Skattedirektoratet

Saksbehandler
Øistein Aamod

Telefon

Deres dato

Deres referanse

Vår dato
5. mars 2004

Vår referanse
2004/001288 FN-AV/ØAa
710

Til fylkesskattekontorene

Merverdiavgift på persontransport – fortolkingsuttalelse

Med virkning fra 1. mars 2004 er tjenester som gjelder persontransport avgiftspliktig med redusert merverdiavgiftssats på 6 prosent, jf. merverdiavgiftsloven § 13 og Stortingets vedtak om merverdiavgift § 3 nr. 2 bokstav a. Skattedirektoratet vil nedenfor komme med bemerkninger til enkelte problemstillinger som dette reiser. Brevet er forelagt Finansdepartementet, som har sluttet seg til Skattedirektoratets syn.

Forskriftsendringer som følge av avgiftsplikt på persontransport mv. er omtalt i Skattedirektoratets melding SKD 4/04, 27. februar 2004. Særskilte spørsmål knyttet til reisebyråers formidling av bl.a. persontransporttjenester er omtalt i eget fellesskriv av 2. mars 2004.

1. Persontransport – avgrensninger

Persontransport kan skje med ulike transportmidler, f.eks. bil, buss, tog, bane, trikk, ferge, båt, helikopter og fly. Den reduserte merverdiavgiftssatsen gjelder uavhengig av om transporten skjer i eller utenfor rute, og omfatter f.eks. både kollektivtransporten og drosjenæringen.

Transport med skiheiser, kabelbaner o.l. anses også som persontransport, jf. Innst. O. nr. 20 (2003-2004), og ved vurderingen av om en aktivitet omfattes av den reduserte satsen for persontransport, vil dette kunne være retningsgivende. Dette innebærer at f.eks. transport med heis anses som persontransport.

Reisemomentet – rundturer

Ved avgrensningen av området for den reduserte satsen for persontransport må det tas utgangspunkt i hva som er naturlig språklig forståelse av uttrykket, og det vil være et sentralt moment om *reisemomentet* er av underordnet betydning eller ikke, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004). Således vil f.eks. karusellturer, turer i berg- og dalbaner, rafting, hundekjøring, hesteriding (ikke hestedrosje) o.l. ikke anses som persontransport, selv om slike tjenester inneholder et visst reisemoment. I mange av disse tilfellene vil dessuten transporten eller kjøringen utføres av deltakerne selv og ikke av transportøren, slik at det ikke foreligger avgiftspliktig persontransport. For øvrig vil mange av de her nevnte tjenestene være omfattet av spesielle unntak i merverdiavgiftsloven, jf. § 5 b første ledd nr. 5, 11 og 12.

Reisemomentet antas ikke å være til hinder for at rundturer som starter og avslutter samme sted, anses som persontransport. Dette gjelder f.eks. rundturer med såkalte minitog, busser, hestedoninger o.l. Tilsvarende gjelder for rundturer med båt, f.eks. fjordcruise. I disse

Postadresse
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr: 974761076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks
22 07 71 08

tilfellene anses reisemomentet ikke å være av underordnet betydning, idet befordringen er en nødvendig del av hele den tjenesten som ytes og et vesentlig poeng for kunden.

Ytes det tilleggstjenester, må det konkret vurderes om det skal foretas en fordeling, jf. nærmere nedenfor.

Vannskitrekk
Det er reist spørsmål om et anlegg som legges i vannet for å trekke personer på vannski. I et slikt tilfelle vil reisemomentet nesten være fraværende, og det vil være mer naturlig å sammenligne et vannskitrekk med en karusell eller berg- og dalbane enn f.eks. en skiheis eller kabelbane (hvor det vil foreligge et reisemoment med transport fra A til B). På denne bakgrunn har Finansdepartementet lagt til grunn at turer med vannskitrekk ikke er avgiftspliktige tjenester.

Utleie av kjøretøy og båter/skip
Av Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) fremgår det at utleie av biler og andre kjøretøy uten fører ikke anses som en persontransporttjeneste, men skal avgiftsberegnes med 24 prosent som utleie av varer. Dersom man leier bil med sjåfør, vil imidlertid dette anses som persontransport da forholdet nærmest kan sammenlignes med en drosjetjeneste.

En tilsvarende avgrensning gjelder for utleie av båt med/uten fører og eventuelt mannskap. Utleie av skip på minst 15 meter største lengde, herunder chartring (utleie av skip med besetning), er imidlertid på nærmere vilkår fritatt for avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 17 første ledd nr. 3 bokstav a.

Ambulansetransport
Ambulansetransport og annen syketransport med særskilt innrettet transportmiddel ville etter definisjonen av persontransport i utgangspunktet vært omfattet av den reduserte satsen, men er særskilt unntatt på linje med helsetjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1.

Bagasje
Som persontransport forstås ved siden av transport av passasjerer, også bagasje som disse tar med seg på reisen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004). Dersom man har med seg bagasje utover det normale som det må betales ekstra for, vil den ekstra delen utgjøre varetransport og ikke persontransport. For eksempel vil betaling for ekstra bagasje på en flyreise (overvekt) måtte avgiftsberegnes med 24 prosent etter de vanlige reglene for varetransport.

Transport av gods, herunder dyr, som passasjerer *selv bringer med seg* på tog, trikk eller buss, og *som det løses personbillett for*, ble i 1970 fritatt for avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 70. Fritaket ble avgrenset mot transport av såkalt innskrevet reisegods. Det legges til grunn at varetransport som fritaket omtaler, fra 1. mars 2004 skal avgiftsberegnes som

persontransport med 6 prosent. Tilsvarende vil også gjelde for andre transportmidler enn tog, trikk og buss, f.eks. bane, ferge, hurtigbåt og fly.

Sitteplass og overnatting
I mange tilfeller vil passasjerene måtte betale ekstra for sitteplass eller det er nødvendig å overnatte i transportmiddelet under reisen (nattog, båt med lugar o.l.). I Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) uttales det at dette vil inngå som en del av persontransporttjenesten, som skal avgiftsberegnes etter den reduserte merverdiavgiftssatsen på 6 prosent. Dette vil imidlertid ikke gjelde ved kjøp av pakketurer o.l., hvor man ved siden av persontransport kjøper normale overnattingstjenester i hoteller, fjellstuer, hytter mv. Her vil man måtte skille ut hvor stor del av vederlaget som gjelder persontransporten, og bare den delen som referer seg til dette, vil være omfattet av den reduserte satsen for persontransport.

Servering
På flyreiser innenlands har det vært vanlig å inkludere servering av mat og drikke i reisen. Enkelte bussruter tilbyr også gratis kaffe og te til passasjerene. I tilfeller hvor serveringen utgjør en så liten del av hele tjenesten, vil det ikke være naturlig å splitte opp tjenesten i en del persontransport og en del servering, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004). I stedet vil dette anses som en omkostning ved omsetning av persontransporttjenesten. Dette gjelder imidlertid ikke dersom det betales særskilt for mat og drikke om bord.

Mat- og drikkevarer som etter dette ikke inngår som en del av persontransporten, skal avgiftsberegnes med 12 prosent eller 24 prosent etter avgrensningene i forskrift 15. juni 2001 om redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler (forskrift nr. 120). Ved f.eks. fjordcruise på Oslofjorden med servering av middag om bord, vil selve transporten måtte avgiftsberegnes med 6 prosent og serveringen med 24 prosent.

Av Finansdepartementets merknader til forskrift nr. 120 fremgår det at ordinære sitteplasser i buss, ferge og tog normalt ikke vil bli ansett som serveringssted, selv om det kan bestilles enklere mat- og drikkevarer fra trillevogn e.l. Slik omsetning skal derfor avgiftsberegnes med 12 prosent. I følge merknadene vil imidlertid fly normalt bli ansett som serveringssted, slik at omsetning der av mat og drikke må avgiftsberegnes med 24 prosent, jf. forskrift nr. 120 § 7. Omsetning av mat- og drikkevarer på fly har endret seg noe i de senere år. Tidligere var serveringen i større grad inkludert i billettprisen på flyreiser innenlands og serveringselementet mer fremtredende (brett med varm mat, dessert, drikke mv). I dag tar flere flyselskaper seg særskilt betalt for enklere mat- og drikkevarer (ferdig påsmurte baguetter, rundstykker, youghurt-begere, juice mv.). Serveringselementet er i disse tilfellene ikke annerledes enn slik det fremstår ved omsetning fra trillevogn på f.eks. tog. Etter dette legges det til grunn at det ved slikt salg om bord på fly heretter skal beregnes merverdiavgift med 12 prosent.

Guidetjenester
Etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 11 er guidetjenester unntatt avgiftsplikt. Guidetjenester som ytes i forbindelse med en persontransport, vil måtte skilles ut som en egen (unntatt) tjeneste dersom det betales særskilt vederlag for denne tjenesten, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004). Selv om det ikke tas særskilt vederlag, anser Skattedirektoratet at guidetjenester også skal skilles ut som unntatt hvis de utgjør mer enn en liten del av hele tjenesten. Ved f.eks. en rundtur med minitog i by, hvor guidingen begrenser seg til enkel informasjon over høyttaler om hvilke steder som passeres, vil imidlertid guidingen anses som en del av persontransporten (med mindre det betales særskilt).

På den annen side blir ikke en ytelse i sin helhet unntatt som guidetjeneste hvis det også ytes transport og reisemomentet ikke er av underordnet betydning. Ved f.eks. hval- eller elgsafari vil guidingen være unntatt avgiftsplikt, mens selve båt- eller kjøreturen vil være en avgiftspliktig persontransporttjeneste.

Alle ledd i omsetningskjeden
Den reduserte satsen gjelder i alle omsetningsledd av persontransporttjenester. En virksomhet som yter persontransporttjenester som underleverandør til en annen persontransportør, skal derfor beregne merverdiavgift med 6 prosent.

2. Særskilt om alpinanlegg
Prinsipielt anser Skattedirektoratet at omsetning av heiskort i alpinanlegg delvis gjelder ytelse av persontransporttjenester og delvis rett til å utøve idrettsaktiviteten alpin skikjøring. Ut ifra dette ville alpinanlegg vært delvis til bruk utenfor avgiftsområdet. På bakgrunn av det som uttales i Innst. O nr. 20 (2003-2004) kap. 19.1.2.2 mener Skattedirektoratet i samråd med Finansdepartementet at det var en klar intensjon fra lovgivers side at virksomheter med alpinanlegg skal ha full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til hele virksomheten. Dette innebærer at det vil være fradragsrett for avgift på utgifter til drift og vedlikehold, samt anskaffelser av utstyr til både heisanlegget og alpinbakken, og at omsetningen av heiskort i sin helhet skal avgiftsberegnes med 6 prosent.

3. Fritak for persontransport direkte til eller fra utlandet
Av hensyn til nøytraliteten i regelverket, praktikable regler og samsvar med regelverket i flere EU-land er fritaket for internasjonal varetransport i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 4 (såkalt nullsats) utvidet til også å omfatte persontransport som uføres her i landet i forbindelse med transport direkte til eller fra utlandet. Fritaket er nærmere avgrenset i forskrift nr. 31. Regler om legitimasjon av avgiftsfri transport er gitt i forskrift nr. 34, jf. SKD 4/04, 27. februar 2004.

Etter forskrift nr. 31 § 1 annet ledd foreligger det avgiftsfri direkte transport til eller fra utlandet når det er sluttet en avtale om sammenhengende transport fra et sted her i landet til et sted i utlandet eller omvendt.

Er det inngått avtale om persontransport mellom to steder i Norge, vil reisen ikke være omfattet av fritaket og skal avgiftsberegnes med 6 prosent, selv om reisen delvis skjer utenfor territorialgrensen eller i utlandet. Dette gjelder f.eks. en avtale om bussreise fra Oslo til Nordkapp via Sverige/Finland. Inngås det derimot en avtale om transport direkte fra Oslo til et sted i Sverige, og en annen avtale om transport direkte fra samme sted i Sverige til Nordkapp, vil avtalene som utgangspunkt kunne være omfattet av fritaket. Hvis avtalene anses som proforma, idet reisen gjennom Sverige/Finland er en ren transportetappe, vil det imidlertid kunne legges til grunn at realiteten er *én* avtale om transport mellom to steder i Norge, og at fritaket ikke kommer til anvendelse.

Svalbard anses ikke som *utlandet*. Transport til eller fra Svalbard faller derfor utenfor fritaket, og skal avgiftsberegnes med 6 prosent.

Fritaket gjelder også ytelser som anses som en del av persontransporten, jf. ovenfor. Ved f.eks. bussreise direkte til utlandet vil fritaket også omfatte servering av gratis kaffe og te her i landet. Ved f.eks. fergereise direkte til utlandet vil fritaket også omfatte overnatting i lugarer, slik at dette faller inn under avgiftsområdet med hensyn til fradragsretten.

Tilknytningstransport
Ved internasjonal persontransport reiser det seg særlige spørsmål ved tilknytningstransport (transport av transitt- og transferpassasjerer). Ofte vil reisende ta fly fra et sted her i landet til f.eks. Oslo (tilknytningstransport), for derfra å fortsette til utlandet med samme fly (transittpassasjer) eller med et annet fly (transferpassasjer). Tilknytningstransport er på nærmere vilkår omfattet av fritaket, jf. forskrift nr. 31 § 1 tredje og fjerde ledd. I samsvar med forutsetningene i Ot.prp. nr. 1 (2003-2004), smnl. tidligere forskrift nr. 48 § 2 annet ledd, gjelder fritaket for tilknytningstransport *bare* hvis

(a) det på forhånd er inngått avtale om gjennomgående transport,
(b) billett er utstedt fra første avreisested her i landet til endelig bestemmelsessted i utlandet, eller omvendt,
(c) påfølgende transport skjer med samme type transportmiddel,
(d) påfølgende transport påbegynnes innen 24 timer og står i direkte forbindelse med den første, og
(e) eventuell innsjekket bagasje er sjekket inn fra start.

Det er uten betydning om transporten skjer med transportmiddel som går i rute og/eller er chartret, eller om påfølgende transport innebærer skifte av stasjon, lufthavn, båthavn mv. så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Gjennomføres ikke reisen i tråd med vilkårene, må transportøren avgiftsberegne innenlandsreisen. Dette gjelder imidlertid ikke hvis årsaken til at vilkårene brytes er uforutsette hendelser mv. som ikke skyldes forhold hos den reisende, f.eks. avsporing som medfører at buss må erstatte tog, eller forsinkelser hos transportøren som gjør at påfølgende reise ikke kan påbegynnes innen 24 timer.

Kravet om at påfølgende transport skal skje med samme type transportmiddel, innebærer at f.eks. transport til flyplass med tog, buss eller drosje ikke omfattes av fritaket, selv om reisen fortsetter umiddelbart videre med fly direkte til utlandet. Dersom slik transport inngår i en pakke sammen med direkte transport til utlandet, vil deler av pakken måtte avgiftsberegnes med 6 prosent.

Ved bussturer til utlandet kan selve transporten mellom Norge og utlandet skje med ferge. Kjører man f.eks. buss fra Lillehammer til Oslo, tar ferge derfra til Kiel, og reisen i utlandet fortsetter videre med samme buss, anses det ikke å foreligge påfølgende transport med et annet type transportmiddel, kf. forskrift nr. 31 § 1 tredje ledd bokstav c. Så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt, vil således bussreisen i nevnte eksempel fra Lillehammer til fergeleiet i Oslo være omfattet av fritaket.

Kravet om at påfølgende transport skal påbegynnes innen 24 timer, regnes fra den første reisens avslutning.

Av sammenhengen i forskrift nr. 31 § 1 tredje ledd må vilkåret i bokstav e om at eventuell innsjekket bagasje skal være sjekket inn fra start, forstås som et krav om gjennomgående innsjekking av bagasje fra start her i landet og frem til bestemmelsessted i utlandet, eller omvendt. Vilkåret vil imidlertid ikke gjelde der slik gjennomgående innsjekking ikke er gjennomførbart, f.eks. av sikkerhetsmessige grunner. Tilsvarende ved bytte av lufthavn i Norge, jf. forskrift nr. 31 § 1 fjerde ledd.

Avgrensning mot rundreiser utover 24 timer
Etter forskrift nr. 31 § 1 femte ledd gjelder ikke fritaket for noen del av rundreiser her i landet utover 24 timer.

Med *rundreiser* forstår Skattedirektoratet reiser hvor transportørens formål er at de reisende skal få se og oppleve områder, steder, severdigheter mv. Dette i motsetning til reiser hvor formålet er å befordre de reisende fra et sted til et annet. Rundreiser vil typisk kunne gjelde turer med busser og cruiseskip, og Skattedirektoratet antar at bussreiser her i landet utover 24 timer bare unntaksvis vil kunne falle utenfor begrepet. Det er ingen forutsetning for rundreiser at reisen avsluttes der den startet.

En rundreise her i landet utover 24 timer med buss som starter i utlandet, vil således være avgiftspliktig i sin helhet, det vil si fra og med bussen passerer riksgrensen. Rundreiser her i landet under 24 timer og som påbegynnes og/eller avsluttes i utlandet, vil imidlertid komme inn under fritaket for direkte transport så fremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Avgrensningen gjelder bare rundreiser *her i landet*. Dette innebærer at f.eks. en bussreise direkte til utlandet ikke faller utenfor fritaket fordi reisen *i utlandet* vil være å karakterisere som en rundreise.

4. Transport til og fra installasjoner i petroleumsvirksomhet
Etter forskrift 19. februar 1974 om omsetning av varer og tjenester til bruk til havs i forbindelse med utforsking og utnytting av undersjøiske naturforekomster (forskrift nr. 27) § 2 bokstav d skal det på nærmere vilkår ikke beregnes og betales merverdiavgift av omsetning av tjenester som gjelder *transport* mellom land og bore-, utvinnings- eller anleggssted i havområde utenfor norsk territorialgrense. Fritaket gjelder nå også persontransport.

5. Registrering av utenlandsk virksomhet som driver persontransport her i landet
Utenlandske næringsdrivende som transporterer personer i Norge i forbindelse med direkte transport til eller fra utlandet, er i prinsippet registreringspliktige i Norge. Omsetningen er imidlertid som nevnt fritatt for beregning av merverdiavgift. Skattedirektoratet har med hjemmel i forskrift 31. mars 1977 om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant mv. (forskrift nr. 71) § 7 fritatt utenlandske næringsdrivende som her i landet *utelukkende* utfører slik avgiftsfri transport fra plikten til registrering i avgiftsmanntallet. De næringsdrivende vil etter de alminnelige regler kunne søke refusjon av inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 26 a. Den utenlandske næringsdrivende vil imidlertid ha *rett* til registrering (ved representant); og ved registrering vil virksomheten ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21.

6. Beregning av merverdiavgift
Merverdiavgift skal beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen. Selve avgiftsbeløpet skal ikke tas med i beregningsgrunnlaget. I beregningsgrunnlaget skal alle omkostninger ved oppfyllelse av avtalen tas med, f.eks. bompenger som belastes passasjeren. Det vises til merverdiavgiftsloven § 18.

Kontante tips til sjåføren fra kunden skal i utgangspunktet ikke regnes som en del av vederlaget, og skal derfor ikke avgiftsberegnes. Mottas ikke tips kontant, men ved at kredittkort e.l. belastes et høyere beløp enn det turen koster, må det av dokumentasjonen fremgå hvilket beløp som er mottatt for turen og hvilket beløp som er mottatt som tips. Kan det ikke skilles, vil det totale mottatte beløpet bli ansett som avgiftspliktig i sin helhet.

At avgift skal beregnes av vederlaget for den avgiftspliktige omsetningen, innebærer at kontrollgebyr o.l. av sanksjonsmessig art som ilegges de reisende for ikke å ha løst billett, for å ha glemt kort eller for å ha forfalsket billett, ikke skal avgiftsberegnes. Dette gjelder selv om gebyret betales på stedet og er gyldig som reisebevis tilsvarende en enkeltbillett.

Gebyr som betales ved refusjon av tidligere betalt vederlag ved avbestilling av reiser eller ved innlevering av kort med gjenstående gyldighet, og som i realiteten er erstatning for disponeringstap o.l., anses ikke som vederlag for tjenester.

Gebyr som betales for å endre en bestilt reise, anses imidlertid som en del av vederlaget for persontransporttjenesten, og skal avgiftsberegnes med 6 prosent.

Derimot anses gebyr som betales for å få erstattet tapt reisebevis, som vederlag for tjenester av administrativ art, og skal avgiftsberegnes med 24 prosent.

7. Rabattkort mv.
En del persontransportvirksomheter selger rabattkort mv. som gir kjøperen rett til rabatt ved kjøp av persontransporttjenester. Som utgangspunkt anses salg av rabattkort mv. som omsetning av avgiftspliktige rabattrettigheter, som skal avgiftsberegnes med alminnelig sats på 24 prosent. Skattedirektoratet legger imidlertid til grunn at persontransportvirksomheters *egen* omsetning av rabattkort mv. som *kun* gir rabatt ved kjøp av persontransporttjenester fra vedkommende transportør, skal avgiftsberegnes med 6 prosent. I slike tilfeller anses omsetningen av rabattkort mv. som en integrert del av virksomhetens omsetning av persontransporttjenester, og vederlaget blir avgiftsmessig å betrakte som en forhåndsbetaling for ytelse av persontransporttjenester.

8. Forskuddsfakturering
Forskuddsfakturering er som hovedregel ikke tillatt, men det er gjort unntak for tilfeller der det mottas betaling for fremtidige abonnementsytelser mv. Idet reiser gjerne blir betalt på forhånd, aksepteres det av praktiske grunner at også *reiser* inntil videre kan forskuddsfaktureres ved betaling, begrenset til en periode på ett år. Ved omsetning av pakker med flere avgiftspliktige tjenester (f.eks. persontransport, servering og utleie av bil) kan bare den delen av pakken som gjelder persontransporten forskuddsfaktureres.

9. Salg av billetter mv. fra andre enn persontransportvirksomheten selv
Mange persontransportvirksomheter overlater deler av sitt av salg av billetter mv. til andre næringsdrivende, f.eks. kiosker. Hvorvidt forhandleren formidler persontransporttjenester (omsetning i fremmed navn og for fremmed regning) eller omsetter slike tjenester i kommisjon (i eget navn og for fremmed regning), vil bero på en konkret vurdering, hvor en ser hen til om forhandleren har et selvstendig ansvar overfor kjøperne av billettene for utførelsen av persontransporten. Generelt antar imidlertid Skattedirektoratet at forhandlere normalt påtar seg et ansvar overfor kunden som kun består i å utføre selve formidlingstjenesten, mens transportøren vil være ansvarlig for selve persontransporttjenesten.

Ved formidling skal kun formidlingshonoraret inngå som forhandlerens egen omsetning i terminvise omsetningsoppgaver. Dette gjelder selv om formidleren fakturerer på vegne av persontransportøren; dette er kun en praktisk håndtering som ikke endrer det underliggende forhold. Ved kommisjon regnes omsetningen av persontransporttjenestene både som kommittentens (persontransportvirksomheten) og kommisjonærens (forhandleren) omsetning.

10. Uttak
Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd skal det beregnes uttaksmerverdiavgift når registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk privat eller til andre formål som faller utenfor loven. Videre skal det, når fradrag ikke er avskåret

etter merverdiavgiftsloven § 22, beregnes avgift som ved uttak når varer og tjenester fra virksomheten brukes til formål som nevnt i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd. Dette gjelder nå også persontransporttjenester.

Merverdiavgiftsloven § 19 bestemmer at beregningsgrunnlaget for uttaksmerverdiavgiften skal være tjenestenes alminnelige omsetningsverdi, det vil si den pris som selgeren vanligvis tar for tilsvarende ytelser. Forutsatt at tilfellene er sammenlignbare, vil man kunne ta hensyn til normale rabatter, herunder storkunderabatter.

Uttak ved gratis reiser til ansatte
Uttaksmerverdiavgift må beregnes med 6 prosent når ansatte i persontransportvirksomheter, og eventuelt deres familier, får reise gratis privat.

For frikort vil beregningsgrunnlaget være den pris virksomheten vanligvis tar for tilsvarende kort, hensyntatt normale rabatter. Hvis f.eks. ansatte i et busselskap får reise fritt på selskapets lokalruter, vil avgiftsgrunnlaget kunne beregnes ut ifra pris på halvårskort e.l. Dersom virksomheten ikke omsetter tilsvarende kort, vil virksomheten skjønnsmessig måtte finne frikortenes alminnelig omsetningsverdi.

I tilfeller hvor ansatte konkret tildeles enkeltreiser, vil beregningsgrunnlaget være prisen for fribilletten som tildeles. Ved enkeltreiser kan det imidlertid være forskjellige priser for den samme avgangen, avhengig av reservasjonstidspunkt mv. I en del tilfeller antas det dessuten at den tildelte fribilletten kun kan benyttes hvis det er ledig kapasitet på avgangen. Ved konkret tildeling av fribilletter til enkeltreiser legger Skattedirektoratet til grunn at uttaksmerverdiavgift kan beregnes av den laveste pris på avgangen.

11. Fradragsrett for inngående avgift vedrørende personkjøretøy
Personkjøretøyer står i en særstilling i merverdiavgiftssystemet, bl.a. på grunn av utstrakt privat bruk og betydelige kontrollproblemer. Som et utgangspunkt foreligger det derfor **ikke** fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse og drift av personkjøretøyer, selv om disse er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 tredje ledd.

For yrkesmessig persontransportvirksomheter er det imidlertid gjort **unntak**. Det er et vilkår for fradragsrett at personkjøretøyet brukes til *transport av betalende passasjerer*. Det er således ikke fradragsrett ved anskaffelse og drift mv. av personkjøretøyer til *annen bruk* i persontransportvirksomhet, f.eks. transport av varer eller ansatte til arbeidsmøter mv. Dersom personkjøretøyer også brukes til annet enn transport av betalende passasjerer (såkalt fellesanskaffelse), må det foretas en fordeling av inngående merverdiavgift, både når det gjelder anskaffelsen av personkjøretøyet og senere drift. Fordeling skal skje i henhold til forskrift 20. desember 1969 om forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 18).

Personkjøretøyer til bruk i yrkesmessig persontransportvirksomhet er videre omfattet av reglene om bindingstid og tilbakeføring av merverdiavgift i forskrift 24. januar 1989 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer som er anskaffet eller uttatt til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet (forskrift nr. 90). Endringer i forskrift nr. 90 er omtalt i SKD 4/04, 27. februar 2004.

12. Fradragsrett for inngående avgift på utgifter til persontransport

Merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 er opphevet. Sammenholdt med § 22 første ledd nr. 3 avskar bestemmelsen fradragsretten for alle utgifter til personbefordring. Med virkning fra 1. mars har derfor registerte næringsdrivende fradragsrett for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester og ved anskaffelse, leie, drift mv. av andre kjøretøy enn personkjøretøy, f.eks. varebiler (Finansdepartementet har imidlertid varslet at det vil bli foreslått at varebiler klasse 1 likestilles med personkjøretøy i merverdiavgiftsregelverket fra 1. juli 2004).

Forutsetningen for fradrag er at varen eller tjenesten er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 21. Det vil således ikke være fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgifter til private reiser, herunder reiser mellom hjem og arbeidssted, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004).

Videre er det en forutsetning for fradragsrett at merverdiavgiften kan legitimeres med et tilfredsstillende salgsdokument, jf. nærmere nedenfor.

13. Innhold av salgsdokument

Ved omsetning til næringsdrivende skal registrerte næringsdrivende utstede salgsdokument som tilfredsstiller vilkårene i forskrift 14. oktober 1969 om innhold av salgsdokument (forskrift nr. 2). Ved omsetning til forbrukere er det per i dag ingen tilsvarende krav om salgsdokumentasjon. Etter forslag til ny bokføringslov (NOU 2002:20) vil imidlertid kravene til innhold av salgsdokumentasjon gjelde uavhengig av hvem det selges til. Det er sannsynlig at ny bokføringslov med forskrifter vil tre i kraft 1. januar 2005.

Billetter med buss, tog, bane, trikk eller ferge

Med hjemmel i forskrift nr. 2 § 2 femte ledd (tidligere fjerde ledd) har Skattedirektoratet, jf. fellesskriv av 12. januar 2004, samtykket i at kjøpers navn og adresse inntil videre kan unnlates å angis på billetter som benyttes i *rutegående kollektivtransport med buss, tog, bane, trikk eller ferge, herunder hurtigbåter*. Det samme gjelder billetter som utstedes ved *transport av kjøretøy på ferge eller annet fartøy på innenlands veisamband*. (Det vises i denne anledning til forslaget til ny bokføringslov (NOU 2002:20) som forutsetter at angivelse av kjøper kan unnlates på kjøpsdokumentasjonen ved kontantkjøp under kr 1 000, jf. utkast til ny bokføringsforskrift § 4-5 annet ledd første punktum.) For at slike billetter skal kunne benyttes som legitimasjon for fradragsberettiget inngående merverdiavgift, er det stilt særskilte vilkår, jf. nedenfor.

For en overgangsperiode, inntil ny bokføringslov trer i kraft, aksepteres det videre at rutegående kollektivtransport med buss, tog, bane, trikk eller ferge, herunder hurtigbåter, kan utstede et forenklet salgsdokument til næringsdrivende der virksomhetens navn *eller* organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA angis, *samt* utstedelsesdato, leveransens art, vederlaget og merverdiavgiftsbeløpets størrelse. Avgiftsbeløpets størrelse kan i stedet angis ved å anføre hva avgiften utgjør i prosent av den total pris inklusiv merverdiavgift. Det samme gjelder billetter som utstedes ved *transport av kjøretøy på ferge eller annet fartøy på innenlands veisamband*. Det er stilt særskilte vilkår for legitimering av fradragsberettiget avgift, jf. nedenfor.

I tillegg aksepteres det at rutegående kollektivtransport, frem til ny bokføringslov trer i kraft, kan unnlate å angi merverdiavgiftsbeløpet, eventuelt hva avgiften utgjør i prosent, på *enkeltbilletter i lokaltrafikk*. Slike enkeltbilletter må følgelig i det minste inneholde opplysninger om virksomhetens navn *eller* organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA, *samt* vederlag og utstedelsesdato. Leveransens (ytelsens) art antas å være selvforklarende. Det er stilt særskilte vilkår for legitimering av fradragsberettiget avgift, jf. rett nedenfor.

For at de forenklede salgsdokumentene (billettene mv.) skal kunne brukes som legitimasjon for fradragsberettiget inngående merverdiavgift, er det stilt vilkår om at kjøperen selv på billetten (eventuelt på et vedlegg til denne) angir formålet med den enkelte reise, samt daterer og signerer dokumentet. (Det vises i denne forbindelse til utkast til ny bokføringsforskrift § 4-5 annet ledd annet punktum i NOU 2002:20, hvor det er foreslått en tilsvarende regel der kjøper ikke er angitt på salgsdokument ved kontantkjøp under kr 1 000.)

Dersom andre typer billetter enn enkeltbilletter i lokaltrafikk (langdistanse) ikke spesifiserer leveransens art og merverdiavgiften, eventuelt prosent, vil billettene ikke være tilfredsstillende salgsdokument, jf. ovenfor, og de vil heller ikke kunne benyttes som legitimasjon for fradragsberettiget inngående merverdiavgift. Ved salg til næringsdrivende må derfor transportselskapet utstede tilleggsdokumentasjon, der også reisestrekning og merverdiavgiftsbeløpet er angitt.

Øvrig persontransport – særlig om flybilletter
For andre typer persontransport, f.eks. drosje og fly, er det ikke gitt dispensasjoner fra kravene i forskrift nr. 2 utover det som følger nedenfor vedrørende utlegg fra ansatte.

En *flybillett* vil kunne anses som et tilfredsstillende salgsdokument i den grad vilkårene i forskrift nr. 2 er oppfylt. På flybilletter som er basert på internasjonal standard, kan imidlertid ikke den reisendes adresse eller flyselskapets organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA angis.

Dette innebærer at ved salg over skranker eller annet betjent utsalgssted hvor kun flybilletten utleveres den reisende, vil denne ikke kunne benyttes som legitimasjon for fradragsberettiget

inngående merverdiavgift. I slike tilfeller må flyselskapet ved omsetning til næringsdrivende sørge for at det blir utstedt en faktura eller annet dokument som angir de manglende opplysninger. Billetten sammen med dette dokumentet vil da tilfredsstille vilkårene i forskrift nr. 2, og vil kunne benyttes som legitimasjon for fradragsberettiget inngående merverdiavgift.

Ved salg over telefon eller Internett, vil kunden motta faktura fra kredittkortselskapet, samt billett og bekreftelse på bestilling fra flyselskapet. Dersom bekreftelsen inneholder de opplysninger som mangler på flybilletten, vil denne sammen med billetten tilfredsstille vilkårene i forskrift nr. 2, og vil kunne benyttes som legitimasjon for fradragsberettiget inngående merverdiavgift.

I den grad flyselskapet er kjent med at den reisende er næringsdrivende, må også flyselskapet dokumentere sin omsetning i samsvar med forskrift nr. 2.

Utlegg fra ansatte
I tilfeller hvor reiser bestilles og betales av den ansatte, som så får refundert utgiften i forbindelse med reiseregning eller tilsvarende dokumentasjon, vil ikke billett, faktura eller annen dokumentasjon lyde på arbeidsgiverens navn. Inntil videre aksepteres det at dokumentasjon fra reiseselskapet som ikke lyder på arbeidsgiverens navn, kan brukes som legitimasjon for fradragsberettiget inngående merverdiavgift, forutsatt at den ansatte i tillegg utarbeider og signerer en datert oppstilling som gir en oversikt over reisen og formålet med denne. (Det vises i den forbindelse til utkast til ny bokføringsforskrift § 4-5 tredje ledd i NOU 2002:20.)

Vennlig hilsen

Johan von der Fehr
avdelingsdirektør
Avdeling næring

Gro Qvigstad