



Skattedirektoratet
Postboks 9200, Grønland

0134 OSLO

Deres ref.

Vår ref.

Oslo

2013/900198

JFH

18. juni 2014

MVAL § 6-6 – FRITAK FOR MVA VED LEASING AV ELBILER OG OMSETNING AV ELBILBATTERIER

Vi viser til brev av 19.5.2015 der direktoratet ber om Finansieringsselskapenes Forening (Finfo) sin vurdering av forslag om endring av merverdiavgiftsforordningen § 6-6-1 flg.

Finfo har 38 medlemsbedrifter med en total forvaltningskapital på 307,7 mrd kroner. En meget betydelig del av våre medlemmers virksomhet gjelder leasing av personbiler, varebiler, lastebiler og busser. Flere av våre medlemmer leier allerede i dag ut varebiler og personbiler som vil bli omfattet av mva-fritaket. For elektriske varebiler hvor leasingkundene har rett til fradrag for inngående mva, har det nye fritaket begrenset økonomisk betydning. Våre medlemmer anser leasing av elbusser som et satsingsområde med potensiale for betydelig vekst i årene fremover. Det tilsendte forslag har derfor betydning utover tradisjonell personbilleasing.

Finfos konklusjoner kan oppsummeres som følger:

- Det foreligger ikke grunnlag for å hevde at Stortingets intensjon har vært å begrense fritaket for leasing av elbiler, elbusser m.v. til langtidsleie. Skillet fremstår som ubegrunnet og unødvendig. Lovbestemmelsen bør settes i kraft umiddelbart uten å avvente nærmere regulering i forskrift.
- Subsidiært anbefaler Finfo at definisjonen av utleie av kjøretøy som nevnt i mval § 6-6 første ledd fastsettes til minst 30 dager.
- Vi vil sterkt fraråde at fritaket kun skal omfatte leasingavtaler med løpetid på 3 år eller mer. Dette vil i praksis sterkt redusere muligheten til å tilby leasing av elbiler, og da særlig mot private som ikke kan bindes avtalerettslig for en slik lang periode. Et slikt opplegg må antas å stride mot Stortingets intensjoner om fremme av salg og bruk av elektriske kjøretøy. Ikke minst gjelder dette når regjeringen i revidert budsjett har tilkjennegitt at nåværende fritaksordning vil bli opphevet om bare 2,5 år.
- Forslaget om minste leietid vil ikke ha noen provenymessig betydning for øvrige kjøretøy som omfattes av mval § 6-6, herunder varebiler og busser, hvor leietager normalt vil ha fradrag for inngående avgift. Derimot vil det medføre et betydelig merarbeid for våre medlemmer når det gjelder denne type kjøretøy.

- Vi ber om avklaring hvorvidt fritaket omfatter utleie av brukte «motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller».
- Vi har ingen kommentarer til forslaget til FMVA § 6-6-2 – Kjøp av batterier.

1. AVGRENSNING TIL LEASING

Etter vårt syn har Stortingets hensikt med innføring av fritak for mva ved leie/leasing av elbiler, busser mv vært å fremme bruken av slike kjøretøy generelt, ikke å trekke et skille mellom langtids og korttidsutleie. Det kan derfor ikke være riktig at Stortinget ved valg av betegnelsen «leasing» har hatt som intensjon å begrense fritaket til langtidsutleie. At leasing i avgiftsmessig sammenheng kun omfatter langtidsutleie av motorkjøretøy har hverken støtte i øvrige bestemmelser i mva-loven eller langvarig og konsekvent forvaltningspraksis. En begrensning som angitt forutsetter etter vårt syn at Stortinget klart har gitt uttrykk for dette. Så er ikke tilfellet. Vi kommer mer detaljert tilbake til denne problemstillingen på slutten i brevets pkt 5.

I utkast til forskrift opereres det med to definisjoner av leasing der minste leieperiode fastsettes til 30 dager alternativt 3 år.

Vi antar at alternativet med å knytte fritaket til leieperiode på minst tre år må skyldes tidligere praksis ved leasing av personkjøretøy, jf mval § 9-6. Å knytte forståelsen av begrepet «leasing» til langtidsutleie som følge av praksis etablert på grunnlag av lovpålagt bindingstid etter § 9-6, blir etter vår vurdering er feilspor. Fritaket for mva ved leie/leasing i § 6-6 omfatter ikke bare personkjøretøy, men også varebiler (klasse 2) og en rekke andre kjøretøy som ikke er omfattet av justeringsbestemmelsen i § 9-6.

Med virkning fra 1.1.2015 ble bindingstiden i § 9-6 endret fra 3 til 4 år. Dette har medført at avtaleperiodene for leasing av personbiler har endret seg betydelig. For mange kunder vil en leieperiode på 4 år bli for lang og når man først ikke slipper unna mva-korreksjon, er det flere som velger en kortere periode enn 3 år. Vi vil videre påpeke at nær halvparten av alle leasingkontrakter for personbiler inngås med private som leietagere. Leieavtalene med private er i all hovedsak oppsigelige med en minste, uoppsigelig løpetid på 12 måneder og begrenset ansvar for å betale leie for gjenværende leieperiode. Den formelt avtalte løpetiden kan i denne sammenheng være av underordnet betydning. Å begrense fritaket til langtidsutleie kan derved få meget betydelige negative konsekvenser ved leasing av elbil til private. Frykten for en etterfølgende avgiftskorreksjon ved tidligavvikling, vil skremme mange mulige tilbydere fra å tilby leasing av elbiler – særlig når tidshorisonen for avgiftsfritaket ser ut til å bli så kort som 2,5 år.

Rask teknologisk utvikling medfører at det er vanskelig å sette bruktbilpriser flere år frem i tid. En ny elbil i 2018 forventes å være noe annet enn en ny elbil solgt i 2015. Prisene på nye elbiler har alt falt betraktelig og forventes å være sterkt fallende de nærmeste årene. Politisk og teknologisk usikkerhet tilsier at leieperioden for elbiler bør være betydelig kortere enn for konvensjonelle biler. Dette gjelder særlig i forbindelse med introduksjon av ny teknologi.

Dersom man følger vårt primære forslag om ikke å etablere et skille mellom leasing og annen utleie, er det ikke nødvendig med særskilt forskriftsregulering av leie/leasing av elbiler for at lovbestemmelsen skal tre i kraft som forutsatt 1.7.2015. Departementet kan om nødvendig i etterhånd be Stortinget avklare om det foreligger behov eller ønske om en slik nærmere avgrensning mot korttidsutleie.

2. HVILKE KJØRETØY OMFATTES AV FRITAKET?

Mval § 6-6 første ledd har etter lovendringen fått følgende ordlyd:

«Omsetning og leasing av kjøretøy som bare bruker elektrisitet til framdrift, er fritatt for merverdiavgift. Fritaket gjelder bare kjøretøy som omfattes av Stortingets vedtak om engangsavgift § 5 første ledd bokstav i og som er registreringspliktige etter vegtrafikkloven.»

Vedtaket om engangsavgift § 5 førsteledd bokstav i, har følgende ordlyd:

«motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor»

Vi leser dette slik at fritaket for mva også gjelder ved leasing/leie av biler hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller selv om dette ikke uttrykkelig er nevnt i § 6-6 første ledd. Vi ber om særskilt bekreftelse om at samtlige motorvogner som har kjennetegn som begynner med EL og HY er omfattet av fritaket.

Vi leser også loven slik at fritaket omfatter leasing/leie av brukte elbiler. Det er imidlertid usikkert om den redaksjonelle plassering av leasingfritaket sammen med kjøp av nye motorvogner i mval § 6-6 første ledd, kan trekke i motsatt retning. Mva-fritaket ved kjøp av brukte kjøretøy følger av § 6-6 tredje ledd. Det er imidlertid lite som tyder på at Stortinget har hatt som intensjon å begrense fritaket for leie på bakgrunn av i hvilket ledd i mval § 6-6 fritaksbestemmelsen er plassert. Stortingets ønske om å fremme leie/leasing av motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, tilsier at også leasing/leie av brukte elbiler fritas for mva. Ikke minst gjelder dette hvis myndighetene ønsker å tilrettelegge for et aktivt brukmarked for elektriske motorvogner.

Skulle man legge til grunn at fritaket for leasing/leie kun omfatter nye og bruktimporterte kjøretøy, blir spørsmålet hvor omfattende denne begrensingen i så fall er. En mulig, og svært streng fortolkning, vil være at det utelukkende er leieavtaler inngått i forbindelse med førstegangsregistrering av motorvognen som er fritatt. Løper leieavtalen med første leietager (1) ut eller sies opp og uleier inngår ny leieavtale med ny leietager (2), vil en slik restriktiv fortolkning av lovteksten medføre at den nye leieavtalen (2) tillegges 25 % mva. Vi antar at hverken departementet eller direktoratet anser at dette vil være en naturlig løsning. I så fall ville det vært uten praktisk betydning å fastsette minste leietid i forskrift da mulighetene for korttidsutleie automatisk ville blitt eliminert.

Vi ber at direktoratet bekrefter vår forståelse av at mva-fritaket også omfatter leie/leasing av brukte «motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller» dersom dette ikke klargjøres i forskriften.

3. ANDRE KJØRETØY ENN PERSONBILER

Vi leser fritaket slik at det gjelder uavhengig av om kunden ville hatt fradrag for inngående mva om fritaksbestemmelsen ikke hadde vært vedtatt. Praksis har også lagt dette til grunn ved salg av nye elvarebiler. Det foreligger m.a.o. ingen sammenheng mellom mva-fritaket og kundens (manglende) rett til fradrag for inngående mva. Det innebærer, så langt vi kan se, at så vel selger av kjøretøyet som utleier plikter å fakturere med 0-sats dersom kjøretøyet faller inn under

fritaket. Mva-fritaket omfatter således også tilfeller der det i praksis reelt sett ikke blir gitt noen avgiftslettelse fordi kjøper/leietager uansett ville hatt fradrag for inngående mva (=typisk varebil kl 2).

Henvisningen til vedtaket om engangsavgift § 5 kan skape tvil om kjøretøy som faller *utenfor* vedtaket om engangsavgift § 2, er omfattet av fritaket i mval § 6-6 første ledd. Eksempler på dette er tyngre busser (over 6 m og 17 sitteplasser) og lastebiler. Vi leser det imidlertid ikke slik. Henvisningen til vedtak om engangsavgift § 5 bokstav i, er først og fremst for å avgrense mot uregistrerte motorvogner som elsykler og ståhjulinger. At kjøretøyet er fritatt for engangsavgift etter andre bestemmelser, betyr ikke at det er unntatt fra fritaket i § 6-6 første ledd dersom de kun bruker elektrisitet til fremdrift. Også tyngre elbusser, ellastebiler og elutgaver de fleste øvrige kjøretøy oppramset under andre bokstaver i vedtaket om engangsavgift § 5, vil være fritatt for mva ved leasing/utleie.

Fortolkningen i avsnittet over har støtte i departementets uttalelse vedrørende mva-fritak ved omsetning av brukte lastebiler, jf mval § 6-6 tredje ledd (tidl mval § 6-6 annet ledd). Departementet konkluderte her med at det forhold at lastebiler ble fritatt for omregistreringsavgift, ikke skulle få som konsekvens at det skulle beregnes mva ved salg av brukte lastebiler.¹ Det er særlig for rutegående elektriske busser fritaksbestemmelsen vil kunne få stor anvendelse i praksis.² Vi antar at også trolleybussene som har vært i drift i Bergen i nærmere 40 år, vil være omfattet av mva-fritaket dersom de leases/leies. Vi vil i denne sammenheng også vise til at innføring av lavutslippssoner i Oslo og andre storbyer, vil kunne stille krav til økt bruk av elvare- og ellastebil de nærmeste årene.

For Finfos medlemmer vil det ikke ha noen kommersiell betydning om tyngre nyttekjøretøy er omfattet av fritaket i mval § 6-6 første ledd eller ikke. Hvis det skulle vise seg at disse leasingkundene ikke er omfattet, vil kunde uansett ha fradrag for inngående mva. For våre medlemmer er det primære å få klarlagt hvor langt fritaket strekker seg slik at kontraktene kan håndteres avgiftsmessig korrekt. Av praktiske årsaker ville vi derfor helst sett at fritaket omfattet kun elpersonkjøretøy, jf FMVA § 1-3-1. Vi er imidlertid i tvil om det er mulig å ta inn en slik begrensning i forskrift.

4. FORHOLD SOM IKKE ER REGULERT I UTKAST TIL FORSKRIFT

Direktoratet kommer i Høringsnotatet inn på en rekke viktige avgrensinger mellom fritatt leie og tjenester som skal følge lovens hovedregler. Da avgrensingen ikke gjelder spørsmålet om forskrift om minste leieperiode som nå er sendt på høring, har vi valgt ikke å kommentere dette i høringssvaret. Finfo vil stedet komme tilbake til dette i et eget brev. Vi vil imidlertid alt nå understreke at det ved anvendelse av «smitteregelen» i mval § 4-2, ikke kan tas hensyn til hva som måtte gi høyest mulig proveny til staten. Regelen må praktiseres likt for kjøretøy som leases/leie med ordinær mva og elbiler som er fritatt for mva.

Leasingleie faktureres normalt forskuddsvis slik at leie som er utfakturert i mai med forfall juni, dekker perioden juni/juli og leie utfakturert i juni normalt gjelder for august. Vi ber derfor direktoratet kommentere spørsmålet om overgangsregler for løpende kontrakter, jf mval § 22-1. Etter bestemmelsens annet ledd plikter kjøper: *«før en omsetning ble merverdiavgiftspliktig eller før en økning av merverdiavgiftssatsen, (plikter mottakeren) å betale et tillegg motsvarende*

¹ Brev fra FIN til Skattedirektoratet 13.1.2014 – Merverdiavgift ved omsetning av tunge kjøretøy

² Se flg lenker om bruk av elbuss: m.tu.no/samferdse og volvogroup.com

merverdiavgiften eller den forhøyede satsen». I dette tilfelle står vi imidlertid overfor en situasjon der mva-satsen settes ned fra 25 % til 0 %. Spørsmålet som da reiser seg er om leietager skal krediteres for leie som gjelder perioden etter lovens ikrafttredelse. Det kan følgelig bli tale om korreksjon for minst to måneder bakover i tid.

Sett hen til at fritaket skal tre i kraft under to uker fra høringsfristens utløp, vil våre medlemmer i så fall stå overfor et betydelig merarbeid i forbindelse med en umiddelbar og betydelig «opprydding» med kreditering og utsendelse av nytt fakturagrunnlag. Dette gjelder også nyttekjøretøy som varebil der kunde uansett vil ha fradrag for inngående avgift. Spørsmålet blir derfor: Pliker våre medlemmer å korrigere leie utfakturert med 25% mva før ikrafttredelsesdatoen, er dette valgfritt eller foreligger det ikke adgang til slik korrigerings gitt bestemmelsens ordlyd? Dette er praktiske problemstillinger som fremstår som uklare for våre medlemmer. Hva angår startleie, legger vi til grunn at det ikke skal krediteres for denne da startleie ikke er forskudd og således per definisjon endelig opptjent ved utfaktureringen³.

Velger direktoratet i strid med vårt klare råd å innføre et krav om minste leietid, må det avklares i hvilken utstrekning dette også skal få virkning for eksisterende kontrakter. Vi legger til grunn at dersom minste leietid allerede er passert ved lovens ikrafttredelse, vil det ikke være noe krav om ny periode i etterkant.

5. NÆRMERE OM BEGREPET "LEASING"

I Høringsnotatet legges følgende forutsetning til grunn for å stille opp et skille mellom kort- og langtidsutleie:

«Det antas at det har vært Stortingets intensjon at bare langtidsutleie skal være omfattet av fritaket og at ordinær korttidsutleie ikke skal være omfattet. Det må således skilles mellom langtids og korttidsutleie.»

Vi kan ikke se at det foreligger konkrete føringer fra Stortingets side som tilsier et slikt skille som det legges opp til i sitatet over. Det Stortinget har forutsatt er at de begrensningene som har ligget ved valg av leie/leasing skal oppheves slik at næringsdrivende og private som har ønsket å leie/lease slike kjøretøy skal kunne oppnå de samme avgiftsmessige fordelene som ved kjøp. Noen begrensinger basert på kontraktsfestet leietid kan vi ikke se er uttrykt. Det vil i så fall særlig ramme forbrukere som vanskelig kan forplikte seg til lange leieperioder. Vi har vanskelig for å forstå at det kan være Stortingets ønske. Vi vil understreke at det på tilbudssiden vil være de tradisjonelle korttidsutleieselskapene og ikke Finfos medlemmer, som i første rekke vil bli berørt.

Poenget fra vår side er utelukkende å poengtere at formålet med å begrense visse former for utleie gjennom forskrift, her korttidsutleie, må begrunnes ut i fra andre hensyn enn at det i lovteksten mer eller mindre tilfeldig er benyttet ordet «leasing» fremfor «utleie». Vi har vanskelig for å se at det er tilfelle – snarere kan det føres argumenter for det motsatte, ikke minst praktiske forhold.

At departementet i § 6-6 fjerde ledd har fått hjemmel til å «gi forskrift om hva som menes med leasing av kjøretøy etter første ledd» innebærer ikke at den skal benyttes som foreslått i Høringsnotatet. Snarere bør den etter vårt ha fått et motsatt resultat: Klargjøring av at det ikke

³ Jf Skattedirektoratets brev til Finfo 28.4.2006 nå inntatt i GBS 13.2

går noe skille mellom kort- og langtidsutleie og at bestemmelsen også omfatter leie av brukte kjøretøy. Vi snakker tross alt om et regelverk som med en alt overveiende grad av sannsynlighet kun vil vare i 2 ½ år.

Ser vi på praksis og rettskilder finnes det intet avgiftsmessig grunnlag for å hevde at leasing ikke også omfatter korttidsutleie. Innen avgiftsretten har leasing og leie konsekvent vært oppfattet som synonyme begreper som har blitt benyttet om hverandre fra mvaloven ble vedtatt i 1969. I den grad leasing har vært benyttet særskilt, har dette vært for å avgrense (avgiftspliktig) finansiell leie mot lånefinansiering/avbetaling, som er unntatt avgift. Om eldre praksis vises til artikkel av underdirektør Dagrun Toftegaard⁴ der hun i innledningen stiller opp at det avgiftsmessige skillet går mellom finansiell leasing og lån:

«Iblant har man avgiftsmessig behandlet leasing som utleie, iblant som ren finansiering. Avgjørende for avgiftsspørsmålene er leasingtilfellenes forskjellige rettslige natur.»

Når det gjelder leasing av biler slår Toftegaard i samme artikkel fast følgende:⁵

«Bilen står i leieperioden registrert i motorvognregisteret på utleieren, altså eieren. Det dreier seg om reell utleie, uten forkjøpsrett for leietakeren i eller etter utleieperioden.»

Lengden på leieperioden var således ifølge Toftegaard uten avgiftsmessig betydning.

Avgreningen er opprettholdt i nyere lovforarbeider, herunder unntaket for finansiell leasing i mval § 3-6 bokstav b, der det fastslås følgende:⁶

«Bestemmelsen fastsetter at finansiell leasing ikke er omfattet av unntaket. Finansiell leasing er å anse som avgiftspliktig utleie av varer.»

Dette synspunktet er om mulig kommet enda tydeligere til uttrykk i kommentarutgaven publisert elektronisk i Gyldendal Rettsdata hvorfra hitsettes:⁷

«Unntaket må avgrenses mot finansiell leasing, som i forhold til avgiftsreglene gjennom alle år har vært ansett som avgiftspliktig utleie.»

Nå billeasing dessuten i praksis og uten unntak gjennomgående blir omtalt som operasjonell leasing, fremstår det som enda mer uklart hvor forutsetningene i Høringsnotatet om «at bare langtidsutleie skal være omfattet av fritaket og at ordinær korttidsutleie ikke skal være omfattet» er hentet fra. Ved flere tidligere anledninger har departementet dessuten gitt føringer med motsatt konklusjon. I forbindelse med vedtaket om å øke bindingstiden i mval § 9-6 fra 36 til 48 måneder med virkning for inneværende år, konkluderte departementet høsten 2014 med at det ikke var mulig å tekke et fornuftig skille mellom korttids- og langtidsutleie.⁸

«Regjeringen har vurdert om det er mulig å innføre ulike regler om bindingstid for leasingbiler og korttidsutleie av biler. Et slikt skille vil gi et komplisert regelverk med fare for omgælinger. En

⁴ Avgiftsnytt nr 19 - 1988

⁵ Avgiftsnytt nr 19 - 1988 pkt 7.2 Leasing av biler, 2 spalte siste avsnitt

⁶ Ot.prp. nr 2 (2000-2001) kap 15 Merknader til lovteksten

⁷ Gyldendal Rettsdata juni 2015 møte 69 til § 3-6 ved Tor S. Kildel.

⁸ Prop LS (2014-2015) kap 6.3.3 Vurderinger og forslag s 136, 1 spalte

slik ordning kan dessuten gi økte administrative kostnader for både næringslivet og avgiftsmyndighetene. Videre ville en kompliserende faktor være at mange virksomheter som driver med korttidsutleie, leaser sine biler. Departementet har på denne bakgrunn funnet at det ikke er hensiktsmessig å etablere et skille mellom korttidsutleie og langtidsutleie i regelverket. Dette er i tråd med tidligere vurderinger, se blant annet St.prp. nr 1 (1997-98) Skatte, avgifts og tollvedtak og St.prp nr 1 (2003-2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.»

Sitatet over viser at departementet så sent som i fjor høst la til grunn at merverdiavgiftsloven ikke opererte med et skille mellom leasing og korttidsutleie. Det ble endog slått fast at dette hadde vært vurdert av lovgiver ved flere anledninger og deretter avslått. Departementets konklusjoner var ikke uventet og forøvrig fullt ut i samsvar med Finfos anførsler om samme tema ett år tidligere. Finfo fastslo da følgende i brev til Skattedirektoratet 1.11.2013:

«Det spørsmålet direktoratet reiser, kan derfor besvares med at det ikke er praktisk mulig å skille mellom kort- og langtidsutleie gitt oppbyggingen av regelverket. De økonomiske endringer som har funnet sted skyldes iboende egenskaper ved regelverket – ikke at virksomhetene i seg selv er så vidt forskjellige at de av den grunn bør reguleres ulikt.»

Slik vi ser det vil det derfor være feil å innføre et skille mellom ulike former for leie av elbil basert på en formodning om at det har vært Stortingets intensjon at et slikt skille skulle innføres. Det må her legges vekt på at forslag om fritak for mva ved leasing/leie av elbiler har vært fremsatt en rekke ganger som dok 8 forslag opp gjennom årene senest i 2012 i form av felles innstilling fra de fire daværende opposisjonspartier H, FrP, V og KrF.⁹ Det materielle innholdet av de fire partienes forlag i 2012 er identisk med det forslaget som senere ble vedtatt da de samme partier kom i flertallsposisjon og er dessuten sammenfallende med lovteksten som ble vedtatt året etter. Heller ikke i historisk perspektiv kan det derfor konkluderes med at det fra Stortingets side har blitt stilt opp et skille mellom korttids- og langtidsutleie slik Høringsnotatet forutsetter.

Er man usikker på hvorvidt det foreligger føringer om å begrense korttidsutleie, bør departementet eventuelt henvende seg til Stortinget og be om en nærmere avklaring før fritaket for mva ved leasing/utleie av elbiler innskrenkes gjennom forskrift. Etter vårt syn er det ikke nødvendig med særskilt forskriftsregulering av leie/leasing av elbil for at lovbestemmelsen kan tre i kraft som forutsatt 1.7.2015.

Med vennlig hilsen

FINANSIERINGSSKAPENES FORENING


Jan Fr. Haraldsen

Dir.

⁹ Innst 2 S (2012-2013) kap 2.1.2.2