



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Forprosjekt, Thesis
MSc

Master-Preliminary - Merverdiavgiftsproblematikk i
Hotellbransjen

Navn: Cecilia Diaz Hauge,
Rebecca Pedersen

Start: 01.12.2016 09.00

Finish: 16.01.2017 12.00

Merverdiavgiftsproblematikk i Hotellbransjen

Studieprogram: Master of Science i Business, spesialisering
i ”Business Law, Tax and Accounting”

Veileder: Anders Mikelsen

Innholdsfortegnelse

Innledning	3
Ulike typer omsetning	3
Porthusdommen	5
Problemstilling	7
Innhenting av data	8
Metode	9
Oppgavens progresjon	9
Referanseliste	11

Innledning

I henhold til Merverdiavgiftshåndboken 2016 ble merverdiavgiften innført 1. januar 1970 i forbindelse med skattesystemenes omlegging fra direkte til mer indirekte beskatning. Årsaken til at man ønsket en slik omlegging var å avdempe resultatet av inntektsskattens defekter. Målet med innføringen av merverdiavgiften var å redusere inntektsskatten, som igjen førte til en utvidelse av den indirekte beskatningen. Målet var en betydelig økning av avgiftssatsen. Man gikk dermed fra et sisteleddsystem og over på et merverdiavgiftssystem som var svært egnet i forbindelse med økningen av omsetningsavgiften og en eventuell forberedelse på et eventuelt medlemskap i EU (den gang EEC).

Ulike typer omsetning

Hotellbransjen i Norge er en mangesidig virksomhet. Flere hoteller i Norge tilbyr forskjellige tjenester og har dermed ulike typer omsetning. De fleste hoteller tilbyr blant annet minibar, servering i restaurant og treningsmuligheter. Tjenestene er ofte lovpålagt ulike merverdiavgiftssatser, fritatt eller unntatt. Dette kan by på utfordringer i forhold til verdsettelsen av ytelsen.

Det opereres med ulike merverdiavgiftssatser, i hovedsak alminnelig- redusert- og lav sats. Alminnelig sats er i 2016 på 25%, redusert- og lav sats på henholdsvis 15% og 10%. Utleie av hotellrom er avgiftspliktig med lav sats (merverdiavgiftsloven, 2009 § 5-1 første ledd bokstav a). Tjenesten var frem til 1. september 2006 fritatt for merverdiavgift. Endringen ble innført hovedsakelig for å forenkle regelverket både for de næringsdrivende og avgiftsmyndigheten, som en indirekte konsekvens av hotellbransjens mangesidige virksomhet (Skattedirektoratet, 2016). Ulike problemstillinger oppstår likevel ved tilbud av tjenester som er avgiftspliktig med annen sats, fritatt eller unntatt.

Betal-TV er avgiftspliktig med alminnelig sats. I og med at betal-tv krever en særskilt betaling fra kunden, vil tjenesten være avgiftspliktig med alminnelig sats, selv om omsetningen forekommer på hotellrommet. Minibar er avgiftspliktig med alminnelig sats. I henhold til Skatteetaten sin definisjon av serveringstjenester ansees Minibar på hotellrom som en del av en serveringstjeneste, og er derfor ikke omfattet av redusert sats. Det samme er

tilfelle for servering i restaurant som også er omfattet av alminnelig sats (merverdiavgiftsloven, 2009 § 5.2 første ledd annet punktum). Salg av kioskvarer fra resepsjon ansees ikke som omsetning av serveringstjenester (merverdiavgiftsforskriften, 2009, § 5-2-5 tredje ledd), og faller derfor inn under redusert sats ved omsetning av næringsmidler (merverdiavgiftsloven, 2009, § 5-2).

Utleie av andre lokaler skal beregnes med redusert sats for omsetning fra hotellvirksomhet, (merverdiavgiftsloven, 2009, § 5-5 annet ledd). I henhold til Merverdiavgiftshåndboken 2016 må det fra hotellets side foreligge en konkret avgjørelse om hvorvidt det foreligger utleie av lokaler med servering i sin helhet, uten servering eller med servering av underordnet betydning. Dersom det foreligger servering skal det beregnes med 25 % i sin helhet, hvilket det ved servering av underordnet betydning skal beregnes avgift med 10% for utleien av lokalene, og 25% for serveringen. Det kreves altså en tolkning av hva som menes med underordnet betydning. I en uttalelse fra Skattedirektoratet datert 21. juni 2010 nevnes følgende eksempel: “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” (Skattedirektoratet, 2010, s. 2). Med andre ord; den beløpsmessige summen av serveringen vil være en sentral del av tolkningen. Skattedirektoratets eksempel er konkret, men det er likevel tydelig at det kan oppstå en gråsoner i tolkningen av avgiftsberegningen ved omsetning av slike tjenester. Hvor stort må beløpet være for å ansees som betydelig? Hvor går grensen mellom middag og “pausemat”? Dette er problemstillinger vi vil forsøke å skape klarhet i gjennom vårt arbeid. I Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) fremgår det at departementet vil vurdere spørsmålet angående innføring av generell avgiftsplikt på utleie av lokaler til møter og konferanser, samt vurdere spørsmålet om man bør oppheve skillet mellom utleie med og uten servering.

Reklametjenester er avgiftspliktig med alminnelig sats. Utfordringen med denne type tjenester er fordelingen av omsetning.

Bruk av trimrom og svømmebasseng er unntatt omsetning (merverdiavgiftsloven, 2009, § 3-8 annet ledd). Det skal likevel beregnes merverdiavgift med lav sats for omsetning av tjenester som utgjør et naturlig ledd i utleie, dersom det ikke foreligger særskilt betaling (merverdiavgiftsloven, 2009 § 5-5 tredje ledd). I Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) gis det eksempler på at tilgang til svømmebasseng og trimrom for hotellets gjester, gitt at det ikke kreves særskilt betaling, ansees som et naturlig ledd og som en del av overnattingstjenesten. Dersom det foreligger særskilt betaling for slike ytelser, vil man falle tilbake på mval. § 3-8 annet ledd og ytelsen faller utenfor merverdiavgiftsloven. Dersom det eksempelvis gis tilgang til svømmebasseng for hotellets gjester uten særskilt betaling, men samtidig til andre mot særskilt betaling, vil omsetningen være dels innenfor og dels utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. I et slikt tilfelle må det foretas en fordeling av inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk dels innenfor og dels utenfor merverdiavgiftsområdet. Likevel skal det ikke foretas en fordeling av inngående avgift på innkjøp dersom den unntatte omsetningen, har tilgang til svømmebasseng, ikke overstiger 5 % av den samlede omsetningen (Finansdepartementet, 2006, s. 33). Videre hevdes det i Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) at rett til å spille golf eller tilbud inkludert i et spa-opphold, etter departementets syn, ikke kan ansees som et naturlig ledd. Dersom slike ytelser ikke krever særskilt betaling, kan det by på kontrollproblemer for avgiftsmyndighetene. Dette kan skape insentiver ved at hoteller velger å tilby tilleggstjenestene inkludert i romprisen. Problemstillingen blir hvorvidt gjestene er villig til å betale en høyere overnattingspris for tilgang til slike tjenester. Departementet utdyper at de fleste hotell har gjester med ulike preferanser, og at ikke alle vil være villig til å betale en høyere overnattingspris for et tilbud som ikke har høy nok nytteverdi for vedkommende gjest.

Porthusdommen

Porthus-dommen omhandlet problemstillinger vedrørende inngående avgift på anskaffelser til oppføring av hotellrom. Spørsmålet gjaldt om anskaffelser som var til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet også var til bruk i den avgiftspliktige virksomheten (merverdiavgiftsloven, 2009, § 8-2 første ledd). Dommen tok for seg fradragsrettens vilkår og grenser, med andre ord, når er en anskaffelse spesifikt anskaffet for bruk i den avgiftspliktige virksomheten? Dommen presiserer lovens vilkår for fradragsretten; *“Et registrert avgiftssubjekt som*

anskaffer varer og tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, har rett til fradrag for inngående merverdiavgift bare for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den registrerte virksomheten” (merverdiavgiftsloven, 2009, § 8-2 første ledd). Høyesterett belyste imidlertid at det at virksomhetene innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet utgjorde integrerte deler av hverandre ikke var et vilkår for fradragsrett.

I henhold til merverdiavgiftsloven (2009, § 23) må den inngående avgiften fordeles dersom anskaffelsen også er til bruk for ikke fradragsrettslige formål. Denne loven er per dags dato opphevet og erstattet med merverdiavgiftsloven § 8-2 fjerde ledd. *“For varer og tjenester som er til bruk både i den registrerte virksomheten og til andre formål, er det full fradragsrett dersom den delen av en virksomhets omsetning som er unntatt fra loven, normalt ikke overstiger fem prosent av virksomhetens samlede omsetning i løpet av et regnskapsår”* Med andre ord, det er ingen fradragsrett dersom omsetningen fra den registrerte virksomheten normalt ikke overstiger fem prosent av virksomhetens samlede omsetning i løpet av et regnskapsår (mval, 2009, § 8-2 tredje ledd).

I henhold til Porthus-dommen (Retstidene (Rt 2005)) var Høyesteretts vurderinger basert etter det faktum at den avgiftspliktige omsetningen faktisk utartet seg på hotellrommene. Skattedirektoratet hevdet på bakgrunn av dommen, at den faktiske bruken var en viktig del ved vurderingen om anskaffelsen utgjorde et naturlig ledd og var nært tilknyttet virksomheten (Skattedirektoratet, 2005) Høyesterett kom frem til at avgiftspliktig omsetning på hotellrom i form av minibar, “betal-TV”, internett, henting og frakting av tøy for vask og rens og levering av mat og drikke til rommet, til sammen utgjorde mellom 5 til 10% av omsetningen fra romutleien. Dette var dermed tilstrekkelig for å anse rommene som fellesareal. Det kan basert på Høyesteretts vurderingen gjøres antakelser om hva slags bruk som anses som relevant. Sammenhengen mellom virksomhetene innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet var grunnlaget bak vurderingen om anskaffelsen hadde en naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. Drøftelsen påpekte at en måtte anse den avgiftspliktige omsetningen på hotellrommene som en del av hotellets virksomhet (Rt.2005). Som tidligere nevnt, bemerket Høyesterett at det ikke var et vilkår for fradragsretten at virksomhetene

innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet utgjorde integrerte deler av hverandre.

Skattedirektoratet hevdet i deres høring at Høyesterett tok utgangspunkt i at hoteller med samme forretningsområde som det benevnte hotellet, drev anslagsvis samme avgiftspliktige virksomhet i befatning til hotellrommene. Det er nærliggende å tro at det er en sammenheng mellom utbredt forretningspraksis og relevans- og tilknytnings-vurderingen i denne bransjen. Videre påpeker skattedirektoratet at Høyesterett var svært uenig i avgiftsmyndighetenes vurderinger knyttet til spørsmålet om anskaffelsen var et naturlig og nært tilknyttet ledd til selskapets avgiftspliktige omsetning. Høyesterett antydet for øvrig at avgiftsmyndighetene hadde stilt for strenge krav til bruken innenfor merverdiavgiftsområdet (Skattedirektoratet, 2005). Vi ønsker dermed å koble Porthus-dommen til vår egen problemstilling ved å kaste lys over fradragsrettens grenser, ettersom vi i skrivende stund mener det fortsatt er en gråsoner der. Det essensielle for vår forskning er å utarbeide en konkret vurdering av om tilknytningen mellom den relevante anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten er et naturlig ledd av overnattingstjenesten.

Problemstilling

Som nevnt innledningsvis er hotellbransjen i Norge en mangesidig virksomhet. Tjenestene og ytelsene nevnt over skal behandles forskjellig i henhold til merverdiavgiftsloven, og nøyaktige kalkyler og korrekt registrering er derfor essensielt i en så kompleks bransje. For tjenester som allerede er innenfor merverdiavgiftsområde, som *minibar*, *betalt-tv* og *salg av kioskvarer fra resepsjon*, oppstår det sjeldent problemer, da alle disse ytelsene krever særskilt betaling og dermed ikke ansees som et naturlig ledd i overnattingstjenesten. Problematikken vi ønsker å rette fokus mot er derimot tjenester og ytelser som *kan* ansees som et *naturlig ledd*, samt tjenester og ytelser som er til bruks dels innenfor merverdiavgiftsområde og dels utenfor. Eksempelvis svømmebasseng som er tilgjengelig for både hotellets kunder og andre mot særskilt betaling. Vi vil også forsøke å klargjøre hva som menes med *underordnet betydning*, da spesielt i henhold til *utleie av andre lokaler*.

Basert på introduksjonen og utredelsen over, er vår motivasjon for oppgaven å forsøke å skape klarhet i regelverket hva gjelder *merverdiavgift i hotellbransjen*. Vi ønsker å bidra til å skape en enklere konsensus blant aktørene som opererer i denne bransjen, ved å kartlegge utfordringene de står ovenfor. Vi vil forsøke å komme i kontakt med aktører med kompetanse om merverdiavgift innenfor bransjen, for å skape en forståelse av og innsikt i hvordan ting gjøres i dag. Deretter vil vi rette søkelyset mot hvilke metoder som fungerer best, samt hvordan regelverket eventuelt burde sett ut, basert på deres meninger og synspunkt. Vi har kommet frem til følgende problemstilling:

Hvordan tolke regelverket rundt merverdiavgift i hotellbransjen? Kartlegging av utfordringer knyttet til merverdiavgift, samt eventuelle forslag til forbedring av regelverket.

Vi vil konkretisere og nyansere hovedproblemstillingen ved hjelp av følgende 3 underproblemstillinger:

Underproblemstilling 1: *Hva menes med “naturlig ledd” og dermed som en del av overnattingstjenesten?*

Underproblemstilling 2: *Hvordan best mulig foreta en fordeling av ytelser til bruk dels innenfor- og dels utenfor merverdiavgiftsområde?*

Underproblemstilling 3: *Tolkning av “underordnet betydning”. Hvor stort må beløpet være for å ansees som “betydelig”?*

Innhenting av data

Grunnlaget for oppgaven vil baseres på samtaler med aktuelle aktører og eksperter på område. Vi vil opprette kontakt med personer som besitter kunnskap om regelverket og har erfaring med problemstillingene knyttet til hotellbransjen. Vi ønsker å få svar på følgende:

- Hvordan anser du regelverket per dags dato? Er det konkret eller åpent for tolkning?
- Basert på praktisk erfaring; finnes det gråsoner som tolkes forskjellig og dermed er situasjonsbestemt?
- Er det konsensus i bransjen om hva som menes med “som et naturlig ledd av overnattingstjenesten”? Hva er din profesjonelle oppfatning av dette?

- Ved ytelser til bruk dels innenfor- og dels utenfor merverdiavgiftsområdet; hvordan mener du fordelingen bør foreligge?
- Er det mulig å foreta en konkret fordeling, både med tanke på omsetning og anskaffelser, eller blir fordelingen ofte tilfeldig?
- Hva er din oppfatning og erfaring av tolkningen rundt underordnet betydning, i henhold til utleie av lokaler med servering? Avhenger dette kun av den økonomiske betydningen?
- Hvis så, hvor stort må beløpet være for å ansees som betydelig, basert på dine erfaringer?
- Har du noen tanker rundt forenkling av regelverket? Konkrete forslag til forbedring?
- Hva er din oppfatning av regelverkets virkeområde, fungerer det i praksis slik det er tiltenkt?

Vi ønsker å få til intervjuer med aktuelle personer og ser i hovedsak for oss at innsamling av data vil være ferdig innen utgangen av mars 2017 (se plan for oppgave-progresjon for mer detaljer). Vi ønsker primært kontakt med advokater som er spesialisert og med praktisk erfaring innenfor merverdiavgift.

Metode

Vårt arbeid vil baseres på kvalitative undersøkelser ved bruk av intervju-form. Oppgavens problemstillinger reiser juridiske spørsmål, og vi finner det derfor relevant å snakke med aktører med betydelig innsikt og praktisk erfaring. Vi vil også benytte oss av relevante dommer, lover, forarbeid og proposisjoner. Hovedvekten av arbeidet vil likevel være basert på erfaring fra næringslivet, og kontakt med relevante aktører vil være helt essensielt for oppgavens funn og konklusjoner.

Oppgavens progresjon

Tabellen nedenfor illustrer vår plan i henhold til oppgavens progresjon. Vi vil starte vårt arbeid med innsamling av data ved å utføre intervjuer av ulike aktører i bransjen. Vi ser for oss at disse intervjuene skal utføres i løpet av en to ukers periode. Deretter vil vi utføre transkribering av lydopptakene fra hvert enkelt intervju. Dette er en prosess som kan ta mye tid ettersom vi regner med at hvert

intervju vil ha en varighet på en times tid. Vi har dermed satt at to uker til transkribering av lydopptakene. Videre vil vi gjennomgå hvert enkelt intervju og relatere svarene opp mot vår problemstilling. Deretter vil vi bruke opp mot fem uker på å analysere, sammenligne og svare på vår problemstilling ved å konkretisere hva vi har funnet ut. Vi ser for oss at et første utkast vil være ferdigstilt i midten av juni 2017.

Når	Hva
16. januar	Levere Preliminary Thesis Report
Uke 4 og 5	Avtale datoer for gjennomføring av intervjuer
Uke 8 og 9	Gjennomføre intervju med Elisabeth Kloster og Ingjerd Sælid Gilhus fra NHO Reiseliv. <i>Advokat og Næringspolitisk fagsjef.</i>
Uke 8 og 9	Gjennomføre intervju med Knut Andreassen. <i>Partner BDO. Spesialisert innenfor avgift.</i>
Uke 8 og 9	Gjennomføre intervju med Hans Martin Asheim. <i>Advokat KPMG. Nøkkelkompetanse MVA</i>
Uke 8 og 9	Gjennomføre telefonintervju med Finn Lervik. <i>Advokat/Partner Advokatfirma Øverbø Gjørtz AS. Nøkkelkompetanse innenfor merverdiavgiftsretten</i>
Uke 10 og 11	Transkribering av lydopptak fra intervjuene
Uke 12	Gjennomgå svarene/intervjuene. Relatere svarene opp mot problemstillingen.
Uke 13, 14, 15, 16 og 17	Analysere, sammenligne og skrive ned funn. Svare på problemstillingene. Hva har vi funnet ut?
Uke 18, 19 og 20	Oppsummere og konkludere
Uke 21 og 22	Arbeide med diverse kapitler: <ul style="list-style-type: none"> • Innledning • Bakgrunn • Motivasjon • Problemstilling • Metode • Avgrensninger
Uke 23 og 24	Gjennomgang av språk, kilder og oppsett etc.
Uke 26	Levere første utkast til gjennomgang av veileder
Juli/August	Jobbe med tilbakemeldinger og forbedringer

1. September	Frist for levering
--------------	--------------------

Referanseliste

Finansdepartementet. (2005). *Om lov om endringar i skatte- og avgiftslovgivinga mv.* (Ot.prp. nr. 77 2005-2006). Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/contentassets/c7428e8385f14bbc94528b29ce4cbb5d/nno/pdfs/otp200520060077000dddpdfs.pdf>

Merverdiavgiftsforskriften. Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven.

Merverdiavgiftsloven. Lov 19 juni. 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

NHO reiseliv. MVA på overnattingstjenester. Hentet fra <https://www.nhoreiseliv.no/jushjelp-tariff-hms/lover-og-regler-for-drift/merverdiavgift/mva-pa-overnattingstjenester/>

Porthuset-dommen: HR-2005-1073-A-Rt-2005-951-UTV-2005-882

Skattedirektoratet. (2005). *Fradragsrett for inngående merverdiavgift - etter Hunsbedt- og Porthuset-dommene.* Oslo: Finansdepartementet.

Skattedirektoratet (2010). *Merverdiavgift - inngangsbilletter til idrettsarrangement mv.* (2010/588253). Oslo: Finansdepartementet.

Skattedirektoratet. (2016). *Merverdiavgiftshåndboken* (12. utg). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Vedtak om merverdiavgift, 2016. Forskrift 14. desember 2015 nr. 1569 om merverdiavgift for budsjettåret 2016.