



Handelshøyskolen BI - campus Oslo

MAN 30721

Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Prosjektoppgave

Når inntrer skatteytters plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved utleie av fast eiendom, med hovedfokus på Airbnb leiligheter?

Navn: Elisabeth Johnsrud

Utlevering: 12.09.2018 09.00

Innlevering: 10.05.2019 12.00

Innholdsfortegnelse

<i>Sammendrag</i>	2
1. <i>Innledning</i>	3
2. <i>Delingsøkonomi og Airbnb.</i>	4
2.1. <i>Delingsøkonomi.</i>	4
2.2. <i>Delingsøkonomiplattformer.</i>	4
2.3. <i>Tjenestegebyr ved bruk av delingsøkonomiplattformene.</i>	6
2.4. <i>Beregning av merverdiavgift ved delingsøkonomi.</i>	8
2.5. <i>Airbnb.</i>	9
3. <i>Er Airbnb utleier eller formidler?</i>	11
3.1. <i>Ulike typer av utleiere og formidlere.</i>	11
3.2. <i>Airbnb som formidlingstjeneste.</i>	13
3.3. <i>Avgiftsberegningen.</i>	14
4. <i>Spørsmålet om beregning av merverdiavgift.</i>	15
4.1. <i>Generelle regler for beregning av merverdiavgift.</i>	15
4.2. <i>Veiledende uttalelse fra SKD angående merverdiavgift på boligutleie.</i>	16
4.3. <i>Spørsmålet om virksomhetskravet er oppfylt.</i>	19
4.4. <i>Næringsbegrepet i merverdiavgiftsrettens forstand.</i>	21
4.5. <i>Overskuddsberegning.</i>	23
4.6. <i>Krav til næringsvirksomhet.</i>	23
4.7. <i>Uenighet om avgiftsplikten</i>	27
5. <i>Ulike typer av korttidsutleie.</i>	29
5.1. <i>Ikke alle typer av korttidsutleie er merverdiavgiftspliktig.</i>	29
5.2. <i>Omfattende utleie av leiligheter.</i>	30
5.3. <i>Fullt møblert med mange fasiliteter.</i>	31
5.4. <i>Apartment hotell.</i>	31
5.5. <i>Er det avgjørende hvor utleieobjektet er markedsført?</i>	32
5.6. <i>Tilgjengelige tilleggstenester mot betaling.</i>	34
5.7. <i>Hotell-lignendevirksomhet eller utleie av fast bosted.</i>	35
5.8. <i>Registrering i Merverdiavgiftsregisteret, eller ikke?</i>	36
5.9. <i>Anskaffelser foretatt før registrering.</i>	40
6. <i>Primærbolig og sekundærbolig.</i>	42
6.1. <i>Utleie av egen bolig.</i>	42
6.2. <i>Utleie av sekundærbolig.</i>	44
7. <i>Merverdiavgiftsregler i EU.</i>	45
7.1. <i>Merverdiavgiftsreglene i EU i forbindelse med utleie av fast eiendom.</i>	45
7.2. <i>Sverige.</i>	46
7.3. <i>Danmark.</i>	50
<i>Litteraturliste</i>	54

Sammendrag

Ved utarbeidelse av denne oppgaven har vi sett at det i mange tilfeller er umulig å skille mellom korttidsutleie og langtidsutleie, og at begge formene for utleie kan utløse avgiftsplikt etter reglene i Mval.§5-5. Det kan heller ikke sies at det har noen sammenheng om hvilken markedsføringskanal som er benyttet for å annonsere utleieobjektet, selv om man i hovedsak henvender seg til turistmarkedet ved å markedsføre utleieobjektet på delingsøkonomiplattformen til Airbnb. For å avklare om en utleie er avgiftspliktig eller unntatt fra avgiftsplikt må man se på de faktiske forholdene, nemlig hva formålet med utleien er. Hvis leieforholdet er til ferieformål blir utleier avgiftspliktig, forutsatt at den nedre grensen for avgiftsplikt er oppfylt, mens er leieforholdet til et boligformål er utleier unntatt fra avgiftsplikt.

Vi har analysert om delingsøkonomiforetaket Airbnb er en formidler eller en utleier, ved å se på de ulike typene av utleiere og formidlere, samtidig som vi har sammenlignet de med Uber som driver delingsøkonomiforetak innen for persontransport. Siden Airbnb er å anse som en formidler vil avgiftsplikten avhenge av om utleier er næringsdrivende eller driver en ikke-økonomisk virksomhet, og vi har derfor sett på næringsbegrepet i merverdiavgiftsrettens forstand. For å se på hvilke krav som må være oppfylt for at en privatperson eller næringsdrivende skal bli merverdiavgiftspliktig.

Det viser seg at det norske regelverket for utleie av fast eiendom, og da spesielt rettet mot ferieformål er mer likt det svenske regelverket, enn det danske. Hvis man ser på de svenske reglene, så har de klarere regler for hvilke krav som må være oppfylt for at avgiftsplikten skal tre inn, mens de danske reglene er mye strengere enn de norske. Siden privat personer må fraskrive seg bruksretten på feriebolig ved utleie, samtidig som fradragsretten sjeldent slår ut, slik at det er nesten umulig å få fradrag for merverdiavgiftskostnader som er knyttet til avgiftspliktig utleie.

1. Innledning

Hovedproblemstillingen som skal drøftes i denne oppgaven, er å avklare når skatteyters plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret inntreffer ved utleie av fast eiendom, med hovedfokus på Airbnb leiligheter. Vi har valgt å drøfte både korttidsutleie og langtidsutleie, for å se på både likheter og forskjeller for disse typene av utleie, siden begge former for utleie kan sees i sammenheng, samtidig som det kan være vesentlige forskjeller. I den sammenheng kommer vi inn på at korttidsutleie ikke er korttidsutleie. Siden det viser seg å være vesentlige forskjeller på denne formen for utleie, siden den både kan gi avgiftsplikt, samt være unntatt fra loven.

Under drøftelsen av disse likhetene og forskjellene på de ulike typene for utleie kommer vi inn på den nye formen for utleie, via delingsøkonomiplattformene. For å forstå denne nye trenden for utleie har vi tatt for oss delingsøkonomi og Airbnb, som er delingsøkonomiplattformen for utleie av eiendom, for å finne ut hva dette er, og hvordan utleie foregår på disse plattformene.

Vi mener at det er viktig å se på hva Skattemyndighetene mener om den nye formen for utleie. Hvilken type utleie mener de er merverdiavgiftspliktig og hvilken type mener de er unntatt fra avgiftsplikten. I den forbindelse vil vi se nærmere på en veiledende forhåndsuttalelse avgitt 30.06.2016, samt en rettskraftig dom fra Borgarting lagmannsrett, dommen ble avsagt 5. februar 2018. Den veiledende forhåndsuttalelsen taler for avgiftsplikt, mens dommen mener avgiftsplikten skal være unntatt fra loven.

Til slutt har vi sett på hvordan avgiftsplikten er i EU, da spesielt i våre naboland, Sverige og Danmark, sammenlignet med Norge. Hvordan gjør de det, finnes det likheter og forskjeller. Er avgiftsbehandlingen lik i de tre nabolandene, eller er det vesentlige forskjeller? Har vi kanskje noe å lære fra våre naboland. Tenker de på samme måte som oss eller har de gått en annen vei når det kommer til utleie av eiendom.

2. Delingsøkonomi og Airbnb.

2.1. Delingsøkonomi.

Delingsøkonomi er i seg selv ikke et nytt fenomen, for deling mellom privatpersoner har eksistert så lenge man kan huske. Før var det vanlig å låne ferieboliger av bekjente, samt låne alt av løsøre fra naboen som man ikke hadde selv. Men i de siste årene har det kommet en rekke nye økonomiske aktiviteter. Her formidles ofte ressurser som er undertrykket i dag, som gjør at ledig kapasitet kan utnyttes. På den måten har delingsøkonomi blitt en forretningsmodell som er basert på transaksjoner mellom privat personer, og de blir formidlet gjennom digitale plattformer. Så begrepet delingsøkonomi er nytt, siden det blir brukt om de nye formene for deling og formidling mellom privatpersoner. Men også flere og flere bedrifter begir seg inn på området med delingsøkonomi, men da med hensikten om å tjene mest mulig penger, og det er her spørsmålet om merverdiavgift dukker opp, skal utleien sees på som avgiftsfri eller avgiftspliktig omsetning. Delingene har blitt digitalisert slik at man når et helt annen og større publikum enn tidligere. Fra gammelt av var det kun personer i nærområdet man delte med, mens nå når man ut til alle i en hel by, ja til og med til mennesker i andre land. Nå kan man rett og slett fortelle en hel verden at man har en leilighet bak slottet stående tom, og hvor de som måtte ønske det kan melde sin interesse om å få leie den for en ønsket periode, mot et gitt vederlag, noe som gjør delingsøkonomien til et forretningsmessig formål, for tidligere var det ikke vanlig å ta noe vederlag for lånet, det var mer vanlig med en byttetjeneste når man trengte det.

2.2. Delingsøkonomiplattformer.

Nettsteder og mobilapplikasjoner er eksempler på delingsøkonomiplattformer. Disse plattformene gjør det enklere å koble tilbydere og brukere, samtidig som det er mulig å holde kostnadene nede for tilbyderne, siden de ikke betaler noe før utleieavtalen er inngått. Mens på andre annonseplasser slik som finn.no må man betale for selve annonseringen. Alle kostnader som betales til plattformeierne kalles transaksjonskostnader. Transaksjonskostnader kan enkelt deles inn i fire kategorier, som er søke- og informasjonskostnader, forhandlingskostnader, evalueringskostnader og tvangskostnader. Det vil si at det er alle kostnadene rundt

en handel som ikke er betaling for selve produktet eller tjenesten. Det kan være tiden og pengene man bruker på å finne en forhandler, betaling og kontroll av produktet eller tjenesten for å vurdere om det er levert, kostnader ved annonsering, forsikring av objektet, og lignende. Ved å benytte seg av delingsøkonomiplattformene slipper tilbyder disse kostnadene siden det er delingsøkonomiforetaket som for eksempel Airbnb¹ eller Uber², som stiller med nettsted eller mobilapplikasjon til rådighet for tilbydere og brukere, eller begge deler, og hvor betalingsløsning som oftest er integrert. Airbnb er en plattform som formidler utleie av boliger, mens Uber driver med taxitjenester. Andre typiske aktiviteter kan være bilutleie, som vil si at biler leies ut når de ikke er i bruk, småjobber i tilknytning til hjemmet, og utleie av annet løstøre som verktøy, traller, garasjeplass og lignende. Ved at delingsøkonomiforetaket har slike betalingsløsninger betyr at de har investert i en sikker digital betalingsløsning som gjør at kundene kan betale direkte til delingsøkonomiforetaket, som videreformidler betalingen til tilbyderne.

Transaksjonskostnader er bare et element av handelen, det finnes også et annet viktig element, og det er risiko. Det er alltid en risiko for om det er trygt å handle med den andre part, det er alltid en fare for å bli lurt ved å handle via nettet. For tilbyder vil det være om man får vederlaget man har bedt om, og for kjøper vil det være om produktet eller tjenesten er slik som beskrevet. Å handle via delingsøkonomiplattformene gjør det tryggere, siden det står en seriøs aktør i bakhånd, som håndterer betalingen. En annen vesentlig fordel med disse digitale plattformene er at tilbydere og deres brukere er forsikret gjennom delingsøkonomiforetakets sine forsikringer, slik at man slipper å ha ekstra utleieforsikring på objektet. I tillegg er det mulig å legge inn en offentlig vurdering av tilbyderen, som ofte er stjerner på en skala fra en til fem, hvor fem har høyest verdi. Samtidig er det mulig å skrive inn en kommentar om hvordan man opplevde produktet eller tjenesten. Noen av tilbakemeldingene er dessverre fiktive, siden det er fullt mulig å få venner og bekjente til å legge inn rosende ord for å fremme seg selv. Så man må lese disse tilbakemeldingene med en viss

¹ <https://www.airbnb.no/>

² <https://www.uber.com/no/nb/>

skepsis, men heldigvis er de fleste tilbakemeldingene til å stole på, slik at man får et best mulig syn av tilbyderen.

2.3. Tjenestegebyr ved bruk av delingsøkonomiplattformene.

Det sies at disse plattformene stort sett er gratis å bruke, både for tilbydere og kjøpere. Men det er ikke helt slik, tilbyderne må betale et så kalt tjenestegebyr til delingsøkonomiforetaket, som i skrivende stund er rundt tre til fem prosent av alt salg som skjer via plattformen til Airbnb, dette er for at delingsøkonomiforetaket skal få dekket sine kostnader med å drifte virksomheten. Også den som er bruker av tjenesten må betale et transaksjonsgebyr til Airbnb, dette gebyret kan være opptil tjue prosent, noe som avhenger av lengden på oppholdet, reservasjonsbeløpet og karakteristikker av utleiestedet, som for eksempel høy standard. Så i praksis betyr det at tjenesten ikke er gratis, verken for tilbyder eller kjøper.

Tilbyder må ut med et lite gebyr for å benytte seg av tjenesten, men hvis man ser på andre annonseringsalternativer så ser man fort at det lønner seg å benytte seg av de digitale plattformene til delingsøkonomiforetakene. Finn.no tar for eksempel firehundre og nittini kroner for den billigste utleieannonsen som kun er aktiv i tredve dager, og her står tilbyder ansvarlig for all pengeinnkreving, samtidig som han ikke kan sette opp egen tidsskjema eller husregler for gjestene på en enkelt måte i annonsen. Så for hver utleie må man sette inn en ny annonse, og dessverre forsvinner nyhetsverdien av annonser på finn.no bare etter noen dager. For jo lengre ned på siden annonsen kommer, jo færre personer vil klikke seg inn på den, og den har dermed mistet sin verdi. Man har selvfølgelig mulighet til å betale for å oppnå høyere prioritet ved å gjøre den til ukens bolig, men det koster deretter. Man har heller ingen utleiegaranti ved annonseringen. Ved annonsering via de digitale plattformene betaler man ingenting før boligen er leid ut og siden gebyret plattformene tar inkluderer alle transaksjonskostnadene har tilbyderen mye mer igjen for å annonsere på plattformene enn på finn.no, for her kommer alle ekstra tjenestene i tillegg, siden det betales kun for selve annonseringen.

For brukeren sin del, vil tjenestegebyret tilkomme etter at vedkommende har valgt overnattingssted. Og det vil jo si at overnattingen ble dyrere enn først antatt, noe som kan defineres som skjulte kostnader. Dette burde vært inkludert i total beløpet allerede på første siden, når man klikket seg inn på annonsen, eventuelle merverdiavgiftskostnader vil allerede være inkludert. Dette er fordi informasjonsplikten om at kunden enkelt skal se sluttsummen må være oppfylt.³ For tilbyder vil eventuelle merverdiavgiftskostnader måtte trekkes i fra. Spørsmålet er jo om aktiviteten faller innen for eller utenfor avgiftsplikten etter reglene i Mval. §§3-11 og 5-5. Noen vil bli avgiftspliktige siden de driver med virksomhet som ansees å være innenfor avgiftsplikten, mens andre vil være unntatt. Noe som kan virke konkurransevridende.

I enkelte land benytter de seg av reverse charge for å innberette merverdiavgift knyttet til tjenesteformidleren, som betyr omvendt avgiftsplikt, jfr. Mval.§11-3. Hvor det presiseres at det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er omfattet av Mval.§1-3 (1) bokstav i, som er fjernleverbare tjenester som leveres over internett. I de tilfelle hvor Airbnb ansees å være en formidler, som vil si at de leverer en fjernleverbar tjeneste, og hvor de ikke er registrert i merverdiavgiftsområdet, skal det beregnes og innrapportere merverdiavgift for selskapet. Dette gjøres av den norske forbrukeren, som i dette tilfelle vil være tilbyderen. Tilbyderen skal innberette beløpet på sin skattemelding for merverdiavgift ved å benytte seg av reverse charge, som betyr at beløpet skal innberettes men ikke betales. Dette gjelder kun hvis begge parter er næringsdrivende. Hvis tilbyder ikke er næringsdrivende, og formidler ikke er hjemmehørende i Norge må formidler enten registrere seg selv eller registrere seg ved en norsk merverdiavgiftsrepresentant, jfr. Mval.§2-1 (6). Det er kun foretak innenfor EØS som ikke har fast driftssted i Norge som kan velge mellom disse alternativene, foretak utenfor EØS må bli registrert ved merverdiavgiftsrepresentant.

Fjernleverbar tjeneste er en tjeneste som ikke kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Tjenestene blir formidlet over internett og er ikke knyttet til et bestemt sted. Det er en tjeneste som kan utføres uansett hvor man befinner seg i verden. Som i

³ FOR-1997-11-28-1382 Forskrift om prisopplysning for tjenester §3

dette tilfelle vil være delingsøkonomiforetaket Airbnb. Alle tjenestene de tilbyr skjer over internett.

2.4. Beregning av merverdiavgift ved delingsøkonomi.

Vi har bare sett starten av den moderne delingsøkonomien, den har kommet for å bli og det vil bli flere og flere forskjellige produkter og tjenester som vil bli tilbudt på denne måten. Og det er her de avgiftsmessige problemstillingene må vurderes i hvert enkelt ledd i et flerpartsforhold. Som betyr at man må finne ut hvem partene er, og hva som omsettes i hvert enkelt ledd. Det kommer til å komme flere tilbydere på markedet, både privatpersoner men også flere foretak på grunn av stor etterspørsel. Kanskje det er på tide å tenke nytt, slik at det bør bli et annet avgiftssystem for skatt og avgifter, som for eksempel merverdiavgift, slik at det blir klarere regler for når det skal beregnes merverdiavgift på utleie og når man er unntatt avgiftsplikt.

For å vurdere om det skal beregnes merverdiavgift for produkter og tjenester som er ytt gjennom delingsøkonomi, må det gjøres en vurdering ut fra gjeldende rett. For tjenestene som omsettes gjennom delingsøkonomiplattformene er i stor grad de samme som i økonomien for øvrig, den største forskjellen er at den stort sett ytes mellom privat personer. Men det virker som det er flere og flere bedrifter som begir seg inn på området. Spesielt små foretak som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret fra før.

Det er viktig å finne ut om utleie via Airbnb skal sees på som overnatting etter Mval.§5-5 (1), og dermed bli pliktig til å beregne merverdiavgift på utleien slik at det ikke blir en konkurransevridende tjeneste mot hotellbransjen. Noe som igjen kan føre til at leiligheter som leies ut via delingsøkonomiplattformer har et konkurransefortrinn fremfor andre utleiere i markedet, siden de får fradrag for kostnader knyttet til merverdiavgift, jfr. Mval.§8-1, mens andre utleiere som driver avgiftsfri utleie av fast eiendom etter reglene i Mval.§3-11, som må ta hele kostnaden selv. Dette vil gjelde for alle bransjer hvor enkelte er pliktige til å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet, mens andre slipper unna.

2.5. Airbnb.

Vi har valgt å se nærmere på den avgiftsmessige problemstillingen ved utleie av boenheter, spesielt de som er annonsert via delingsøkonomiplattformen Airbnb. Siden det er uklart hva som gjør at utleien blir merverdiavgiftspliktig eller blir unntatt avgiftsplikt. Det må vurderes om utleien skal behandles som utleie av fast eiendom etter reglene i Mval.§3-11 (1) eller som romutleie i hotellvirksomhet etter reglene i annet ledd, bokstav a.

Delingsplattformen for korttidsutleie av boliger er som nevnt tidligere Airbnb, som er et nettsted som formidler utleie av private boenheter over hele verden. Plattformen tillater folk å leie ut hele eller deler av sitt hjem til reisende som er på jakt etter overnatting. Det er ordene reisende og overnatting vi er ute etter.

Brukerne er nemlig ikke ute etter et sted å bo, men et sted for å tilbringe en natt eller to. Og i disse tilfellene vil man klart falle inn under Mval.§ 5-5 (1). Selv om det kun gjelder utleie av et rom eller en hel leilighet. Så lenge man leier ut til reisende vil det klart ha en sammenheng med hotellovernatting og ferie. Det er nemlig forskjell på det å overnatte og det å bo. Overnatting er noe som skjer over en kortere periode, mens et bosted er noe som er fast. For å gjøre det litt mer komplisert så kan bosted vare for en kortere periode mens overnatting kan vare over en lengre periode. Og det er det som gjør det så diffust. Det er ikke enkelt å skille hva som er forskjellen på å bo og på å overnatte, men det har en vesentlig betydning når det kommer til avgiftsplikt.

Noen velger kun å leie ut et rom, mens andre leier ut hele boligen, alt ettersom hva som står ubrukt. Airbnb ble startet med at enkelte hadde et rom som sto tomt, eller som kun ble brukt til oppbevaring, og vedkommende tenkte da at det var bedre at noen kunne benytte seg av rommet når de var på ferie eller rundreise, samt at de mottok noen kroner for gesten. Eller at de bare hadde noen boende hos seg, som ekstra selskap. Det var backpackere, eller på norsk kalt ryggsekketurisme, som startet delingsøkonomi plattformer som Airbnb. Dette er reisende som reiser med minimale utgifter. Som vil si at det reises på billigste måte, som igjen fører til at de også vil bo på billigst mulig måte, og gjerne hjemme hos andre. Og da er alternativet å bo hos andre mye bedre enn å bo på hotell, men det har utviklet seg til å bli en business for enkelte, hvor noen ser at de kan tjene bra med penger av å ha folk boende hos seg i kortere perioder. Mange ser at de tjener mer penger på

korttidsutleie enn hva de gjør på langtidsutleie. For det er enklere å ta en høyere pris for en kort periode enn noe som strekker seg over lengre tid. Dette kan sees i sammenheng med Mval.§5-5 (1), bokstav c. Her har vi allerede definert at backpackere er reisende, de er ikke ute etter et fast bosted men et overnattingssted, som igjen bekrefter at de er på ferie og vil derfor komme innunder denne hjemmelen, siden den omfatter ferieleiligheter og annen fritidseiendom, derfor vil all utleie til ferieformål omfattes av denne hjemmelen. Siden det gjelder både for romutleie og utleie av leiligheter. Det finnes ingen beskrivelse i lover eller forarbeider om objektets beliggenhet.

Mange reisende velger å leie Airbnb leiligheter istedenfor hotellrom eller annen form for overnatting. Noen av de som reiser alene vil gjerne leie et rom hos noen for å bli bedre kjent med området de bor i, samtidig som de har noen å snakke med, fordi de ofte reiser alene og liker derfor å treffe nye folk, istedenfor å bo på hotell, som i mange tilfeller kan være mer upersonlig. De som leier ut slike typer av rom er gjerne de som selv leier slik type rom når de er ute og reiser. Andre leier gjerne hele leiligheter, dette fordi de har alt av fasiliteter. Det som kan benevnes spesielt er kjøkken og vaskemuligheter. Selv om man reiser til en storby så kan det hende man har lyst til å lage maten selv, samtidig som man er friere når man bor i en leilighet enn når man bor på et hotell. Og det er ikke mange ferieboliger å oppdrive i storbyer, hvis det i hele tatt er noen. Derfor tyr man til privatmarkedet, og digitale plattformer som Airbnb. Dette konseptet har eskalert de siste årene, hvor flere og flere har kommet inn på markedet, hvor mange ser sitt snitt å tjene noen ekstra kroner, som ekstra inntekt til vanlig lønn. Mange har sett at det er penger å tjene på korttidsutleie, det er derfor ikke lenger et marked bare for privatpersoner, men også flere og flere selskaper har investert i leiligheter, og begynt å leie ut disse på de samme kanalene, slik at markedet har begynt å forandre seg. Tidligere satset bedrifter mer på langtidsutleie fremfor korttidsutleie. Men det kan virke som flere bedrifter spekulerer i at den utgående merverdiavgiften på overnatting skal beregnes med redusert sats, jfr. Mval.§5-5 første ledd, mens man får fullt fradrag for merverdiavgift for alle rehabiliteringskostnader og andre vedlikeholdskostnader, jfr. Mval.§8-3, på denne type utleie, mens ved ordinærutleie er man unntatt fra loven, jfr. Mval.§3-11(1), og må derfor beregne merverdiavgiften som en ekstra kostnad. Ved omfattende rehabilitering vil det i mange tilfeller lønne seg å registrere seg i

Merverdiavgiftsregisteret siden man får fradrag for alle merverdiavgiftskostnader knyttet til rehabiliteringen, også de som har vært anskaffet før registrering, jfr. Mval.§8-6 (1). De som har rett til slike fradrag vil få et konkurransefortrinn fremfor de kun leier ut annen fast eiendom som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten etter Mval.§3-11. Så det kan faktisk lønne seg å investere i oppussingsobjekter for å få dekket deler av rehabiliteringskostnadene, hvis man driver med avgiftspliktig virksomhet som beskrevet i Mval.§5-5. Hotellvirksomhetene har også dette fortrinnet, så vi kan ikke helt se at utleiery som markedsfører utleieobjektene sine på Airbnb kan være konkurransevridende mot andre overnattingsvirksomheter selv om de ikke blir avgiftspliktige, siden det tar mange år før virksomhetene kommer i et nulloppgjør, som betyr at utgående og inngående merverdiavgift går i null. På grunn av at inngående merverdiavgiften skal beregnes med full sats som er tjuedefem prosent, mens den utgående merverdiavgiften skal beregnes med lav sats, som er tolv prosent.

3. Er Airbnb utleier eller formidler?

3.1. Ulike typer av utleiery og formidlery.

Et annet rettslig spørsmål er om delingsøkonomiforetaket er å anse som utleier eller formidler, siden det er ulike avgiftsregler for de ulike typene. Man kan heller ikke på forhånd si at en utleier eller en formidler er avgiftspliktig eller ikke, og det er forskjellige momenter som avgjør om foretaket er unntatt avgiftsplikt eller om det skal beregnes full sats for sine tjenester.

For å avgjøre om delingsøkonomiforetaket er utleier eller formidler må man se på hvilke tjenester de yter. Det finnes fire ulike typer av formidling og utleie⁴. Det første er formidling på vegne av eier. Her inngås selve leieforholdet mellom eieren og gjesten, da for eiers egen regning og risiko. Delingsøkonomiforetaket skal kun avgifts beregne provisjonskostnadene. Det beste kjennetegnet for en slik formidling er at tilbyder og bruker blir identifisert for hverandre, noe som betyr at de fysisk møtes, samtidig som det klart fremgår at disse er avtalepartene i leieforholdet. Den andre typen er en formidlingstjeneste. I dette tilfelle vil

⁴ BFU 31/08 Avgitt 28. august 2008

delingsøkonomiforetaket yte en formidlingstjeneste til eieren, og i disse tilfellene er det det førstnevnte selskapet som skal utstede salgsdokumentet for de ulike tjenestene. I dette tilfelle vil det være delingsøkonomiforetaket. Avgiftssatsen skal være tolv prosent dersom eieren er registrert i avgiftsmanntallet og tjuefem prosent dersom eieren ikke er merverdiavgiftspliktig. I de tilfellene som selskapet utsteder salgsdokumentasjon på vegne av eieren, må selskapet oppkreve utgående merverdiavgift på vegne av eieren. Det er eieren selv som må innberette merverdiavgift på inntektene. Det tredje alternativet er når delingsøkonomiforetaket driver fremleie for egen regning og risiko. Det vil si at delingsøkonomiforetaket selv leier inn objektene, som fremleier disse videre ut til gjestene ved at de selv står for sin egen regning og risiko.

Delingsøkonomiforetaket vil i dette tilfelle være å anse som næringsdrivende, og det skal beregnes tolv prosent utgående merverdiavgift på leievederlaget i sin helhet, dette avhenger ikke av om eieren er avgiftspliktig for sin utleie til delingsøkonomiforetaket. Det siste punktet er når delingsøkonomiforetaket er å anse som en kommisjonær. Som vil si når omsetningen skjer for fremmed regning, ved at omsetningen skjer i kommisjonærens eget navn, men for kommittentens regning. I disse tilfellene er det en part som står for omsetningen, mens den andre part står for risikoen. Avgiftsberegningen vil være den samme som om selskapet anses å fremleie leilighetene. I dette tilfelle kan begge bli ansett som næringsdrivende og må beregne merverdiavgift av omsetningen.

Den Europeiske unions domstol⁵ kom frem til at delingsøkonomiplattformen Uber var en utleier og ikke en formidler⁶. I denne saken var det snakk om det spanske Uber selskapet som ønsket en vurdering på EU-nivå, siden tjenesten er knyttet til en internasjonal plattform. Selv mente selskapet at de var en som formidlet tjenestene, og ikke sto for selve utleien. Domstolen skulle avgjøre om Uber kunne klassifiseres som en urettferdig praksis som strider mot de spanske konkurransebetingelsene. For at tjenestene Uber yter skal kunne tolkes som en formidlingstjeneste, hvor en kobler sammen en smarttelefon applikasjon og tar i mot vederlag for sjåførene, så kan ikke sjåførene være av profesjonell karakter, samtidig som de må ha egne kjøretøy som de benytter til å kjøre personer som

⁵ Court of Justice of the European Union

⁶ C-434/15 (CJEU 2017)

ønsker å reise på en urban måte. Men slik er det ikke i Uber sitt tilfelle. Uber har i tillegg en avgjørende innflytelse på vilkårene for tjenestene som tilbys av sjåførene. Det ser ut som at Uber bestemmer maksimumsprisen på tjenestene, i tillegg mottar selskapet vederlaget fra kundene som de betaler en del av videre til sjåføren, med fratrukk for sine tjenestegebyr. Uber har også en viss kontroll over kjøretøyets kvalitet, sjåførene og deres oppførsel. Denne formidlingstjenesten må således betraktes som en samlet tjeneste som har hovedkomponent som en transporttjeneste. Derfor skal tjenestene som Uber leverer betraktes som transporttjenester, informasjonssamfunnstjenester, eller en kombinasjon av begge. Uber kan derfor ikke behandles som en formidler, men som en utleier. Grunnen er at de har for stor innflytelse over tjeneste som ytes via delingsplattformen, og vil derfor komme under reglene for persontransport, jfr. Mval. § 5-3. En formidler skal ikke ha noe med selve tjenesten å gjøre, den skal kun sende ut betalingsdokumentasjon og ta i mot betalingen. Uber går langt over dette, siden de både bestemmer prisnivået og hvordan selskapet skal se ut utad, ved at de har krav til både kjøretøy og sjåførene. Derfor skal Uber betraktes som en utleier og ikke en formidler.

Hvis man for eksempel ser på formidling og omsetning av transporttjenester, så er disse omfattet av Mval. § 5-3. Hvor det står at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats for tjenester som gjelder persontransport. Så i følge EU-domstolen bør all handel igjennom Uber bli ansett som virksomhet, og skal dermed være merverdiavgiftspliktig. Siden det er delingsøkonomiplattformen som står for tjeneste, og ikke sjåførene selv. Siden sjåførene ikke er ansatt, kan også disse bli merverdiavgiftspliktige, men først når de overstiger kravet på femtitusen kroner, jfr. Mval. § 2-1 (1). Spørsmålet er om det samme gjelder delingsplattformen Airbnb, er de å anse som en formidler eller en utleier?

3.2. Airbnb som formidlingstjeneste.

Hvis man sammenligner delingsøkonomiplattformene Airbnb og Uber, virker det som om Uber tilbyr flere tjenester enn hva Airbnb gjør. Det kan se ut som om Uber legger mer til rette for sine tilbydere ved at de bestemmer pris, kvalitet på kjøretøyet og sjåførens opptreden. Slike betingelser har ikke Airbnb, her kan tilbyder legge ut sine objekter, uavhengig av hvordan objektet fremstår i forhold

til andre utleieobjekter, samtidig som utleier selv bestemmer utleieperiode og pris. Det er heller ikke noe krav at utleier må tilby noen former for tjenester under leieperioden. Den eneste tjenesten Airbnb tilbyr er markedsføringsplass, forsikring og betalingsløsning, for selve leieforholdet inngås mellom eieren og gjesten. På dette grunnlaget må delingsøkonomiplattformen ansees å være en formidlingstjeneste for sine tilbydere.

Siden vi har anslått at Airbnb er en formidlingstjeneste som yter formidling og markedsførings-tjenester over internett vil merverdiavgiftsbehandlingen være avhengig av om delingsøkonomiplattformen er norsk eller utenlandsk, og om utleier er privatperson eller næringsdrivende.

3.3. Avgiftsberegningen.

Dersom utleier er næringsdrivende og formidler er utenlandsk, skal merverdiavgift på tjenesten fra formidler beregnes og rapporteres av utleier ved såkalt omvendt avgiftsplikt etter reglene i Mval.§4-12 (1). Hvis både utleier og formidler driver avgiftspliktig aktivitet innenfor merverdiavgiftsområdet er begge pliktige til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jfr. Mval.§2-1 (1).

Avgiftsplikten til formidler vil variere avhengig av om utleier driver med næringsaktivitet eller ikke-økonomisk aktivitet. Det vil si at formidler er avgiftspliktig uavhengig av utleier, samtidig som merverdiavgiftssatsen vil variere utfra formål og aktivitet. For at formidler skal falle inn under reglene i Mval.§5-5 (4), hvor det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved formidling av tjenester til utleie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, forutsettes det at utleier er næringsdrivende og leier ut boligen sin til ferieformål. Er leietaker næringsdrivende slik at de for eksempel har arbeidere som midlertidig bor i utleieobjektene, eller eiendommen benyttes som midlertidig bosted, kan denne hjemmelen ikke benyttes. Det kommer klart frem av hjemmelen at det gjelder hotellovernatting og ferieformål, siden det er spesifisert at det er ferieleiligheter, og ikke kun leiligheter. I de tilfelle hvor hjemmelen for hotellvirksomhet eller lignende virksomhet ikke kan benyttes skal formidler beregne merverdiavgift etter Mval.§2-1 (3), og da med full sats, siden det gjelder alle formidlere av elektroniske tjenester, det samme gjelder hvis utleier er privat person og driver

ikke-økonomisk aktivitet, så fremt at formidler driver avgiftspliktig aktivitet innenfor merverdiavgiftsområdet. I de tilfellene hvor formidler er utenlandsk, slik det er i tilfelle til Airbnb er de pliktig til å ha norsk merverdiavgiftsrepresentant, jfr. Mval.§2-1 (6) i de tilfelle hvor utleier er privat person. Skulle derimot leieobjektene ligge utenfor merverdiavgiftsområdet vil formidlingstjenestene være fritatt for merverdiavgift etter Mval.§6-29 (2) bokstav a. Det betyr at avgiftsplikten til formidler kan ha mange utfall, avhengig av utleier. I tillegg må det vurderes hvilket formål utleien er til. For det er mulig å drive med blandet aktivitet, slik at man både har avgiftspliktig aktivitet og aktivitet som er unntatt avgiftsplikten.

4. Spørsmålet om beregning av merverdiavgift.

4.1. Generelle regler for beregning av merverdiavgift.

Spørsmålet som har dukket opp i det siste er om det skal beregnes merverdiavgift på korttidsutleie av boenheter, som benyttes til ferieformål jfr. Mval.§3-11 (2), bokstav a. Skal all korttidsutleie kategoriseres i samme kategori, slik at det skal beregnes merverdiavgift på all korttidsutleie, eller må det differensieres ut fra formålet utleien gjelder. Og kan det på sikt også bli slik at det skal beregnes merverdiavgift for annen type utleie, og hvordan kan man på en enkel måte skille mellom de ulike formene for utleie, siden det ikke er så enkelt som at man kan skille mellom korttidsutleie og langtidsutleie. Hovedregelen for beregning av merverdiavgift er veldig klar, jfr. Mval.§1-1 (1). Det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Dette er en skal regel, som vil si at dette er noen man må følge. Og utleie av fast eiendom kan defineres som omsetning, siden omsetning er en levering av vare og tjeneste mot vederlag, jfr. Mval.§1-3 (1), bokstav b og c. Fast eiendom vil være å anse som varen etter bokstav b, selve utleien vil være tjenesten etter bokstav c og betalingen vil være vederlaget man mottar for utleien. Så ut fra hovedregelen kunne man ha konkludert med at det skal beregnes merverdiavgift på utleien. Hvis man skulle følge denne regelen, ville det ha betydd at det skulle ha vært beregnet merverdiavgift på alle typer for utleie, både korttidsutleie og langtidsutleie. Men her kommer særreglene i Merverdiavgiftsloven inn. Omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, jfr. Mval.§3-11 (1), og det samme gjelder for varer og tjenester som er et

ledd i utleien, jfr. Mval.§1-11 (1), andre setning. Det vil si at alt som har en tilknytning til utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, og det skal derfor ikke beregnes merverdiavgift på vederlaget, så fremt det ikke inngår i avvikene som er nevnt i annet ledd. For i annet ledd bokstav a, kommer det frem at utleie av rom med videre som er nevnt i Mval.§5-5 første og annet ledd, samt omsetning av varer og tjenester som nevnt i tredje ledd skal allikevel være omfattet av loven. På grunn av disse reglene får vi forskjellig avgiftsbehandling av de ulike typene av utleie. I noen tilfeller vil korttidsutleie havne inn under hovedregelen i Mval.§3-11, mens i andre tilfeller vil den havne inn under spesialregelen i Mval.§5-5. Det samme vil gjelde for langtidsutleie. Dette skyldes at det ikke alltid er like enkelt å skille mellom langtidsutleie og korttidsutleie, siden lengden på oppholdet i noen tilfeller kan avgjøre om utleien blir merverdiavgiftspliktig, mens i andre tilfeller har det ingen betydning i det hele tatt.

4.2. Veiledende uttalelse fra SKD angående merverdiavgift på boligutleie.

SKD⁷ kom i juni 2016 med en veiledende uttalelse i forbindelse med en bindende forhåndsuttalelse⁸ om at kontinuerlig korttidsutleie av to leiligheter vil være merverdiavgiftspliktig siden det er å anse som utleie av rom og lokaler, på lik linje som hotellvirksomhet eller som feriebolig, jfr. Mval.§5-5 (1) bokstav a og c. I dette tilfellet konkluderer SKD med at omfattende av utleie, ved at gjester flytter hyppig inn og ut, kan sees i sammenheng med hotellvirksomhet. Det blir ikke nevnt med et ord hvilket formål gjestene har, og om boligen blir benyttet til ferie eller fast bolig. Det er ikke klart definert i forarbeidene hva som kan defineres som hotellvirksomhet eller lignende virksomhet, men det som fremgår er at avgiftsplikten på romutleie må avgrenses mot ordinær utleie av bolig⁹. I denne uttalelsen er det kontinuerlig korttidsutleie som er temaet, spørsmålet er om korttidsutleie både kan sees på som hotellvirksomhet og som ordinært utleie, eller om det bare kan ansees som hotellvirksomhet, på grunn av hyppigheten av antall besøkende. Det som taler i mot er at det ble presisert i proposisjonen at romutleie i

⁷ Skattedirektoratet

⁸ BFU 6/16. Avgitt 30.06.2016.

⁹ Ot. Prp. Nr. 1 (2005-2006) pkt. 25.2.5

hoteller og lignende var avgiftspliktig uavhengig av lengden på leieforholdet. Så om man bor en kortere eller en lengere periode på et hotell vil man uansett være merverdiavgiftspliktig, mens velger man å leie ut en boenhet over en lengere periode så er man unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Men så blir spørsmålet om dette gjelder alle typer for korttidsutleie og langtidsutleie eller kan disse deles opp i ulike kategorier, avhengig av hvem som leier objektet. Her strides det, for først skilles det mellom korttidsutleie og langtidsutleie, men så kan plutselig langtidsutleie bli det samme som korttidsutleie, siden man kunne bo på et hotell over en lengre periode. Så da tyder det på hvor man velger å bo, som gjør om det klassifiseres som avgiftspliktig eller ikke. For både korttidsutleie og langtidsutleie kan begge falle inn under Mval.§3-11, og skal dermed behandles som avgiftsfri utleie, samtidig som begge kategoriene kan falle inn under Mval.§5-5, og således bli avgiftspliktig utleie. Det er ikke objektet eller leieperioden i seg selv som bestemmer det. Det kommer an på leietakeren. Velger man å leie ut til turister blir utleien avgiftspliktig, mens leies det ut til næringsdrivende eller privat personer som trenger et bosted for en kortere eller lengere periode blir utleien avgiftsfri.

Når det kommer til den veiledende uttalelsen SKD kom med i 2016 var fakta i saken at innsender hadde planlagt innkjøp av to leiligheter til bruk i kontinuerlig korttidsutleie som skulle markedsføres via nettstedet og applikasjonen Airbnb. Leilighetene skulle være tilgjengelig for korttidsutleie året rundt. Det skulle være mulig å leie leilighetene både for dags-, ukes- og månedsleie, med ulike prissatser avhengig av lengden på oppholdet. Det vil si at jo kortere oppholdet er, jo dyrere vil det være å bo der. Det er lett å assosiere Airbnb, med turistvirksomhet. Og med det samme tenker man på at utleien faller inn under Mval.§5-5 (1). Men det kan man ikke ta for gitt. For hvem som helst kan gå inn på Airbnb og leie et objekt, det er ingen forutsetning at det må være til ferieformål. På den måten vil avgiftsbehandlingen bli forskjellig fra leieforhold til leieforhold.

Når man bestiller rom på hotell eller lignende er det veldig vanlig å få prisrabatt hvis man blir der i flere dager. Prisene ville også være sesong avhengig, slik at det ville være dyrere å leie leilighetene i sommerferie, høstferie, vinterferie og påskeferie, som vil si at når trykket er høyest vil også prisene være på sitt høyeste. Her tyder det på at innsender har tenkt nøye igjennom investeringen, og at han hadde et formål, og det var at det skulle gå med overskudd. Ut i fra beskrivelsen

så har han sett på hvordan han skal tjene mest mulig penger, siden han har planlagt at prisene skal være på sitt høyeste i høysesongen, og at det skal være mulig å bo for ønsket periode, uten noen begrensninger, slik at belegget blir best mulig. Det vil jo alltid være mer jobb, knyttet til stifting av sengetøy, renhold og lignende, når noen bor for kortere periode, enn når de bor der for en lengere periode, siden dette skjer hyppigere. Innsender hadde ingen planer om å benytte seg av leilighetene selv, og regnet med at belegget av utleien ville være femten til atten dager i måneden. Han hadde sett for seg at merarbeidet som knyttet seg til denne type utleie ville være markedsføringsmateriell, kundekontakt, renhold og vaktmestertjenester. Det vil være mest jobb med markedsføringen første gang man legger ut leilighetene for utleie, siden det er da man må ta bilder og beskrive objektet. Når dette er gjort kan man bruke det samme materiale senere, så her skulle det ikke være mye ekstra jobb i fremtiden. Det var også snakk om at all renhold og vaktmestertjenester skulle settes bort til en underleverandør, sammen med andre tjenester som fjerning av søppel, skiftning og vasking av sengetøy mellom leieforholdene. Slik at han selv kun hadde ansvar for overlevering av nøkler til gjestene samt å være kontaktperson under hele oppholdet, som betyr at han må være mye tilgjengelig. Dette er fordi noen må bistå hvis det skjer noe uforutsett under leieperioden. Selv om det ikke skulle oppstå noe, må man allikevel være tilgjengelig siden man har valgt å ha en slik form for tjeneste. Det er nok tenkt at dette er lettere å utføre selv enn å få andre til å være tilgjengelig på dagligbasis, det er kun hvis utleier selv ikke er tilgjengelig at han blir nødt til å leie inn andre til å levere disse tjenestene. Leilighetene skulle ha selvhushold, noe som betyr at det ikke vil bli skiftet sengetøy eller håndklær, ingen matservering, eller vask i løpet av leieperioden. Når SKD skulle vurdere om utleieforholdet var avgiftspliktig, måtte de først se på virksomhetsbegrepet. For det er kun næringsdrivende som kan og skal registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jfr. Mval§2-1 (1). Kan og skal betyr egentlig det samme i denne situasjonen siden man er pliktig til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret når virksomhetens omsetning overstiger gitt ramme, det er ikke mulig å registrere seg før omsetningen overstiger femtitusen kroner.

4.3. Spørsmålet om virksomhetskravet er oppfylt.

Skatteloven har ingen rettslig definisjon av virksomhetsbegrepet. Det betyr at å drive virksomhet i skattemessig forstand, er fastslått gjennom rettspraksis¹⁰, som vil si at det må utøves en aktivitet av et visst omfang og varighet, aktiviteten må være egnet til å gå med overskudd og aktiviteten må drives for skatteyters regning og risiko¹¹. Et visst omfang kan beskrives med et høyt aktivitetsnivå. Et høyt aktivitetsnivå kan beskrives ved at noe skjer ofte og regelmessig, mye aktivitet. Og ved korttidsutleie kan man si at noe har et høyt aktivitetsnivå for utskiftningen av gjester skjer hyppig. Spesielt ved dags- og ukesutleie. Sengetøy skal skiftes og gulvene skal vaskes mellom de forskjellige gjestene, i tillegg må det på beregnes noe vedlikehold og bruksslitasje som må fikses på. Aktiviteten må være av en viss varighet. Varighet betyr at noe varer eller fortsetter, som vil si at noe skjer flere enn en gang. Et langt tidsperspektiv har flere ganger vært opp i rettspraksis, først ble det lagt til grunn at det måtte sees på over en ti års periode¹². Dette har i senere tid blitt endret til en kortere periode, og rettspraksis har nå endret syn på et langt tidsperspektiv til en periode som varer fra fem til åtte år¹³. I forarbeidene¹⁴ til Merverdiavgiftsloven kan man se at myndighetene mener at utleie av fritidseiendommer som har en lav merverdiavgiftssats og med full fradragsrett kan tas i bruk privat etter bare tre år etter ferdig stillelse uten at det vil få avgiftsmessige konsekvenser. Denne uttalelsen kom midt i mellom sakene som har vært oppe i domstolene, men siden denne uttalelsen går direkte på utleie av fritidseiendommer og lignende, går vi ut fra at dette er gjeldende rett i dette tilfelle. Så å si at noe skal vare i mer enn tre år for at det skal kvalifiseres som virksomhet høres rimelig ut. Når det gjelder virksomhetens omsetning sees denne på over en tolv måneders periode for å se om virksomheten kvalifiserer seg til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. Omsetningen som er lavere enn femti tusen kroner gir ikke selskapet registreringsplikt. Det må sees på som at virksomheten ikke blir sett på som virksomhet i avgiftsmessig stand. Det er for lite aktivitet i foretaket, slik at den ikke er ment til å gå med overskudd.

¹⁰ BFU 14/2015 Avgift 14.12.2015 Virksomhetsgrensen ved utleie.

¹¹ Skatte-ABC 2018/19 pkt. 3.1

¹² Rt. 1995 s. 1442

¹³ Lg-2010-150624 Azinor AS

¹⁴ Ot.prp. nr. 77 (2005-2006) pkt. 13.1.6.2 andre avsnitt

Det skal være slik at aktiviteten skal være egnet for å gå med overskudd, som betyr at noe skal være lønnsomt å drive med. Når det gjelder utleie av fast eiendom kan det være i grenseland mellom egnet til å gå med overskudd og avgrensning mot passiv kapitalforvaltning¹⁵, i skattemessig forstand. Dette er et punkt som ikke er så vektlagt når det kommer til virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven §2-1. Vanlig langtidsutleie av eiendom vil som oftest være passiv kapitalforvaltning, det vil si at utleien er bare en del av forvaltningen av egenkapital som er plassert i eiendom. Noen velger å plassere kapitalen i fond og aksjer, mens andre sikter mot eiendomsmarkedet. For at ikke eiendommene skal stå tomme, så velger de å leie de ut. Samlet sett vil ikke disse være egnet til å gå med overskudd, siden leieinntekten dekker stort sett bare de totale vedlikeholdskostnadene over tid. Det er selve investeringen som gir avkastning ved ordinær langtidsutleie, mens ved korttidsutleie er prisene som oftest høyere, samt at det er et høyt aktivitetsnivå, ved at det er stor sirkulasjon av besøkende, men det er ikke sagt at ikke langtidsutleie ikke kan bli anset som avgiftspliktig utleie etter Mval.§5-5. Det avhenger av hvilke gjester man henvender seg til og hvilke tjenester som blir tilbudt under oppholdet. På grunn av høyere pris og mulighet for flere tjenester er korttidsutleie mot feriemarkedet ment til å gå med overskudd. En ting som tyder på at det er penger å tjene på dette markedet er at det er flere og flere foretak som går inn i denne formen for utleie. Noe som taler for at det er penger å tjene på kontinuerlig korttidsutleie, ellers hadde ikke flere selskap drevet med dette. Et annet vesentlig moment er at aktiviteten må drives for skatteytters regning og risiko. Når det er utleier som står ansvarlig for utleieobjektet og tjenestene tilknyttet dette, selv om det ikke er utleier selv som utfører tjenestene, drives det for hans regning og risiko. Det er uansett utleier som har hyret inn underleverandøren og tatt regningen på det, og det er derfor utleiers risiko på at alt er som det skal. Ut fra disse forutsetningene konkluderte SKD med at omfattende korttidsutleie av to leiligheter via Airbnb ville innebære at virksomhetskravet var oppfylt. De vurderte aldri om utleie via Airbnb kunne falle inn under Mval.§3-11, som er utleie av fast eiendom unntatt fra avgiftsplikt. For selv om omfanget er stort, aktiviteten er høy og utleieforholdet har en viss varighet er det ikke sagt at utleien er avgiftspliktig. Det avhenger av formålet til leietaker, om den er dens bopel eller feriested. De konkluderte med at

¹⁵ Skatte-ABC 2018/19 pkt. 3.3.1

sannsynligheten for at utleien gjaldt ferieformål var tyngst veiende. Hvis dette viser seg å stemme må man se om virksomhetskravet er likt både i skatte- og merverdiavgiftsretten, eller om det legges vekt på forskjellige momenter for å vurdere om en person er næringsdrivende.

4.4. Næringsbegrepet i merverdiavgiftsrettens forstand.

Grunnvilkåret for å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret etter Mval.§2-1 (1) er at avgiftssubjektet er å anse som næringsdrivende. Merverdiavgiftsloven har ingen definisjon av når en fysisk person er å anse som næringsdrivende, det eneste kriteriet man kan se ut av Mval.§2-1 (1) er at man blir omfattet av loven hvis man har en omsetning som overstiger femtitusen kroner i en tolv måneders periode. En fysisk person blir ikke automatisk næringsdrivende ved å overstige grensen, det er et fysisk grep man er pliktig til å foreta seg.

Lovgiver har gitt uttrykk for at vurderingen om kravet til næringsvirksomhet i merverdiavgiftsretten er oppfylt¹⁶, med det samme utgangspunktet som man har i både Skatteloven og i Folketrygdloven. Heller ikke i Skatteloven finnes det noen definisjon av næringsbegrepet, men i Ftrl.§1-10 fins det en definisjon av selvstendig næringsdrivende. Næringsdrivende defineres som enhver som driver med en vedvarende virksomhet for egen regning og risiko som er egnet til å gå med overskudd. Det skal legges vekt på at virksomheten har et viss omfang, har egne driftsmidler, har ansvaret for resultatet, samt at den har den økonomiske risikoen for virksomheten. Dette er momenter vi kjenner igjen både fra skatte – og merverdiavgiftsretten.

Selv om utgangspunktet er likt, kan det i konkrete saker slå ulikt ut, siden merverdiavgiftsloven skal i størst mulig grad være konkurransenøytral. Noe som i praksis innebærer at rammebetingelsene innen for hver enkelt næring skal tilsvare de beste rammebetingelsene for næringene som det er naturlig å sammenligne seg med¹⁷. Rammebetingelser er ytre forhold som stiller krav til hvordan en virksomhet skal drives, slik at alle foretak i en og samme næring drives under de

¹⁶ Ot. Prp. Nr. 76 (2008-2009)

¹⁷ NOU 2003:9

samme forutsetningene. Man kan heller ikke legge til grunn at man ikke er virksomhet etter skattelovgivningen, og derfor ikke oppfyller vilkårene for registrering i Merverdiavgiftsregisteret, disse vurderingene er uavhengig av hverandre. Det må gjøres konkrete helhetsvurderinger, hvor merverdiavgiftslovens særhensyn blir vurdert og ivaretatt. I dette tilfelle vil det være Mval. §§3-11 og 5-5 som vil komme til anvendelse, og som må bli ivaretatt.

Vurderingen av forholdet til næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven ble tatt opp i Embla Nor dommen¹⁸. Selskapets hovedvirksomhet var oljevedlikehold av golv, men bestemte seg for å kjøpe inn en seilbåt for utleie. Båten ble leid ut i flere sesonger, og selskapet krevde fradrag for merverdiavgiftskostnader i forbindelse med kjøpet og driften av seilbåten, siden selskapet allerede var næringsdrivende på grunnlag av sin hovedvirksomhet. Ved utredelse av faktum kommer det frem at seilbåtutleien ikke var en fulltidsaktivitet, at den isolert sett gikk med underskudd og at den ofte ble brukt til privat bruk. Noe som taler for at avgiftsplikten ikke er opprettholdt. Når det kom til avskrivningssatsen ved slitasje på båten, var disse satt alt for lavt. Den var helt nede i null komma en prosent, mens den burde ha vært oppe i fire-fem prosent¹⁹. Med hensyn til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, ved at alle aktører i samme marked bør ha samme vilkår, gjør at man må se på de forskjellige delene av driften isolert sett, for å se om hver enkel aktivitet har inntekter som er høyere enn kostnadene²⁰, man kan ikke se selskapet i sin helhet i slike tilfeller. Det samme vil gjelde ved utleie av eiendom. Man må ta en helhetsvurdering om utleien på kort eller lang sikt er egnet til å gå med overskudd.

Registreringsplikten for aktører innen utleie av eiendom har bydd på problemer, og det er særlig forholdende mellom kravet til omfang og overskudd som har voldt vanskeligheter, siden det er mange momenter som skal vurderes i overskuddsberegningen²¹. Avgrensningen mot såkalt passiv kapital avkastning er ikke relevant ved næringsvurderingen i merverdiavgiftsretten, slik den er i skatteretten.

¹⁸ LB-2009-153551 Embla Nor AS

¹⁹ USKD-2010-59 punkt 5.3

²⁰ Rt. 1985 s. 319 Ringnes dommen

²¹ USKD-2010-59 punkt 5.2

4.5. Overskuddsberegning.

For å finne det reelle overskuddet må man først se på inntektssiden, for å se hva de oppnådde leieinntektene er, hvis det gjelder en nystartet virksomhet må det settes opp et budsjett, hvor det konkretiseres antall utleiedøgn og døgnpris. Dette for å komme frem til mest mulig riktig inntekt. Når man har oversikt over inntektene må man se på kostnadsbildet. Her er det flere momenter som skal vurderes. Først kommer vedlikehold og reparasjonskostnadene. Det er her viktig at disse blir fordelt over et gitt antall år, siden oppstartskostnadene på grunn av rehabilitering kan være mye høyere enn ved et normalt år. Det er også naturlig å ta med rentekostnader som er knyttet til lånefinansieringen av eiendommen i overskuddsberegningen. Her må låneavtale fremlegges, ved kort nedbetalingstid skal lånet sees over en lengre tidsperspektiv, på lik linje som ved avskrivninger. Det skal også beregnes rente ved rentefrie lån, samt at man skal ta høyde for reguleringer ved flytende rente. Slik at overskuddsberegningen får en mest mulig riktig beregning, uavhengig av hvilken virksomhet som har foretatt beregningen, slik at forutsetningene for alle virksomheter blir så likt som mulig. Ved avskrivninger skal faktisk levetid legges til grunn. Ved utleie utsettes eiendommen for verdiforringelse ved slitasje og elde, som ikke kan oppveies ved forsvarlig vedlikehold, jfr. Sktl.§6-10. En normal avskrivningssats må sies å være fire prosent, jfr. Sktl.§14-43 (1) bokstav h. Siden en fritidseiendom skal sees i sammenheng med hotellvirksomhet, må den også her kunne sees i samme kategori som tilsvarende virksomheter. I tillegg skal kravet til kapitalavkastning og eierlønn vurderes konkret i den enkelte virksomhet. Investeringen kan være en passiv kapitalforvaltning, så her må det påregnes en årlig verdistigning, siden eiendommen kan representere en latent gevinst. Det må også gjøres en vurdering hvis verdien har sunket igjennom året på grunn av endringer i markedet eller lignende. Latente gevinster gir ingen økonomiske fordeler i form av likvide midler, men det bør allikevel tas en vurdering for å få en endelig helhetsvurdering.

4.6. Krav til næringsvirksomhet.

Det er overskuddsvurderingen som utgjør det viktigste momentet ved helhetsvurderingen for å finne avgrensningen mellom næringsvirksomhet og ikke-økonomisk aktivitet. Et viktig poeng er at en aktivitet som ellers ville ha blitt ansett som næringsvirksomhet, må normalt sees på som næringsvirksomhet, selv

om aktiviteten har fått med underskudd, når hensikten utelukkende er å tjene penger. Og spesielt i de tilfellene hvor det ikke finnes andre motiver. En privat person kan gjerne gjøre noe fordi han synes det er gøy, som en hobby. Her er ikke motivasjonen alltid å tjene penger, mens et firma kan sjeldent dokumentere at de ikke gjør noe for å tjene penger, de vil i de fleste tilfeller være økonomisk motiverte.

Siden virksomhetskravet er oppfylt oppstår det en plikt for at aktiviteten blir merverdiavgiftspliktig og vedkommende har plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. SKD la momenter fra en prinsipputtalelse²² til grunn for sin uttalelse. Hvor det står at lengden av leieforholdet ikke kan være avgjørende, det vil si at det kan gjelde både korttidsutleie og langtidsutleie. Grunnen til dette er at det ikke finnes noen begrenset tidsperiode for hvor lenge man kan oppholde seg på et hotell eller annet overnattingssted. Det må derfor være like vilkår om man velger å leie et sted fremfor et annet sted. Selv om det er tilrettelagt for selvhushold, og at dette peker mot boligutleie skal heller ikke dette være avgjørende for avgiftsplikten. Hoteller yter ofte flere tjenester, som frokostservering, resepsjon, tilbud om vask, samt daglig renhold av rommene. Selv om utleie av bolig ikke har disse fasilitetene kan ikke dette være avgjørende for at det ikke utgjør avgiftsplikt.

Hvis man ser på andre type ferieboliger, spesielt ved sjøen eller på fjellet, hvor det er mest vanlig å leie feriebolig, er disse også i stor grad tilrettelagt for selvhushold, på lik linje med boligene som blir lagt ut på Airbnb. Den eneste forskjellen er beliggenheten, og det skal ikke ha noe å si, for det kunne like gjerne ha vært tilrettelagt for flere ferieboliger i byer og lignende. Noe som helt sikkert vil komme med tiden, når etterspørselen blir større. Det skyldes nok at det ikke har vært så attraktivt å benytte seg av slike typer objekter på storbyferie tidligere, slik det har blitt den siste tiden, og i fremtiden blir det nok ennå mer attraktivt. Så da er vi tilbake til hvilke tjenester som inngår i leieprisen. På hoteller er det vanlig at det byttes sengetøy og håndklær flere ganger i uken, daglig renhold, romservice, minibar, resepsjon og eventuelt andre type tjenester, da mot et ekstra gebyr. Men tjenestene vil da være der hvis man ønsker å benytte seg av de. Det vil

²² Prinsipputtalelse av 18. juni 2013 tjuende avsnitt.

komme frem av markedsføringen om leiligheten har noen ekstra tjenester å tilby, og eventuelt hva dette måtte være. Dette er tjenester som skal være avgjørende om utleien blir avgiftspliktig. Men den kan ikke være avgjørende alene, siden det er mange utleieobjekter på Airbnb som har valgt og ikke tilby noen av disse tjenestene, og det samme gjelder andre objekter som faller inn under Mval. §5-5 (1) bokstav c. Det er ikke vanlig at det blir tilbudt ekstra tjenester på hytter eller ved andre fritidseiendommer. Andre ønsker derimot å være mer servicert og velger derfor å tilby noen av tjenestene. Det er opp til hver utleier hva de ønsker at skal inngå i leieprisen. Og det er jo selvfølgelig mer jobb for den utleieren som velger å tilby tilleggstjenester mot den utleieren som fravelger dette valget. Man får fort et ekstremt mye høyere aktivitetsnivå hvis man velger ekstra tjenester, siden det betyr at man må være mer tilgjengelig for gjestene under hele oppholdet. Men det er allikevel ikke avgjørende alene for om avgiftskravet er oppfylt.

Et av de viktigste momentene, som blir mest vektlagt er hvor markedsføringen av utleievirksomheten skjer, hvilket segment man henvender seg til. Ved å annonsere på hotell.com eller airbnb.no henvender man seg direkte til ferieturister. Og siden det skal beregnes merverdiavgift på utleie som gjelder hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom, jfr. Mval §5-5 (1), bokstav c, er det fort gjort å glemme at det faktisk er andre leietakere som også ser etter bolig på disse sidene, og hvis noen av disse skal benytte boligen til fast bopel for en periode vil utleieforholdet allikevel ikke kvalifisere til avgiftsplikt, jfr. Mval. §3-11 (1). Det vil i disse tilfellene være tvil om avgiftskravet, siden man faktisk må forhøre seg med leietaker om formålet for leien. Det samme vil gjelde hvis man heller velger å annonsere på finn.no. Her er det mest naturlig å henvende seg til et utdrag mennesker som er ute etter et sted å bo, men det er ikke sagt at andre som er på jakt etter feriebolig ikke ser på disse sidene i tillegg. Selv om man på slike sider ikke henvender seg direkte til feriemarkedet, men til allmenheten, betyr ikke det at man automatisk blir unntatt fra avgiftsplikten. Det er slik at alle typer mennesker kan henvende seg for å leie, enten om det gjelder til boligformål eller ferieformål, uavhengig av hvor de finner utleieobjektet.

Et annet vesentlig moment er hvordan betalingen skjer. Fordelen ved å benytte seg av en formidler som Airbnb, er at de vil stå for betalingen mellom tilbyder og bruker, noe som gjør at sikkerheten for betalingen er i varetatt på en god måte.

Velger man å markedsføre utleieobjektet på andre plattformer uten formidlere må man gjerne be om forskuddsbetaling, og da er man nødt til å stole på hverandre før et leieforhold starter for å være sikker på at betaling og overlevering skjer rettidig. Det er ikke bare å betale noe på forskudd uten å ha en sikkerhet i bakgrunnen. Her kan man fort tape penger, for det er dessverre ikke alle man kan stole på. Det finnes mange useriøse aktører i markedet som drar nytte av at enkelte betaler på forskudd. Det har skjedd mange ganger at folk tror de har betalt for et feriested og når de kommer dit er det ikke noe rom å oppdrive. Derfor skal man prøve å unngå forskuddsbetaling så langt det lar seg gjøre. Ett annet alternativ er å betale med vipps når utleien starter, men da må utleier stole på at vedkommende som har bestilt oppholdet dukker opp. Ved vanlig boligutleie er det reglene i Huseierloven som får anvendelse. Her er det vanlig å skrive kontrakt når leieforholdet inngås, samt at det er vanlig å betale depositum, som vanligvis utgjør fra tre til seks månedersleie, avhengig av lengden på leieforholdet. Dette gjøres før leieforholdet starter, slik at sikkerheten vil være på plass før leietaker flytter inn. Det er grunnen til at mange velger å markedsføre utleieobjektene sine på sider som Airbnb, siden det da ikke vil være noen betalingsutfordringer, siden dette blir tatt hånd om av formidleren. Tildeling av rom/bolig etter søknad vil ikke være aktuelt i denne sammenheng. Det siste momentet er hvor leietaker har sin bostedsadresse. Dette kan være vesentlig i forhold til om leieforholdet blir avgiftspliktig eller ikke. Dette skal vi se nærmere på i punkt 5.5 Er det avgjørende hvor utleieobjektet er markedsført?

Basert på disse kriteriene og etablert avgiftspraksis kom SKD frem til at intensiv korttidsutleie av to eller flere leiligheter var merverdiavgiftspliktig, jfr. Mval.§5-5 (1) bokstav c. Det kan se ut her at de ikke har hensyntatt hvem som er leietaker, og at dette kan variere fra leieforhold til leieforhold. Det kan være i flere tilfeller at utleien skulle ha vært behandlet under Mval.§3-11 (1) siden det enten er næringsdrivende som leier boligen i en periode for en av sine ansatte eller at leietakeren trenger et midlertidig hjem, uten at de endrer bostedsadresse av den grunn.

4.7. Uenighet om avgiftsplikten

Innsender var ikke enig i SKD sin konklusjon. Han mente at det ikke var naturlig å betegne denne typen leiligheter for ferieleiligheter, jfr. Mval §5-5(1) bokstav c. Mulig han legger til grunn at de ikke er frittstående, at de er i en boligblokk, at de befinner seg i et vanlig boligområde, eller lignende, siden det er mest naturlig å forbinde ferieleiligheter med sjøen eller fjellet. Det finnes nok mange grunner som taler i mot, men hvis man ser hvordan det er i andre land så er det fullt mulig å leie vanlig leiligheter som ferieboliger, selv om de ikke ligger ved stranda, og dette har vært et tilbud som har vart i mange år. Å leie en leilighet i en boligblokk midt i byen er for enkelte helt naturlig når de er på ferie, og mange liker å ha selvhushold selv når de er borte. Det blir på samme måten som man leier en leilighet når man er i Syden. Mange av de tilbyr selvhushold, hvor man kan lage mat og andre ting selv. Selvfølgelig er det mange utleiery som tilbyr ekstra tjenester, men det er ikke noe absolutt, man kan enkelt leie en feriebolig hvor man skal klare seg helt på egenhånd. Og leilighetene man leier på Airbnb vil være på samme måten. Den største forskjellen kan i mange tilfeller være at leilighetene på Airbnb er av høyere kvalitet enn det vi ser på av mange andre ferieboliger. Prisen vil ofte være høyere på objekter med høyere kvalitet, men noen ønsker gjerne å betale for det. Det er jo fint at det finnes noe for en hver smak. Det er naturlig at utleien blir merverdiavgiftspliktig når man leier ut boligen til ferieformål, dette er i tråd med reglene i Mval. §5-5 (1) bokstav c. Det viser seg dermed at det ikke er markedsføringsplassen som avgjør om utleien blir avgiftspliktig eller avgiftsfri, men det er selve leietakeren som er utslagsgivende. Det betyr at man ikke blir merverdiavgiftspliktige selv om man annonserer boligen på Airbnb uten videre. Er leieforholdet av en annen karakter enn til ferieformål, vil utleien være unntatt for avgiftsplikt slik som reglene i Mval. §3-11 tilsier.

Et annet argument for at konklusjonen til SKD er feil er at det er forskjell på beliggenheten til leilighetene. Leiligheter som er sentralt i Oslo og andre storbyer vil ha høyere belegg. Det vil si at de vil være mer attraktive enn leiligheter som ligger uten for bykjernen. Det vil kun være et fåtall steder i Norge som vil egne seg for utleie av Airbnb leiligheter. Prisnivået i Norge er stort sett høyere enn de fleste andre byene i Europa, og det vil være med på å begrense turistmarkedet. Sørlandsbyene er attraktive i sommermånedene, fjellområdene trekker folk i vintersesongen, mens storbyene trekker turister jevnt gjennom hele året. Så

utleiemarkedet vil være veldig sesongbetont. Så en privatperson som leier ut to leiligheter i Oslo blir sett på som han driver med avgiftspliktig virksomhet, mens en annen som har to leiligheter på Hamar slipper, selv om leilighetene markedsføres via samme kanaler og intensjonen er det samme, det er bare at leilighetene i Oslo er mer attraktive på grunn av beliggenhet. Her er det aktivitetsnivået som avgjør om man blir omfattet av registreringsplikten etter Mval.§2-1 (1). Er intensjonen å leie ut hele eller deler av boligen til ferieformål, og man overstiger registeringsbeløpet på femtitusen kroner blir man pliktig til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret og betale merverdiavgift. Det vil også ha en konkurransevridende effekt ved at boligen som ligger i Oslo får rett på fradrag for merverdiavgiftskostnader i forbindelse med rehabilitering og vedlikehold etter reglene i Mval.§8-1, mens boligene på Hamar må dekke merverdiavgiftskostnadene sine selv fordi omsetningen ikke er høy nok til å bli ansett som virksomhet. Etter en tre års periode med utleie vil eier av boligen i Oslo kunne ta tilbake leiligheten for å benytte den privat. Og hvis han da velger å bo der i tolv måneder, kan han i tillegg til å ha fått fradrag for merverdiavgiftskostnader også selge leiligheten skattefritt, jfr. Sktl.§9-3 (2) bokstav b. Dette er en vinn vinn situasjon for eieren. Han har fått lavere oppussingskostnader på grunn av sin virksomhet, samtidig som han slipper skatteplikt ved salg siden han har brukt hele eiendommen selv i minst ett av de siste to årene.

Det kan foreligge virksomhet selv om det er bare en boenhet som leies ut, det kommer an på omstendighetene. For intensiv korttidsutleie til fritidsformål vil gi et høyt aktivitetsnivå selv om det bare dreier seg om en boenhet. Det er ikke antall boenheter som teller, det er aktivitetsnivået på utleien. Er aktiviteten høy nok, som den fort blir hvis man driver med kontinuerlig dags- og ukesutleie av en boenhet og dermed overstiger registeringsbeløpet blir man omfattet av registreringsplikten i Mval.§2-1. Når til og med utleiende med bare en boenhet blir inkludert i avgiftsplikten kan det ikke ha noe å si på størrelsen av boligen, beliggenheten eller fasilitetene. Det må være at den blir markedsført via Airbnb, aktiviteten rundt inn og utflytting, ved at dette skjer hyppig, opptil flere ganger i uken, eller helt ekstremt så kan det skje på daglig basis og boligens beliggenhet, og ikke minst at utleien skjer til ferieformål. Sentralt beliggende boenheter vil ha hyppigere besøk enn andre utenbys liggende boliger.

All korttidsutleie via steder som Airbnb eller lignende må betegnes som intensiv korttidsutleie som krever et høyere aktivitetsnivå hos utleier enn ved ordinærutleie av andre boenheter som er på langtidskontrakter. På grunnlag av at det ikke skulle være konkurransevridende mot hoteldriften ble det vedtatt²³ at det skulle være merverdiavgiftsplikt på utleie av fritidsboliger, og siden fritidsleiligheter inngår i denne kategorien vil alle leiligheter som er til utleie via Airbnb være grunnlag for beregning av merverdiavgift, så fremt at de oppfyller virksomhetskravet og at de leies ut til ferieformål. Det vil naturlig forekomme noen unntak her, som må vurderes etter Mval. § 3-11, som gjelder utleie av fast eiendom som er unntatt fra avgiftsplikten.

Det skal sies at SKD bare kom med en veiledende uttalelse om korttidsutleie av to leiligheter var merverdiavgiftspliktige. Forskjellen på bindende og veiledende uttalelse er at en bindende uttalelse er noe du må forholde deg til, mens en veiledende uttalelse er noe du bør ta til følge. Må er en skal regel, noe som er bestemt at du skal følge, mens bør er en anbefaling. I dette tilfellet vil det si at Skattedirektoratet sitt syn i denne saken er at det bør beregnes merverdiavgift ved korttidsutleie, men i enkelte saker kan de velge å fravike fra det, siden den uttalelsen ikke er bindende. Det kan virke som de ikke vet helt hvordan spørsmålet om merverdiavgift på korttidsutleie skal håndteres, noe som kan skyldes at omfanget av korttidsutleie har ekspandert i løpet av de siste årene. Denne veiledende uttalelsen om virksomhetskravet har gitt grunnlaget for årets håndbok som beskriver de materielle skattereglene²⁴, og har dermed også påvirkning på merverdiavgiftsplikten for utleie av ferie- og fritidseiendommer.

5. Ulike typer av korttidsutleie.

5.1. Ikke alle typer av korttidsutleie er merverdiavgiftspliktig.

Det er kun korttidsutleie som henvender seg til ferie- og overnattingsmarkedet, og hvor leietaker leier objektet i forbindelse med ferie som vil være avgiftspliktige

²³ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 31.2.1 Næringsmessig utleie av fritidseiendom

²⁴ Skatte-ABC 2018/19 pkt. 3.3.13 fjerde avsnitt

bestemte Borgarting lagmannsrett²⁵, dommen ble avsagt 5. februar 2018. Dommen er gjeldende rett siden anken til Høyesterett ikke tillatt fremmet²⁶. Korttidsutleie av boliger til boligformål er i følge dommen ikke omfattet av avgiftsplikten, siden det kommer frem av Mval. §5-5 at boligene skal ha en tilknytning til hotell- og ferievirksomhet. Det er i hjemmelen skrevet ferieleilighet, og det må tydes slik at leiligheten skal benyttes til ferieformål og ikke bolig formål.

Problemstillingen i saken var om utleievirksomheten som drev med utleie var avgiftspliktig på grunn av at utleien kunne sees i sammenheng med utleie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet.

5.2. Omfattende utleie av leiligheter.

Utleievirksomheten omfattet flere bygårder som var plassert sentralt i Oslo med totalt hundre og syv leieforhold. Leiligheter som ligger sentralt i Oslo vil alltid være attraktive leiligheter, både for ferie- og boligmarkedet når det kommer til utleie. Dette er fordi de fleste ønsker å bo sentralt i byene, for det vil da være kort vei til det meste, både butikker, spisesteder og severdigheter. Mennesker liker generelt å oppholde seg der det skjer. Og midt i byen er da det beste stedet å være. Samtidig som det er mange ungdommer som trekkes inn til byene for å studere. Disse ungdommene har som regel ikke kapital til å kjøpe seg inn på boligmarkedet og ender derfor på leiemarkedet. Og da har de to valg, enten må de leie seg et rom i en stor leilighet og bo sammen med andre i kollektiv, eller må man leie seg en egen leilighet, og da er det de små leilighetene som vil være aktuelle leieobjekt. Mange velger å bo i kortere perioder og heller flytte litt rundt, mens andre blir boende igjennom hele studiet. Korttidsleie er også aktuelt hvis man skal arbeide et sted for en kortere periode, eller om man er på flyttefot og må ha et sted å bo mellom to steder. Så det vil alltid være lett å leie ut leiligheter som er sentrums nært.

Bygårdene bestod tidligere av større leiligheter, men med omfattende ombygging og rehabilitering har leilighetene skiftet karakter til å bli mindre bo- og

²⁵ LB-2016-173868 Borgarting lagmannsrett

²⁶ HR-2018-00772-U.

utleieenheter. Jo mindre leilighetene er, jo flere leieforhold kan man ha, og jo mer penger å tjene. Det er enklere å leie ut små leiligheter fremfor store familieleiligheter. Dette er fordi man når et større publikum, i stedet for at man kun henvender seg mot familier. Små leiligheter er attraktivt både for korttidsutleie og langtidsutleie. Samtidig som det er enklere å ta en høyere pris, fordi det høres billigere ut. Man kan for eksempel ta tjue tusen for en stor leilighet, men har man delt den opp i tre mindre boenheter kan man greit ta ti tusen per boenhet, og man vil dermed tjene inn rehabiliteringen forholdsvis raskt, det betyr at dette vil være en god investering. Her er det tilrettelagt på best mulig måte slik at utleieobjektene skal være mest mulig attraktive, slik at aktiviteten er ment med å gå med overskudd.

5.3. Fullt møblert med mange fasiliteter.

Leilighetene var fullt møblert med interiør av høy kvalitet, som består av blant annet fullt utstyrt kjøkken med hvitevarer og alt av glass og servise, vaskemaskin og tørketrommel, digital tv og internett, samt senger med madrasser, dyner og puter. Det at leilighetene er fullt møblert med mange fasiliteter taler for at man henvender seg til markedet for korttidsutleie, og gjerne feriemarkedet. Det er fordi når man skal bo et sted en kortere periode ønsker man gjerne ikke å ha med seg alt av møblement, man ønsker rett og slett bare å flytte rett inn, for å bo. Mens for langtidsutleie ønsker man gjerne å ha egne møbler, siden man gjerne har med seg dette fra tidligere boforhold. Disse utleieobjektene vil også være veldig attraktiv for turister, siden de er fullt møblert og har mange fasiliteter som er vanlig å finne på hoteller, da spesielt Apartment hoteller, men også andre ferieleiligheter. Så det er her avgiftsplikten spriker, for leies leilighetene ut til turister skal utleien avgiftsbelastes etter Mval.§5-5, mens benyttes boligene til boligformål er utleien unntatt avgiftsplikt etter Mval.§3-11.

5.4. Apartment hotell.

Et Apartment hotell, også kalt leilighetshotell, er betjente leilighetskomplekser som bruker et hotellbestillingssystem. Bestillingssystemet på Airbnb kan virke som en variant av dette systemet, siden det bygger på de samme prinsippene. Det å leie et rom på et Apartment hotell ligner veldig på å leie en leilighet, men er uten

faste kontrakter, og beboerne kan sjekke ut når de måtte ønske. Disse leilighetshotellene befinner seg ofte i boligområder og egner seg for hotellopphold som er over en lengre periode. Leilighetshotellene har i de siste årene blitt mer og mer populære, slik at flere av de store hotellkjedene velger å bygge flere hoteller med dette konseptet. Mange forretningsfolk velger å ta seg inn på slike type hotell, siden disse kan tilby de samme fasilitetene som hotellene, men de vil ha større plass enn det man vil ha på et vanlig hotellrom. Og skal man bo der i en lengre periode, er dette en stor fordel. På grunn av dette vil leiligheter som leies ut på Airbnb og lignende være i konkurranse med hotellbransjen på større måte enn tidligere. Men utleie til forretningsfolk er ikke det samme som utleie til turistmarkedet, så det vil det være en ny forutsetning. Hoteller kan leie ut rom til hvem de vil, og vil uansett være avgiftspliktige, mens en privatperson vil bli avgiftspliktig hvis han leier ut til turister, men unntatt fra avgiftsplikt ved utleie forretningsfolk, uavhengig av om utleien til forretningsfolk har skjedd via finn.no eller Airbnb. Her vil hotellene ha et konkurransefortrinn fremfor utleiende av Airbnb leiligheter. Eller kan man tolke teksten i Mval.§5-5 (1) bokstav a, at den skal gjelde for utleie av lignende virksomhet til forretningsfolk, slik at man allikevel blir avgiftspliktig? Slik at hvis man leier ut en hel leilighet kan ikke det tolkes som et rom på grunn av størrelsen, men kan den bli sett på som en lignende virksomhet, på lik linje med Apartment hotell selv om man bare er en boenheten.

Eneste forskjellen på en Airbnb leilighet og et Apartment hotell er at gjestene på et Apartment hotell vil ha tilgang på resepsjon, mens det ikke er vanlig på utleie av ordinære leiligheter. Når leilighetene er ferdig møblerte betyr det at man kan bo der istedenfor å ta inn på et ordinært hotell. Man har større frihet når man bor i en leilighet fremfor på et hotell, siden man kan ta med take away hjem hvis man ønsker det, mens på et hotell skal du benytte deg av deres tjenester, som i dette tilfelle vil være minibar og romservice. Det vil variere om disse tjenestene vil være tilgjengelige på et Apartment hotell, noen vil tilby mens andre vil være mer tilgjengelige for bare selvhushold.

5.5. Er det avgjørende hvor utleieobjektet er markedsført?

Markedsføringen skjedde via egen hjemmeside og var annonsert for utleie på finn.no, under bolig for leie. Det vil si at det var ingen markedsføring som

henvendte seg direkte til feriemarkedet, slik som via Airbnb. Men det må vel være det samme hvor utleieobjektet er markedsført. Eller er det slik at den blir unntatt avgiftsplikt når annonsen ikke henvender seg direkte til feriemarkedet, selv om det er det som egentlig er formålet. Det virker litt misvisende, det viktigste argumentet man må se på er hvilket formål leietaker har med leien. I denne saken var den korteste leieperioden som var annonsert var for tre uker, men det var mulig å få kortere leieperiode enn dette ved forespørsel. Men ut fra faktum viser det seg at det var kun fem prosent av leieforholdene var av kortere art, og det kom ikke frem at noen av disse var leid ut til feriemarkedet slik at utleien ble omfattet av Mval.§5-5. Mens seksti prosent av leieforholdene var inngått for tre måneder eller mer, og av disse igjen var mellom femten til tjue prosent inngått for ett år eller mer. Det vil si at bare seks av de hundre og syv leiligheter som hadde hyppig inn og utflytting, mens de andre leilighetene hadde mere stabile leieforhold selv om det var for kortere perioder, slik at de kan klassifiseres som korttidsutleie. En annen vesentlig ting i denne saken er at flere av beboerne hadde sin folkeregistrerte adresse i bygårdene, og flere av leietakerne mottok post i egne postkasser. Dette kan tale for at utleien gjaldt boligutleie, og ikke ferieutleie, spesielt for de med fast adresse, selv om man benytter seg av postanlegget er det ikke sagt at man må bo der permanent, siden det er mulig å få omadressert post når man er på ferie, spesielt hvis man skal være borte over en lengere periode. Dette vil stort sett bare gjelde for norske gjester, siden det tar for lang tid å ettersende post fra utlandet. Siden de fleste leietakerne bor i leilighetene i over tre måneder, vil det være naturlig å få ettersendt post. Men jo mer verden blir digitalisert, jo mindre post vil man motta. Aviser har blitt digitale, samt stadigvekk mer av posten vi mottar kommer nå via digitale kanaler. Om noen få år vil ikke postlevering være noe kriterium om du leier en bolig for boligformål eller ferieformål. Det er mange som bor ett sted og er folkeregistrert ett annet sted, så grunnlaget kan være vanskelig å kontrollere. En annen problemstilling i forhold til om leieforholdet gjelder opphold- eller ferieformål, er at det er ingen informasjon leietaker er pliktig til å gi til utleier, så dette må i mange tilfeller bare bli en antagelse. Og myndighetene har vel heller ingen rett til å hente inn denne type informasjon på grunn av menneskerettighetene, og ingen må utsettes for vilkårlig innblanding i privatlivet²⁷. Skal man sette det på spissen så er dette en innblanding

²⁷ FNs verdenserklæring om menneskerettigheter av 10. desember 1948, art. 12

fra Statens side, ved at de innhenter informasjon på en tredjepart, en så kalt uavhengigperson bare fordi vedkommende har valgt å leie en bolig, det er utleier som skal kontrolleres. Selv om det er formålet av leieformålet som er årsaken til om objektet blir merverdiavgiftspliktig eller ikke, må denne informasjonen fremskaffes på en annen måte.

5.6. Tilgjengelige tilleggstjenester mot betaling.

Det må betales særskilt for tilleggstjenester som vask av leilighet, bytte av sengetøy og parkering. Det betyr at det er en tilgjengelig tjeneste, bare at den er prisbelagt. Ganske likt som for hoteller, bare at der er tjenestene innbakt i den ordinære leieprisen. I Apartments hotellene er det veldig vanlig å tilby slike tjenester mot betaling. Så likheten mellom denne type for korttidsutleie og Apartment hotell er slående lik. I den første tiden var det også muligheter for å bestille fasiliteter som frokostservering samt vask og rens av klær. Men på grunn av lav etterspørsel ble tjenestene fjernet. Noe som viser at utleier er åpen for å gjeninnføre tjenestene hvis etterspørselen tar seg opp. Dette er typiske hotelltjenester. Etterspørselen ble muligens lav fordi man ønsket selvhushold, samtidig som leilighetene var utstyrt med vaskemaskin og tørketrommel. Den største forskjellen er at strøm ikke var inkludert, noe som betyr at hver leietaker selv må tegne eget strømvaktale. Det tyder på at leilighetene ikke er ment for korttidsutleie, spesielt da mot feriemarkedet. Man kan si det hadde blitt litt mye styr hvis man skulle bestille strøabonnement i tillegg til ferieturen. De fleste hadde nok glemt å bestille strøm og ville dermed fått en dårlig opplevelse av oppholdet. Det er mer vanlig for leietakere i boligmarkedet å holde egne strøabonnement, selv ved korttidsutleie. Dette er for at utleier skal holde kostnadene nede, spesielt fordi leietakere er gode på å bruke tjenester og fasiliteter som er inkludert, enn når de selv skal betale for det selv. I de tilfellene som for eksempel strøm er inkludert bruker leietaker mer enn når han selv betaler for det. Så for utleier blir dette bare en ekstra kostnad, og velger derfor at leietaker skal tegne eget abonnement. Det er slike tjenester som at leietaker må ha egen strøabonnement som gjør at man kan skille mellom de ulike typene for korttidsutleie. Andre abonnement som kan være avgjørende er abonnement for tv og internett. Disse er garantert inkludert i leiligheter som leies ut på Airbnb og lignende. Mange ser det som en forutsetning at det er tilgang på tv og internett i

leilighetene de skal leie. Ved utleie til boligformål er det normalt at leietaker selv ordner og betaler for abonnementet.

5.7. Hotell-lignendevirksomhet eller utleie av fast bosted.

Momentene i prinsipputtalelsen ble lagt til grunn, og det var enighet om at selskapet ikke drev med hotellvirksomhet. Det ble videre vurdert om utleiekonseptet til Frogner Boligeiendom AS var å anse som en lignende virksomhet, jfr. Mval.§3-11 (2) bokstav a, slik at selskapet ble avgiftspliktig, og skal beregne merverdiavgift på utleien med redusert sats, samtidig som selskapet vil få full fradragrett for inngående merverdiavgift på kostnader som er knyttet til anskaffelser og rehabilitering av eiendommene. Retten kom frem til at selskapet ikke drev med hotell-lignende virksomhet, og at Skattekontoret skulle etter beregne merverdiavgift, selskapet hadde tidligere krevd fradrag for all merverdiavgift som knyttet seg til rehabilitering, ombygging og innkjøp av inventar til leilighetene. Frogner Boligeiendom AS, som var ankende part mente at lignende virksomhet i lovteksten måtte forståes slik at den omfatter alle overnattingstjenester. Noe som betyr at de mente at vedtaket bygget på feil rettsanvendelse.

Hvis man ser på overnattingsbegrepet jfr. Mval.§5-5, så dekker dette et vidt spekter av overnattingstjenester, alt fra camping, som er en variant av turisme hvor man bor i telt, campingvogn, bobil eller lignende, som er en enkel og billig form for overnatting, til eksklusive hotellsuiter, som er et luksusopphold med alt av fasiliteter, og som gjerne koster deretter. Hvis lignende virksomhet skal omfatte alle typer for overnatting, skal også alle typer for boligutleie inngå i dette. For det må også sees på som et sted hvor man overnatter, siden man sover der man bor. Overnatte vil si at man er der over natten, og da hadde flere av hjemlene verdt overflødige, sånn som for eksempel Mval.§3-11 som omfatter utleie av fast bolig. Det som taler for at selskapet driver med en virksomhet av lignende art er at de stort sett leier ut leilighetene for korttidsutleie, det vil si at leieforholdene stort sett varer kortere enn et år, i mange tilfelle bare noen måneder. I tillegg til at leilighetene er fullt møblert, gjerne så møblert at det var fullt mulig å bo der for en lengre periode. Samt at selskapet var villig til å tilby flere tilleggstjenester mot betaling når etterspørselen var stor nok. Disse punktene taler veldig for at det er

store likheter mellom denne type utleie og Apartment hoteller. Og det ville derfor ha vært feil rettsanvendelse. Når det kommer til markedsføring, så burde selskapet ha henvendt seg via andre kanaler, slik som hotell.com og Airbnb.no, for å henvende seg direkte til feriemarkedet, istedenfor å annonsere på finn.no, der hvor hvermannsen leter etter bolig for boligformål. Det å annonsere på egen nettsted er helt greit, men det er ikke her hovedtyngden av besøkende vil være. Det kom ikke frem av dommen hvilken måte annonseringen var gjort, ei heller hvilket segment den henvendte seg til. Men det som feller selskapet, og som er veldig vesentlig i denne sak er at alle leietakerne måtte tegne egne strømabonnement, samt at det var flere som hadde fast bostedsadresse på stedet. Det er ikke normal prosedyre ved utleie til turister. Retten kom derfor frem til at dette var leiligheter som egnet seg best til boligformål, og ville derfor være unntatt fra loven etter Mval.§3-11(1).

Dommen er en stor ulempe for Frogner Boligeiendom AS siden de håpte på å få fradragsretten på all merverdiavgift som knyttet seg til alle anskaffelser og rehabilitering av eiendommene. På grunn av omfanget av eiendomsmassen, som utgjorde totalt hundre og syv leiligheter var kostnadene knyttet til merverdiavgift vesentlige.

5.8. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret, eller ikke?

I dette tilfellet var selskapet for å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, mens i mange tilfeller er det faktisk helt motsatt. Her snakker vi om et stort firma som har store kostnader knyttet til rehabilitering samt anskaffelser av møbler og annet inventar, og ønsker derfor å redusere kostnaden ved å få fradragsrett for merverdiavgiftskostnader som var knyttet til rehabiliteringen og anskaffelsene i forbindelse med utleien, jfr. Mval.§8-1. Siden det skal beregnes redusert sats for romutleie i hotellvirksomhet, ville selskapet ha hatt merverdiavgift til gode, på grunn av at det beregnes full sats på merverdiavgift på kostnadene. På grunn av de høye kostnadene vil det ta lang tid før merverdiavgiften ville ha vært i balanse, det vil si når utgående og inngående merverdiavgift går i null.

Mens de fleste som leier ut på Airbnb er privatpersoner eller små foretak som kun eier en til to leiligheter. Flere av foretakene vil ikke være merverdiavgiftspliktige fra før siden dette ofte dreier seg om holdingselskap eller så kalte tomme selskap,

som er kjennetegn på selskap uten daglig drift. Selvfølgelig er det enkelte som eier flere boenheter men det er ikke vesentlig i denne sammenheng siden avgiftsplikten trer inn allerede ved to boenheter, og i noen få tilfeller allerede ved bare en boenhet, avhengig av aktivitetsnivået, omfang og utleiens varighet. Foretakene kan gjerne ha eid leilighetene i flere år, og ha hatt de ute for langtidsutleie, men enkelte ser nå at det er mer penger å tjene på å ta de ut av det markedet og heller inn på markedet for korttidsutleie, mange sikter derfor mot digitale plattformer som Airbnb, siden trykket på slike typer leieobjekter er veldig stort. Grunnen til dette vil i mange tilfeller være fradragsretten i Mval.§8-1, siden det gis fradrag med full sats, mens det kun er lav sats på avgiftspliktig utleie. Og ved rehabilitering er det her penger å hente.

Det er stor pågang av brukere på slik type sider, og det er derfor en veldig effektiv måte å få leid ut objektene på. Det viser seg vel at utleieobjektene som ligger ute på finn.no, har lengere omsetningstid enn tilsvarende leiligheter på Airbnb. Plattformene er bygget opp på en enkel måte slik at det er lett å finne frem både på nettstedet men også i applikasjonen. Søkefunksjonene gjør det enkelt å selektere de ulike kravene gjestene har og det gjør det dermed enkelt å finne frem til leieobjekter som passer hvert enkelt sitt søk. Ikke alle nettsteder er like enkle å navigere seg frem på.

For et foretak så er det enkelt å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, siden det bare er å sende inn en samordnet registreringsmelding etter å ha passert en omsetning på femtitusen kroner, jfr. Mval.§2-1 (1), i løpet av en tolv måneders periode, uavhengig av kalenderåret. Ulempen med å registrere seg er at det fort påløper ekstra kostnader til regnskapsføring. For ved registrering i Merverdiavgiftsregisteret må man sende inn seks skattemeldinger for merverdiavgift i året, en for hver termin. Det er først når foretaket har vært registrert i Merverdiavgiftsregisteret i et år at det har muligheten for å søke om årstermin. Noe som betyr at foretaket kan sende inn skattemelding for merverdiavgift kun en gang i året. Det er forutsatt at omsetningen er under en million kroner de siste tolv månedene, samt at man må ha overholdt alle tidligere innsendingsfrister. Tidligere kunne foretak registrere seg for å få årstermin direkte, denne tjenesten er ikke lenger tilgjengelig. Dette registreringskravet gjør at det blir ekstra jobb for de små selskapene. Det er begrenset med regnskapsbilag

når man driver med utleie av eiendom. For det første vil det ikke eksistere noen fakturaer siden all betaling skjer via betalingsløsningen til Airbnb, så det må jo her komme en betalingsoversikt som viser omsetning for gjeldene periode. Det må også på denne oversikten være en spesifisering av merverdiavgiften, siden dette er hjemlet Bf.§5-1-5. Denne situasjonen er ganske særegen siden det normalt er foretaket selv som utsteder salgsdokumentasjon. Selvfølgelig kan utleier sende ut betalingsdokumentasjon selv, men dette vil være overflødig siden denne dokumentasjon allerede foreligger hos formidleren, det er bare å logge seg på å skrive ut salgsdokumentasjonen når man måtte ønske. Som avgiftspliktig har man krav på fradrag etter Mval.§8-1 for alle kostnader som gjelder omsetningen. Har man gjort all jobben selv, vil det dermed ikke være noen kostnader som kommer til fradrag, men har man derimot satt bort arbeidet til en underleverandør, vil man ofte ha fradrag for merverdiavgiften på disse kostnadene, forutsatt at underleverandøren driver avgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder gjerne kostnader til renhold og vedlikehold av boenhetene. Tilbyr man muligheter for tilleggstjenester ved utleien, vil det påløpe ekstra kostnader i forbindelse med dette. Disse vil være avgiftspliktige, og det er utleier selv som må utstede salgsdokumentasjon på dette.

Den største utfordringen her er privatpersonene. En ting er at man skal beskattes for leieinntektene, men å rapportere og betale merverdiavgift krever noe mer, som kanskje ikke er så gjennomtenkt. Det er ikke bare for privatpersoner å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, siden det er forbeholdt næringsdrivende, jfr. Mval. §2-1 (1). Det betyr at privatpersoner må registrere firma for å drive med intensiv korttidsutleie av leiligheter via Airbnb som utløser avgiftsplikt. Det er mye enklere når det kommer til innberetning av skatt, siden det kan gjøres gjennom den enkeltes skattemelding, ved å beregne personinntekt, men slik kan ikke merverdiavgiften rapporteres. Der finnes det eget skjema som skal sendes inn og virksomheten må ha organisasjonsnummer for å få sendt den inn, siden dette kun gjelder for bedrifter. De siste årene har antall selvstendig næringsdrivende gått ned, det er flere og flere som velger å registrere et lite aksjeselskap istedenfor, etter at aksjekapital kravet ble satt ned til tredve tusen kroner. Det er nok å anbefale å registrere et enkeltmannsforetak i stedet for et aksjeselskap i denne situasjon, fordi det er mange flere offentlige krav når man har et aksjeselskap, samtidig som det blir en utfordring ved at leilighetene er personlige og vil derfor

ikke tilhøre aksjeselskapet. Det er for store kostnader som knytter seg til et eierskifte, på grunn av dokumentavgift. Men man har også krav man må følge selv om man velger og bare registrere et enkeltmannsforetak, all rapportering skal inn rettidig, og hvis disse kravene ikke blir overholdt kan det tilkomme ekstra kostnader som tilleggsskatt og andre avgifter.

Så er det intensiv korttidsutleie. Intensiv betyr kraftig, intens, noe som skjer hyppig. Det vil være begrenset hvor intensivt utleie av en til to leiligheter kan være. Det kan selvfølgelig skje hvis det kommer en ny gjest hver eneste dag hele måneden, men det vil mest sannsynlig aldri skje. Så flere vil kanskje være på grensen til avgiftsplikt. Men det er jo begrenset hvor omfattende utleie man kan drive med som privat person, med en annen fast jobb. Utleie vil kun være bi inntekt, i stedet for en annen hobby. Det er begrenset med fritid man har når man jobber, og i dette tilfellet høres det ut som om privatpersonene blir rammet av et diffust regelverk, på grunn av at enkelte ser seg et snitt i å leie ut ekstremt mye, slik at alle blir omfattet av regelverket, selv om man ligger i grenseland. Kanskje det burde ha vært en grense om man velger å gjøre hele jobben selv, enn om man setter bort ulike tjenester til en underleverandør. For hvis man velger at andre skal gjøre den jobben for seg kan dette skje under arbeidsdagen, mens selv måtte man ha brukt fritiden sin på det. Det vil si at man kan ha større aktivitet ved hjelp av underleverandører og andre aktører enn om man gjør jobben selv.

Det er en risiko for utleier hvis det oppstår avgiftsplikt og man blir nødt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, slik at man blir pålagt å rapportere inn all utleie. For samtidig får man rett til å kreve fradrag for merverdiavgiftskostnader, jfr Mval.§8-1, for kostnader man har hatt i forbindelse med utleien, samt rehabilitering og vedlikeholdskostnader som kan knyttes med utleien, noe som høres rimelig ut. Hvis det skulle skje noen livstidsendringer, for eksempel samlivsbrudd, som gjør at man må selge boenheten, eller man blir nødt til å flytte dit selv. Dette vil kun gjelde for privatpersoner som har blitt nødt til å registrere seg som næringsdrivende, som da vil være avhengig av å avvikle firmaet. Vil fradragsretten fortsatt være gjeldene, eller finnes det en risiko for at beløpet blir krevd tilbakebetalt, hvis utleieperioden ikke har vart i over tre år, slik

det kom frem av forarbeidene²⁸. Kan det være en risiko for utleier kommer opp i et uføre fordi man plutselig må tilbake penger man tidligere har mottatt, på grunn av at satsen på fradragretten er mye høyere enn satsen på inntekten. Man bør vurdere risikoen, for tilbakebetaling før registrerer seg i Merverdiavgiftsregisteret, det er viktig å vurdere om man kan håndtere en slik tilbakebetaling.

Det kan være en stor fordel å leie ut boenheten via Airbnb, og dermed bli avgiftspliktig etter Mval.§5-5, hvis man etter minimum tre år velger å flytte inn i leiligheten selv. Spesielt hvis man har krevd fradrag for merverdiavgiftskostnader som er knyttet til rehabilitering av leiligheten mens den var utleid. Da vil man komme gunstigere ut enn andre, fordi totalt sett har man hatt fordel ved å få billigere oppussingskostnader av privat eiendom, som egentlig skyldes utleien. Er man heldig er det kun overflatebehandling man må bekoste selv. Det er mye som skjer i livet slik at man tar andre valg, for det kan ha vært mer attraktivt å leie ut boligen i første enn etterhvert. Eller at man føler at det er mer jobb med utleien enn det men sitter igjen med etter fradrag for alle kostnadene. Det er mange faktorer som kan spille inn. Så det er veldig viktig å tenke seg nøye om før man velger å leie ut leiligheter etter reglene i Mval.§5-5, og dermed bli avgiftspliktig. Kanskje det er bedre å forholde seg til utleie som er unntatt fra avgift etter reglene i Mval.§3-11 (1).

5.9. Anskaffelser foretatt før registrering.

Når et avgiftssubjekt blir registrert, som vil si når næringsdrivende registrerer seg i Merverdiavgiftsregisteret har de rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dette gjelder for alle varer og tjenester som er anskaffet inntil tre år før registreringen i Merverdiavgiftsregisteret skjedde, jfr. Mval. §8-6 første ledd. Dette kalles tilbakegående avgiftsoppgjør, fordi man får tilbake avgift som gjelder bakover i tid. Det er en forutsetning av man ikke har omsatt varene eller tjeneste på et tidligere tidspunkt, men at de er brukt på objektet, og at de derfor fremdeles eksisterer når kravet om tilbakegående avgiftsoppgjør fremmes. Alle kostnadene det kreves fradrag for må ha direkte tilknytning til omsetningen i den registrerte virksomheten. I dette tilfelle vil det være alle kostnader selskapet har hatt i forbindelse med vedlikehold og rehabilitering, samt alle anskaffelses kostnader.

²⁸ Ot.prp.nr. 77 (2005-2006) pkt. 13.1.6.2 andre avsnitt.

Dette vil være en stor fordel når man først må registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, siden det vil redusere kostnadene med opptil tjue prosent, forutsatt at man har rett på fradrag for merverdiavgift på alle kostnadene. Men uansett vil det være en vesentlig reduksjon av kostnadene, og det er en stor fordel. Det var dette Frogner Boligeiendom AS var ute etter. Siden de hadde hatt omfattende kostnader i forbindelse med rehabilitering og ombygging av leilighetene, så var merverdiavgiftskostnadene omfattende. Dette vil ikke være konkurransevridende mot hotellbransjen, men det kan det være mot det generelle boligmarkedet. Siden utleiere som tidligere har vært avgiftspliktige kan senere henvende seg til et annet segment som er unntatt fra avgiftsplikt, og vil dermed ha hatt en fordelaktig rehabilitering av utleieobjektene enn hva lignende virksomheter har hatt på grunn av fradragetsretten. Det vil være urettferdig at enkelte har fått fradrag for merverdiavgiftskostnadene sine, mens andre ikke har krav på refusjon i det hele tatt, mens de egentlig er i samme bransje. Begge deler er utleie, forskjellen er at det ene firmaet har leid ut boligene til ferieformål, mens den andre har leid ut til boligformål. Begge deler er overnatting, samtidig som at begge deler vil være bosted, i iallfall midlertidig. Det hadde nok vært mer rettferdig om all utleie ble avgiftsbehandlet likt. Siden man verken kan skille mellom korttidsutleie og langtidsutleie eller markedsføringsplass, det er kun formålet som avgjør avgiftsplikten. Spesielt urettferdig er det hvis et foretak først velger å leie ut leilighetene til ferieformål via Airbnb, for å få fradrag for merverdiavgiftskostnadene, og etter noen år går de heller over til langtidsutleie som retter seg mot boligmarkedet. De har jo kommet mye gunstigere ut enn de som vendte seg rett mot boligmarkedet i første omgang, og hvis man vender seg mot boligmarkedet først og deretter mot intensiv korttidsutleie så vil de komme dårlige ut fordi de plutselig ikke har krav på fradrag for merverdiavgiften på oppussingskostnadene slik som de kunne ha hatt hvis de hadde valgt det ene markedet fremfor det andre. Det vil være konkurransevridende og urettferdig.

Kan man finne noen forskjell på avgiftsplikten for utleie av primærbolig og sekundærbolig, eller vil denne behandles likt?

6. Primærbolig og sekundærbolig.

6.1. Utleie av egen bolig.

Er det mulig å unngå avgiftsplikt hvis man kun leier ut egenbolig fremfor annen boenhet? Definisjonen av egen bolig, er den boligen hvor skatteyter har sitt hjem²⁹, også kalt primærbolig. Ved langtidsutleie av egen bolig, som vil si når leieforholdet varer i over tredve dager, og eieren benytter seg av minst halvparten av boligen selv, skal det hverken beregnes skatt, jfr. Sktl.§7-2 (1) eller merverdiavgift av, jfr. Mval.§5-5, siden det ikke er å anse som virksomhet slik som det kan være ved korttidsutleie. Grunnen er at det er veldig lite jobb å ha noen boende fast i deler av boligen, noe som tilsier at det er et lavt aktivitetsnivå. Men velger man å leie ut hele eller deler av egen bolig i perioder som er kortere enn tredve dager, og som i løpet av et inntektsår overstiger ti tusen kroner kan utleieforholdet bli ansett som virksomhet hvis det ansees at det er et høyt aktivitetsnivå³⁰. Selv om man bare har en boenhet som leies ut. Det samme gjelder hvis det er flere separate leieforhold i en og samme boenhet, som kan være at utleier leier ut flere rom som han leier ut til forskjellige leietakere. Det som symboliserer et høyt aktivitetsnivå er når leietakere flytter hyppig inn og ut, eiers tilstedeværelse for å vise frem leiligheten til aktuelle leietakere, ved utlevering og tilbakelevering av nøkler, samt å yte andre tjenester som nedvasking ved utflytting og skiftning av sengetøy. Hvis slike typer aktiviteter skjer flere ganger i løpet av en tredve dagers periode kan leieforholdet bli ansett som virksomhet, noe som kan utløse merverdiavgiftsplikt jfr. Mval.§5-5. Men dette forutsetter at utleien er til ferieformål. Å se på utleie av en mindre del av en bolig, som utleie i hotellvirksomhet hører ikke noe sted hjemme, det burde ha vært særregler på utleie av egen bolig på lik linje som det er på langtidsutleie i Skatteretten. For det er stor forskjell om man kun leier ut deler av boligen enn om man leier ut hele. For ved utleie av deler av boligen mens man bor der selv vil man det meste av tiden være tilgjengelig, mens ved utleie av hele boligen blir man nødt til å møte opp ved inn og utflytting. Vanligvis er man daglig på jobb, og må derfor passe på at gjestene flytter inn, og ut i sin egen fritid, og det kan ikke sees på som mye ekstra jobb. Besøkende ringer på når de kommer for å få nøkkel til leieobjektet og banker på når de reiser igjen for å levere fra seg nøkkelen. Det er ytterst sjeldent

²⁹ Skatte-ABC 2018/19 pkt. 2.6 andre avsnitt.

³⁰ Skatte-ABC 2018/19 pkt. 3.3.13.

man trenger å gå igjennom leieobjektet når det leies ut for kortere perioder. Og tar ikke mye ekstra tid å skifte sengetøyet og vaske over gulvene etter hvert opphold. Det er normalt å skifte på sengen fra ukentlig til hver fjorten dag, så et par senger ekstra fra eller til, vil ikke kreve mye ekstra jobb, selv om det i perioder kan skje daglig. Og det samme gjelder vasking av gulv og andre overflater. Det er veldig normalt å vaske over alle rom i boligen ukentlig selv om den er liten bruk. Derfor burde det ha vært en differensiering på hvor stor boenhet av primærboligen som leies ut. For det er stor forskjell om det er en liten hybel som leies ut, enn om det er en hel etasje i et hus. En ting er at utleie ved korttidsutleie blir skattepliktig, en annen ting er at man blir merverdiavgiftspliktig. Siden det er mer krevende, på grunn av at man må opprette en virksomhet for og kunne registrere i merverdiavgiftsmanntallet. Å leie ut deler av hjemmet sitt er det samme som å ha gjester på besøk, forskjellen er at man tar betalt for det. Klart det kan være slitsomt med gjester, men det har jo litt med hvor mye du legger i det. Enkelte gjester klarer jo seg selv og det samme blir det jo ved at man leier ut en del av boligen, at man tilrettelegger for selvhushold. Skulle man ønske å tilby ekstra tjenester mot betaling bør dette kanskje vurderes på et annet grunnlag, og muligens at det i seg selv gir grunnlag for avgiftsplikt. Vi kan ikke helt se at det er normalt å leie ut hjemme hos seg selv og samtidig tilby ekstra tjenester, men det kan variere på størrelsen på utleieobjektet. Så kanskje det burde ha vært avgiftsplikt på større utleieobjekter, mens små utleieobjekter burde ha vært unntatt for avgiftsplikten. For har man kjøpt en leilighet midt i byen med utleiedel, og benytter den til det formålet. Er det størst sannsynlighet for at man gjør det på grunn av finansieringen. Den yngre generasjonen vil ikke ha råd, mens den eldre generasjonen vil ikke finne det attraktivt, så det vil være den gruppen med mennesker som befinner seg midt i livet det vil gjelde. Å kjøpe en leilighet med utleiedel er helt normalt for å finansiere lån og øke egenkapitalen for å komme seg inn på boligmarkedet. Noen synes det er mer allright å ha flere typer mennesker boende og har derfor valgt korttidsutleie, mens andre ønsker et jevnt leieforhold og har derfor valgt langtidsutleie. På slike små utleieobjekter som er knyttet til eget hjem kan vi ikke se at skal foreligge noen merverdiavgiftsplikt. Registrere seg som næringsdrivende for å leie ut et rom hjemme er et drastisk steg å gå. Det er lite trolig at det vil være konkurransevridende med hotellbransjen i nærområdet selv om det er flere leieforhold i boligen i løpet av en tredve dagers periode.

6.2. Utleie av sekundærbolig.

Sekundærbolig er all annen boligeiendom som skatteyter eier, siden en skatteyter kun kan ha en primærbolig³¹. Boligen kan være i samme nabolag, blokk eller i en helt annen kommune. Og man kan eie så mange eiendommer man vil, men ved utleie av fem eller flere bolig- og fritidseiendommer må det gjøres en helhetsvurdering, og i de fleste tilfeller vil dette bli ansett som virksomhet³². Her spesifiseres det at det også gjelder fritidseiendommer. Så har man flere hytter man leier ut i løpet av året når man selv ikke benytter seg av disse, vil dette inngå i antallet boliger man kan leie ut før man kan bli ansett som å drive med virksomhet og dermed bli avgiftspliktig. Nå er det ingen tvil om at utleie av fritidseiendommer faller inn under romutleie i hotellvirksomhet, siden dette er spesifisert i Mval.§5-5 (1) bokstav c. Så aktiv utleie av fritidseiendommer utgjør avgiftsplikt i seg selv, men det er selvfølgelig mulig å leie ut en fritidseiendom som egentlig er ment til eget bruk, i kortere perioder uten at det skal utløse avgiftsplikt. Men her må man være forsiktig i henhold til hvor mye den leies ut til i forhold til hvor mye den benyttes til eget bruk. Ved aktiv markedsføring av utleie av fritidseiendom vil dette fort bli oppdaget av skattemyndighetene. Når det gjelder utleie av annen eiendomsmasse så er det totalt fire utleieobjekter man kan ha, før det blir ansett som virksomhet, primærbolig teller selvfølgelig ikke i totalen forutsatt at man bor der selv. Det er først når man har fem utleieobjekter det blir ansett som virksomhet, forutsatt at alle de andre fire utleieobjektene er på langtidskontrakter.

Men ved intensiv korttidsutleie vil virksomhetskravet være senket til bare to boenheter, og i noen tilfeller helt ned i en boenhet. Det er aktivitetsnivået på utleien som er avgjørende om det er virksomhet eller ikke, og deretter er det typen utleie som avgjør om det er avgiftspliktig korttidsutleie eller ikke avgiftspliktig korttidsutleie. Forskjellen er om det er til boligformål eller til ferieformål. Det hadde vært litt urettferdig hvis privatpersoner ikke kan annonsere leiligheten sin på plattformer som Airbnb, hvor de har større sikkerhetsvern, på grunn av at det er tilrettelagt med betalingsløsning og forsikringer. Man har som utleier flere

³¹ Skatte-ABC 2018/19 pkt. 2.6 syvende avsnitt.

³² Skatte-ABC 2018/19 pkt. 3.3.13.

fordeler ved å leie ut på de digitale plattformene, noe som gjør at den økonomiske sikkerheten er bedre i varetatt der enn på finn.no. Men heldigvis er det ikke utleieplattformen som avgjør om utleien blir ansett om avgiftspliktig.

7. Merverdiavgiftsregler i EU.

7.1. Merverdiavgiftsreglene i EU i forbindelse med utleie av fast eiendom.

Merverdiavgiftsregelverket i EU følger særlig av Rådets direktiv 2006/112/EF³³. Her er det fastsatt at medlemslandene skal unnta utleie av fast eiendom fra merverdiavgiftsområdet³⁴. Dette er på helt lik linje med de norske reglene. Norge forplikter seg ikke etter EØS-avtalen å implementere EUs regler på skatte- og avgiftsområdet, men vi er forpliktet til å sørge for at de norske reglene er i samsvar med de fire friheter og statsstøttereglene i EU. Det samme er det når det gjelder utleie av hotellrom og lignende overnattingssteder³⁵, noe som betyr at fritakelsen ikke gjelder for utleie innen for hotellsektoren eller tilsvarende sektor. Det vil si at det også i EU skal beregnes merverdiavgift på overnattingssteder. Det kommer ikke frem av direktivet hvilken sats som skal benyttes, siden det er medlemslandene selv som bestemmer satsen på merverdiavgift, flere land sånn som Sverige benytter seg imidlertid av reduserte satser slik som vi gjør i Norge, mens Danmark har valgt å ha standard sats på utleie av hotellrom og lignende overnattingssted.

EU-domstolen har uttalt³⁶ at direktivet 2006/112/EF sitt uttrykk angående bransjer med lignende funksjon som hotellbransjen bør sees på med en vid tolkning – således potensielt konkurrerer man med hotellbransjen ved utleie av feriebolig og andre type boliger. En vid tolkning vil si at man ikke kan være trangsynt, men at man skal implementere mest mulig i tolkningen. Det er viktig at man vurderer alle typer for utleie av boliger, for å se om noen av disse kan ha en sammenheng med hotellbransjen. Alle likheter og forskjeller må vurderes.

³³ Ot. Prp. Nr. 1 (2007-2008) pkt. 31.2.3.

³⁴ Kapittel 3 Artikkel 135 nr. 1 bokstav l.

³⁵ Kapittel 3 Artikkel 135 nr. 2 bokstav a.

³⁶ C-346/95, Elisabeth Blasi

Vi ønsker derfor videre å se nærmere på reglene og rettspraksis i Sverige og Danmark, for å se om regelverket tolkes på samme måte der, eller om det er vesentlige forskjeller.

7.2. Sverige.

Standardstaten på merverdiavgift i Sverige er på tjue fem prosent³⁷. Skatt på utleie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet er tolv prosent, på lik linje som her i Norge. Utleie av bolig er unntatt loven³⁸, mens utleie av rom i hotellvirksomhet er avgiftspliktig. Men teksten i det svenske lovverket er noe annerledes enn i det norske. Så dette kan muligens tolkes på forskjellige måter. For i den svenske merverdiavgiftsloven er ikke fritidseiendom nevnt med et ord, dette må sees på som en lignende virksomhet. Det er kun hotell og campingvirksomhet som kommer frem som alternativer. Kan man da tolke fritidseiendom som at det ikke er inkludert, at det ikke blir sett på som lignende virksomhet? Fritidseiendom kan jo sees på som noe som er personlig, som ikke er ment som utleie i en virksomhet, siden det ofte bare gjelder en eiendom. For det er mest normalt å ha kun en fritidseiendom, og det er mest vanlig å benytte den til privat bruk.

Skatteverket som er skattemyndighetene i Sverige, har uttalt at det må skilles mellom korttidsutleie og langtidsutleie. Skatteverket definerer korttidsutleie til å være en leieperiode som er kortere enn seksten uker, som utgjør hundre og tretten dager. Mens skattemyndighetene i Norge har uttalt at korttidsutleie er utleie som er under tredve dager. Det er stor forskjell. Fra en måned i Norge til fire måneder i Sverige. Hadde vi hatt de samme reglene i Norge ville det plutselig vært mange flere i Norge som hadde drevet med avgiftspliktig virksomhet. I Norge har det samtidig blitt uttalt at man ikke kan se på lengden av leieforholdet siden både korttidsutleie og langtidsutleie kan sees på som overnatting i hotellnæringen. Så her er det klarere regler i Sverige enn i Norge, siden antall dager er spesifisert.

³⁷ Mervärdesskattelagen 7 Kap. 1§

³⁸ Mervärdesskattelagen 3 Kap. 2 og 3§§

Samtidig som det i Sverige virker som det er en tydeligere grense mellom disse to formene for utleie.

Skatteverket har på sine sider lagt ut et spørreskjema med fire spørsmål. Her skal man svare på om man har leid ut en eller flere møblerte bosteder i Sverige, i eget navn. Det legges her vekt på at bostedet skal være møblert, at det kan gjelde helt ned i en leilighet og at utleien skal skje i eget navn, noe som betyr at eier står selv for utleien. Så hvis bostedet ikke er møblert eller en utleiemegler står for utleien, er man nødt til å svare nei og man vil dermed ikke være merverdiavgiftspliktig. Ved å benytte seg av utleiemegler er det den som vil være ansvarlig for å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. Er derimot svaret ja på dette spørsmålet er man nødt til å gå til neste spørsmål som går ut på om boligen er leid ut i maks fire måneder til en og samme gjest, utleien trenger ikke å være sammenhengende. Dette er for å avklare om det er kontinuitet i utleien eller om boenheten leies ut til mange forskjellige gjester. Hvordan man markedsfører objektet blir lagt mer vekt på i Sverige enn i Norge. Det kan virke som i Norge at vi er mer opptatt av hvilken plattform utleieobjektet er markedsført på, mens i Sverige er de opptatt av om boligen er markedsført til døgn- eller ukespris. Det kommer ikke frem at det er noen forskjeller om man markedsfører utleieobjektet på Airbnb eller Blocket.se, som er den svenske versjonen av finn.no.

Begge landene er opptatt av hvilke tjenester, som for eksempel rengjøring, bytte av sengetøy eller annen gjesteservice som tilbyes. Det siste punktet som det er spørsmål om, er om boligen har vært utleid i kortere periode enn seksten uker sammenhengende, noe som tilsvarer hundre og tretten døgn, og hvor den totale husleien overstiger femtitusen kroner i beskatningsåret. Dette gjelder også ved utleie av et rom i egen bolig. Noe som tyder på at all aktiv korttidsutleie kommer inn under regelen for å bli merverdiavgiftspliktig, så fremt boenheten er møblert. Ved å svare ja på alle overstående spørsmål ansees utleien som en økonomisk virksomhet og man har plikt til å registrere seg og betale merverdiavgift i Sverige. Her viser det seg at det er klarere retningslinjer i Sverige enn i Norge når det kommer til utleie av fritidseiendommer, og spesielt da leiligheter som markedsføres via plattformer som Airbnb.

For at avgiftsplikten skal inntre trekker det i retning av at det må være tegn på omfattende utleie, at det skjer regelmessig og at det drives markedsføring. Dette er noen av de samme momentene som har vært uttalt i de norske forarbeidene. I tillegg har det blitt nevnt at Skatteverket skal se på utleietiden, antall leietakere og ikke minst skal det legges vekt på leievederlagets størrelse, selv om de svenske myndighetene har uttalt at det har ingen betydning om utleien er egnet til å gå med overskudd, noe som er helt motsatt fra i Norge, hvor et av de viktigste hovedmomentene er at utleien skal gå med overskudd. Dette er momenter som ikke er nevnt i de norske forarbeidene, men som bør være en påvirkende faktor når det kommer til avgiftsplikten. Denne informasjon bør komme frem på dokumentasjon fra delingsøkonomiforetakene. Skatteverket har i tillegg uttalt at det må betales merverdiavgift fra første krone, i motsetning til i Norge hvor avgiftsplikten starter når man har tjent femtitusen kroner. Men, hvis leiligheten eies av to eller flere personer skal inntekten fordeles likt på begge, noe som betyr at hver og en må overstige beløpet på femtitusen kroner for at inntekten skal bli merverdiavgiftspliktig. Dette er en problemstilling vi ikke har sett her i Norge. Det har ikke vært nevnt i noen forarbeider eller i bindende forhåndsuttalelser. Mulig det ikke har noe så si, men det er et godt argument for at avgiftsplikten skal inntre på et senere tidspunkt. Spesielt hvis man er på vippepunktet mellom avgiftsplikt eller ikke. Eiendommer som eies av aksjeselskaper vil ikke være berørt av problemet, dette vil kun gjelde eiendommer som eies av to eller flere privat personer. Et alternativ vil være at de danner et DA, som står for selskap med delt ansvar.

Hvis man bruker en formidler som er utenlandsk kommer omvendt avgiftsplikt til anvendelse. Skulle utleier i tillegg være utenlandsk, blir enten utleier eller formidler pliktig til å registrere seg i det svenske Merverdiavgiftsregisteret, så fremt de ikke har en representant, på lik linje med utenlandske foretak som ikke har filial i Sverige. Dette er regler som er identiske med de vi har i Norge.

I Sverige gis det fullt fradrag for inngående merverdiavgift i forbindelse med utleie av virksomhet som kan anses som hotelldrift³⁹. Spørsmålet har vært oppe i

³⁹ Mervärdesskattelagen 8 Kap. 3§

høyeste forvaltningsdomstol i Sverige⁴⁰. Saken gjaldt to nyoppførte utleieenheter på Nötholmen i Strömstad, som totalt besto av seksten leiligheter fordelt over to hus med fire etasjer, alle leilighetene var identiske. Utbygger vil leie ut leilighetene til hotellet ved siden av, som skulle bruke leilighetene som supplement på grunn av stor etterspørsel, da spesielt i sommer halvåret. Hotellforetaket skulle leie ut leilighetene til korttidsboende på lik linje som øvrig romutleie. Leilighetene skulle ha selvhushold og appellere til familier, men hotellet hadde tenkt å tilby både rengjøring og tilleggstjenester. Utleien var antatt å vare i minst fem år og de skulle ikke benyttes til permanent boende. Domstolen kom derfor til at eier av leilighetene hadde skattepliktig omsetning som følge av merverdiavgiftsloven, siden leilighetene var leid ut til hotellvirksomheten. Eiers anskaffelseskostnader og løpende driftskostnader kunne heller ikke sees på under regelen for fast bosted⁴¹, de ville derfor ha fradragrett for alle kostnadene knyttet til oppføring og utleie av leilighetene på lik linje som det hotellvirksomhetene ville ha hatt. Hvis man ser på denne dommen i sammenheng med Frogner Boligeiendom dommen vi hadde i Norge, sier de egentlig akkurat det samme. Ved å benytte leilighetene som permanent bolig, selv for en kortere periode har man ikke krav på fradrag for merverdiavgiftskostnadene, mens ved korttidsutleie som kan sees i sammenheng med hoteldrift gis det fradrag for kostnader knyttet til merverdiavgift. Noe som tyder på at vi praktiserer like regler i Norge og Sverige.

Heller ikke i Sverige har man fradragrett på merverdiavgift ved utleie av boliger for en kortere periode⁴² siden man ikke blir avgiftspliktig. Det er et viktig moment i begge landene at utleien skal ha en viss varighet for at fradragretten skal inntre. Hvis det svenske borettslaget eller sameiet leier ut møblerte leiligheter for eierne, da i sitt navn, kan de bli ansett som å drive romutleie i hotellvirksomhet og kan derfor bli merverdiavgiftspliktige. Også i denne uttalelsen spesifiseres det at utleieobjektet må være møblert. Denne problemstillingen vil ikke oppstå i Norge siden vi ikke har samme utleiemarked som i Sverige. Her er det kun utleiemeglere eller eierne selv som leier ut objektene.

⁴⁰ RÅ 2002 not 174

⁴¹ Mervärdesskattelagen 8 Kap. 9§ første stykket 1

⁴² SKV Dnr. 131 38532-08/111 dato 2008-06-17

7.3. Danmark.

Også i Danmark er standardsatsen på merverdiavgift tjuefem prosent⁴³. Men forskjellen på Danmark fra Norge og Sverige er at de ikke har differensiert merverdiavgiftssats på utleie av eiendom knyttet til hotelldrift, denne er tjuefem prosent. Noe som betyr at de kun har én avgiftssats på alle typer for avgiftspliktig omsetning. Dermed kommer man bedre ut i Norge og Sverige enn i Danmark, forutsatt at man er avgiftspliktig og at man har samme pris på utleieobjektet, fordi foretaket sitter igjen med større del av kaken.

Det er ellers ingen andre avgiftsforskjeller mellom de nevnte landene. EU sitt direktiv sier att all utleie av bolig skal være unntatt merverdiavgift i alle medlemslandene, dette gjelder også for Danmark⁴⁴. Den største forskjellen mellom Sverige og Danmark er at danskene ser på korttidsutleie til å gjelde for en periode som er kortere enn tredve dager. Akkurat slik myndighetene her i Norge har bestemt. Så på dette området er vi mer like danskene enn svenskene. Men det kan virke som at danskene praktiserer avgiftsplikt på all utleie som har en varighet som er kortere enn en måned. Det vil si at alle som driver med utleie blir automatisk avgiftspliktig. Kanskje det er et mer rettferdig regelverk, og det må ikke minst være mye enklere å forholde seg til. Kortere utleie utløser avgiftsplikt, lengere utleie er unntatt fra avgiftsplikt. Her i Norge er det litt mer at vi ser det an, noen ganger slår avgiftsplikten ut, mens andre ganger får den ikke anvendelse avhengig av hvert enkelt tilfelle. Det er fint det, men det kan fort bli forskjellsbehandling spørs på hvem som behandler saken. Om det er utleiepraksis eller en vurderingssak på hvor lang tid en korttidsutleie skal defineres som i de forskjellige landene er vanskelig å si.

I en av veiledningene til den danske merverdiavgiftsloven⁴⁵ har de uttalt at det oppstår merverdiavgiftsplikt ved utleie av rom som har en varighet på mindre enn en måned. Forskjellen mellom det danske og norske regelverket er at i det danske regelverket fremstår dette som en skal regel, mens i det norske regelverket er det mer en vurderingssak fra tilfelle til tilfelle. Avgrensningen mellom

⁴³ Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven Kap. 7 § 33

⁴⁴ Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven Kap. 3 § 13 nr. 8

⁴⁵ D.A.5.8.9

merverdiavgiftsfri utleie av fast eiendom og merverdiavgiftspliktig korttidsutleie av rom skal sikre at utleie av rom til personer som ikke skifter bopel men som er på ferie skal være merverdiavgiftspliktig. Det er noe av det samme som vi prøver på her, men det virker som svenskene og danskene har en bedre praksis for dette. Utleie av rom og leiligheter som brukes til fast bopel, det vil si boliger som eier disponerer selv, hvor de leier ut deler av, skal det ikke betales merverdiavgift av i Danmark, det er jo helt motsatt praksis av i Norge. Her er det omfanget som avgjør om noe blir avgiftspliktig, ikke om bopelen blir benyttet privat. Det har faktisk ikke noe å si på avgiftsplikten her.

Skulle leieforholdet allikevel vare over en måned, hvor det da etter de ordinære reglene i Danmark skulle være avgiftsfritt, hvor det er knyttet servering til utleien, vil utleien bli sett på som korttidsutleie på lik linje som ved hotellvirksomheter og vil dermed bli ansett som avgiftspliktig virksomhet. Kun på grunn av en ekstra tjeneste som ytes. Tjenesten er en ytelse om ofte gis på hoteller, og virksomheten vil derfor bli definert som det. Det er fullt mulig å kombinere merverdiavgiftsfri langtidsutleie av rom med merverdiavgiftspliktig korttidsutleie av rom til turister⁴⁶, selv om det ikke ytes noen form for tjenester. Forutsatt at den avgiftspliktige korttidsutleien ikke overstiger fire måneder per år⁴⁷. Også en slik kombinasjon vil være mulig at oppstår her i Norge, og i de tilfellene bør det være en åpning for å drive med både avgiftspliktig og avgiftsfri utleie, på lik linje som utleie av næringseiendom. Der skal det legges til merverdiavgift på husleien til avgiftspliktige, mens det skal faktureres uten merverdiavgift for bedrifter som ikke er avgiftspliktige. Mest sannsynlig vil det ikke komme noe tak på varigheten av korttidsutleien, slik danskene har. Siden de norske forarbeidene har gitt uttrykk for at det ikke skilles mellom korttidsutleie og langtidsutleie i det norske regelverket.

Fritidsbolig er ikke definert i den svenske merverdiavgiftslovgivningen, men det er den i den danske⁴⁸, her kalt feriehjem og sommerhus. Det høres ut som hus man bare kan bo i om sommeren, men det er kun en definisjon på hus som ikke egner

⁴⁶ MNA 599/79

⁴⁷ Tfs 1996 848 MNA

⁴⁸ Bekendtgjørelse af merværdiafgiftsloven Kap. 9 § 42 nr. 4

seg for helårsbruk på grunn av fasiliteter. Spørsmålet er om leiligheter er å anse som feriehjem hvis det kun er det de benyttes til. Mange har jo så kalte hytter i byen, og det er jo vanlige leiligheter som benyttes til ferieformål. Så vi vil anta at feriehjem er alle boliger som benyttes til ferieformål, og at sommerhus er hus som ikke er egnet seg på vinteren på grunn av dårlig isolasjon. Disse typer boliger er unntatt avgiftsplikt i den danske avgiftspolitikken, det betyr at man heller ikke har fradragsrett på innkjøp som gjelder feriehjem og sommerhus. Det vil si at uansett lengden på leieforholdet, om det er korttidsleie eller langtidsleie så påvirkes ikke det av avgiftsplikten. Så fritidsbolig blir ansett som lignende virksomhet i Sverige, slik at det kom inn under avgiftsplikten, mens i Danmark har de klare regler på at fritidsboligene er unntatt avgiftsplikten. De norske reglene vil her være mer lik de svenske enn de danske. Myndighetene i Norge ønsker full avgiftsplikt på all utleie som henvender seg til feriemarkedet. Det skal sies at det er en forutsetning når de danske feriehjemmene og sommerhusene er avgiftspliktig og det er at de kun har selvhushold. Det kan ikke tilbys noen form for tjenester som kan sees i sammenheng med hotellvirksomhet.

Det er mye strengere regler for utleie av ferieboliger i Danmark enn i de to andre nabolandene. Det må for eksempel dokumenteres at eiendommene ikke benyttes privat, det vil si at de må være overdratt til en tredjemann under hele inntektsåret. Det er slik at alle privatpersoner som driver med utleie av ferieendom i Danmark må fraskrive seg retten til å benytte seg av utleieobjektet privat for å ha rett på fradrag for kostnader knyttet til merverdiavgift kom høyesterett frem til⁴⁹. Det er så strengt at de ikke kan være i besittelse av sine egne nøkler⁵⁰. Noe som tilsier at man blir nødt til å ha en utleiemegler til å organisere utleien. Dette er regler som verken Sverige eller Norge har i sin fradragsrett. I tillegg må utleien være omfattende og av økonomisk karakter. Det vil si at utleien går med underskudd. Noe som tyder på at omfanget av utleien har vært for liten, eller at kostnadene har vært høyere enn inntektene, vil utleien bli sett på som den mangler intensitet og man vil dermed miste fradragsretten⁵¹. Heller ikke disse kravene har vi her i

⁴⁹ SKM 2005.78. HR

⁵⁰ SKM 2011.312. BR

⁵¹ Tfs 1991, 37 VLD

Norge, siden vi har full fradragrett for kostnader knyttet til merverdiavgift så fremt utleien kan ansees som hotellvirksomhet.

I Danmark får man heller ikke fullt fradrag for alle kostnader som gjelder hotellopphold. Kostnadene må gjelde avgiftspliktige aktiviteter av en streng ervervet karakter⁵², noe som tyder på at du ikke kan få tilbakeført avgift for anskaffelser som skjedde før registrering, Samtidig som det tyder på at man ikke har fradragrett på alle kostnader knyttet til rehabilitering og andre innkjøp knyttet til leiligheten. Her godkjennes kun kostnader som er direkte knyttet til driften. Slik sett virker de norske reglene mer fordelsaktive for avgiftspliktige enn hva de danske reglene er.

⁵² Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven Kap. 9 § 42 stk. 2 jf. Stk. 1 nr. 5 og 6

Litteraturliste

- *Foiler fra Skatteetatens årskonferanse 2018 - Merverdiavgift*
- *Airbnb*
<https://www.airbnb.no/b/setup>
- *Odelstingsproposisjon (Ot. Prp)*
<https://www.regjeringen.no/no/id4/>
- *Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006*
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=DA>
- *Mervärdesskattelag (1994:200)*
https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/mervardesskattelag-1994200_sfs-1994-200
- *Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven nr. 760 af 21. juni 2016*
<https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=180133>