



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref: 09/1553 Vår ref: #120585v1/th
SL TOK/rla

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@advokatforeningen.no
T +47 22 03 50 61

14.09.2011

Høringsuttalelse - Forslag om avgrensning av merverdiavgiftsplikten for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 15. juni 2011 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettsikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget består av Jan Kolbjørnsen (leder), Eivind Bryne, Marianne Brockmann Bugge, Christin Erichsen Bøsterud og Knut Paul Toftegaard.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Sakens bakgrunn

Finansdepartementet har i høringsbrevet fremsatt forslag om at det innføres bestemte objektive vilkår i merverdiavgiftsloven § 3-11 tredje ledd for når avgiftsplikt skal inntre ved utleie av hytter,

ferieeiligheter og annen fritidseiendom.

Forslaget er begrunnet med at det kan være vanskelig og ressurskrevende å ta stilling til om det foreligger næringsvirksomhet i hvert enkelt utleietilfelle, og særlig når lovens omsetningsgrense for registrering på NOK 50.000 i løpet av en 12 måneders periode er oppfylt. Tvilen melder seg i følge departementet, i tilfeller hvor utleieomfanget er mer moderat, men likevel over det normale ved midlertidig, privat, utleie av enkelthytte, som eieren selv bruker i leiefrie perioder. Det pekes på at vurderingen, i mangel av en legaldefinisjon, blir utpreget skjønnsmessig og kan gi opphav til ulik praksis ved de ulike skattekontorene.

3. Advokatforeningens merknader

Advokatforeningen i prinsippet imot at næringsbegrepet defineres ut ifra objektive kriterier for enkelt næringer. Foreningen mener at den forenkling man derigjennom søker å oppnå, går på bekostning av de rettigheter aktører som ønsker å drive med næringsmessig utleie, har og bør ha i henhold til gjeldende regelverk. De underliggende problemstillinger som fremføres som grunnlag for endringsforslaget, gjør seg etter foreningens syn også gjeldende innenfor andre virksomhetsområder. Advokatforeningen mener at det på denne måten fremstår som noe tilfeldig at man velger objektive kriterier innenfor enkelte virksomheter, men ikke andre, og at det er uheldig og i sin ytterste konsekvens representerer en svekkelse av rettssikkerheten.

Skjønnnet som ligger i næringsvirksomhetsbegrepet er grunnleggende både innen skatt og merverdiavgift. Det vises til at lovforslaget legger seg på en annen grensdragning enn det som sammenligningsvis gjelder for skatt og spørsmålet om når utleie av bygninger anses å skje i næring. I Lignings-ABCen 2010/11 forutsettes det på s. 1415 under punkt 3.3.11 at det må foretas en helhetsvurdering, men at man som utgangspunkt kan gå ut i fra at det er virksomhet å leie ut mer enn 500 kvm til forretningsformål eller 5 boenheter eller mer til bolig- og fritidsformål. Lignings-ABCen viser samtidig til at også utleie i mindre omfang kan være virksomhet. Dette nevnes bl.a. å være tilfelle når skattyteren har et høyt aktivitetsnivå, for eksempel i forbindelse med intensiv korttidsutleie, tilsyn og vask av lokalene eller lignende, og at dette særlig vil kunne være tilfelle ved korttidsutleie til fritidsformål. Disse momentene kan etter Advokatforeningens syn tilsi at det foreligger næring også i merverdiavgiftslovens forstand.

Det faktum at man i forhold til skatten, til tross for at tilsvarende objektive kriterier som areal og boenheter også her er relevante momenter for vurderingen av om det foreligger næring eller ikke, likevel fastholder at den endelige avgjørelsen må bero på et konkret skjønn, viser at en objektiv sjablongregel antas å kunne slå uheldig ut. For aktører som opplever sin virksomhet som å være næringsvirksomhet, vil en slik regel også fremstå som konkurransevridende og urimelig.

Advokatforeningen antar at det på samme måte som i forhold til skatt, også i forhold til merverdiavgift vil kunne oppstå tilfeller hvor det kan hevdes at utleien fremstår som profesjonell når eksempelvis utleien er særlig intensiv og hvor eieren ikke selv benytter seg av utleieenheten(e). Selv om det antas at det vil dreie seg om et begrenset antall tilfeller er det etter foreningens syn i strid med grunnleggende prinsipper i merverdiavgiftssystemet. Den konkrete angivelsen som sjablongregelen inneholder, innebærer riktignok muligheter for aktører å tilpasse seg, avhengig av hva de ønsker i forhold til merverdiavgiften, men det betyr samtidig at merverdiavgiftssystemet ikke lenger fremstår som nøytralt i forhold til de valg man tar som næringsdrivende, hvilket representerer et brudd også med nøytralitetsprinsippet i merverdiavgiftsregelverket.

Det vil videre, av grunner som nevnt, etter vårt syn være svært uheldig om dette lovforslaget danner presedens for tilsvarende forenklinger innen andre virksomhetsområder. En fjerning av helhetsvurderingen og skjønnelementet knyttet til næringsbegrepet krever at de prinsipielle, underliggende, problemstillinger og konsekvenser av en slik objektivisering av avgifts- og registreringsplikten og -retten, først blir grundig vurdert.

Dersom departementet likevel fastholder forslaget, vil Advokatforeningen understreke betydningen av at forslaget kun gjelder et spesifikt avgrenset område med antatt begrenset omfang, og samtidig forutsette at endringen ikke skal åpne for tilsvarende forenklinger innenfor andre næringsområder, uten en bredere gjennomgang og forutgående vurdering av konsekvensene for de næringsdrivende.

4. Ytterlige merknader

Departementet har bedt om særskilte synspunkter når det gjelder et par spesifikke forhold knyttet til lovforslaget. Disse blir, under de her gitte forutsetninger, besvart nedenfor i punkt 4.1.

Videre har Advokatforeningen to ytterligere subsidiære innspill når det gjelder lovforslaget. Det ene er forslaget virkning bakover i tid for enkelte utleieaktører som siden innføringen av avgiftsplikt fra og med 1. januar 2008, har ansett seg for å drive avgiftspliktig virksomhet, men som etter forslaget ikrafttredelse vil falle utenfor fordi de enten leier ut for få enheter eller et for lite areal. Det vises til punkt 4.2 nedenfor. Det andre er en merknad av ren redaksjonell karakter som gjelder bestemmelsens ordlyd og henvisningene mellom bestemmelsene i mval. § 3-11 annet ledd bokstav (a) og § 5-5 første ledd, se mer om dette i punkt 4.3. Sistnevnte kan og bør etter foreningens syn endres uavhengig av om lovforslaget vedtas slik det foreligger eller ikke.

4.1 Departementets anmodning om særskilte merknader

Departementet ber i høringsbrevets punkt 4.2, særskilt om synspunkter på hvorvidt de foreslåtte kriteriene er treffende med hensyn til den foreslåtte avgrensningen mot ikke-profesjonell utleie, som ønskes holdt utenfor merverdiavgiftloven.

Videre ber departementet om særskilte synspunkter på forslaget om at kravet til antall utleieenheter eller kravet til areal, ikke skal gjelde når utleien skjer i tilknytning til hotellvirksomhet og lignende virksomhet eller campingvirksomhet.

Advokatforeningen har i lys av sitt prinsipielle syn ingen sterke synspunkter når det gjelder spørsmålet om de foreslåtte kriterier er treffende som avgrensning mot ikke-profesjonell utleie, og antar at eventuelle innspill vil kunne komme fra aktuelle bransjeaktører som er høringsinstanser til lovforslaget, om lovforslaget anses problematisk på dette punkt.

Etter Advokatforeningens syn må det uansett anses som sannsynlig at en aktør som leier ut fire fritidsboligheter eller mer, også vil måtte legge så vidt mye arbeid i dette at det er naturlig å betrakte dette som profesjonell utleie, i motsetning til en som leier ut en eller to enheter som vedkommende selv også benytter. Samme betraktninger gjør seg gjeldende for areal av et visst omfang. Listen for hva som er næring bør derfor for ethvert tilfelle ikke legges høyere. Advokatforeningen legger for øvrig til grunn at det uansett ikke kan utelukkes at det fortsatt vil kunne oppstå avgrensingsproblemer i forhold til de kriterier som er satt.

Advokatforeningen deler for uansett Finansdepartementets syn på at en terskel som foreslått ikke skal gjelde for denne type utleie fra hotell- eller tilsvarende virksomhet, herunder camping.

4.2 Lovforslagets konsekvens for allerede registrerte virksomheter

Advokatforeningen har derimot en vesentlig innvending til departementets høringsbrev når det gjelder forslaget om å la lovendringen få den virkning at aktører som til nå har vært registrert i merverdiavgiftsregisteret for avgiftspliktig utleie av fritidseiendom, men som ved lovendringen ikke oppfyller enten kravet til antall enheter eller arealomfang, skal måtte nedjustere, eventuelt reversere, allerede fradragsført merverdiavgift på eventuelle byggetiltak knyttet til utleien. Det vises til departementets redegjørelse i høringsbrevets punkt. 4.1. Dette er et forhold som etter Advokatforeningens syn strider mot Grunnlovens forbud i § 97 mot å gi lover tilbakevirkende kraft.

Finansdepartementet reiser i sitt høringsbrev selv spørsmål om grunnlovsmessigheten ved lovendringen som foreslås, men konkluderer uten nærmere drøftelser med at *"justeringsreglene for langt gjelder, med uttrykkelig forutsatt virkning også for kapitalvarer som får en endret avgiftsmessig klassifisering på grunn av senere lovgivning"*. Så lenge fradragsretten for utleiery av fritidseiendom oppsto etter ikrafttreddelsen av justeringsreglene i merverdiavgiftslovens kapittel 9, foreligger det med andre ord etter departementets syn ingen ulovlig tilbakevirkning.

Advokatforeningen mener at Finansdepartementet her tar for lett på tilbakevirkningsforbudet i Grunnlovens § 97. Merverdiavgiften er en handlingsbasert skatt som i henhold til teori og praksis nyter et sterkere vern enn for eksempel inntekts- og formuesskatten i forhold til grunnlovsforbudet.

Det skal her vises til Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2006 s.293, Arves trafikkskole, hvor Høyesterett uttaler at man også i forhold til spørsmålet om en tilbakevirkning på merverdiavgiftens område, må se hen til om en tilbakevirkning er "klart urimelig eller urettferdig". Høyesterett peker samtidig på at man er så vidt nær kjerneområdet til § 97 at det må mye til før en tilbakevirkning kan godtas og at hensynet til omsetningslivets innrettelsesbehov må veie tungt. Videre uttaler førstvoterende med flertallets tilslutning bl.a.: *"Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 74 om at merverdiavgift svares etter de regler som gjelder på leveringstiden, gir borgerne en særlig forventning om at lovendringer ikke skal skje med tilbakevirkende kraft til skade for dem. Når hensynene til forutberegnelighet og endelig oppgjør veier tungt, må mer generelle hensyn etter mitt syn vike."*

Problemet knyttet til lovforslaget som nå er lagt frem, er at forholdet til Grunnloven § 97 ikke synes tilstrekkelig vurdert ved vedtakelsen av justeringsreglene i merverdiavgiftsloven. Disse trådte i kraft 1. januar 2008, altså samtidig med avgiftsplikten for næringsmessig utleie av fritidseiendom.

At endret avgiftsstatus som følge av lovendring skulle medføre en justeringsplikt i henhold til justeringsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven, fremgår ikke direkte av lovens ordlyd, men ble av departementet uttalt i forarbeidene til justeringsreglene, nærmere bestemt i proposisjonens generelle omtale av fradragsretten, jf. Ot.prp nr. 59 (2006-2007) pkt. 7.6.1. Av lovens ordlyd fremgår derimot at det er en endret "bruk" som utløser justeringsplikt, jf. mval. § 9-2, og i proposisjonens omtale av hvilke omstendigheter som skal utløse en justeringsrett- og/eller plikt, jf. proposisjonens pkt. 7.6.3, er det også kun ulike bruksendringssituasjoner som omtales, og ikke en lovendrings situasjon. Derimot er det uttrykkelig fastsatt i loven at endret avgiftsstatus som

følge av lovendring til avgiftspliktig, ikke skal gi rett til å justere avgift på anskaffelser forut for avgiftsplikten inntrådte, lovens § 9-2 (1) annet pkt. Altså det motsatte av hva som gjelder om lovendringen går den andre veien. Her mangler med andre ord ikke bare presisjon, men også symmetri.

Sett fra den avgiftspliktiges ståsted er det vesensforskjell mellom endring av avgiftsstatus som følge av egen initiert endret bruk kontra endring av avgiftsvilkårene som følge av en lovendring. Det fremstår etter Advokatforeningens syn, som logisk å skulle legge den avgiftsmessige risikoen på den avgiftspliktige når det gjelder det første, men neppe det siste og i hvert fall ikke ubetinget. Å gi en lovendring virkning bakover i tid til klar ugunst, i forhold til hvordan den, til nå, avgiftspliktige med rimelig grunn har innrettet seg, fremstår slik vi ser det som urimelig og i strid med de prinsipper nedfelt av Høyesterett blant annet i avgjørelsen om Arves trafikkskole referert til ovenfor.

Advokatforeningen mener på denne bakgrunn at departementets hjemmel til å gi den foreslåtte lovendring virkning bakover i tid som forutsatt, er tvilsom. Det er uansett slik foreningen ser det, ytterst tvilsomt om departementet gjennom alminnelig lovgivning kan legge til grunn at de har fått Stortingets tilslutning til å sette Grunnlovens tilbakevirkningsforbud til side.

Advokatforeningen vil derfor på det sterkeste anmode departementet om å revurdere sitt standpunkt når det gjelder dette punkt. Den aktuelle lovendringen må kunne gis en virkning hvor de som til nå har innrettet seg korrekt etter regelverket, ikke "straffes" som følge av at departementet ser et behov for å forenkle regelverket.

4.3 Forslag til endring av lovbestemmelsenes ordlyd

Når det gjelder utformingen av henholdsvis mval. §§ 3-11 annet ledd bokstav a og 5-5 første ledd, så vil Advokatforeningen samtidig foreslå at disse endres slik at virksomhetsangivelsen følger direkte av ordlyden i § 3-11 og ikke gjennom en henvisning til § 5-5 første og andre ledd. Det er lovens kapittel 3 som angir og beskriver hvilken type omsetning som er å anse som avgiftspliktig. Dette gjelder i dag alle bestemmelsene i kapittel 3, også § 3-11, kun med unntak av annet ledd bokstav a og bokstav l, og til dels bokstav k. Sentralt for kapittel 5 er derimot satsene og områdene for disse. Det skal i prinsippet være unødvendig å måtte gå veien om kapittel 5 for å forstå hva som regnes som avgiftspliktig omsetning og ikke.

Selv om en angivelse av området for differensiert sats vil være nødvendig når det ikke ellers er definert i loven, eksempelvis fordi avgiftsplikten følger av regelen om generell avgiftsplikt, fremstår det etter Advokatforeningens syn, som å være mer i tråd med den reviderte lovens system, å angi virksomhetsområdet i sin helhet i kapittel 3. Videre burde det da holde med en henvisning til denne i lovens kapittel 5.

I praksis betyr dette at foreningen foreslår å speilvende innholdet og henvisningene i de aktuelle bestemmelsene, i forhold til slik de er utformet i dag. Selv om dette endringsforslaget ikke konkret er lagt opp til fra departementets side, antar Advokatforeningens at det er noe som kan og bør gjennomføres i tilknytning til det aktuelle lovforslaget.

5. Oppsummering

Oppsummert går Advokatforeningen imot forslaget om å innføre en sjablongmessig regel for når

det foreligger avgiftspliktig utleie av fritidseiendom etter merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav a, jf. § 5-5 første ledd bokstav c.

For det tilfelle forslaget opprettholdes går Advokatforeningen videre sterkt imot departementets forslag om at aktører som til nå har vært registrert for slik utleie, skal måtte justere og/eller tilbakeføre allerede fradragsført merverdiavgift. Det er foreningens syn at en slik overgangsregel både slår urimelig ut og heller ikke er nødvendig.

Avslutningsvis foreslår Advokatforeningen for ethvert tilfelle at henvisningen i § 3-11 annet ledd bokstav a, til § 5-5 første ledd bokstav c, byttes om slik at virksomhetsbeskrivelsen følger direkte av ordlyden i § 3-11, og at § 5-5 eventuelt kun inneholder en henvisning til denne.

Vennlig hilsen



Berit Reiss-Andersen
leder



Merete Smith
generalsekretær