

Høringsnotat

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

Innhold

1.	Innledning.....	3
2.	Gjeldende rett	3
2.1	Avgiftsplikten for romutleie i hotellvirksomhet og lignende	3
2.2	Kravet til næringsvirksomhet	5
2.3	Om fradrag for inngående merverdiavgift og justering mv.....	5
3.	Oversikt over utenlandsk rett	6
3.1	EU - generelt	6
3.2	Sverige.....	7
3.3	Danmark	7
4.	Departementets vurderinger og forslag	8
4.1	Behovet for regelverksendringer	8
4.2	Forslag til lovendringer	10
5.	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	10
6.	Forslag til endringer av merverdiavgiftsloven	11

1. Innledning

Finansdepartementet legger i dette høringsnotatet fram forslag om avgrensning av merverdiavgiftsplikten ved utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Høringsnotatet følger opp omtalen i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) av hva som i det enkelte tilfellet skal til for at utleier av fritidseiendommer driver næringsvirksomhet, se avsnitt 31.2.4.1 i proposisjonen.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav a, jf. § 5-5 første ledd bokstav c, at det skal beregnes merverdiavgift ved utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Avgiftsplikten gjelder med en sats på 8 pst., jf. Stortingets vedtak om merverdiavgift § 4 bokstav c, jf. merverdiavgiftsloven § 5-5, jf. § 5-1 annet ledd. For at omsetning av varer og tjenester skal utløse plikt til å beregne merverdiavgift, må omsetningen skje som ledd i næringsvirksomhet. Privat utleie utenfor næring er derfor ikke avgiftspliktig.

Ved utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom kan det være ressurskrevende for både de næringsdrivende og for skattekontorene å ta stilling til om det foreligger næringsvirksomhet i hvert enkelt tilfelle. Det kan være usikkert hvilke elementer som skal inngå i en slik næringsvurdering, og vurderingenes skjønsmessige karakter vil også kunne gi opphav til ulik praksis ved skattekontorene.

Departementet ser det som lite hensiktsmessig å utforme nærmere bestemmelser om når næringsvirksomhet skal anses å foreligge på dette tjenesteområdet. Departementet anser at det vil være formålstjenlig i stedet å foreta en nærmere avgrensning av den avgiftspliktige tjenesteytelsen og foreslår å endre tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 3-11. De vilkårene for avgiftsplikt som her forelås skal bare gjelde med hensyn til merverdiavgift, ikke ved spørsmål om den ligningsmessige klassifisering av utleie i eller utenfor næring.

Ved å angi nærmere bestemte objektive vilkår for når avgiftsplikt inntreffer ved utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom vil regelverket bli mer forutsigbart og i større grad sikre at det er kun den profesjonelle utleien som blir avgiftspliktig. Alminnelig, privat utleie av enkelthytte vil fortsatt ikke være avgiftspliktig. Dermed vil det fortsatt heller ikke bli fradragsrett for inngående avgift på utleierens hyttekostnader ved slik privat utleie.

Departementet antar at det ikke er behov for tilsvarende endringer når det gjelder utleie som skjer i kombinasjon med utleierens hotellvirksomhet, campingvirksomhet eller lignende. I slike tilfeller vil næringsklassifisering med avgiftsplikt bero på en samlet vurdering av den kombinerte virksomhet, og isolerte avgiftsregler for hytteutleiedelen av denne vil da ikke passe. Forslaget gjelder derfor ikke ved slik utleie.

For å unngå at det gis adgang til frivillig registrering for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom, foreslår departementet at det også innføres en begrensning i merverdiavgiftsloven § 2-3 annet ledd.

2. Gjeldende rett

2.1 Avgiftsplikten for romutleie i hotellvirksomhet og lignende

Omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. § 3-11 første ledd første punktum. Det følger imidlertid av merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav a, jf. § 5-5 første ledd, at unntaket ikke

omfatter omsetning av romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Slik virksomhet er dermed omfattet av merverdiavgiftsloven når den klassifiseres som næring. Det følger av Stortingets vedtak om merverdiavgift § 4 bokstav c, jf. merverdiavgiftsloven § 5-5, jf. § 5-1 annet ledd, avgiftsplikten gjelder med en sats på 8 pst.

Romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom ble opprinnelig foreslått avgiftspliktig fra 1. september 2006, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer, Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) Om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer og Ot.prp. nr. 26 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.) samt Innst. O. nr. 1 (2005-2006). Det var kun den profesjonelle utleien av hytter mv. som var ment omfattet av avgiftsplikten. I Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) avsnitt 25.2.5 ble det uttalt:

"Ved vurderingen av om utleie av hytter også skal omfattes av merverdiavgiftsplikten, må det foretas en avveining mellom hensynet til et nøytralt system og hensynet til et system som lar seg praktisere på en grei måte. Departementet viser til at det er flere grunner som taler for å holde privat hytteutleie utenfor avgiftsområdet, selv om utleien kan anses som næringsvirksomhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Det vil blant annet kunne medføre både avgiftstekniske og kontrollmessige problemer. Dette gjelder imidlertid etter departementets mening ikke for den utleie av hytter og ferieleiligheter som drives i regi av for eksempel hoteller, campingplasser og andre profesjonelle aktører. Dette er som regel hytter eller leiligheter som er oppført utelukkende til utleieformål. Etter departementets oppfatning er det nødvendig av nøytralitetshensyn at den profesjonelle utleievirksomheten underlegges merverdiavgiftsplikt."

Avgrensningen av merverdiavgiftsplikten for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom ble imidlertid endret før ikrafttredelsestidspunktet. Ved endringslov 16. juni 2006 nr. 23, som trådte i kraft 1. september 2006, ble avgiftsplikten begrenset til slik utleie kun i tilknytning til hotellvirksomhet og lignende virksomhet samt campingvirksomhet. Om bakgrunnen for endringen ble det i forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivninga mv., uttalt:

"Fritidsbustader er typisk egna for privat bruk, og frådragsretten for oppføringskostnader på slike fritidseigedomar kan utgjere store beløp. Difor kan avgiftsføresegnene utilsikta motivere privatpersonar til å innrette seg slik at dei oppnår frådragsrett ved bygging. Departementet har ikkje funne tilfredstillande kriterium for å avgrense profesjonell utleie mot annan utleige. Kontrollmuligheitene vil være små. Avgrensvanskane og dei store muligheitene for å innrette seg etter regelverket, gjer at departementet foreslår at lovvedtaket vert endra slik at yrkesmessig utleige av hytter, ferieleilegheiter og annan fritidseigedom likevel ikkje skal meirverdiavgiftsleggjast frå 1. september i år. Framlegget gjeld likevel ikkje utleige av hytter og ferieleilegheiter utelukkande oppført til utleigeføremål når utleiga vert driven i regi av for eksempel hotell, jf. omtale i førearbeida.

Departementet foreslår at ein i staden ventar med å vurdere å innføre generell meirverdiavgift for yrkesmessig utleige av hytter, ferieleilegheiter og annan fritidseigedom til det er fastsett meir eigna føresegner som sikrar skattlegging/justert

frådragsrett for utleigeobjekt som vert tekne ut til privat bruk eller til bruk utanfor loven.”

Ved lov 14. desember 2007 nr. 100, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer, ble all næringsmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom gjort avgiftspliktig. I proposisjonen ble det vist til at Stortinget har vedtatt justeringsbestemmelser i merverdiavgiftsloven, og at dette åpner for at all næringsmessig utleie av fritidseiendom kan omfattes av merverdiavgiftsplikten.

I proposisjonen ble det videre blant annet uttalt:

”I vurderingen av om det foreligger næringsmessig utleie av fritidseiendommer i merverdiavgiftslovens forstand, vil antall utleieenheter eller størrelsen på det samlede utleide areal etter departementets oppfatning være relevant, men ikke alene kunne være avgjørende for om aktivitetskravet er oppfylt. Med utgangspunkt i de(n) konkrete leieavtalen(e), må både lengden på leieforholdet, antall leietakere, størrelsen på vederlaget og hvilke forpliktelser utleier påtar seg overfor leietaker, tas i betraktning.

Hva som i det enkelte tilfellet skal til for at utleier av fritidseiendommer driver næringsvirksomhet, vil derfor måtte vurderes konkret. Departementet vil følge utviklingen på dette området og vurdere eventuelt behov for nærmere bestemmelser.”

2.2 Kravet til næringsvirksomhet

For at omsetning av varer og tjenester skal utløse plikt til å beregne merverdiavgift, må omsetningen skje som ledd i næringsvirksomhet. Merverdiavgiftsloven inneholder ingen definisjon av når en fysisk eller juridisk person er å anse som næringsdrivende. I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som foretas i relasjon til skattelovgivningen, men heller ikke skatteloven av 1999 inneholder noen definisjon av næringsbegrepet. Begrepet har imidlertid blitt definert gjennom rettspraksis.

For at det skal foreligge næringsvirksomhet må virksomheten være av en viss varighet og ha et visst omfang, det konkrete opplegget for inntjening må objektivt sett være egnet til å gi overskudd, og virksomheten må drives for eiers egen regning og risiko. Det er særlig vilkåret om at utleievirksomheten må være egnet til gi overskudd som har vist seg vanskelig i praksis.

Vurderingen av om det foreligger næringsmessig utleie av fritidseiendom i merverdiavgiftslovens forstand, vil sjelden bero på tvil der det leies ut et stort antall enheter eller det samlede utleide areal er stort. I slike tilfelle vil det normalt være stor utskifting av leietakere/gjester, utleien blir markedsført bredt og utleievirksomheten utgjør eneste eller en viktig inntektskilde for eieren. Tvilen melder seg i tilfeller hvor utleieomfanget er mer moderat, men likevel klart over det normale ved midlertidig, privat utleie av enkelthytte som eieren selv bruker i leiefrie perioder.

2.3 Om fradrag for inngående merverdiavgift og justering mv.

Registrerte næringsdrivende har, med visse begrensninger, rett til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet til bruk i den registrerte

virksomheten. Den generelle bestemmelsen om fradragsretten er merverdiavgiftsloven § 8-1. Bestemmelsen står sentralt i merverdiavgiftssystemet, og etablerer prinsippet om at merverdiavgiften ikke skal være en kostnad for de enkelte ledd i transaksjonskjeden, men skal bli belastet ved endelig forbruk. I transaksjoner mellom næringsdrivende motsvares selgers inngående merverdiavgift av kjøpers inngående merverdiavgift, og ingen avgiftsbelastning oppstår.

Merverdiavgiftsloven inneholder også generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på større driftsmidler (kapitalvarer) når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen, se merverdiavgiftsloven §§ 9-2 til 9-5. Formålet med justeringsbestemmelsene er at fradragsføringen både faktisk og økonomisk skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over noe tid, og ikke bare på anskaffelsestidspunktet. Justeringsbestemmelsene trådte i kraft 1. januar 2008.

De gjeldende bestemmelsene innebærer i hovedtrekk at fradraget for inngående merverdiavgift for kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi) som er anskaffet, framstilt eller fullført *etter* 31. desember 2008 skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktige aktiviteter endres i hhv. 10 og 5 år (justeringsperioden) etter anskaffelsen, framstillingen eller fullføringen. Dette vil f.eks. være tilfellet dersom kapitalvaren selges, tas ut eller det skjer andre bruksendringer i justeringsperioden.

Når det gjelder hendelser som inntreffer *før* et bygg eller anlegg blir fullført, gjelder merverdiavgiftsloven § 9-7. (Bestemmelsen omfatter bygg mv. som er fullført *etter* 1. januar 2008.) Dersom et bygg mv. omdisponeres til formål som faller utenfor merverdiavgiftsloven før det er fullført, skal tidligere fradragsført inngående avgift *tilbakeføres*. Dette skal blant annet forhindre at det foretas disposisjoner rett før fullføring for å tilpasse seg justeringsforpliktelsen som begynner å løpe fra fullføringen av bygg eller anlegg.

Når det gjelder spørsmålet om når kapitalvarer som nevnt anses fullført, framgår dette av § 9-4 annet ledd annet punktum. Fullføring anses å foreligge når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller dersom slik tillatelse ikke er nødvendig, når kapitalvaren tas i bruk. Dersom et byggetiltak opprinnelig ikke har gitt rett til fradrag, eller delvis rett til fradrag, men en omdisponering før fullføring gjør at byggetiltaket skal brukes helt eller delvis til fradragsberettiget formål, må det søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør for den merverdiavgiften som er påløpt i forbindelse med byggetiltaket.

Merverdiavgiftsloven § 9-8, som ble opphevet med virkning fra 1. januar 2011, jf. merverdiavgiftsloven § 22-2 tredje ledd, regulerte plikten til å *tilbakeføre* inngående merverdiavgift når bygg eller anlegg, som var fullført før 1. januar 2008, ble solgt, leid ut mv. innen tre år etter fullføring. Bestemmelsen har ikke lenger noen praktisk betydning.

3. Oversikt over utenlandsk rett

3.1 EU - generelt

Merverdiavgiftsregelverket i EU følger særlig av Rådets direktiv 2006/112/EF. I artikkel 135 nr.1 bokstav l er det fastsatt at medlemslandene skal unnta utleie av fast eiendom fra merverdiavgiftsområdet. Det følger av samme artikkel nr. 2 bokstav a at dette likevel ikke

gjelder utleie i hotellsektoren og sektorer med tilsvarende virksomhet, herunder utleie i ferieleirer eller i områder som er innrettet som campingplasser. Slik virksomhet skal være innenfor merverdiavgiftssystemet i alle medlemslandene. Flere land benytter seg imidlertid av reduserte satser.

3.2 Sverige

Etter svensk rett er utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Det foreligger imidlertid avgiftsplikt ved romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet samt utleie av fast eiendom til camping. Dette fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1994:200) kap. 3 § 3 ML. For slik virksomhet er det en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent, jf. kap 7. § 1 ML. Standardsatsen er 25 %. Ettersom den svenske lovteksten knytter avgiftsplikten opp mot utleie i hotell- og campingvirksomhet, vil avgiftsplikten for utleie av annen fritidseiendom bero på forståelsen av "liknande verksamhet".

Når det gjelder utleie av "rum och stugor" har Skatteverket uttalt blant annet at det må skilles mellom korttidsutleie (kortere leieperiode enn ett år), og langtidsutleie. Når det skal avgjøres om det foreligger avgiftsplikt for den midlertidige/korttidige utleien, heter det at det bør legges til grunn en vid fortolkning, slik at romutleie og annen leilighetsvis utleie blir avgiftsberegnet på samme måte som romutleie i hotellvirksomhet. Forhold som trekker i retning av avgiftsplikt er at utleien er omfattende, at den skjer regelmessig og at det drives markedsføring. Motsatt vil det ikke foreligge avgiftsplikt når utleien skjer uregelmessig og bare i enkeltstående tilfeller uten aktiv markedsføring.

Det er videre antatt at langtidsutleie - lenger enn ett år - direkte til andre avgiftspliktige overnattingsvirksomheter kan danne grunnlag for såkalt frivillig registrering. Etter de svenske bestemmelsene er det videre et generelt krav til yrkesmessig virksomhet for at det skal foreligge avgiftsplikt. Som hovedregel knyttes begrepet "yrkesmessig" opp mot prinsippene i skatteretten, slik at næringsvirksomhet etter skatteregelverket som regel innebærer at det også foreligger yrkesmessig virksomhet etter avgiftsregelverket. I Skatteverkets uttalelse heter det at utleie av fritidshus likevel reiser særskilte spørsmål når det gjelder hva som skal anses som yrkesmessig, fordi et fritidshus normalt er innrettet både for privat og kommersiell bruk. Det skal derfor gjøres en helhetsvurdering for å avgjøre om det foreligger en økonomisk virksomhet. Både utleietiden, antall leietakere og leievederlagets størrelse skal tillegges vekt.

3.3 Danmark

Etter den danske merverdiavgiftsloven (Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven [momsloven] LBK nr 966 af 14/10/2005 med senere endringer) § 13 stk. 1 nr. 8, er utleie av fast eiendom generelt unntatt fra merverdiavgift. Det foreligger imidlertid merverdiavgiftsplikt ved romutleie i hoteller og lignende, samt for utleie av rom i annen virksomhet der utleien foretas for kortere tidsrom enn én måned. Utleie av fast eiendom til camping er også avgiftspliktig. Det skal beregnes merverdiavgift med 25 prosent av vederlaget for romutleien.

Utleie av rom og ferieleiligheter, unntatt utleie fra hotellvirksomhet og lignende, er etter dette avgiftspliktig når utleien skjer for en kortere periode enn én måned. Dersom det er knyttet servering til utleie som skjer for en lenger periode enn én måned, foreligger det likevel avgiftsplikt på samme måte som for hoteller. Utleie av sommerhus er imidlertid unntatt fra avgiftsplikt som utleie av fast eiendom til boligformål, uansett varigheten av leieforholdet. I følge den danske "Momsvejledningen" anses sommerhus som:

”1) Selvstendig matrikulerte eiendomme med beboelsesmulighet for en familie (normalt op til 8 personer) og med tilhørende grundareal, eller

2) 2 bygninger beliggende på samme matrikel, og som er indrettet som selvstendige boliger, f.eks. 2 sommerhus eller 1 sommerhus og 1 parcelhus.”

Unntaket er generelt betinget av at ferieboligen er selvstendig matrikulert. Dette betyr at utleie av ferieboliger i såkalte feriesentre er avgiftspliktig fordi dette har mer karakter av hotellvirksomhet og den enkelte feriebolig ikke er selvstendig matrikulert.

4. Departementets vurderinger og forslag

4.1 Behovet for regelverksendringer

Som nevnt ovenfor er hovedregelen at det bare skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester når omsetningen skjer som ledd i næringsvirksomhet. Dette gjelder også ved utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. Det kan imidlertid være vanskelig og ressurskrevende å ta stilling til om det foreligger næringsvirksomhet i hvert enkelt utleietilfelle hvor omsetningen overstiger minstegrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Videre kan det knytte seg usikkerhet til hvilke elementer som skal inngå i en slik næringsvurdering. Departementet viser i denne forbindelse til at det i tillegg til en ren økonomisk vurdering også må tas hensyn til at merverdiavgiftssystemet så langt det er mulig skal virke konkurransenøytralt. Det må derfor legges vekt på utleiers profesjonalitet, leievederlag, antall utleieenheter, privat bruk av utleieobjekt etc. Dette vil ofte være en utpreget skjønnsmessig vurdering som kan gi opphav til ulik praksis mellom de forskjellige skattekontorene.

En mulig måte å forenkle vurderingen på kunne være å utforme nærmere bestemmelser om når næringsvirksomhet skal anses å foreligge på dette konkrete tjenesteområdet. Spørsmålet om en nærmere regulering av næringsbegrepet på merverdiavgiftsrettens område ble generelt vurdert i forbindelse med utformingen av merverdiavgiftsloven 2009. I Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) avsnitt 6.8.4 uttales det:

”Departementet viser til at selv med en definisjon av næringsbegrepet i loven, må man ved vurderingen av om næringsvilkåret er oppfylt foreta en konkret avveining av en rekke momenter i det enkelte tilfellet. Etter departementets syn vil derfor ikke en definisjon av næringsbegrepet øke brukervennligheten i betydelig grad. Det vises videre til at heller ikke skatteloven har en slik definisjon. Fordi det også finnes andre kriterier enn næringsdrift som kan lede til avgiftsplikt, typisk i offentlig virksomhet, vil heller ikke en avgrensning av næringsbegrepet være like praktisk for avgiftsformål. På denne bakgrunn legger departementet ikke fram forslag om en definisjon av næringsbegrepet i loven”

Under henvisning til dette anser departementet at det, fremfor å gi nærmere bestemmelser om når næringsvirksomhet skal anses å foreligge på dette området, vil være en bedre løsning å avgrense selve avgiftsplikten ved utleie av fritidseiendom. Dette vil kunne bidra til at kun den profesjonelle utleien blir avgiftspliktig. Nærmere objektive kriterier for avgiftsplikt vil også

bedre forutberegneligheten for eierne og bidra til likere behandling på de ulike skattekontorene.

Merverdiavgiftsloven har bestemmelser om justering eller tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen, se avsnitt 2.3 ovenfor. En justerings- eller tilbakeføringsutløsende hendelse kan i følge merverdiavgiftsloven § 9-2 første ledd være endret bruk av kapitalvare. Det anses som endret bruk dersom det skjer en lovendring, slik at virksomheten går over fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Forslaget om å avgrense merverdiavgiftsplikten ved utleie av fritidseiendommer kan i enkelte tilfeller tenkes å medføre at virksomhet går over fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig virksomhet. I slike tilfeller skal det foretas en nedjustering eller tilbakeføring av fradragsført inngående avgift. Denne problemstillingen ble nærmere drøftet i Ot. prp. nr. 59 (2006-2007) hvor det i avsnitt 7.6.2 blant annet ble uttalt:

”Det kan også tenkes at avgiftsplikten innskrenkes som følge av en lovendring, slik at en virksomhet som tidligere var avgiftspliktig ikke lenger er det fordi aktivitetene den utøver unntas merverdiavgift. Når virksomheten anskaffer en kapitalvare i den tiden den er avgiftspliktig, vil fradraget bygge på en forutsetning om at kapitalvaren skal brukes i forbindelse med avgiftspliktige aktiviteter. Dersom denne forutsetningen senere brytes ved at aktivitetene unntas merverdiavgift, bør det etter departementets mening skje en justering av fradragsført merverdiavgift på samme måte som ved andre bruksendringer av kapitalvaren. Det vises i denne forbindelse også til C-172/03 Heiser der EF-domstolen slår fast at et unntak fra å justere fradraget for kapitalvarer i dette tilfellet må anses som statsstøtte.”

Stortinget sluttet seg med dissens fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre til regjeringens endringsforslag, jf. Innst. O. nr. 94 (2006-2007) avsnitt 5.2.

Det kan spørres om den lovendring som nå foreslås, vil kunne støte an mot tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97, fordi endringen i noen tilfeller vil lede til nedjustering eller tilbakeføring (reversering) av tidligere fradragsført, inngående avgift. Departementet viser her til at justeringsreglene for lengst gjelder, med uttrykkelig forutsatt virkning også for kapitalvarer som får en endret avgiftsmessig klassifisering på grunn av senere lovgivning. Denne senere lovgivning, som i dette tilfellet, medfører da etter departementets syn ingen ulovlig tilbakevirkning overfor tidligere fradragsrett, når fradragsretten opprinnelig oppsto etter ikrafttreddelsen av justeringsreglene. Dette vil si ved ferdigstilling av kapitalvaren etter utgangen av 2007.

Med sikte på tidligere oppstått fradragsrett kan tilbakevirkningsspørsmålet imidlertid stille seg annerledes i noen tilfeller, særlig på grunn av Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2006 s. 293. om Arves trafikkskole. Justering som følge av den endring som her foreslås skal derfor bare kunne skje der kapitalvaren er ferdigstillet etter utgangen av 2007. Det vises til at tilfeller hvor bygg eller anlegg, som var fullført før 1. januar 2008, ble leid ut mv. innen tre år etter fullføring, var regulert i merverdiavgiftsloven § 9-8, jf. avsnitt 2.3. § 9-8 regulerte plikten til å tilbakeføre inngående merverdiavgift når bygg eller anlegg, som var fullført før 1. januar 2008, ble solgt, leid ut mv. innen tre år etter fullføring. Bestemmelsen ble opphevet med virkning 1. januar 2011, jf. merverdiavgiftsloven § 22-2 tredje ledd, og har derfor ikke lenger noen betydning. Departementet ser på denne bakgrunn ikke noe behov for særskilt å lovfeste

at justering som følge av den endring som her foreslås bare skal kunne skje der kapitalvaren er ferdigstilt *etter* utgangen av 2007.

4.2 Forslag til lovendringer

Departementet foreslår at merverdiavgiftsplikten avgrenses slik at det kreves at avgiftssubjektet enten 1) leier ut minst 4 enheter eller 2) at samlet areal utgjør minst 400 m². En enhet skal forstås som en selvstendig boenhet, som kunne vært leid ut isolert. Et anneks som kun rommer sengeplasser utgjør følgelig ikke en utleieenhet i denne sammenhengen. Arealkravet refererer seg til definisjonen av bruksareal. Begrunnelsen for å sette et arealkrav i de tilfeller hvor vilkåret om minst 4 enheter ikke er oppfylt, er at det i noen tilfeller leies ut større enheter som har fasiliteter som kan sammenlignes med hoteller. Hensynet til størst mulig konkurransenøytralitet og til at likeartede tjenester skal behandles likt, tilsier at slik utleie også bør være omfattet av avgiftsplikten.

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

Kravet til antall utleieenheter eller kravet til areal skal ikke gjelde når utleien skjer i tilknytning til hotellvirksomhet og lignende virksomhet eller campingvirksomhet. Departementet antar at det har formodningen for seg at tjenesteytere innenfor disse næringene anskaffer og drifter fritidseiendom som ledd i omsetningen av overnattingstjenester for øvrig. Det bes om særskilte synspunkter på dette.

Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd regulerer adgangen til frivillig registrering for utleie av fast eiendom til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Som en konsekvens av forslaget om å avgrense avgiftsplikten ved utleie av hytter, ferieleiligheter mv. anser departementet det nødvendig å foreslå en begrensning slik at det heller ikke vil være anledning til å frivillig registrere seg for denne type utleie.

Det vises til forslag om endringer av merverdiavgiftsloven §§ 2-3 annet ledd og 3-11 tredje ledd.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om avgrensning av merverdiavgiftsplikten ved utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom vil innebære en forenkling av rettstilstanden, samt føre til administrative besparelser for skattetaten. Det legges til grunn at forslaget ikke vil ha nevneverdig provenyeffekt for staten.

6. Forslag til endringer av merverdiavgiftsloven

Forslag til lov om endring av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 2-3 annet ledd skal lyde:

(2) Retten til frivillig registrering gjelder ikke for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom.

Nåværende annet til femte ledd blir tredje til nytt sjette ledd.

§ 3-11 tredje ledd skal lyde:

(3) Avgiftsplikten for utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom etter annet ledd bokstav a, gjelder bare dersom det leies ut minst fire enheter, eller det samlede utleide areal utgjør minst 400 kvm. Dette vilkåret gjelder likevel ikke når utleien skjer i tilknytning til hotellvirksomhet og lignende virksomhet, eller utleie av fast eiendom til camping.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

II

Endringsloven trer i kraft xxxx.