



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Skattedirektoratet
Postboks 6300 Etterstad
0603 OSLO

Deres ref
2003/06452 FN-AV/GO

Vår ref
04/799 SL VSP/tis

Dato
02.05.2005

Reisebyråer mv. og merverdiavgift

Det vises til brev av 25. juni 2004 og etterfølgende kontakt i sakens anledning, senest møte i Finansdepartementet 6. april 2005 hvor også reiselivsbransjen var representert ved Rolf Forsdahl fra Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH).

Nedenfor behandles de spørsmålene som ble tatt opp i overnevnte brev og møte.

1. Reisebyråenes avgiftspliktige omsetning

Skattedirektoratet har i brev av 2. mars 2004 til fylkesskattekontorene uttalt at:

"Reisebyråer omsetter persontransporttjenester, overnattingstjenester, serveringstjenester mv. i fremmed navn og for fremmed regning (formidling)..."

Skattedirektoratet har ikke fått fremlagt avtaler eller andre dokumenter som kan gi grunnlag for å vurdere om reisebyråene kun omsetter tjenester i fremmed navn og for fremmed regning, eller om byråene også omsetter tjenester i eget navn. En avgjørelse vil i alle tilfeller måtte bero på en konkret vurdering av de avtaler som er inngått. Generelt vil vi imidlertid anføre at reisebyråer normalt påtar seg et ansvar overfor kunden som kun består i å utføre selve formidlingstjenesten, mens for eksempel hotellet og transportselskapet vil være ansvarlig overfor kunden når det gjelder selve overnattingstjenesten og persontransporttjenesten. Omsetningen skjer med andre ord i fremmed navn og for fremmed regning. Dette vil etter Skattedirektoratets oppfatning gjelde selv om reisebyrået utferdiger faktura mv. på vegne av for eksempel flyselskapet og herunder oppkrever provisjon/formidlingsgodtgjørelse av den reisende. Dette er kun en praktisk håndtering

som ikke endrer det underliggende forhold. Det forhold at reisebyrået overleverer flybilletter til den reisende uten å ta kontant betaling, medfører heller ikke at salget skjer i eget navn. Byrået påtar seg en kredittrisiko, men ikke et ansvar overfor kunden for selve flyreisen.

Ved formidling av tjenester skal kun formidlingshonoraret inngå som reisebyråets omsetning i de terminvise omsetningsoppgavene. Dette vil gjelde selv om reisebyråene fakturerer på vegne av for eksempel flyselskapet. Byråenes kan således ikke bokføre fakturagrunnlag fra flyselskap, hotell mv. og viderefakturering på vegne av disse med virkning for avgiftsbehandlingen.

Det er opplyst at reisebyråene også omsetter tjenester i eget navn og for fremmed regning. Skattedirektoratet antar at dette vil være tilfelle når byrået har det forretningsmessige ansvar overfor kunden og kunden kun forholder seg til byrået. Ved eventuelle feil og mangler ved reisens innhold (forsinket fly, mangler ved hotellrom mv.), må kunden forholde seg til reisebyrået og ikke for eksempel hotellet eller flyselskapet. Dette kan være tilfelle ved for eksempel charterreiser.

I den grad reisebyråene kan sies å omsette tjenester i eget navn og for fremmed regning, omsetning i kommisjon, regnes omsetningen både som kommittentens og reisebyråets omsetning. Hele omsetningen, og ikke bare provisjonen for kommisjonsomsetningen, skal oppgis i de terminvise omsetningsoppgaver.”

I brev av 25. juni 2004 til Finansdepartementet fastholder Skattedirektoratet disse synspunktene om reisebyråenes avgiftspliktige omsetning.

HSH anfører imidlertid at ikke bare formidlingshonoraret, men også vederlaget for leverandørenes ytelser (de formidlede ytelsene), skal inngå som en del av reisebyråenes avgiftspliktige omsetning. Dette innebærer at reisebyråene i sine merverdiavgiftsoppgaver skal rapportere bruttoomsetningen av de tjenestene som formidles, og ikke bare nettoomsetningen bestående av provisjoner, gebyrer, etc. Likeledes anføres det at reisebyråene kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på leverandørenes ytelser.

HSH viser til at spørsmålet om reisebyrået har ansvar for oppfyllelse av selve tjenesten (flyreisen, hotellovernattingen, etc.) overfor kunden er et problematisk kriterium å vurdere omsetningen ut fra. Det vises i denne sammenheng til en rekke forhold som gjør det vanskelig å vurdere ansvarsforholdet overfor kunden og/eller som av andre årsaker taler for at reisebyråenes bruttoomsetning bør legges til grunn som deres avgiftspliktige omsetning.

For det første vises det til at reisebyråene har et lovhjemlet ansvar for kontraktsoppfyllelse ved salg av pakkereiser, jf. pakkereiseloven § 7. I disse tilfellene betales imidlertid reisen til reisearrangøren og reisebyrået vil dermed uansett, og på tross av ansvarsforpliktelsen, bare kan føre opp provisjonen som sin omsetning.

Videre vil det ved salg av flybilletter være en sterk presumpsjon for at reisebyråene i mange tilfeller uansett vil bli holdt ansvarlig for selve tjenesten (flyreisen, hotellovernattingen, etc.). Det vises i denne sammenheng til tilfeller der leverandøren, for eksempel flyselskapet, går konkurs og det ansvaret reisebyråene i ettertid har blitt pålagt. Videre vises det til at Forbrukerombudet har uttalt at reisebyråene i sin salgsform ikke tar tilstrekkelig forbehold om at de ikke har ansvar for de solgte tjenestene.

Det anføres også at enkelte reisebyråer av konkurransemessige årsaker gjerne etter avtale med kunden garanterer for kontraktsoppfyllelse selv om det lovmessige ansvaret synes uklart.

Videre hevder HSH at ved en bruttorapportering vil skattemyndighetene ha full kontroll med leverandørens merverdiavgiftsnummer og identifikasjon gjennom reisebyråenes fakturasystem.

Det pekes også på historiske forhold, og det faktum at reisebyråene alltid har beregnet sin egen omsetning etter bruttoprinsippet, og (i hvert fall) selv oppfatter å handle i eget navn. Det hevdes også at minst et fylkesskattekontor allerede har akseptert bruttoføring av omsetningen.

Finansdepartementets vurderinger

Finansdepartementet legger i likhet med Skattedirektoratet til grunn at det bare er reisebyråenes *egen* omsetning som skal anses som deres avgiftspliktige omsetning, jf. merverdiavgiftsloven § 29 første ledd nr. 1.

Finansdepartementet slutter seg for øvrig i hovedsak til Skattedirektoratets synspunkter inntatt overfor.

I korthet innebærer dette at reisebyråene, i likhet med andre næringsdrivende som formidler og eventuelt selv omsetter avgiftspliktige varer og tjenester, må skille mellom omsetning i eget og fremmed navn. En forutsetning for at omsetningen skal anses for å ha skjedd i egen navn, er at reisebyrået har ansvaret for den tjenesten som formidles. Hvorvidt et slikt ansvar foreligger, vil som Skattedirektoratet påpeker særlig bero på avtalen mellom reisebyrået og kunden.

I dette vurderingen må de reelle forholdene legges til grunn. Dette betyr for eksempel at det ikke bør ha noen betydning om reisebyrået omtaler seg selv som reisebyrå eller reisearrangør. Det avgjørende vil være om reisebyrået har ansvaret for tjenesten overfor kunden slik at kunden for eksempel må forholde seg til reisebyrået, og ikke flyselskapet, hotellet etc, ved eventuelle feil og mangler ved tjenesten (innstilt fly, mangelfullt hotell, osv.). Hvis kunden må forholde seg til reisebyrået bør det imidlertid ikke spille noen rolle dersom reisebyrået i neste omgang kan gjøre ansvar gjeldende

overfor flyselskapet (regress). I et slikt tilfelle vil flyselskapet (fortsatt) anses som en underleverandør i forhold til reisebyrået. Men i likhet med Skattedirektoratet antar Finansdepartementet at dette sjelden vil være tilfellet i praksis, slik at reisebyråene hovedsakelig formidler og ikke selv omsetter reiser mv., likevel kanskje med unntak for eksempelvis charterreiser.

2. Reisearrangørens adgang til å benytte sjablon ved fradragsføringen

Reisebyråer som formidler pakkereiser til utlandet har fått aksept for å benytte en sjablon ved fakturering av formidlingshonoraret, slik at henholdsvis 70/50 pst henføres til avgiftspliktig omsetning (formidling av reise, servering mv.) og 30/50 pst til omsetning utenfor loven (formidling av overnatting, guiding, teaterbilletter mv.) avhengig av om det gjelder et opphold over en eller to uker, jf. brev av 2. mars 2004 til fylkesskattekontorene pkt. 5.2.

HSH har i tillegg bedt om aksept for at den samme sjablonregelen kan legges til grunn av reisearrangører som i eget navn omsetter pakkereiser til utlandet, herunder som grunnlag ved fordelingen av inngående merverdiavgift ved fellesanskaffelser.

HSH viser til at sjablonregelen har vært en god og praktisk løsning for både skattemyndighetene og reisebyråene, ved at man slipper å beregne andelen avgiftspliktige underleveranser av den totale pakken. Dette har vært en stor forenkling sett på bakgrunn at det selges rundt en million pakkereiser i Norge årlig. Dessuten hevder HSH at de forholdstallene som er valgt gir et riktig inntrykk av de faktiske forholdene, blant annet basert på innhenting av egne opplysninger fra de tre største reisebyråene.

Skattedirektoratet har pekt på at den aksepterte sjablonen gjelder formidlers fakturering av *utgående merverdiavgift* av formidlingshonoraret, og at det er tale om relativt små beløp. Indirekte vil imidlertid sjablonen ha betydning som fordelingsnøkkel ved fradragsføringen.

Skattedirektoratet antar at denne indirekte betydningen i de fleste tilfeller bare gjelder en mindre del av formidlerens virksomhet, mens en tilsvarende sjablon for reisearrangører som omsetter pakkereiser til utlandet gjerne vil gjelde den hovedsakelig delen av deres virksomhet.

Videre peker direktoratet på at sjablonen bare gjelder i den grad arrangørene ikke spesifiserer de ulike omsetningstallene i salgsdokumentet til de reisende. Det antas imidlertid å være mer problematisk for formidlere enn for reisearrangører å finne de reelle tallene for sin fordeling, idet reisearrangørene i betydelig grad antas å kunne få nødvendige opplysninger fra sine utenlandske underleverandører.

Skattedirektoratet har på denne bakgrunn ikke funnet grunnlag for å akseptere at reisearrangører som omsetter pakkereiser til utlandet kan bruke overnevnte sjablon ved fordelingen av inngående merverdiavgift. Og i den grad det ikke lar seg gjøre for reisearrangører å skaffe nødvendige opplysninger fra sine utenlandske underleverandører, vil de måtte benytte et konkret og forsvarlig forretningsmessig skjønn der relevante bransjetall kan tas i betraktning. I slike tilfeller åpner Skattedirektoratet for å se nærmere på en sjablon, men eventuelt på grunnlag av et nærmere dokumentert underlagsmateriale.

Finansdepartementets vurderinger

Finansdepartementet ser at det kan være behov for å benytte en sjablonregel også for reisearrangører, til tross for de ulikhetene som Skattedirektoratet i denne sammenheng påpeker mellom reisearrangører og reisebyråer.

Finansdepartementet ønsker derfor at Skattedirektoratet vurderer nærmere om reisearrangørene kan benytte seg av samme sjablonregel som gjelder for reisebyråene, og at direktoratet kan godkjenne at samme eller tilsvarende sjablon blir brukt av reisearrangørene. I begge tilfeller bør sjablonen bare gjelde inntil videre, og man bør vurdere forhåndstallene årlig slik at tallene blir så korrekte som mulig. Det bør også presiseres, som det ble gjort for reisebyråene, at sjablonen gjelder under forutsetning at turarrangørene ikke spesifiserer de ulike omsetningstallene i salgsdokumentet til de reisende. Når det skjer en slik spesifisering vil det ikke være samme behovet for å benytte en sjablonregel. I disse tilfellene må de reelle tallene legges til grunn, også som grunnlag for fradragsføringen.

3. Fritak for formidling av tjenester som omsettes i utlandet

HSH har søkt om avgiftsfritak etter merverdiavgiftsloven § 70 for formidlingstjenester når selve tjenesten (som formidles) leveres eller omsettes i utlandet. Dette vil for eksempel kunne gjelde formidling av vareutleie (leiebil, utleie av sykkel, etc.) i utlandet, formidling av persontransport mellom to utenlandske destinasjoner, osv.

Søknaden er begrunnet med at det er nødvendig å sikre nøytralitet for formidlerrollen, at territorialprinsippet må ivaretas og at et fritak er nødvendig for å unngå dobbeltbeskatning.

Finansdepartementets vurderinger

Vilkårene for avgiftsfritak ved utførsel/eksport av varer og tjenester fremgår av merverdiavgiftsloven § 16 jf. forskrift nr. 24 til loven. Det fremgår av disse reglene at tjenester som kan fjernleveres, herunder formidlingstjenester, kan faktureres uten norsk merverdiavgift dersom mottakeren av tjenesten er en næringsdrivende hjemmehørende i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen, jf. § 8 fjerde ledd. Dersom norske næringsdrivende yter formidlingstjenester til utenlandske næringsdrivende, vil

selve formidlingstjenesten kunne anses som en avgiftsfri eksport. I andre tilfeller, for eksempel dersom formidlingen skjer til en mottaker som er hjemmehørende i Norge eller privatpersoner i utlandet, er det et grunnvilkår for et slikt avgiftsfritak at tjenesten er "helt ut til bruk" i utlandet.

Forvaltningspraksis på dette området viser at det skal mye til før en tjeneste som ytes fra en tjenesteyter hjemmehørende i Norge til en mottaker som også er hjemmehørende i Norge, kan sies å være "helt ut til bruk" i utlandet. En formidler i Norge som for eksempel formidler leie av bil i utlandet overfor norske mottakere, utfører en avgiftspliktig formidlingstjeneste i Norge selv om hovedtjenesten (i dette tilfellet bilutleien) skjer i utlandet. En slik formidlingstjeneste kan etter Finansdepartementets syn vanskelig sies å være "helt ut til bruk" i utlandet. Det er for eksempel ikke tilstrekkelig at tjenesten delvis kan sies å være til bruk i utlandet. Imidlertid vil det være et viktig tolkningsmoment, også ved tolkningen av denne bestemmelsen, dersom det kan påvises at samme tjeneste også faktisk blir avgiftsbelagt i utlandet slik at det skjer en reell dobbelbeskatning av samme tjeneste. Vårt inntrykk er at dette sjelden har vært tilfelle i praksis. For eksempel har vi ikke sett eksempler på at norske reisebyråer som formidler bilutleie i utlandet, har måtte betale merverdiavgift av formidlingstjenesten i utlandet. Selve bilutleietjenesten vil imidlertid skje i utlandet og på vanlig måte merverdiavgiftsbelegges der.

Spørsmålet om hvor tjenester, og særlig da immaterielle eller fjernleverbare tjenester slik som formidling, skal beskattes, er imidlertid gjenstand for vurdering i flere land enn Norge. Det vises blant annet til det arbeidet som foregår på dette området i EU, og som HSH også viste til på møte 6. april 2005. Tilsvarende jobber også OECD med disse spørsmålene, og her deltar også Norge aktivt.

I lys av dette arbeidet vil vi vurdere om det norske regelverket på dette området eventuelt bør endres for å være mest mulig i harmoni med regelverket i utlandet.

Når det gjelder søknaden om å fravike dagens regler gjennom et avgiftsfritak etter merverdiavgiftsloven § 70 for formidlingstjenester når selve tjenesten (som formidles) omsettes i utlandet, mener Finansdepartementet at denne fullmakten ikke bør benyttes i slike tilfeller som dette. For det første vil dagens regelverk, som nevnt over, kunne fange opp tilfeller tilfeller hvor samme tjeneste avgiftsbelegges i flere land (dobbelbeskatning). Dessuten er det ikke et utilsiktet utslag av dagens regelverk at en formidlingstjeneste som omsettes mellom norsk selger og kjøper blir beskattet i Norge. I tillegg mener Finansdepartementet det er uheldig å endre på disse reglene gjennom å gi særskilte fritak nå, sett på bakgrunn at dette regelverket er til vurdering og at utfallet av denne gjennomgangen ikke er gitt på det nåværende tidspunkt.

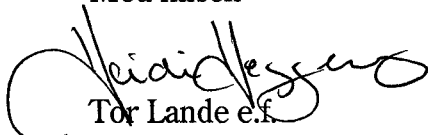
4. Forskuddsfakturering

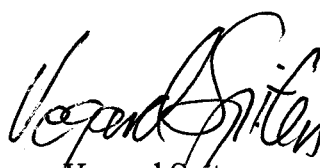
Forskuddsfakturering av merverdiavgift er som hovedregel ikke tillatt, jf. merverdiavgiftsloven § 44 første ledd. I forbindelse med at det fra 1. mars 2004 ble innført merverdiavgift på persontransport tillot Finansdepartementet at reiser kunne forskuddsfaktureres, begrenset til en periode på ett år. Ved omsetning av pakker med flere avgiftspliktige tjenester (for eksempel persontransport, servering og bilutleie) kunne imidlertid bare den delen av pakken som gjaldt persontransporten forskuddsfaktureres.

I følge forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 5-2-7 er denne adgangen til forskuddsfakturering ytterligere utvidet ved at "(S)algsdokumentasjon for persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år."

Dette vil også gjelde reisebyråene og reisearrangørene som ikke følger ny bokføringslov og bokføringsforskrift, og synes dermed å løse de problemene som er påpekt av Skattedirektoratet og bransjen ved fakturering av for eksempel pakkereiser.

Med hilsen


Tor Lande e.f.
avdelingsdirektør


Vegard Spiten
rådgiver