



Til
Kjetil Neset

Dato
25.08.2011

Referanse
2011/617242

Fra
Lars Berger

Kopi

Hørings svar fra Fastsetting MVA, Skatt øst

Det vises til høringsnotat av 15.6.2011 fra Finansdepartementet angående forslag til regler om avgrensning av merverdiavgiftsplikten for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Seksjon MVA, Fastsetting, Skatt øst, har utarbeidet dette høringsnotatet av 25.8.2011 og oversender det til seksjon for Kvalitet og Samordning (KOS), Kontroll og rettsanvendelse, Skatt øst.

Innledning

Foruten noen innledende kommentarer for behovet for en mer objektiv vurdering av avgiftsplikten for utleie av fritidseiendom, ønsker vi å kommentere følgende forhold:

- Hvorvidt grensen anses hensiktsmessig for å avgrense mot ikke-profesjonell utleie
 - o Generelt om den foreslåtte grensen
 - o Konkurrans hensynet
 - o Harmonisering med skatterettens grense
 - o Omsetning som alternativ grense
 - o Tilbake til rettstilstanden fra 1.9.2006
 - o Omgåelsesutfordringer
- Tilfeller hvor det drives annen type næringsvirksomhet, samt vurderinger rundt tilknytning til hotellvirksomhet og lignende virksomhet eller campingvirksomhet
 - o Annen næringsvirksomhet
 - o Tilknytning til hotellvirksomhet mv
 - o Særlige utfordringer knyttet til utleie av møblerte leiligheter i byer
- Terskelvirkninger – når skal en endring i omfang få virkning og for hvilke anskaffelser
 - o Praktiske utfordringer
 - o Justeringsreglene
 - o Økning av antall enheter - avgiftsplikt og fradrag
 - Særlig om forholdet mellom justering, forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør



Behovet for en mer objektiv og praktiserbar næringsvurdering

Siden innføringen av generell avgiftsplikt på utleie av fritidseiendom 1.1.2008 har Skatt øst ved fastsetting mva behandlet flere hundre saker om næringsvurderingen på dette området, enten i form av registreringssøknader, forespørsler eller oppgavekontroller. Vi kan slutte oss til departementets vurderinger om at disse vurderingene er ressurskrevende, skjønnsmessige og gir grunnlag for forskjellsbehandling.

Generelt er det krevende med og knyttet mye usikkerhet til næringsvurderinger på områder med kostbare anskaffelser som er godt egnet til privat bruk, som fritidseiendom, motorkjøretøyer og båter. Det kan reises spørsmål ved om den praksis som eksisterer er moden for en generell gjennomgang med sikte på å finne mer praktiserbare og objektive kriterier for å skille næringsmotivet fra andre motiver/incitament. Særlig er det vurderingen av og vektleggingen av virksomhetens egnet til overskudd som har vært utfordrende.

På områder som har anskaffelser som er godt egnet til privat bruk, vil sjablongregler eller en næringsvurdering som legger mer vekt på mer objektive forhold som omfang, kunne være ressursbesparende og gi økt forutberegnelighet og likebehandling, både for det offentlige og de private aktørene (både for de som blir klassifisert som forbrukere eller næringsdrivende i merverdiavgiftsrettslig forstand). Dette i motsetning til en næringsvurdering som legger mye vekt på en aktivitets mulige evne til å gi overskudd over tid. Her blir det lett fokus på subjektiv og usikker informasjon i form av mulige fremtidige inntekts- og kostnadsposter i et budsjett. En slik vurdering gir seg utslag i betydelig ressursbruk, skjønn, forskjellsbehandling og mulighet for å oppnå uberettiget fradragsføring av merverdiavgift.

På fritidseiendom har overskuddsvurderingen vist seg mer krevende enn vanlig ettersom formuesobjektet, tomt og bygning, reiser særlige spørsmål i forhold til verdisvingninger og avskrivninger. I motsetning til hva som normalt er tilfellet ved anskaffelser av andre formuesobjekter, vil videre anskaffelse av fast eiendom også kunne ha et tredje konkurrerende motiv i tillegg til privat bruk og ønsket om å tjene penger på løpende drift, nemlig som pengeplasseringsalternativ. Videre vil dette kunne realiseres i form av salg av fast eiendom, som er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Slike forhold kompliserer næringsvurderingen.

Det synes som om en større vektlegging av mer ytre forhold ved aktiviteten, som omfanget på utleien, er betydelig mer egnet til på en mer objektiv og effektiv måte å skille en antatt næringsmotivasjon fra motivasjon om å oppnå fradragsfordeler knyttet til privat bruk.

Fastsetting MVA mener derfor det er et stort behov for en objektivisering av næringsvurderingen knyttet til fritidseiendom og andre formuesobjekter som er godt egnet til privat bruk, og at dette kan oppnås med en type sjablongregel som det departementet foreslår. Vi vil likevel kommentere enkelte andre alternativer nedenfor og/eller andre grenser for sjablongregelen.

Anses grensen hensiktsmessig for å avgrense mot ikke-profesjonell utleie?

Generelt om den foreslåtte grensen

Det er naturlig å anta at andre motiver enn hensynet til å oppnå inntjening på utleie av fritidseiendom er sterkere desto færre enheter eller utleid areal som leies ut. Særlig vil en til to normalt store fritidseiendommer hos én eier være godt egnet til privat bruk. Samtidig er det pga de



notat

Side 3

store utfordringene knyttet til næringsvurderingen etter vår vurdering behov for en kvalifisert (høy) terskel før man bør gå inn på en konkret næringsvurdering. Vi mener derfor at forslagetets grense på minst fire enheter eller 400 kvm bør være et minimum. Ved et slikt større omfang vil det være en presumpsjon for at anskaffelse og utleie er næringsmessig motivert.

En høy terskel for når etaten må inn og foreta en konkret næringsvurdering vil også ta høyde for en samfunnsutvikling som går i retning av flere og større fritidseiendommer til privat bruk.

Konkurransehensynet

Dette hensynet blir stadig trukket fram som argument for avgiftsplikt ved utleie av fritidseiendom. Vi vil bemerke at en kan hevde at enhver utleie av fritidseiendom, uansett hvor liten, og selv om den blir kombinert med privat bruk, i prinsippet er i konkurranse med andre på dette markedet. Det er likevel viktig å påpeke at graden av konkurranse kan sies å være større desto større omfang det er på utleien.

Vi vil også påpeke at det ikke bare er et spørsmål om likebehandling med andre som leier ut og som klart er avgiftspliktige, men vel så mye et spørsmål om likebehandling med de mange som leir ut i mindre omfang og som dermed blir klassifisert som forbrukere i merverdiavgiftslovens forstand. Etter dagens praktisering av næringsbegrepet kan det lett bli forskjellsbehandling av hvem som blir klassifisert som næringsdrivende eller forbruker. For eksempel legges det vekt på beskrivelsen av grad av privat bruk og utleiens egnethet til å gi overskudd, noe som i stor grad er en subjektiv framstilling fra eieren av fritidseiendommen. Samtidig er det som nevnt behov for klarere og mer objektive skillelinjer mellom disse to gruppene. Konkurransehensynet må derfor både avveies mot hensynet til likebehandling i forhold til forbrukergruppen og hensynet til praktiserbarhet. En næringsvurdering som legger betydelig vekt på omfang eller en sjablongregel med et kvalifisert krav til omfang er trolig den beste løsningen på avveiningen av disse hensynene.

Harmonisering med skatterettens grense

Selv om en grense på fire enheter eller 400 kvm trolig vil være egnet til å skille ut profesjonell utleie, mener vi det bør vurderes å sette grensen for næring likt som det skattemessige utgangspunktet på fem enheter eller 500 kvm, se for eksempel Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) s 195 som omtaler denne regelen i forbindelse med innføringen av avgiftsplikt på utleie av fritidseiendom. Selv om det uttales at den skattemessige regelen kun er veiledende, antar vi en lik sjablongmessig grense avgiftsmessig vil skape større sammenfall mellom den skatte- og avgiftsmessige næringsvurderingen på dette området, og at dette vil være fordelaktig både for forvaltningen og de private aktørene.

Omsetning som alternativ til fysisk omfang

Det kan vurderes å innføre en kvalifisert omsetningsgrense for utleie av fritidseiendom som alternativ til antall enheter/kvm, f. eks. at utleie over kr 1 million i løpet av en periode på 12 måneder er avgiftspliktig etter sin art. Vi nevner muligheten, uten at det er undersøkt nærmere om en slik regel kan innebære fordeler eller ulemper i forhold til en grense med enheter/areal.

Gjeninnføring av rettstilstanden fra 1. september 2006

Til slutt vil vi peke på muligheten til å gå tilbake til rettstilstanden fra 1. september 2006, da utleie av fritidseiendom kun var avgiftspliktig etter sin art hvis den skjedde i tilknytning til hotellvirksomhet og lignende virksomhet eller campingvirksomhet. Etter vår erfaring ga den en klar og praktiserbar regel som gjennomgående fanget opp profesjonelle aktører på hotell- og

fritidsutleiemarkedet, mens ikke-profesjonelle utleiery av fritidseiendom falt utenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Regelen synes også å harmonisere med EU-rettens regler slik de er fremstilt i høringsbrevet, da en nærmere regulering av hva som ligger i "hotellsektoren og sektorer med tilsvarende virksomhet, herunder utleie i ferieleirer eller i områder som er innrettet som campingplasser" synes å være opp til det enkelte medlemsland, jf. også ulikheter på hvordan dette forsøkes avgrenset i Sverige og Danmark.

En regel som den fra 1.9.2006 har den ulempen at enkelte aktører med stort og profesjonell utleie av fritidseiendom vil falle utenfor merverdiavgiftsloven, men den synes enklere å praktisere enn en sjablongregel – se nedenfor om utfordringene knyttet til sjablongregelens terskelvirkninger.

Omgåelsesproblematikk

Fastsetting MVA vil peke på at det vil være omgåelsesmuligheter i forhold til en sjablongregel, for eksempel at flere eiere/familier går sammen og stifter et norsk eller utenlandsk selskap hvis vesentlige formål er å heve seg over sjablonggrensen, for igjen å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift for fritidseiendommer som reelt eies og brukes av den enkelte eier/familie. Hvorvidt dette bør løftes fram i den videre høringsprosessen overlater vi til andre å vurdere, men kanskje kunne en generell kommentar om at dette trolig kan løses gjennom ulovfestede omgåelses- eller gjennomskjæringsnormer vært tilstrekkelig. Med Invex-dommen, Rt 2011 side 213, bør det være rimelig klart at Høyesterett også innen avgiftsretten kan gå langt for å hindre uheldige avgiftstilpasninger, selv om dette til nå har blitt løst gjennom en offensiv tolkning av reglene og formelt ikke som gjennomskjæring.

Tilknytning til annen type næringsvirksomhet

Betydningen av om det drives andre former for avgiftspliktig virksomhet

Fastsetting MVA forstår forslaget som at sjablonggrensen gjelder uavhengig av hvorvidt subjektet driver og er registrert for andre former for næringsvirksomhet, bortsett fra hvis subjektet driver hotellvirksomhet og lignende virksomhet, eller utleie av fast eiendom til camping. Vi mener det er fornuftig at det dermed er foreslått at andre former for næringsvirksomhet ikke trekkes inn i vurderingen. Dersom man åpner for å trekke inn andre typer næringsvirksomhet som grunnlag for at sjablongreglene ikke skal gjelde, uthuler man regelen og man kommer tilbake til vanskelige skjønsmessige vurderinger. Det vil også kunne hevdes å gi en mest mulig konkurransenøytral regel at subjektet, uansett type næringsvirksomhet utover de bestemmelsen nevner, må leie ut minst fire enheter eller 400 kvm for at omsetningen er avgiftspliktig etter sin art.

Tilknytningen til hotellvirksomhet og lignende virksomhet eller campingvirksomhet – særlige utfordringer knyttet til utleie av møblerte leiligheter

Angeående det foreslåtte unntaket for sjablongreglenes anvendelse for hotellvirksomhet mv, så antar vi dette generelt er en fornuftig regel ved at det for slike aktører er en presumpsjon for at det drives næringsmessig utleie.

Vi vil imidlertid peke på at det synes å ha skjedd en utvidelse av praksis for hva som forstås som hotellvirksomhet og lignende virksomhet etter at utleie av fritidseiendom i 2008 ble avgiftspliktig generelt. Dette gjelder trolig særlig for utleie av møblerte leiligheter i tettsteder og byer. Praksis for hva som var hotellvirksomhet og lignende etter 2006-reglene var relativt klart ved at det blant annet ble lagt vekt på hvorvidt enhetene var tilrettelagt for selvhushold. Var dette tilfelle ble utleien normalt ikke regnet som hotellvirksomhet eller lignende virksomhet. Utleie av leiligheter, selv om

de skjedde til forretningsreisende eller turister, ble derfor ikke ansett som avgiftspliktig. Et yttertilfelle var trolig beskrevet i BFU 10/2007 hvor utleie av leiligheter med betjent resepsjon i samme bygg ble funnet å være lignende virksomhet, selv om leilighetene var tilrettelagt for selvhushold.

Etter at generell avgiftsplikt for utleie av fritidseiendom ble innført i 2008 har Skatt øst myknet opp kravene til hva som regnes som hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, blant annet ettersom momentet om at enhetene ikke er tilrettelagt for selvhushold, som tidligere var sentralt i avgrensningen av hvorvidt det drives hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, ikke passer på fritidseiendom, se for eksempel saksnr 2011/283511. Her ble utleie av leiligheter funnet å være avgiftspliktig som hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, selv om "resepsjonen" ikke befant seg i samme bygg som leilighetene. Når man nå gjennom sjablongregelen gjeninnfører betydningen av å skille mellom hotellvirksomhet/lignende virksomhet og utleie av fritidseiendom, bør man vurdere å stramme inn praksis igjen, hvor blant annet momentet om selvhushold tillegges vekt.

Vi vil imidlertid påpeke at aktører med utleie av mange møblerte leiligheter i byene, som typisk har både korttidsutleie og utleie som strekker seg over måneder, vil utgjøre en juridisk utfordring i forhold til unntatt og avgiftspliktig utleie (på grunn av den generelle avgiftsplikten for utleie av fritidseiendom) også etter en eventuell innføring av sjablongregelen. Det viser seg problematisk å vurdere avgiftsstatusen til disse aktørene pga deres varierte kundemasse, som er alt fra turister og forretningsreisende til personer som bruker leilighetene som midlertidige boliger. Aktørene vil typisk argumentere for at de er i konkurranse med hoteller, men vil også være i konkurranse med boligutleiende. Utleierne vil normalt ikke ha kjennskap til den enkelte leietakers formål, selv om utleietiden kan gi en viss indikasjon/presumpsjon. Det vil trolig være behov for særlige avgrensningskriterier for når utleien er avgiftspliktig, dersom man ønsker å unngå at utleier tar stilling til den enkelte leietakers formål. Vektlegging av utleietid, med for eksempel en presumpsjon for avgiftspliktig fritidsformål ved utleie under én måned og unntatt boligformål ved lengre utleieperioder, kan være en egnet avgrensningsmåte.

Oppsummert reiser aktører som leier ut møblerte leiligheter i byene særlige spørsmål som det vil være behov for å klargjøre enten gjennom forvaltningspraksis eller en presisering i lov eller forskrift. **Vi ber derfor om at man vurderer å gi departementet forskriftskompetanse til nærmere å utfylle og gjennomføre § 3-11.** Vi vil nedenfor komme tilbake til andre utfordringer som det kan være behov for å regulere i forskrift.

Terskelvirkninger – når skal en endring i omfang få virkning og for hvilke anskaffelser

Praktiske utfordringer

I en overgangsperiode vil det reise seg mer praktiske utfordringer for å rydde opp i Merverdiavgiftsregisteret ved at en del registrerte skal avregistreres pga for lite omfang. Videre vil flere ha rett til fortsatt å være registrert pga annen avgiftspliktig næringsvirksomhet, mens utleie av få fritidseiendommer fra ikrafttredelsen har blitt unntatt fra merverdiavgiftsloven. Oppryddingen vil kreve ekstra innsats fra etaten, men vi mener reglene på sikt vil være ressursbesparende både for etaten og de private. Vi antar det vil bli noe medieomtale rundt reglene og informasjon til revisorer/regnskapsførere mv som vil bidra til å synliggjøre tilfeller hvor det er behov for opprydding. Etter hvert vil kontroller kunne avdekke urettmessige registreringer eller fradragsføring på området, særlig gjennom oppgavekontroller. Den lave utgående satsen vil trolig være et viktig utplukkskriterium her.

Praktiske utfordringer, i forhold til at flere av disse aktørene ikke har ført regnskap og dokumentasjon på hva som er gjenstand for justering, antas at vil dukke opp, men disse bør kunne håndteres.

Juridiske problemstillinger

Avgiftsretten har neppe tidligere hatt sjablongregler av den foreslått typen og det vil oppstå en del prinsipielt nye problemstillinger, hvorav flere trolig vil dukke opp først når reglene skal praktiseres.

Ved en økning eller reduksjon i antall enheter eller areal oppstår spørsmålet om når avgiftsplikten mer nøyaktig starter eller opphører og for hvilke kostnader dette skal få virkning for. Utover dette kan det også oppstå spørsmål rundt justering (vi legger som departementet til grunn at justeringsreglene vil gjelde tilfeller der den avgiftmessige bruken endres som følge av lovendring og at dette ikke er i strid med grunnlovens § 97).

De med færre enheter/areal enn sjablongregelen når denne trer i kraft – samlet justering

For både de som skal slettes i Merverdiavgiftsregisteret fordi de kun driver med utleie av fritidseiendom, og for de hvor utleien blir unntatt fra loven, men som skal bli stående registrert pga annen avgiftspliktig virksomhet, antar vi subjektet skal foreta en samlet justering av inngående merverdiavgift på anskaffelser som justeringsreglene omhandler. Dette følger mer forutsetningsvis av § 9-4 (3) som sier at et avgiftssubjekt som *har justert inngående merverdiavgift samlet på grunn av opphør av merverdiavgiftspliktig virksomhet* og som beholder kapitalvarene i virksomheten, kan fortsette å justere dersom og fra det tidspunkt vedkommende senere i justeringsperioden blir registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Man synes altså å forutsette at det skal skje en samlet justering ved opphør av avgiftspliktig virksomhet, herunder ved ikrafttredelsen av sjablongreglene – uten at det skjer en overdragelse av de faste eiendommene. Merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 (2) synes å angi mer uttrykkelig at det skal skje en samlet justering: ”Ved overdragelse av kapitalvare eller opphør av avgiftspliktig virksomhet, skal det skje en samlet justering av inngående merverdiavgift for den resterende delen av justeringsperioden. Samlet justering skal innberettes i omsetningsoppgaven for terminen overdragelsen eller opphøret skjer.”

For øvrig kan det bli et spørsmål ved om subjektet kan få rett til fradrag gjennom justering på et senere tidspunkt dersom man øker antall utleieenheter og man blir avgiftspliktig igjen. Selv om ordlyden i § 9-4 (3) og prinsippene bak justering synes å legge opp til dette, vil vi påpeke at det er et spørsmål om justeringsretten nå har gått tapt dersom bruken kan sies å ha vært privat, jf. kap 9-2-3 i Merverdiavgiftshåndboken. De som har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret for utleie av fritidseiendom før sjablongreglene gjør utleien unntatt, antas imidlertid ikke å miste retten til senere justering dersom omfanget øker utover sjablongregelen og det blir ansett som avgiftspliktig næring igjen. Problemstillingen synes likevel særlig å kunne bli en utfordring for subjekter som ikke tidligere har vært registrert for utleien, men som øker antall enheter og kommer over sjablonggrensen. Vi vil påpeke at det kan bli en utfordring for forvaltningen at den dermed likevel må foreta en slags næringsvurdering (vurdere om fritidseiendommene har blitt brukt privat) på den tidligere utleien for å vurdere hvorvidt det foreligger en justeringsrett på anskaffelser til færre enn fire enheter. Det vil også oppstå en utfordring i forhold til eventuell delvis justering, dersom man finner at det kun er delvis privat bruk (?) som skal danne grunnlag for en begrensning i justeringsretten.

notat

Side 7

Økning av antall enheter – når skal avgiftsplikt inntre og for hvilken inngående avgift skal det gis fradrag? Og når skal en reduksjon av antall enheter få virkning?

Her kan man tenke seg ulike varianter og tidsintervaller for økt omfang på antall utleieenheter, og som kan skje typisk både ved kjøp eller bygging i egen regi. Etter ordlyden i forslaget er det kun når det leies ut et tilstrekkelig antall enheter eller areal at utleien blir avgiftspliktig. Vi ser her flere utfordringer knyttet til praksis med forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør. Bør det gis alminnelig adgang til forhåndsregistrering, og i så fall fra når og for hvilke kostnader? Og hvilke kostnader kan tas med i et tilbakegående avgiftsoppgjør enten den skjer i kombinasjon med forhåndsregistrering eller etter en alminnelig registrering? Og hvilke kostnader blir utover dette gjenstand for årlig justering? Hvilke kostnader er eventuelt helt tapt (typisk fordi man kan si de har blitt brukt i unntatt virksomhet eller blitt brukt privat)?

Vi kan tenke oss noen eksempler:

Forutsatt at sjablongreglene trer i kraft 1.1 2012. Eksempel A. Subjektet kjøper og leier ut to hytter i midten av 2012. Hyttene kan tenkes delvis brukt privat eller ikke. Mot slutten av 2012 besluttes det å bygge to hytter til som vil stå ferdig i midten av 2013 og trolig bli leid ut kort tid etter ferdigstillelse.

Eksempel B. Det bygges fire hytter over ca et år som planlegges å stå ferdig og leies ut omtrent samtidig.

Eksempel C. Det bygges fire hytter som hver tar ca et år å bygge, men bygging starter med et halvt års mellomrom. Utleien starter også med et halvt års mellomrom etter hvert som de ferdigstilles.

Eksemplene kan tenkes komplisert ved at det kan være varierende grad av usikkerhet knyttet til planlegging og gjennomføring, samt dokumentasjon/sannsynliggjøring. Det kan også tenkes at planlagt utleie blir forsinket etter ferdigstillelse.

I forhold til når man nærmere går fra avgiftspliktig til unntatt omsetning pga en reduksjon av antall enheter eller areal, kan det nok også oppstå visse problemstillinger selv om disse antas å være mindre enn når man øker og omfattes av avgiftsplikten. Mer spesielle tilfeller enn salg kan gi spesielle utfordringer, som for eksempel brann/ødeleggelse og ekspropriasjon. Det kan også være behov for en helt presis angivelse av fra og med hvilken termin utleien blir unntatt ved salg av en fritidseiendom (trolig vil det naturlige være overtagelsestidspunkt for kjøper). Manglende utleie i en lengre periode kan i seg selv også bli et spørsmål om tidspunkt for når en går fra avgiftsplikt til unntatt omsetning.

Som nevnt ser vi at de foreslåtte sjablongreglene vil gi en rekke utfordring knyttet til praktisering av forhåndsregistrering, tilbakegående avgiftsoppgjør og justering. **Det vil trolig være et behov for å vurdere disse utfordringene i lovgivningsprosessen og vurdere om de bør reguleres nærmere i forskrift.** Gitt bakgrunnen for sjablongregelen om behov for enklere og klarere regler, kan det vurderes å oppstille spesialregler (trolig i forskrift) for når man nærmere kan bli registrert for utleie av fritidseiendom som planlegges anskaffet og hvilke kostnader som kan medtas i et tilbakegående avgiftsoppgjør, hvilke kostnader som er gjenstand for justering og eventuelt hvilke kostnader som er endelig tapt.

En variant kan være kun å tillate ordinær registrering (ikke forhåndsregistrering) når tilstrekkelig omfang kan dokumenteres utleid, og at man kun tillater tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser til den eller de hyttene som innenfor en gitt termin eller en gitt tidsramme har gjort at man har leid ut et tilstrekkelig antall enheter/areal:

Hvis intervallet kun er utleie i én gitt termin vil byggekostnader til hytte en, to og tre i eksempel C ikke kunne medtas i et tilbakegående avgiftsoppgjør, men kun være gjenstand for årlig justering. Byggekostnadene til hytte nr 4 vil derimot være gjenstand for tilbakegående avgiftsoppgjør. Er intervallet på noe mer enn et halvt år vil også hytte nr 3 kunne medtas i et tilbakegående avgiftsoppgjør.

Det antas imidlertid å være behov for å tillate forhåndsregistrering av likviditetsmessige grunner, men det kan være behov for å stille strenge vilkår i form av dokumentasjon/sannsynliggjøring av at man både vil oppnå utleie utover sjablonggrensen og at dette skjer i næring. Også ved forhåndsregistrering oppstår det et behov for å klart angi hvilke kostnader som kan tas med i et tilbakegående avgiftsoppgjør mv.

Uansett hvilken løsning man velger bør en forhåndsregistrering med tilbakegående avgiftsoppgjør ikke gi rett til mer fradrag enn en ordinær registrering kombinert med tilbakegående avgiftsoppgjør – så lenge kostnadene er pådratt innenfor den alminnelige fristen på tre år.

Alternativt kan disse problemene unngås dersom man velger å gå tilbake til rettstilstanden etter 1.9.2006, da tilknytningskravet til hotellvirksomhet mv var skranken for avgiftspliktig utleie av fritidseiendom.

Fastsetting MVA vil likevel understreke at behovet for, og gevinstene ved, en mer objektivisert regulering av utleie av fritidseiendom antas å være så store at en sjablongregel bør innføres på tross av en del utfordringer knyttet til terskelvirkninger.

Dette høringsnotatet er utarbeidet av Lars Berger i avgiftsrettslig gruppe på vegne av seksjon MVA, avdeling Fastsetting, Skatt øst. Alle grupper og medarbeidere i seksjonen har blitt gjennom e-post blitt oppfordret til å komme med innspill til høringsbrevet, og etter hvert utkast til hørings svar. Det har kommet enkelte innspill muntlig, som har blitt hensyntatt og innarbeidet i dette hørings svaret.



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

Det fremkommer av høringsnotatets innledning at det kan være ressurskrevende for både de næringsdrivende og for skattekontorene å ta stilling til om det foreligger næringsvirksomhet i hvert enkelt tilfelle.

Likevel foreslås det at vilkårene for avgiftsplikt bare skal gjelde med hensyn til merverdiavgift og ikke ved spørsmål om den ligningsmessige klassifisering av utleie i eller utenfor næring. I svensk rett, jf. høringsnotatets pkt 3.2, er det et generelt krav til yrkesmessig virksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt. Begrepet yrkesmessig knyttes opp mot prinsippene i skatteretten slik at næringsvirksomhet etter svensk skatterett også medfører yrkesmessig virksomhet etter avgiftsretten.

Forslaget medfører at det må foretas to ressurskrevende vurderinger; i forhold til om det foreligger næringsvirksomhet etter skatteretten og i forhold til om det foreligger avgiftsplikt etter avgiftsretten.

Vurderingene ligger prinsipielt nære hverandre i og med at det i hovedsak er de samme forholdene som skal vurderes. I skatterettslig praksis er det lagt opp til at det anses som næringsvirksomhet dersom man leier ut minst 5 enheter eller mer enn et samlet areal på 500 m², jf. Lignings-ABC 2010/11 side 1415.

Departementet foreslår at merverdiavgiftsplikten avgrenses slik at mval. § 3-11 tredje ledd blir lydende:

Avgiftsplikten for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom etter annet ledd bokstav a, gjelder vare dersom det leies ut minst fire enheter, eller det samlede utleide areal utgjør minst 400 kvm.

...

Forslaget legger altså opp til avgiftsplikt når man leier ut minst 4 enheter eller et samlet areal på 400 m² eller mer. Det er vanskelig å se hvorfor man har valgt andre grenser for det avgiftsrettslige enn det skatterettslige, spesielt når grensene allikevel ligger tett ved hverandre.

Forslaget medfører at man i enkelte tilfeller skatterettslig ikke anses som næringsdrivende, mens man avgiftsmessig anses for å drive næring og blir avgiftspliktig. For den avgiftspliktige kan dette være forvirrende. Dersom man har samme grense for næringsvirksomhet i både skatte- og avgiftsretten, vil man også spare en ressurskrevende vurdering samt få bedre harmoni i regelverket.

Etter vårt syn kan ordlyden, da særlig bruken av *enhet* gi rom for omgåelser. Begrepet bør enten defineres klarere i lovteksten eller det bør henvises til definisjon i skatte- eller avgiftsretten.

Vi ser i praksis, i forhold til den lignende avgrensningen innen skatteretten, et behov for en konkretisering eller legaldefinisjon av hva som menes med en enhet/boenhet.

I et konkret tilfelle fra vår saksbehandling er én enebolig seksjonert opp i tre juridiske enheter, uten at det fysisk foreligger noen reell seksjonering. Om dette skal regnes som en eller tre boenheter er uklart. Skattyter selger en og en juridisk enhet fra selskap til seg selv, og disponerer selv hele boligen. Slike tilfeller vil man også lett kunne tenke seg ved hyttebygging.

Som eksempel på nærmere definering har vi oversikten for "utleie av deler av enebolig, tomannsbolig, flermannsbolig og tilknyttede bygninger" i Skatteetatens brosjyre "Skatt ved utleie av bolig og fritidseiendom" tilgjengelig på www.skatteetaten.no.



Skatteetaten

Saksbehandler
Nina Almthen Lia

Deres dato
27.06.2011

Vår dato
31.08.2011

Telefon
32255872

Deres referanse

Vår referanse
2011/595527

Skattedirektoratet
Rettsavdelingen avgift
Postboks 9200 Grønland
0134 Oslo

U.off. offl. § 13, forvaltningsloven § 13

Høringsuttalelse - forslag om avgrensning av merverdiavgiftsplikten for utleie av hytter m.m.

Det vises til Finansdepartementets utsendelse 15.06.2011 av forslag om avgrensning av merverdiavgiftsplikten for utleie av hytter med mer.

I Skatt sør har forslaget vært ute på høring hos berørte grupper hos så vel avdeling for fastsetting og kontroll og rettsanvendelse. Det er enighet om at forslaget inneholder gode kriterier for avgrensning mot ikke-profesjonell utleie. Grensen som er satt på minst 4 enheter eller minst 400 m² vil dessuten begrense antall saker til behandling og gi større forutsigbarhet. Det er videre en logisk konsekvens at adgangen til frivillig registrering da er stengt.

Innføring av objektive vilkår vil være egnet til å gjøre næringsvurderingen mindre ressurskrevende enn hva tilfellet ofte er i dag. Det kan heller ikke ses at vilkårene vil gi noen spesiell tilpasningsproblematikk, og det er riktig som forslaget forutsetter at vilkårene ikke skal gjelde når utleie skjer i tilknytning til hotellvirksomhet og lignende eller campingvirksomhet.

Når det gjelder begrepet "selvstendig boenhet" vil det være ønskelig at Skattedirektoratet senere gir nærmere retningslinjer for når dette kan anses å foreligge.

Vennligst oppgi vår referanse ved eventuelle henvendelser i saken.

Med hilsen

Jan Mathisen
Direktør
Skatt sør

Bente Kittilsen

Postadresse
Postboks 2412
3104 Tønsberg
For elektronisk henvendelse se www.skatteetaten.no

Besøksadresse
Se www.skatteetaten.no
Org. nr.: 991733078

Sentralbord
800 80 000
Telefaks
33 74 12 00



Skatteetaten

Saksbehandler
Steinar Kvarv

Deres dato

Vår dato
29.08.2011

Telefon
75546650

Deres referanse
2011/595527

Vår referanse
2011/627316

Skattedirektoratet
Rettsavdelingen - avgiftsseksjonen

U.off. offl. § 13, forvaltningsloven § 13

Høring - Forslag om avgrensning av merverdiavgiftsplikten for utleie av hytter m.m.

Skatt nord viser til Skattedirektoratets brev av 27. juni d.å. vedrørende ovennevnte.

Generelt

Skatt nord er positiv til at det nå fastsettes sjablongregler hvor avgiftsplikten på utleie som nevnt avgrenses etter objektive vilkår.

Dagens regler hvor spørsmålet om avgiftsplikt utelukkende vurderes med bakgrunn i næringsbegrepet (og omsetningsgrensen i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd) er vanskelig, ressurskrevende og skaper stor fare for ulik praksis.

Konkrete merknader

1. Det foreslås at avgiftsplikten kun skal gjelde for avgiftssubjekter som leier ut minst 4 enheter eller et samlet areal som utgjør minst 400 m². Begrunnelsen er at dette vil være en bedre løsning framfor å gi nærmere bestemmelser om når næringsvirksomhet anses å foreligge på dette området. Valg av antall enheter/kvm er imidlertid ikke begrunnet nærmere.

Skatt nord er enig i at det er hensiktsmessig med en slik avgrensning idet regelverket blir enklere å praktisere.

Som det påpekes i høringsnotatet gjelder det som foreslås bare med hensyn til merverdiavgift, og ikke ved spørsmål om den ligningsmessige klassifisering av utleie i eller utenfor næring. Skatterettslig legges det til grunn at det foreligger virksomhet dersom det leies ut 5 boenheter eller mer. Selv om det ved vurderingen må tas hensyn til at merverdiavgiftssystemet så langt som mulig skal virke konkurransenøytralt, bør det likevel etterstrebes å unngå forskjeller mellom regelsettene som kompliserer uten at det gir ekstra nytteeffekter. Etter Skatt nord's vurdering vil en slik ulik grensedragnning kunne skape uklarheter for den næringsdrivende. Det er heller ikke gitt noe nærmere begrunnelse for en slik forskjell.

Skatt nord er imidlertid av den oppfatning at de foreslåtte kriteriene er treffende med hensyn til avgrensningen mot ikke-profesjonell utleie, som ønskes holdt utenfor merverdiavgiftsloven.

Postadresse
Postboks 6310
9293 Tromsø
For elektronisk henvendelse se www.skatteetaten.no

Besøksadresse
Se www.skatteetaten.no
Org. nr.: 991733175

Sentralbord
800 80 000
Telefaks
77 68 97 78



Kravet til antall utleieenheter/areal foreslås ikke å gjelde når utleien skjer i tilknytning til hotellvirksomhet o.l. Slike virksomheter driver allerede næring og er avgiftspliktig. Det har da formodningen mot seg at tjenesteytere innenfor disse næringene anskaffer og drifter fritidseiendom som ikke er ledd i omsetningen av overnattingstjenester forøvrig. Skatt nord er således enig i dette unntaket.

2. I høringsnotatets pkt. 4.2 gis en kort beskrivelse av hva som skal anses som en selvstendig boenhet, samt hva arealkravet refererer seg til. Etter Skatt nord's syn bør både definisjonen av "en enkelt enhet" og hva arealkravet refererer seg til forskriftsfestes, da dette kan bli problemtemaer.

3. I BFU 021/08, avgitt 14. mai 2008, har SKD lagt til grunn at merverdiavgiftsloven § 5 annet ledd nr. 2/§ 3-11 annet ledd bokstav a, jf. § 5-5 første ledd lovfester avgiftsplikt for alle ledd i en omsetnings-/utleiekjede. En nærliggende forståelse av dette er at det etter gjeldende rett ikke er adgang til frivillig registrering av virksomheter med utleie av fritidseiendom mv, noe Fastsetting i Skatt nord har lagt til grunn ved vurderingen i slike saker.

Når det i høringsnotatet foreslås ny lovbestemmelse i merverdiavgiftsloven § 2-3 (2) som bestemmer at det ikke er adgang for frivillig registrering av utleie av fritidseiendom, synes det å bygge på en forutsetning om gjeldende rett som ikke samsvarer med det SKD har lagt til grunn i nevnte BFU. Ingen aktører innen ren fritidseiendomsutleie er frivillig registrert i vår region, nettopp med bakgrunn i denne BFUen. Etter vår vurdering bør derfor forholdet til nevnte BFU omtales nærmere.

Vi *formoder* imidlertid at gjeldende rett er at avgiftsplikten gjelder alle ledd i utleiekjeden, og at departementet gjennom den nye bestemmelsen i § 2-3 (2) ønsker å lovfeste at utleievirksomhet mindre enn 4 enheter/400kvm ikke kan registreres frivillig med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 2-3 (1), noe denne bestemmelsen åpenbart åpner for.

Med hilsen

Marit Stenersen
Fung regiondirektør

Lena I. Bersås