskudd vært vanskelig å vurdere da merverdiavgiftslovens særhensyn må bli ivaretatt (RegnskapNorge, 2010).

Kravet til varighet er ikke å anse som oppfylt da skattyter har planer om å delvis benytte seg av boligen til privat bruk de neste årene. I noen tilfeller kan dette vilkåret være svært vanskelig å konstatere, som følge av at utleien kan skje sporadisk, som igjen har tilknytning til aktivitetens omfang.

Kravet til omfang har i ligningspraksis tatt utgangspunkt i at det dreier seg om næringsvirksomhet ved utleie til bolig- og fritidsformål som utgjør fem boenheter eller mer (RegnskapNorge, 2010). Skattedirektoratet presiserer at det forhold at boligen kan være ment til privat bruk er et tungtveiende moment mot avgiftsplikt. Dersom skattyter velger å benytte boligen delvis til privat bruk, er dette med på å redusere den økonomiske belastningen ved å eie og disponere en fritidseiendom. En kan i så tilfellet konkludere med at aktiviteten er mer styrt av private interesser enn økonomiske næringsformål. Det er rimelig å anta at skattyter i vårt scenario

utfører aktivitet i stort omfang ettersom boligen er utleid store deler av året. Det faktum at det kun er snakk om én bolig taler mot avgiftsplikt.

For å unngå at skattytere anskaffer boliger og oppnår uønskede fordeler når det gjelder fradragsretten for inngående merverdiavgift har Skattedirektoratet konstatert at utleievirksomheten normalt må omfatte minst tre ferieleiligheter eller fritidseiendommer for å kunne bli vurdert som næringsdrivende (Skattedirektoratet, 2010).

Kravet til overskudd er i utgangspunktet basert på at aktiviteten må ha et økonomisk formål. Overskuddsvurderingen vil være svært sentral i vurderingen av om en aktivitet er næringsrelatert eller av ikke-økonomisk karakter. Avgjørelsen vil være basert på om aktiviteten først og fremst er egnet til å gå med overskudd. Skattyters forventede kostnader og inntekter for utleieobjektet, ved gitte antagelser om utleiedager per måned, er fremstilt nedenfor. Det er på det rene at aktiviteten er egnet til å gi overskudd. *Kravet til drift for egen regning og risiko* kan også sies å være oppfylt.

Overskuddsberegningen	Kostnader	Inntekter
Leieinntekter		144 000
Kapitalavkastning	35 000	
Administrasjonsgebyr (3%)	4 320	
Innboforsikring	1 000	
Eiendomsskatt	2 500	
Strøm	7 500	
Rengjøring	15 000	
Internett/tv	1 500	
Felleskostnader	4 500	
Sum	71 320	144 000
Overskudd		72 680

Tabell 2: Overskuddsberegning scenario 3

Det er liten tvil om at det i dette scenariet ikke dreier seg om en næringsdrivende, til tross for at kravet om drift for egen regning og risiko, og kravet til å gå med overskudd, er oppfylt. Utleier, som kun er i besittelse av én leilighet, oppfyller ikke Skattedirektoratets minimumskrav om tre utleieboliger.

Dette scenariet omfattes derfor av unntaket i merverdiavgiftslovens § 3-11. Skattyter planlegger å bruke boligen delvis til private formål, og leiligheten klassifiseres derfor ikke som ferieleilighet eller fritidseiendom. I og med at utleier

ikke anses som “næringsdrivende” og planlegger å bruke boligen delvis til private formål, finner vi det ikke nødvendig å drøfte hvorvidt dette scenariet faller innenfor merverdiavgiftslovens § 5-5.

Spørsmålet videre blir hvorvidt utleie gjennom Airbnb, til tross for at det er kun er snakk om en bolig, kan bidra til konkurransevridningseffekter. Plattformen har lagt til rette for lettere tilgjengelig utleie av bolig, som har vist seg å føre til økt konkurranse for hotellbransjen. Til tross for at skattyter i vårt scenario kun leier ut en bolig, blir konkurranse større når det nå har blitt en kraftig økning i flere lignende aktører på markedet. Spesielt med tanke på korttidsutleie, som jo Airbnb legger til rette for.

5.6.4 Privatperson som leier ut sin bolig i fellesferien (primærbolig)

Vi tenker oss at skattyter leier ut sin primærbolig gjennomsnittlig tre uker i fellesferien hvert år gjennom Airbnb. Leieinntekten utgjør NOK 51 000 som igjen stammer fra fire ulike leietakere. Kundesegmentet er kun turister som leier minimum for tre netter av gangen. Prisene vil variere i forhold til årstid, hverdag/helg og etterspørsel. Ettersom utleien er i fellesferien vil prisene være på sitt høyeste.

Videre legger vi til grunn at det ikke vil bli servert frokost annet enn at det er kjøpt inn matvarer som vil tilsvare en svært enkel frokost (eksempelvis; knekkebrød, syltetøy og melk) til et par dagers bruk. Det er tilrettelagt for selvhushold. Sengetøy og håndklær blir byttet etter hvert opphold. Det er ingen resepsjon i bygget. Skattyter planlegger ikke å bruke boligen i løpet av de tre ukene da hun selv er på ferie. Skattyter benytter seg dermed av underleverandøren Key Butler som står for annonsering, fotografering, renhold, overlevering av nøkler og nødvendige artikler som sengetøy og håndklær.

Det er på det rene at skattyter vil overstige beløpsgrensen på NOK 50 000 i løpet av en periode på 12 måneder. Merverdiavgiftslovens § 3-11 første ledd kan komme til disposisjon. Utleie av fast eiendom er unntatt loven og skattyter er følgelig ikke avgiftspliktig med mindre det dreier seg om utleie av “ferieleilighet eller fritidseiendom”, jfr. merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd bokstav c.

Basert på tidligere vurderinger i henhold til omfangsvilkåret, kan det virke naturlig at skattyter ikke faller inn under begrepet “næringsdrivende”, da hun selv benytter seg av boligen de resterende månedene av året. På en annen side kan skattyter likevel være næringsdrivende selv om det kun drives utleie i fellesferien, men ettersom dette scenariet tar for seg utleie av primærbolig, med utgangspunkt i den faktiske bruken av boligen, anser vi ikke boligen som verken fritidseiendom eller ferieleilighet.

Gitt at utleier planlegger å leie ut leiligheten i fellesferien også i årene fremover, kan det sies at utleien har en viss varighet. Vilkåret om å generere overskudd er også oppfylt da utleier har en forventet inntekt på NOK 50 000. Det er videre på det rene at skattyter driver for egen regning og risiko. Konklusjonen blir at skattyter ikke kan anses som “næringsdrivende” ettersom kravet til omfang ikke er oppfylt.

Basert på det faktum at scenariet kun dreier seg om utleie av én bolig, tre uker i året, er det liten tvil om at dette forholdet ikke klassifiseres som “hotellvirksomhet og lignende virksomhet”. Som nevnt, karakteriseres ikke boligen som “ferieleilighet eller fritidseiendom”.

Her er konklusjonen rimelig klar. Skattyter benytter seg av boligen selv. Formålet med utleien bærer ikke preg av forretningsmessig karakter. En kan i så tilfellet konkludere med at aktiviteten er styrt av private interesser, mer enn økonomiske næringsformål, og med dette ikke er avgiftspliktig.

Spørsmålet rundt konkurransevidningseffekter blir også her aktuelt. Selv om dette scenariet kun omfatter utleie i fellesferien, er det også da det er høysesong for romutleie i hotellvirksomhet. Dette fører til økt konkurranse om turister, spesielt med tanke på at Airbnb legger til rette for kortidsutleie. Dette bør derfor tas med i vurderingen hva gjelder innføring av en potensiell avgift.

5.6.5 Privatperson som leier ut et rom i sin bolig (primærbolig)

Vi antar at skattyter leier ut et rom i sin primærbolig store deler av året gjennom Airbnb. Skattyter bor selv i boligen. Kundene er primært studenter eller pendlere. Leietaker har ingen egen inngang og deler på kjøkken og bad. Leieinntektene

utgjør NOK 6 000 per måned og dekker fellesutgifter og noe nedbetaling av gjeld. Det er tilrettelagt for selvhushold. Ingen artikler som håndklær/sengetøy er inkludert i leieprisen.

Hvorvidt skattyter kan anses som næringsdrivende må videre drøftes. Når det gjelder omfanget er det ikke tilstrekkelig å kun leie ut ett rom i sin egen primærbolig i henhold til rettspraksis, og kravet er derfor ikke oppfylt. Det er mer uklart om kravet til overskudd er oppfylt. Leieinntektene dekker kun fellesutgiftene og noe nedbetaling av gjeld, med andre ord, skattyter sitter ikke igjen med et overskudd. Næringskravet er ikke oppfylt.

Skattyter driver på ingen måte hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, utleie av ferieleiligheter eller fritidseiendom, jfr. merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd. Konklusjonen er at utleien faller innenfor merverdiavgiftslovens § 3-11 første ledd, ettersom omsetning og utleie av fast eiendom og rettigheter til fast eiendom er unntatt loven. Skattyter er ikke avgiftspliktig etter lovens bestemmelser.

I scenariet beskrevet ovenfor er det i mindre grad konkurranse med hotellbransjen. Det er rimelig å anta at personer som leier et rom i en bolig ikke kan ansees som potensielle hotellgjester. Selv om boligen leies ut via Airbnb, og dermed legger til rette for kortidsutleie, stiller potensielle hotellgjester ofte krav til privatliv. Dette gjelder selvsagt ikke alle tilreisende, men bør tas med som en faktor ved en mulig innføring av avgift.

5.7 Retten til fradrag for inngående merverdiavgift

5.7.1 Gjeldene rett

I henhold til Ot.prp.nr.1 (2005-2006) konkluderte departementet det med at det ikke burde innføres begrensninger i fradragsretten for utleiende som benyttet seg av overnattingsplattformer. Samtidig ble det vist til at det ofte er vanskelig å kontrollere om utgifter reelt vedrører virksomheten, eller er av privat karakter. En avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift vil føre til at avgiftspliktige ikke får fradrag, til tross for at utgiften er til bruk i virksomheten, og det vil oppstå avgiftskumulasjon. Det ble videre fremhevet at retten til fradrag

for inngående merverdiavgift står helt sentralt i merverdiavgiftssystemet. Det må derfor foreligge tungtveiende grunner for å fastsette bestemmelser som begrenser fradragsretten. Merverdiavgiftssystemet er utviklet slik at det motvirker kumulative effekter. En avskjæring av fradragsretten vil dermed bryte med merverdiavgiftsprinsippet.

5.7.2 Uønskede fordeler gjennom fradragsretten for utleier

Næringsdrivende som faller inn under bestemmelsen i merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd og som driver utleie av enten fritidseiendom eller ferieleiligheter, har fradragsrett for inngående avgift på blant annet oppføringskostnader, jfr. merverdiavgiftslovens § 8-1. Fradragsretten utgjør ofte store betydelige beløp. Vi antar at det kan være en motivasjonsfaktor for å registreres.

Merverdiavgiftssystemet må unngå at næringsdrivende oppnår fordeler gjennom fradragsretten, til ikke-økonomiske og private formål. Dette kan spesielt være tilknyttet oppussing eller vedlikehold av utleieleiligheter som senere blir solgt på markedet. Oppussing og vedlikehold utgjør betydelige summer, som igjen øker verdien på boligen ved et eventuelt salg. Det er spesielt denne type scenarier vi mener er svært uønsket.

5.7.3 Turistskatt

En rekke land har innført særskilte avgifter på utleie av rom eller bolig, omtalt som touristskatt. Turistskatten er ofte en lokal avgift som for eksempel avgift på overnattingstjenester. Denne avgiften vil blant annet omfatte delingsøkonomien. Airbnb opplyser på sin plattform at de frivillig påtar seg å innkreve touristskatt i de byer/land dette er lovpålagt. Turistskatten utgjør som regel et fast beløp per natt eller en prosentandel av totalbeløpet. I Amsterdam utgjør for eksempel touristskatten 5 euro per natt, uavhengig av om man bor på hotell eller benytter seg av utleie gjennom Airbnb.

Etter vår mening vil touristskatten sikre at aktører som i utgangspunktet ikke er avgiftspliktige likevel betaler inn noe skatt. På en annen side vil ikke touristskatten i seg selv bidra til kontroll eller identifikasjon av de skattepliktige, ettersom skattyter selv må rapportere sin omsetning til skattemyndighetene.

Delingsøkonomiutvalget hevder i sin rapport at dersom man ønsker å beskatte mikroaktører, som for eksempel de som leier ut sin bolig gjennom Airbnb, men som ikke er merverdiavgiftspliktige, bør det generelle regelverket først og fremst endres slik at disse også blir omfattet (NOU 2017: 4, s. 143). Utvalget konkluderte videre med å ikke anbefale en innføring av turistskatt.

I utgangspunktet bør generelle avgiftsregler etter vår mening også gjelde for aktører i delingsøkonomien, særlig aktører som opererer direkte rettet mot turistnæringen. Til tross for utvalgets anbefaling, er vi under den oppfatning av at en innføring av en eventuell turistskatt kan være en av flere løsninger. Dette kan bidra til å inkludere aktører som benytter seg av delingsplattformer i avgiftssystemet.

5.8 Kapittelkonklusjon

Mange av de største utfordringene med merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd er knyttet til scenarier der det tydelig er en gråsoner mellom hvem som driver næringsvirksomhet og ikke. Ta for eksempel andre scenario hvor saken gjaldt kontinuerlig utleie av to leiligheter gjennom Airbnb. Skattedirektoratet vurderte det dit hen at utleier var næringsdrivende og utleien måtte anses som utleie av "ferieleilighet" i henhold til merverdiavgiftslovens § 5-5 første ledd bokstav c. Utleier var avgiftspliktig med lav sats. På en annen side viser ligningspraksis at utleien skal anses som næringsvirksomhet dersom omfanget er av en slik karakter at utleien omfatter fem leiligheter eller flere, gitt at kravet til omsetning er oppfylt.

En mulig løsning er å heve omsetningsgrensen for registreringsplikt i merverdiavgiftsregisteret. Skillet mellom hvem som yter næring ved utleie og ikke kan på denne måten bli tydeligere og redusere den omtalte "gråsonen" som skaper forvirring. Det er trolig mest hensiktsmessig å øke skillet mellom næringsdrivende og ikke-næringsdrivende for å tydeliggjøre hvem som har krav på fradragsrett. Det er svært uønsket at anskaffelser til ikke-økonomiske formål oppnår fordeler gjennom fradragsretten. Vi mener derfor at departementet må utvikle klarere retningslinjer for å unngå forvirring og ikke minst senke insentivene for å drive næring med formål i å oppnå fordeler i fradragsretten.

6. Konklusjon

Flesteparten av utfordringene knyttet til hotellbransjen omhandler sammensatte ytelser og det faktum at de fleste hotell opererer med flere ulike omsetninger. Når det kommer til tradisjonell hoteldrift, bidro lovendringen i 2006 i stor grad til en forenkling av regelverket. Myndighetene lyktes med sitt forsøk på å gjøre fordeling av inngående avgift enklere ved å gjøre selve romutleien til en del av merverdiavgiftsområdet. Lovendringen bidro i stor grad til at færre av hotellenes omsetninger ble liggende både utenfor og innenfor avgiftsområder. Utfordringer oppstår fremdeles den dag i dag, spesielt med tanke på tjenester som er unntatt merverdiavgift. Unntatte tilbud, som svømmebasseng og trimrom, krever fremdeles en nøyaktig fordeling av inngående avgift.

Det finnes fremdeles noen gråsoner som utfordrer og vanskeliggjør dagens regelverk. En innføring av generell merverdiavgift på utleie av lokaler til møter og konferanser, uavhengig av hvorvidt utleien inkluderer servering eller ikke, samt hvorvidt det utleies via hotell eller øvrige konferansesenter, vil bidra til en enklere rapportering og kontroll av inngående avgift på slike tjenester. En slik endring vil også fjerne mulige konkurransefordeler hotell har på øvrige aktører som leier ut lignende lokaler.

Tilgang til svømmebasseng og trimrom er unntatte tjenester etter merverdiavgiftslovens § 3-8. Unntaket gjelder så langt svømmebassenget ikke omfattes av begrepet opplevelsessenter, med flere ulike aktiviteter og leker, og minimalt med tilgang til basseng egnet for treningsaktiviteter. Inngang til svømmebassenget omfattes i slike tilfeller av merverdiavgiftslovens § 5-10 og skal tillegges merverdiavgift med redusert sats. Begge disse tilbudene, gitt at det ikke kvalifiseres som opplevelsessenter, ansees som et naturlig ledd til overnattingstjenesten, dersom det ikke foreligger en særskilt betaling. Utfordringene oppstår i tilfeller hvor hotellet gir både overnattingsgjester og særskilt betalende gjester tilgang til svømmebasseng og trimrom. Fordelingen av inngående avgift byr på problemer dersom hotellet ikke har oversikt over hvor mange av hotellgjestene som faktisk benytter seg av tilbudene. En innføring av innstempling, ved bruk av for eksempel romkort, vil være en løsning på et slikt problem. På denne måten kan avgiftsmyndighetene kreve presise kalkyler, basert på realistiske tall, som bevis for fordelingen av inngående avgift.

For mer bestemte hotelløsninger er betydningen av hva som klassifiseres som hotellvirksomhet og lignende virksomhet den viktigste diskusjonen.

Myndighetene gjør rede for flere faktorer som kan være avgjørende, men ingen krav til hvilke av disse som må være oppfylt. Basert på uttalelser og dommer finner vi konkurranseaspektet som en av de viktigste faktorene. Virksomheter i direkte konkurranse med hotelldrift, ansees i de fleste tilfeller som hotellvirksomhet eller lignende virksomhet. Dette underbygges ofte av hvilke markedsføringskanaler som benyttes. Pris er en påvirkende faktor for å distansere driften fra unntatt utleie av fast eiendom. Det foreligger krav til en viss grad av servicetilbud, men vi er under den oppfatning at dette ikke blir særlig vektlagt i drøftelsene. Minimumskravet virker å være at servicetilbudet bør innebære mer enn leie av privat fast eiendom, som til gjengjeld ikke tilbyr noen form for servicetilbud. P-hotell faller inn under bestemmelsen i merverdiavgiftslovens § 5-5 og understreker hvor lite servicetilbud som er nødvendig, gitt at andre faktorer er oppfylt. Vi støtter myndighetene i deres konklusjoner. For å unngå konkurransevidningseffekter virker det rimelig at aktører som i hovedsak konkurrerer om de samme gjestene, også omfattes av det samme regelverket.

Et naturlig spørsmål videre blir hvorvidt utleie gjennom Airbnb også bør inkluderes i regelverket. Økt aktivitet i delingsøkonomien har ikke ført til at avgiftssystemet har klart å tilpasse seg fullt ut. Den nye forretningsmodellen har ført med seg nye tjenester som i noen tilfeller konkurrerer direkte med tradisjonelle bransjer, men likevel ikke omfattes av samme lovverk. Basert på vår Airbnb analyse ser vi tydelig at det finnes gråsoner som både kan virke forvirrende, samtidig som de skaper konkurransevidning i disfavør hotellnæringen.

Vi må si oss enig i at myndighetene til en viss grad har klart å gjøre rede for behandling av ulike scenarier. Samtidig finnes det scenarier hvor skattyter ikke ansees som næringsdrivende, men likevel bidrar til økt konkurranse basert på det faktum at Airbnb legger til rette for kortidsutleie. Økt tydeliggjøring av regelverket for merverdiavgift vil føre til mindre forvirring og etter vår mening færre misbruk og uønskede fordeler.

Forvaltningspraksis viser ved flere tilfeller at skattyter ikke blir ansett som næringsdrivende med grunnlag i den faktiske bruken av boligen. Etter vår mening er det riktig å vurdere det slik i tilfeller der det er tydelig at skattyter ikke direkte konkurrerer med hotellnæringen. På en annen side vil den type aktivitet ikke bidra til statsinntekt gjennom for eksempel momsbeskatning. En mulig løsning kan være å innføre en maksgrense på kortidsutleie. Leien utover denne maksgrensen vil da anses som kommersiell aktivitet og kan eventuelt bli avgiftsbeskattet på lik linje med annen hotellvirksomhet. En annen løsning vil være å innføre en såkalt turistskatt på overnattingstjenester. Vi mener tiltaket kan være en god løsning for å avgiftsbelegge aktører i delingsøkonomien.

Utover dette oppstår problemer i de tilfeller der konkurransenøytraliteten blir utsatt. Etter vår oppfatning virker det urimelig at skattyter som konkurrerer om den samme kundegruppen som tradisjonell hotellnæring ikke skal omfattes av det samme lovverket. Hva gjelder skattemyndighetenes vurderinger viser det seg å ikke alltid være i tråd med rettspraksis. Forvaltningspraksis viser til flere rapporter der antall utleieboliger må omfatte et antall på fem eller flere boliger, for å kunne anses som en virksomhet. Vår analyse bekrefter at dette ikke alltid er tilfelle, ettersom utleie av kun to boliger ble ansett som næringsvirksomhet i vårt andre scenario.

Lovens bestemmelser har videre ingen klar definisjon på hva som anses som hotellvirksomhet, ferieleilighet og fritidseiendom. Hva som inngår i leieprisen er et moment som oftest går igjen som vurderingskriteria. Det vil derfor være hensiktsmessig å klargjøre innholdet i rettsreglene, da vi mener det er sterke insentiver for å misbruke avgiftssystemet. Dersom det gis fradragsrett for inngående merverdiavgift, kan dette være en stor motivasjonsfaktor for å kjøpe opp sekundærboliger og leie de ut gjennom overnattingstjenesten Airbnb. Etter vår oppfatning er det svært viktig å unngå slike insentiver som kan føre til uønskede fordeler.

En potensiell avskjæring fra fradragsretten vil kunne bidra til at færre utnytter avgiftssystemet. Dette vil samtidig minske insentivet til å for eksempel misbruke fradragsretten ved å utføre anskaffelser til private formål. Utover dette vil en potensiell heving av omsetningsgrensen for registreringsplikt i

merverdiavgiftsregisteret føre til tydeliggjøring mellom hvem som anses som næringsdrivende og hvem som ikke bør omfattes av lovverket. En grenseheving vil kunne redusere gråsonen ved å kun beskatte skattytere som tydelig driver næring. En mulig konsekvens er at færre misbruker systemet ved å drive utleie kun for fradragsfordelene dette medfører.

Det vil alltid finnes gråsoner i avgiftsretten med tanke på at økonomien til stadig er under utvikling. Det er derfor viktig at myndighetene hele tiden oppdaterer sine regelverk og utfører nødvendige lovendringer slik at enhver forretningsmodell blir inkludert og bidrar til samfunnet.

7. Referanseliste

- Airbnb. (2016). *Airbnb i Norge, et overblikk*.
- Airbnb. (2017). Om oss. Hentet fra <https://www.airbnb.no/about/about-us>
- Ernst&Young. (2014). *Årsavslutning 2014*. Hentet fra [http://www.laa.hk/Publication/vwLUAssets/Arsavslutning-2014-pdf/\\$FILE/Arsavslutningsboken 2014 - interaktiv til nett.pdf](http://www.laa.hk/Publication/vwLUAssets/Arsavslutning-2014-pdf/$FILE/Arsavslutningsboken%202014%20-%20interaktiv%20til%20nett.pdf)
- Grønlie, J., & Eriksen, N. (2012). Merverdiavgiftsbehandling av sammensatte ytelser. *Revisjon og regnskap*, 8(10.juli 2017), 1-5. Hentet fra <http://www.revregn.no/i/2012/8/rr08-2012-2219>
- Havnes, H. (2015). NHO reiseliv: innfør maksgrense på seks-ukers Airbnb-utleie. *Dagens Næringsliv*. Hentet fra <http://www.dn.no/grunder/2015/11/27/2111/Airbnb/nho-reiseliv-innfr-maksgrense-p-seks-ukers-airbnbutleie>
- Havnes, H., & Tobiassen, M. (2015). Lager minihotell med Airbnb. *Dagens Næringsliv (DN)*. Hentet fra <http://www.dn.no/grunder/2015/12/14/1743/Eiendom/lager-minihotell-med-airbnb>
- Hettervik, P. G. (2017). Korrekt fakturering ved guidetjenester. Hentet fra <http://www.ncetourism.com/korrekt-fakturering-ved-guidetjenester/>
- Hotrec. (2015). *Hotrecs praksisdokument om delingsøkonomien*.
- KeyButler. (2017). Tjenester. Hentet fra <https://keybutler.no/tjenester/>
- Kunnskapsdepartementet. (2014). *Veileder for håndtering av merverdiavgift for universiteter og statlige høyskoler*. Oslo.
- Lotel. (2017). Key Butler x TOPHOST. Hentet fra <https://keybutler.no/>
- NHO Handel. (2016). Delingsøkonomien - en oversikt. Retrieved from [http://www.nhohandel.no/getfile.php/Bilder/Artikkelbilder/Delings %C3%B8konomien%281%29.pdf](http://www.nhohandel.no/getfile.php/Bilder/Artikkelbilder/Delings%C3%B8konomien%281%29.pdf)
- NHO Reiseliv. (2016). Hentet fra <https://www.nhoreiseliv.no/jushjelp-tariff-hms/lover-og-regler-for-drift/merverdiavgift/mva-pa-overnattingstjenester/>
- NTB. (2016). Vil begrense Airbnb-utleie. *Aftenposten*.
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD Hentet fra [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en - .WXRskdPygWo](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en-.WXRskdPygWo)
- Regnskap Norge. (2004). *Avgiftsmessige konsekvenser ved salg av matpakker*. Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/artikler/mva/avgiftsmessige-konsekvenser-ved-salg-av-matpakker/>
- RegnskapNorge. (2010). MVA - Utleie av fritidseiendom og avgiftsplikt. Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/artikler/mva/mva---utleie-av-fritidseiendom-og-avgiftsplikt/>

- Skattedirektoratet. (2005). *Fradragsrett for inngående merverdiavgift - etter Hunsbedt- og Porthuset-dommen*. Oslo.
- Skattedirektoratet. (2010). *Merverdiavgiftslovens § 2-1 - spørsmål om hvem som er å anse som næringsdrivende ved utleie av fritidseiendom m.v.:* Skatteetaten Hentet fra <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Merverdiavgiftslovens--2-1---Sporsmal-om-hvem-som-er-a-anse-som-naringsdrivende-ved-utleie-av-fritidseiendom-mv/>.
- Skattedirektoratet. (2016). *Merverdiavgiftshåndboken 12. utgave*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.
- Skattedirektoratet. (2017a). *Delingsøkonomi - rapport fra Skattedirektoratet*. Oslo: Skatteetaten Hentet fra <http://www.skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Statistikk-og-analyse/Rapporter/delingsokonomi---rapport-fra-skatteetaten/>.
- Skattedirektoratet. (2017b). *Merverdiavgiftshåndboken 13. utgave*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS
- Skatteetaten. (2005). *Spørsmål om utleie av 6 leiligheter til boligformål er å anse som næringsvirksomhet*. Oslo: Skatteetaten Hentet fra <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Sporsmal-om-utleie-av-6-leiligheter-til-boligformal-er-a-anse-som-naringsvirksomhet-skatteloven--5-1-jf-5-20-og-5-30/>.
- Skatteetaten. (2006). *Nærmere om avgrensning mellom romutleie i hotellvirksomhet og utleie av fritidseiendom*. Oslo: Skatteetaten Hentet fra <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Narmere-om-avgrensningen-mellom-romutleie-i-hotellvirksomhet-og-utleie-av-fritidseiendom/>.
- Skatteetaten. (2016). *Kontinuerlig kortidsutleie av to leiligheter*. Oslo: Skatteetaten Hentet fra <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/kontinuerlig-kortidsutleie-av-to-leiligheter/>.
- Skatteetaten. (2017). *Skattedirektoratet* Hentet fra <http://www.skatteetaten.no/nn/Om-skatteetaten/Om-oss/Organisasjon-og-ledelse/Organisasjonen/Skatteetaten/>
- Skimmeland, L. J. (2010). *Merverdiavgift - inngangsbillett til idrettsarrangementer mv. .* (2010/588253).
- TaskRabbit. (2017). How it works. Hentet fra <https://www.taskrabbit.com/>
- Witsø-Bjølmer, T. N. (2017). Airbnb tok en kvart milliard fra hotellene. *Hotell & restaurantmagasinet*.
- Ytreberg, N. S. (2016). *Competitive effects of Airbnb on the Norwegian hotel market*. (Master), Universitetet i Bergen, Bergen.