

# Merverdiavgift – ny prinsipputtalelse om bedriftskantiner

Skatteetaten har kommet med en ny prinsipputtalelse om merverdiavgift og kantinedrift. I en del tilfeller innebærer dette en innstramning av å kunne yte kantinetilskudd uten mva. Det er likevel fortsatt noen tilfeller der kantinebidrag kan utbetales uten mva.



Advokat  
Bjørnar Elverhøy Michaelsen  
Direktør Advokatfirmaet PwC



Advokatfullmektig  
Olav Heiberg Hoff  
Senior Associate i Advokatfirmaet  
PwC

## Innstramning av kantinetilskudd uten mva

Skatteetaten har nylig kommet med en prinsipputtalelse om mva og kantinedrift. I noen typetilfeller strammer de nye retningslinjene inn muligheten til å yte kantinetilskudd uten mva. I andre typetilfeller må man vurdere mva-håndteringen på skjønsmessig grunnlag ut fra en eldre uttalelse.

I denne artikkelen ser vi nærmere på hvordan mva skal håndteres i følgende typetilfeller:

- Betaling skjer fra kantinebruker til bedrift
- Betaling skjer fra kantinebruker til kantineoperatør
- Kantine drevet av bedriftens egne ansatte

Bakteppet her er at arbeidsgiver ikke har mva-fradrag på servering til ansatte, og det derfor, basert på en uttalelse fra Finansdepartementet i

2001, har utviklet seg en praksis der det unngås mva på deler av vederlaget til kantineoperatøren (driftstilskudd).

### Betaling fra bruker til bedrift

#### «Kantinetilskudd»

Dette gjelder de tilfellene der bruker av kantinen betaler til bedriften for å spise i kantinen. Dette skjer typisk ved at den ansatte blir trukket i lønn.

Bedriften på sin side betaler en kantineoperatør for å stå for kantinedriften. Skatteetaten kaller disse tilfellene for «underleverandørtilfellene».

Det er disse tilfellene som omtales i Skatteetatens prinsipputtalelse av 26. juni 2020. I korte trekk sier uttalelsen at det skal beregnes mva på betalinger fra bedriften til kantineoperatøren.

Det skal også beregnes mva på salget av kantinemat fra bedriften til brukerne av kantinen. Det siste punktet har ikke vært kontroversielt, og salget til brukerne er blitt ansett som omsetning av en serveringstjeneste med 25 % mva.

Bakgrunnen for prinsipputtalelsen er at det hadde utviklet seg en praksis der det ikke ble beregnet mva på betalingene fra bedriften til kantineoperatøren. Denne praksisen hadde sin forankring i ulike uttalelser fra skattemyndighetene. På bakgrunn av holdninger i praksis, hadde mange aktører ansett utbetalinger fra bedrift til

kantineoperatør som ensidige tilskudd, som ikke ble betraktet som mva-pliktig omsetning.

De siste årene har Skatteetaten tatt tak i dette temaet, og i 2019 fastslo Skatteklagenemnda i flere saker at det skulle beregnes mva på betalingen fra bedrift til kantineoperatør.

I den nevnte «2020-uttalelsen» fra Skatteetaten slås det fast at betalinger fra bedrift til kantineoperatør i disse «underleverandørtilfellene» skal anses mva-pliktige. Betalingen anses knyttet til kantineoperatørens leveranse av en mva-pliktig serveringstjeneste, som igjen omsettes videre fra bedriften til kantinebrukeren.

### Betaling for matvarer med lav momssats

I de nevnte «underleverandørtilfellene» har noen kantineoperatører også behandlet deler av betalingen fra bedriften som salg av mat med lav momssats (15 %).

I Skatteetatens prinsipputtalelse legges det til grunn at dette ikke er riktig mva-håndtering. Skatteetaten mener at matsalg fra kantineoperatøren til bedriften er en del av serveringstjenesten som ytes, og det skal derfor beregnes 25 % mva på hele betalingen fra bedriften til kantineoperatøren.



*Den beste løsningen, både skattemessig og avgiftsmessig, er gjerne at brukere av kantinen betaler til kantineoperatør.*

### **Betaling fra bruker til kantineoperatør**

Dette gjelder de tilfellene der brukerne av kantinen betaler til kantineoperatøren for å spise i kantinen. Samtidig yter gjerne bedriften et økonomisk bidrag til kantineoperatøren, som en subsidiering av kantinen. Dette betegnes gjerne som «driftsstøtte», «kantinebidrag», eller lignende.

Ifølge Skatteetaten gjelder ikke den ovennevnte «2020-uttalelsen» i disse tilfellene. Disse tilfellene reguleres derimot av en tidligere uttalelse av 29. juni 2001 fra Finansdepartementet.

I denne «2001-uttalelsen» sier departementet at det normalt vil være mva-pliktig omsetning av serveringstjenester fra kantineoperatør til brukerne av kantinen. Videre legger departementet til grunn at «ren driftsstøtte» fra bedriften til kantineoperatøren ikke anses mva-pliktig.

Denne uttalelsen gjelder fortsatt, og den innebærer at i disse typetilfellene kan bedriften fortsatt yte mva-fri driftsstøtte til kantineoperatøren. Det stilles likevel visse krav til hva som skal anses som «ren driftsstøtte» etter «2001-uttalelsen».

I uttalelsen slår Finansdepartementet fast som et utgangspunkt at «*ren driftsstøtte, herunder verdien av å stille lokaler og inventar til rådighet*», ikke anses som mva-pliktig omsetning mellom kantineoperatøren og bedriften.

Som et unntak fra dette nevner departementet følgende:

«Dersom støtten er direkte knyttet til reduksjon av prisene i kantinen eller knytter seg til antall serverte måltider, vil dette etter departementets mening anses for å være vederlag for en avgiftspliktig tjeneste.»

Hva som nærmere ligger i dette, er noe uklart. Det synes på det rene at driftsstøtte som er beregnet ut fra antall serverte måltider, eller driftsstøtte knyttet til reduksjon av prisene i kantinen, likevel blir mva-pliktig.

I vid forstand kan man nok si at driftsstøtte til kantineoperatører alltid har til hensikt å bidra til en reduksjon av prisene i kantinen. Hvis departementets uttalelse skulle tolkes slik, ville imidlertid driftsstøtte alltid bli mva-pliktig. Departementets utgangspunkt er imidlertid at ren driftsstøtte ikke skal være mva-pliktig. Dette tilsier at det må være en relativt sterk og nær tilknytning mellom driftsstøtten og reduksjonen av prisene for at dette skal tilsa at støtten er mva-pliktig.

Dersom for eksempel en kantine på et anleggsområde for bygging av en ny veistrekning, varierer tilskuddet i takt med antall arbeidere som er knyttet til

de ulike prosjektfasene, vil det normalt være et 1:1 forhold mellom måltider servert og arbeidere. Dette kan fort gi en slik nær tilknytning mellom driftsstøtten og reduksjonen av prisene for at dette skal tilsi at støtten er mva-pliktig.

Videre legger departementet opp til at driftsstøtte knyttet til antall serverte måltider, vil være mva-pliktig. Hva hvis driftsstøtten er knyttet til antall personer med tilgang til kantinen, eller til kantinenes omsetning til brukerne? Etter ordlyden i departementets uttalelse, skulle ikke dette lede til mva-plikt på driftsstøtten. Man kan likevel spørre seg hvor langt momentet med støtte knyttet til antall måltider rekker.

Etter vår oppfatning kan det i mange tilfeller være usikkert hva som skal til for at driftsstøtte blir mva-fri etter «2001-uttalelsen» i tilfellene der kantinebruker betaler til kantineoperatøren. Finansdepartementets retningslinjer er relativt vage, og legger opp til en skjønsmessig vurdering.

#### **Kantine drevet av bedriftens egne ansatte**

Et tredje typetilfelle for kantinedrift er der kantinen drives av bedriftens egne ansatte. Dette er gjerne mindre kantiner.

Disse tilfellene er kort omtalt i den nevnte «2001-uttalelsen» fra Finansdepartementet. Det uttales der at disse tilfellene som hovedregel ikke er mva-pliktige. Dette fordi de sjelden vil oppfylle kravet til næringsvirksomhet.

Denne retningslinjen gjelder fortsatt. Vi understreker likevel at det må foretas en konkret vurdering av vilkåret om næringsvirksomhet i hvert enkelt tilfelle. Dersom virksomheten har et visst omfang og er egnet til å gå med overskudd, kan næringskravet likevel bli ansett oppfylt, og det kan dermed oppstå mva-plikt.

#### **Korrekt vurdering av «kantinemoms» pr. i dag**

Oppsummert er utgangspunktet at det normalt blir mva-beregning på både matsservering til kantinebrukere, og på kantinebidrag fra bedrift til kantineoperatør.

Det holdes fortsatt åpent for mva-fritatt driftsstøtte til kantineoperatør i de tilfellene der betalingen fra kantinebruker går til kantineoperatøren. Grensene for når driftsstøtten kan være mva-fritatt, er fortsatt noe uklare og skjønsmessige.

Dersom det skal ytes driftsstøtte til kantineoperatøren i disse tilfellene, bør det gjøres en grundig vurdering av om driftsstøtten oppfylder kriteriene for å være uten mva-beregning. Vurderingen bør være skriftlig og begrunnet, slik at den enkelt kan dokumenteres ved et eventuelt bokettersyn fra Skatteetaten.

#### **Den skattemessige behandlingen for ansatte**

Der hvor reglene for merverdiavgift i tilknytning til bedriftskantine er noe kompliserte, er reglene om skattemessig behandling for ansatte litt mer oversiktlig. Utgangspunktet i skattelovens § 5-1 er at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig, og som fordel vunnet ved arbeid regnes også naturalytelser, se § 5-10 flg. Dette inkluderer eksempelvis arbeidsgivers dekning av mat og drikke.

Subsidiert mattilbud skal derfor som hovedregel beskattes. Lovens forskrift – F5FIN § 5-15-5 – unntar likevel ytelser som anses som *rimelig velferdstiltak*, og dette inkluderer med sikkerhet tilbud som kaffe, te, frukt og annen lett servering. Lett servering inkluderer oppskåret brød med enkel påleggsservering. Arbeidsgivere som har mer utvidet mattilbud enn «lett servering» med subsidierte priser, vil derimot ha en plikt til å innrapportere denne fordelingen på den enkelte ansatte. Den fordelingen som skal innberettes, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

Også subsidiering av kantine kan anses som et rimelig velferdstiltak dersom den ansatte selv dekker selvkost på råvarene. Her skilles det mellom tilfeller hvor arbeidsgiver drifter kantinen internt eller benytter seg av en ekstern aktør – eksempelvis et cateringselskap.

Ved selvstendig/intern drift av kantineordning kreves det at arbeidsgiver har dokumentasjon på kostnadene på råvarene. Dette vil normalt ikke være så krevende all den tid man da også sitter på varelageret og dermed har god oversikt over kostnadene. Det krever imidlertid at man har god kontroll og dokumentasjon dersom det skulle bli stilt spørsmål om hva selvkost på råvarene er, sett opp mot hva den ansatte selv betaler.

Ved bruk av ekstern aktør er dette noe enklere, da man gjerne har fakturaspesifikasjon som dokumentasjon. Det sentrale her er likevel fortsatt at brukeren dekker selvkost for råvarene. Dette kan da enten skje gjennom at brukeren betaler for serveringen direkte til kantineoperatør (som blir mer og mer vanlig), eller at råvarekostnaden er spesifisert på faktura og at dette da avstemmes mot de ansattes betaling. Øvrige kostnader, «driftsstøtte»/«kantinebidraget», vil da ikke bli regnet som en skattepliktig fordel for de ansatte.

Skulle ikke råvarekostnaden være spesifisert, vil det kunne hevdes at ansattes betaling ikke dekker denne, og da er man utenfor reglene om rimelig velferdstiltak.

#### **Avsluttende merknader**

Ut fra ovennevnte vil ofte den beste løsningen være, både skattemessig og avgiftsmessig, at bruker av kantinen betaler til kantineoperatør. Dersom den ansatte i disse tilfellene betaler for selvkost for råvarer, kan denne løsningsen på visse forutsetninger praktiseres både uten skatt for den ansatte og uten mva på kantineilskuddet.