

Hans Holmengen

Merverdiavgift i reiselivsbedrifter

(Arbeidsnotat 2000:100)

Forord

Dagens merverdiavgiftssystem har eksistert siden 1. januar 1970. I hele denne tiden har overnatting og transport vært holdt utenfor lovens rammer. Hvorvidt disse tjenestene skal trekkes innenfor lovens rammer eller ikke har aktualisert seg gjennom budsjettforliket mellom sentrumsregjeringen og Arbeiderpartiet høsten 1999.

Man ønsker fra Reiselivsbedriftenes landsforenings side å estimere konsekvensene av en slik innføring. Reiselivsbedriftenes landsforening, avdeling Hedmark og Oppland, har derfor engasjert Høgskolen i Lillehammer, v/undertegnede til å gjennomføre konsekvensutredningen.

Oppdraget ble avgrenset til å gjelde selvstellsanlegg, med utgangspunkt i bedrifter i Trysil.

Det har i løpet av undersøkelsesperioden vært avlagt to besøk i Trysil, hvor samtlige av de aktuelle bedriftene møtte opp. I det første møtet ble opplegget for undersøkelsen diskutert, samtidig som nødvendig bakgrunnsinformasjon ble innhentet. Det var den enkelte bedrifts saldobalanse pr. 31.12.98, gjestedøgnstatistikker og prisutvikling som ble samlet inn. Samtlige bedrifter stillte med et åpent sinn og gav velvillig fra seg all ønsket informasjon. Den mottatte informasjonen vil bli destruert fra Høgskolens side så snart prosjektet er gjennomført.

Det er grunn til å takke deltakerne i Trysil for velvillig deltakelse i prosjektet, samt deres vilje og evne til å delta i diskusjonene rundt temaet. Med den åpenhet og forståelse for felles gjensidig nytte og avhengighet er det ikke vanskelig å forstå hvorfor Trysil er blitt et lokomotiv i norsk reiseliv.

Til tross for de gode diskusjoner er det allikevel undertegnede som har gjennomført alle beregninger. Eventuelle feil og mangler ved beregningene er det derfor undertegnede som skal stå til ansvar for.

Lillehammer 11.01.00

Hans Holmengen
Amanuensis

Publisert på nett 2000-10-16 av Biblioteket, HiL.

1 Innledning.

Siden merverdiavgiften (mva) ble innført 1. januar 1970 har en rekke varer og tjenester vært unntatt denne avgiften. Unntaket er enten gitt som et særskilt unntak innenfor merverdiavgiftslovens rammer,

eksempelvis aviser, frimerker m.m., eller det kan være utelatt fra loven, som for eksempel merverdiavgift på overnatting og transport er. Disse tjenestene er altså merverdiavgiftsfrie, ikke fordi de spesielt er nevnt som unntak i loven, men fordi de ikke er omfattet av denne. Derfor er det heller ikke fradrag for den inngående merverdiavgiften på kostnadene knyttet til salg av overnatting og persontransport.

For overnattingsbedriftene betyr dette at det for kostnader som kan henføres til serveringsdelen gis fullt fradrag for inngående merverdiavgift, samtidig som kunden belastes for den utgående. På overnattingsdelen er det ingen slike beregninger. Det vil si at fakturabeløpet på inngående fakturaer kostnadsføres inklusive merverdiavgiften på de aktuelle kostnadssteder. For felleskostnader har man foretatt en fordeling mellom avgiftspliktig og avgiftsfri omsetning, og fordelt merverdiavgiften deretter.

Det har gjentatte ganger vært diskutert hvorvidt disse tjenestene skal mva-belegges eller ikke. I den såkalte "Voksenåsen-erklæringen" ble det fastslått at innføring av mva på overnatting og persontransport ikke var aktuell politikk. Saken er imidlertid på nytt aktualisert gjennom budsjettforliket mellom sentrumsregjeringen og Arbeiderpartiet.

2 Bakgrunn

I løpet av det siste tiåret har det vært gjennomført en rekke analyser med formålet å avdekke hvilke konsekvenser en innføring av mva vil få for de aktuelle bedriftene. Et felles trekk er at, med noen få unntak, overnattingsnæringen analyseres under ett, uavhengig av driftsform (byhoteller, høyfjellshoteller selvstellsanlegg m.m.). I og med at de ulike overnattingskategorier har ulike fordelingsnøkler for mva etter dagens mva-system, gir en innføring av mva på overnatting ulike utslag for bedriftene.

I SNF-rapport nr. 95/94, konkluderes det med at 5% mva på overnatting ikke verken vil føre til en reduksjon i antall gjestedøgn eller sysselsatte innen næringen. Derimot vil en mva-sats på henholdsvis 11 og 22% (analysen ble gjennomført før den generelle satsen ble hevet til 23%) vil medføre en vesentlig svekket overnattingsnæring. Analysen viser dessuten at den økonomiske gevinsten for staten er marginal på lang sikt.

I en rapport fra Transportøkonomisk institutt (TØI:617/94) antas det at mva kan overføres til kundene i tjenestemarkedet, men ferie fritidsmarkedet ikke vil akseptere dette. I klartekst betyr sannsynligvis dette at for tjenester ytt til yrkestrafikken og kurs/konferansemarkedet kan mva dekkes gjennom en prisøkning, mens dette ikke vil være mulig på ferie/fritidsmarkedet. Disse konklusjonene harmonerer relativt godt med argumentene i den foran nevnte SNF-rapporten, som argumenterer med en priselastisitet på de respektive markedene som:

Kurs/konferanse: $E_p = -0,9$

Yrkestrafikk: $E_p = -0,2$

Ferie/fritid: $E_p = -3$.

De vesentligste konklusjonene fra den samme TØI-rapporten var dessuten at etterspørselen vil falle med ca 660 000 gjestedøgn som en konsekvens av mva-innførsel. Flesteparten av disse vil stamme fra utlendinger. Videre konkluderes det med at den økonomiske virkningen for særlig bedrifter på ferie/fritidsmarkedet vil være betydelig. Virkningen for reisevalutabalansen er dessuten svært usikker.

Norske skiheisers forening har i flere utredninger dokumentert effekten av en mva-innførsel for denne næringen. Konklusjonene er entydig negative for denne bransjen isolert sett.

I Reiselivsbedriftenes landsforenings konjunkturrapport 1999 konkluderes det også med at det vil få alvorlige konsekvenser for overnattingsnæringen.

3 Problemstilling og avgrensning

Også i denne rapporten tar vi for oss konsekvensene for bedriftene ved en innførsel av mva. Fordi ingen av de andre rapporten konkret ser på ferie/fritidstrafikken, er denne rapporten begrenset til denne.

Ferie/fritidstrafikken utgjør totalt sett ca 53% av overnattingssetterspørselen i norske hoteller (SSB 1997). For campingnæringen er tilnærmet 100% ferie/fritidsrelatert. De vesentligste kjennetegnene ved dette markedet er at det er mye selvhushold, svært sesongbetont, svært konkurranseutsatt og svært prisfølsomt ($E_p = -3$). Markedet er også væravhengig, en avhengighet som i liten grad kan kompenseres med lavere priser og/eller pågående markedsføringsinnsats.

Tilbyderne på dette markedet kjennetegnes ved at det er mange små tilbydere, ofte i distriktene, og at de enkelte tilbydere er gjensidig avhengig av hverandre. Det vil si at overnattingsbedriftene i et område er avhengig av aktiviteten blant andre aktører som museer, familieparker, skianlegg etc for å oppnå etterspørsel.

På ferie/fritidsmarkedet er det med andre ord det sammensatte produktet som etterspørres, og ikke enkeltprodukter alene. Dette betyr igjen at vi må se på den samlede pakken av tilbud for å kunne måle konsekvensen av en mva-innførsel.

Overnattingsstilbudet på ferie/fritidsmarkedet består for en stor del av små og mellomstore bedrifter som pensjonater, moteller, fjellstuer og høyfjellshoteller. I Konjunkturrapporten 1999 (Skalpe 1999) slås det fast at økonomien i disse bedriftene er svak. På de mest vanlige indikatorene scorer de små og mellomstore bedriftene dårligst. Egenkapitalandelen utgjør eksempelvis bare 9,7% (1997) for de små bedriftene, i motsetning til de store som hadde en egenkapitalandel på ca 16,7%. Samtidig viser den samme analysen at finanskostnadene (i prosent av omsetningen) relativt sett er høyere i de små enn i de store bedriftene (5,9% mot 2,3%). Dette medfører at de små og mellomstore bedriftene er risikofylte debitorer samtidig som det er utsatt for svingninger i rentemarkedet. Også andre indikatorer som rentabilitet og driftsmargin er svakere i de små og mellomstore foretakene enn i de store. (Skalpe 1999)

For campingbedriftene er situasjonen noe bedre. Skalpe vurderer disse bedriftene som solide og stabile, med en gjennomsnittlig totalkapitalrentabilitet på ca 7%, en egenkapitalandel på ca 19% og finanskostnader i prosent av omsetningen på ca 9%.

For de andre reiselivsrelaterte aktørene på ferie/fritidsmarkedet, det vil si skisenter, golfbaner, museer familieparker m.m., er de tilsvarende tallene: totalkapitalrentabilitet, 0,9%, egenkapitalandel, 22,3% og driftsmargin, 1,1% (finanskostnader ikke beregnet). (Skalpe 1999).

Det er i denne sammensatte næringen, som er svært konkurranseutsatt og utsatt for andre ytre påvirkninger som værforhold og rente, og med en økonomi som er langt svakere enn gjennomsnittet for norsk næringsliv, man nå står overfor trusselen om innføring av ytterligere avgifter. Vil denne næringen kunne tåle en innføring av mva, og hvilke forutsetninger må gjøres gjeldende for at dette skal kunne gå?.

4 Metode

I dette arbeidet har vi tatt utgangspunkt i Trysil, og analysert det sammensatte vinterproduktet på denne destinasjonen. I analysen inngår følgende bedrifter:

- Trysilfjellet as: Heisselskapet går inn under persontransport og omfattes i dag ikke av mva-loven.
- Trysil Booking: Utleie av overnatting og representerer mange små utleierytter og mindre overnattingsanlegg
- Top Destination: Utleie av overnatting på linje med Trysil Booking. Felles for de to sistnevnte er at de leier ut selvstellsenheter. Det vil si at de ikke omfattes av merverdiavgiftsloven slik den er i dag, og er som sådan ikke mva-pliktige.

- Sportsservice - skiskole: Tilbyr ikke avgiftspliktige tjenester, og er som sådan heller ikke avgiftspliktig etter dagens lovgivning.

De vesentligste kjennetegnene ved Trysil er at stedet har det største alpintilbudet i Norge, omlag 3 ganger så stort som den nest største destinasjonen, målt i omsetning i heisselskapet. Som en konsekvens av dette har det vært gjennomført store investeringer i det siste tiåret, en investeringstakt som forventes å fortsette inn i det neste årtusen - gitt de riktige rammebetingelsene.

Den kraftige veksten, og dermed de store investeringene til tross, er inntjeningen i overnattingsbedriftene svak. I heisselskapet derimot er økonomien vesentlig bedre enn gjennomsnittet for norsk næringsliv. Årsregnskapene for 1998 viste nøkkeltall som vist i tabell 1:

Tabell 1: Noen nøkkeltall for bedriftene i Trysil

Tekst	Egenkapital- andel	Totalkapital- rentabilitet	Finanskostnad i pst. av omsetningen
Aktivitetsbedriftene	26,3	12,9	5,7
Overnattingsbedriftene	20,6	-3,2	0,14
Trysil under ett:	25,4	10,4	3,2

Et annet særtrekk ved Trysil er driftsformen. De overnattingsbedriftene som er med i vårt utvalg er **driftsselskaper**. Eiendomsselskapene, som står for de vesentligste investeringene, er den enkelte hytteeier eller investors i større komplekser som leies av de herværende selskaper. Denne driftsformen har medført en risikospredning på investeringssiden, samtidig som man gjennom driftsselskapene har større kontroll med priser og markedsføring. Det er derfor grunn til å anta at den valgte driftsformen er så rasjonell som mulig under dagens forhold.

Basert på saldobalansene for de respektive selskap pr 31.12.1998 ble hver enkelt konto gjennomgått. Mva ble lagt til på inntektssiden og trukket fra på kostnadssiden, på de konti som ville falle inn under en mva-beregningen. Reiselivsbedriftenes landsforenings kontoplan ble lagt til grunn i dette arbeidet. Det ble ikke foretatt noen fordeling av merverdiavgiften på felleskostnadene, idet all inngående mva ble ført til fradrag i mva-regnskapet, uavhengig av de satsene som ble benyttet for den utgående avgiften. Investeringsavgift ble ikke beregnet, idet vi forutsetter at denne faller bort i det nye mva-systemet. Det er videre forutsatt at mva belegges på alle ledd, tilsvarende dagens system. Det vil si at mva også betales til eiendomsselskapet for leie av hytter og apartements. Det er videre forutsatt at det betales mva på byråprovisjoner. Disse avgiftene kommer til fradrag på tilsvarende kostnadsarter i vårt utvalg. Mva på serveringsomsetning ble opprettholdt på dagens nivå.

Vi har beregnet konsekvensene for Trysil som destinasjon ved en innføring av mva-satser på henholdsvis 5%, 11% og 15%. Vi har dessuten gjort estimater på resultatendringene gitt en prisstigning på henholdsvis 0%, 7,5% og 10% som en konsekvens av mva-innføring.

5 Resultater

5.1 Ingen prisstigning

Under forutsetningen som vist foran blir de akkumulerte resultatene som vist i tabell 2. I disse beregningene har vi forutsatt at den utgående mva i sin helhet dekkes av foretakene selv, det vil si at inntektene reduseres med et beløp tilsvarende merverdiavgiften etter de respektive mva-satser. Vi forutsetter dessuten at alle andre aktører i verdiskapningskjeden forholder seg på samme måte. Det vil si at eiendomsselskapene ikke krever høyere utleiepriser og at turoperatørene eller reisebyråene heller ikke hever sine priser.

Tabell 2: Resultat ved innføring av mva. Ingen prisstigning

Trysil sett under ett	Regnskap	m/5% mva	m/11% mva	m/15% mva
Driftsinntekter	158 589 975	150 358 495	142 463 310	137 657 544

Varekostnader	48 603 116	45 349 181	43 189 486	41 874 889
Lønnskostnader	26 196 612	26 196 612	26 196 612	26 196 612
Driftskostnader	50 517 334	44 999 204	44 013 553	43 413 592
Resultat før avskrivninger	33 272 913	33 813 499	29 063 658	26 172 451

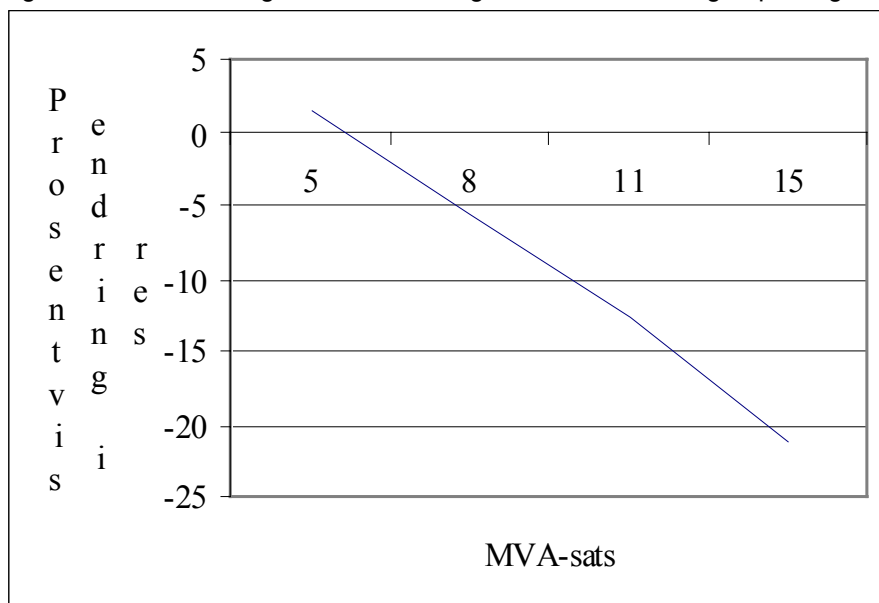
Som det fremgår vil en mva på 5% ikke medføre vesentlige endringer i resultatet gitt ingen prisstigning. 11% mva på overnatting og transport vil medføre en reduksjon i resultatene på om lag 4 mill, mens nedgangen vil være omtrent 7 mill. dersom mva-satsen blir satt til 15%.

Årsakene til reduserte vare- og driftskostnader er de ulike satser som er lagt på innleide boenheter og byråprovisjoner.

Den relative endringen i resultatet er vist i figur 1 på neste side.

Nedgangen blir naturlig nok størst jo høyere mva-sats som benyttes. Ved en innføring av 15% mva på overnatting og transport vil resultatreduksjonen bli på noe over 20%.

Figur 1: Relativ endring i resultat – utvalget sett under ett. Ingen prisstigning



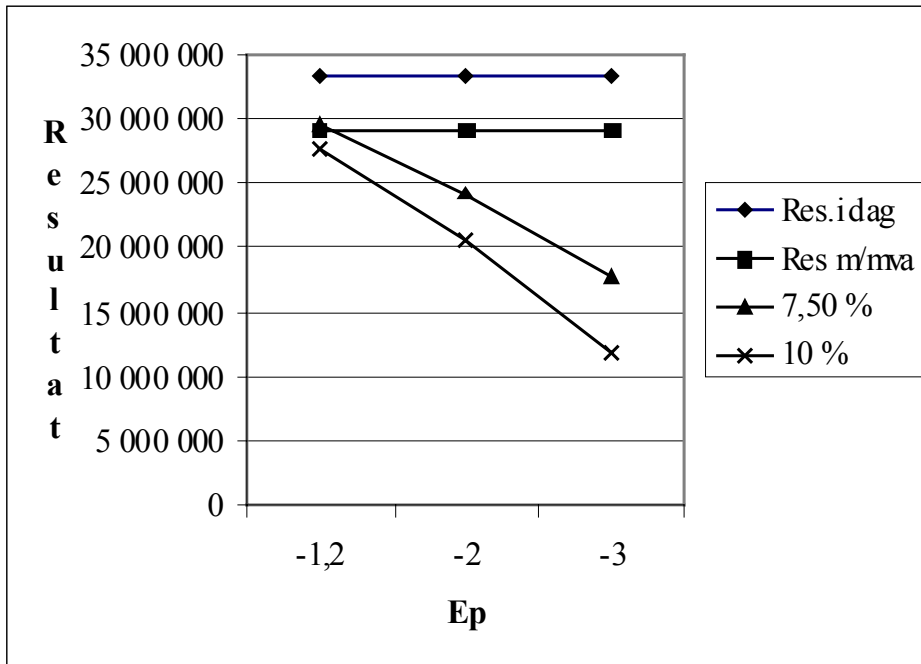
5.2 Konsekvenser under prisstigning.

Det er imidlertid mest naturlig å tro at en innføring av mva vil medføre at bedriftene forsøker å ta noe av avgiftsøkningen igjen hos kundene. Dette vil medføre en prisstigning. En tilsvarende reaksjon fikk vi i Sverige¹ da det ble innført 23% mva på overnatting i 1990. Konsekvensen var blant annet at norske overnattingsbedrifter fikk en økt etterspørsel, mens den falt dramatisk i Sverige.

I de neste beregningene har vi lagt til grunn en mva-sats på 11%.

Figur 2: 11% mva og prisstigning. Endringer i resultat før avskrivninger

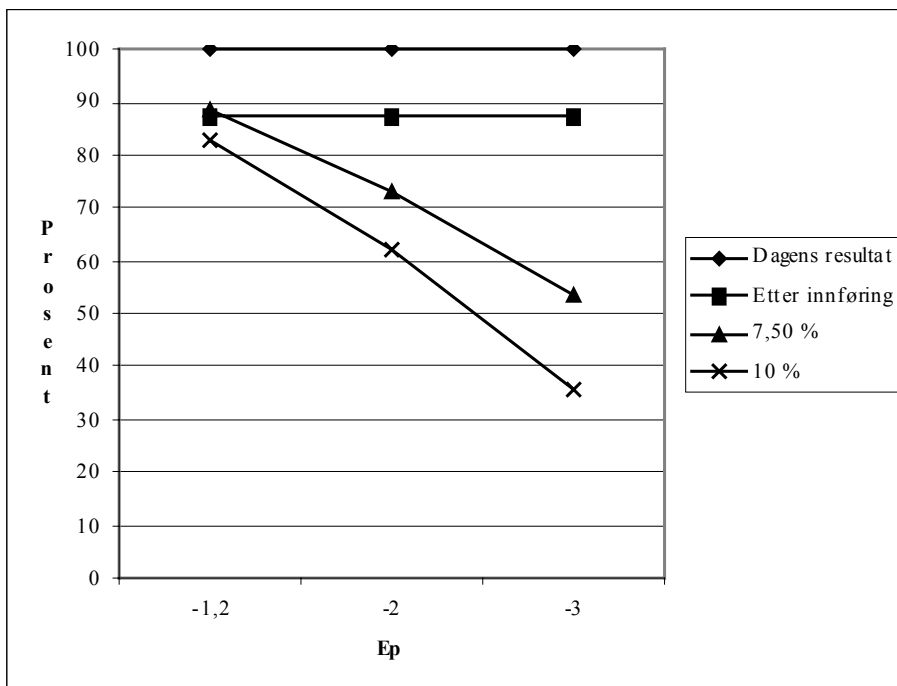
¹ Svenskene innførte en mva på 23%, en sats de måtte redusere til 12% kort tid etter.



Figur 2 viser at resultatet vil reduseres fra 1998-situasjonen, da resultater var noe over 33 mill akkumulert, til ca 29 mill gitt ingen prisstigning. Blir prisstigningen på 7,5% vil resultatet reduseres, avhengig av priselastisiteten. Dersom priselastisiteten er på -1,2 estimeres det nye resultatet til ca 29,5 mill. Dersom elastisiteten er på -3 derimot, vil det nye resultatet bli på noe under 18 mill. Tilsvarende estimerer ved en prisstigning på 10% er ca 27,5 mill (ep=-1,2), ca 20,5 mill (ep=-2) og noe over 11 mill (ep=-3).

I figur 3 nedenfor har vi vist de samme beregningene. Figuren viser det estimerte resultatet i prosent av 1998-resultatet.

Figur 3: Estimerte resultater i prosent av 1998-resultatet:



Det nye resultatet vil utgjøre ca 1/3 av dagens resultat dersom det innføres en mva på 11% og priselastisiteten er på -3 og prisstigningen på 10%.

6 Diskusjon

Utgangspunktet for våre beregninger er som tidligere nevnt selvstellsbedriftene, aktivitetsbedriftene og heisanleggene i Trysil. Trysil har i de senere år vært et av de største suksessområdene i norsk reiseliv. Investeringene har vært formidable, og forventningene til fremtida som ett av landets fremste alpindestinasjoner er gode. Skal man lykkes må imidlertid rammebetingelsene legges til rette, slik at forutsigbarheten blir størst mulig. I dagens situasjon, med usikkerhet om mva vil bli innført eller ikke, kan dette dempe investeringslysten, hvilket er en nødvendig forutsetning for å lykkes i dagens konkurransesituasjon. Våre analyser viser at selv med suksessbedrifter vil resultatene reduseres betraktelig. Blant de ulike bedrifter i Trysil er det dessuten store variasjoner. Selv om noen bedrifter kanskje vil klare seg bedre enn andre, vil det ikke være overraskende om noen bedrifter ikke klarer overgangen. Dersom en eller flere av aktørene ikke makter dette, vil viktige produktelementer falle bort, og produktet Trysil vil lide som helhet. Det er derfor av den største betydning at et eventuelt nytt system tilrettelegges slik at alle bedriftene har en mulighet for å overleve.

Tilsvarende variasjon finner vi sannsynligvis i de øvrige, sammenlignbare, bedriftene i Norge. Økonomien, det vil si inntjeningsevnen, er sannsynligvis ikke like god som i vårt utvalg. Det er derfor rimelig å anta at svært mange bedrifter vil få store økonomiske problemer ved en mva-innføring. Det kan ikke presiseres sterkt nok at for denne type reiselivsproduksjon må de respektive bedrifter samlet sett betraktes som ett produkt, sett med gjestens øyne. Dersom ett produktelement faller bort, vil dermed hele produktet få redusert kvalitet.

Usikkerheten i analyser av denne karakter er naturligvis relativt stor. For det første kan de forutsetninger vi har tatt vedrørende det kommende mva-systemet være feil. På mange måter har vi tatt utgangspunkt i et system med fullt fradrag for inngående avgift og ingen investeringsavgift, selv om satsene på overnatting og transport er satt vesentlig lavere. Dette er nok å betrakte som det mest positive utgangspunktet. Til tross for dette viser våre beregninger at bedriftene ikke tåler en slik mva-innføring. Tilsvarende har vi betraktet en varierende priselastisitet. Tatt i betraktning av at dette i all vesentlig grad er ferie og fritidsmarkedet, der priselastisiteten antas å være ca -3, kan også dette være for lavt. Tilsvarende betraktninger for de aktuelle bedrifter viser at elastisiteten variere fra sesong til sesong, og at den innen den enkelte sesong kan variere sterkt. I mange tilfeller er priselastisiteten både -5 og -6., mens den i høysesongen er noe lavere. Dersom den virkelige priselastisiteten er lavere enn -3, vil resultatene naturlig nok bli ytterligere forverret. I våre beregninger har vi også forutsatt at de eksisterende mva-satser vil forbli som nå. Politiske signaler går imidlertid ut på at mva på mat skal reduseres, og at tapte statlige inntekter på dette skal tas igjen blant annet i mva på overnatting. For selvstell-, aktivitet- og transportbedriftene vil dette imidlertid ikke få noen betydning. Dette er bedrifter som i utgangspunktet ikke selger mat². Den reduserte mva på mat vil derfor kun få marginal betydning for disse bedriftene.

Konsekvensene for det offentlige er i henhold til tidligere analyser helt marginale. For bedrifter av de kategorier som omfattes av denne analysen vil konsekvensene på sikt bli dramatiske. Selv med en moderat prisstigning vil bedriftene få et redusert resultat. Så lenge egenkapitalandelen allerede er svært svak, er det rimelig å anta at en rekke bedrifter ikke vil klare overgangen. Det er også antatt at næringen henter de prisene ut av dagens marked som det er mulig å hente. En prisstigning, som nok vil måtte komme, vil derfor medføre en redusert etterspørsel, noe som forverrer situasjonen ytterligere. Uten at vi har foretatt slike beregninger vil dette medføre at det totale samfunnsregnskapet også vil tape, i form av mindre skatteinntang på andre områder, som tapt arbeidsgiveravgift, tapt skatteinntang fra bedriftene, høyere arbeidsledighet i distriktene og så videre.

² Noen bedrifter har enkel kioskserving. Inntektene fra dette er helt marginale.

7 Konklusjoner

De foreliggende analyser viser at selvstells-, aktivitet- og transportbedriftene ikke har økonomisk bæreevne til å tåle en innføring av mva på mer enn 5%. På ferie og fritidsmarkedet må de respektive produktelementer betraktes under ett. I og med stor varians mellom gjensidig avhengige bedrifter vil en negativ konsekvens for én bedrift, forsterke konsekvensen for andre, selv om de isolert sett kan bære en mindre mva-sats. Det er derfor vår hovedoppfatning at det ikke bør innføres mva på de tjenester som vi har behandlet i denne rapporten

8 Litteratur

1. H. Holmengen and D. Reiersen, *Økonomistyring i Reiselivsbedrifter* (Fagbokforlaget, Bergen, 1996).
2. V. Jean-Hansen, *Moms På Tjenester - Virkningen På Reiselivsnæringen i Norge* (Transportøkonomisk institutt, Oslo, 617-1994).
3. Norske skiheisers forening, *Innføring Av Merverdiavgift På Tjenester* (Norske skiheisers forening, Oslo, 1997).
4. Reiselivets Fellesråd, *Moms På Reiselivstjenester* (Reiselivets fellesråd, Oslo, 1994).
5. Reiselivsbedriftenes Landsforening, *Håndbok i Regnskap Og Økonomistyring for Overnattings- Og Serveringsnæringen* (RBL, Oslo, 1999).
6. O. Skalpe, *Konjunkturrapport for Overnattings- Og Serveringsnæringen 1999* (RBL, Oslo, 1999).
7. _____, "Overnatting og servering 1997. Økonomiske analyser," (Stiftelsen for samfunns og næringslivsforskning, Bergen, 1997).
8. O. Skalpe and E. Goldeng, *Norsk Reiselivsnæring 1994. Statusrapport SNF-rapport 75/95* (SNF, Bergen, 1995).
9. Statistisk sentralbyrå, *Reiselivsstatistikken 1998* (Statistisk sentralbyrå, Oslo, 1999).