



Vår dato 31.01.2024	Din/Deres dato	Saksbehandler Trond Knapper
800 80 000 Skatteetaten.no	Din/Deres referanse	Telefon 90856242
Org.nr 974761076	Vår referanse 2023/3895	Postadresse Postboks 9200 Grønland 0134 Oslo

FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

Hørings svar fra Skatteetaten

Nøytrale merverdiavgiftsregler ved leasing mv. av personkjøretøy

Skattedirektoratet viser til Finansdepartementets høring om forslag til endring av reglene om tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift for personkjøretøy som selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett.

Det er som hovedregel ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelse mv. av personkjøretøy, jf. merverdiavgiftsloven § 8-4 første ledd første punktum. For virksomheter som driver med persontransport (drosjer), samt virksomheter som driver yrkesmessig utleievirksomhet (herunder leasing), er personkjøretøy primære driftsmidler, og fradragsrett er nødvendig for å unngå avgiftskumulasjon, jf. mval § 8-4 første ledd annet punktum.

Salg av brukte personkjøretøy er fritatt for merverdiavgift. I stedet for merverdiavgift, skal det betales omregistreringsavgift når tidligere registrerte kjøretøy registreres på ny eier. For å unngå at virksomheter med fradragsrett kan selge brukte personkjøretøy etter kort tids bruk renset for merverdiavgift, er det fastsatt tilbakeføringsregler. Etter gjeldende regler skal fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeføres, dersom et personkjøretøy selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett før det er gått fire år regnet fra kjøretøyet ble registrert. I tilbakeføringsbeløpet skal det gjøres fradrag med 1/30 for hver hele måned det første året, og 1/60 del for hele måned de tre siste årene, regnet fra registreringstidspunktet. Dagens regler er like for alle virksomheter som har fradragsrett for inngående avgift på anskaffelse av personkjøretøy. Beregninger viser at reglene treffer godt når personkjøretøy faller raskt i verdi, men mindre godt når bilene faller saktere i verdi.

En fire år gammel leasingbil kan ha samme omsetningsverdi (restverdi) i brukmarkedet som en fire år gammel privateid bil. Leasingforetakets verditap er vesentlig lavere på grunn av fradragsretten. At leasingforetaket kan selge bilen, "renset" for merverdiavgift etter fire år, til tross for at bilen har en vesentlig "restverdi" som bruktbil, kan leasingforetakene innkalkulere når de inngår leasingkontrakter. Merverdiavgift som beregnes i fireårsperioden vil samlet sett bli lavere enn den inngående avgiften som blir fradragsført ved anskaffelsen. For å motvirke at merverdiavgiften favoriserer leasing fremfor kjøp, er det nødvendig å vurdere om dagens tilbakeføringsregler bør endres.

I høringsnotatet er bakgrunnen for forslaget omtalt slik;



“I statsbudsjettet for 2023 varslet regjeringen at Finansdepartementet utreder mer nøytrale merverdiavgiftsregler og vil sende et forslag på høring, med sikte på å fremme forslag til regelendringer tidligst i Revidert nasjonalbudsjett 2023. Se omtalen i Prop. 1 LS (2022–2023) Skatter, avgifter og toll kapittel 16 og Stortingets anmodningsvedtak nr. 35 punkt 13 (2021–2022), der regjeringen blant annet ble bedt om å foreslå tiltak for å fremme elbilandelen i leasingmarkedet, herunder vurdere muligheten for å fjerne skattefordelene for leasingbiler med utslipp. Saken er også omtalt i Prop. 1 LS (2023 2024) Skatter og avgifter kapittel 15.

Regjeringen har ikke tatt stilling til den endelige utformingen av tiltaket. På bakgrunn av innspillene i høringsrunden tar regjeringen sikte på å legge frem et endelig forslag i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2024, med tentativ iverksettelse fra 1. juli 2024. Ved eventuell innføring av mer nøytrale merverdiavgiftsregler vil regjeringen som påpekt i Prop. 1 LS (2023-2024) redusere andre avgifter på bil slik at omleggingen ikke gir merproveny. I Hurdalsplattformen går det frem at regjeringen vil sørge for et godt drosjetilbud over hele landet og sikre en drosjenæring der sjåførene kan leve av jobben sin. Regjeringen vil derfor sørge for at drosjenæringen samlet ikke skal komme dårligere ut ved en slik omlegging. For å oppnå dette vil regjeringen ved den nevnte reduksjonen av andre avgifter på bil særlig ivareta drosjenæringen. Departementet ber om innspill på hvordan disse hensyn best kan ivaretas.”

Skatteetatens vurdering av forslaget

Generelt

Det er godt belyst i høringsnotatet at dagens tilbakeføringsregler ikke i tilstrekkelig grad ivaretar hensynet til nøytralitet mellom leasing og kjøp av personkjøretøy. Det gjelder både mellom avgiftssubjektene som omfattes av reglene, og mellom de som står overfor valget mellom å kjøpe eller lease personkjøretøy. Den siste gruppen omfatter både forbrukere og næringsdrivende, for eksempel i drosjenæringen. At engangsavgiften øker merverdiavgiften ved leasing, men ikke ved kjøp, gjør det mindre gunstig å lease, men ikke i så sterk grad at fordelene av fradragsretten nøytraliseres.

Departementet opplyser på side 4, at regjeringen ikke har tatt stilling til den endelige utformingen av tiltaket. Vi oppfatter at det “tiltaket” det siktes til, er at regjeringen er blitt anmodet av Stortinget om å foreslå tiltak for å fremme elbilandelen i leasingmarkedet, og herunder vurdere mulighetene for å fjerne skattefordelene for leasingbiler med utslipp.

Det fremgår av høringsnotatet på side 14, at forslaget antas å føre til at tilbakeføringsbeløpet ved salg av en tre år gammel leasingbil vil bli vel tre ganger så høyt som i dag. Det fremheves at denne “kraftige skjerpelsen vil trolig medføre at flere velger å kjøpe fremfor å lease biler.”

På side 14, sies det også at forslaget ikke forventes “å medføre store økonomiske konsekvenser for bransjene i 2024. Når alle nye personbiler er elektriske, herunder drosjer, utleiebiler og leasingbiler, vil forslaget kun medføre kostnadsøkninger av betydning for biler som er vesentlig dyrere enn 500 000 kroner.”

I dag er elektriske personkjøretøy fritatt for merverdiavgift på kjøpsbeløp til og med 500 000 kroner. Fritaket er godkjent av ESA ut 2024. Dersom forslaget, som foreslås å tre i kraft fra 1. juli 2024, kun skal medføre kostnadsøkninger for elbiler vesentlig dyrere enn 500 000 kroner, må et politisk flertall ønske å beholde dagens fritak. I tillegg må en forlengelse godkjennes av ESA, når dagens godkjennelse løper ut



ved utgangen av 2024. Hvis dagens fritak knytter seg til den overordnede målsettingen om at alle nye biler skal være nullutslippsbiler i 2025, antar vi at det ikke er noen selvfølge at fritaket vil bli videreført etter 2024. Vi savner en vurdering av hvordan forslaget vil slå ut når fritaket bortfaller.

Endring fra sjablongmessig tilbakeføring til tilbakeføring basert på restverdi

En beregning av tilbakeføringsbeløpet på grunnlag av kjøretøyets restverdi, synes å være den beste fremgangsmåten for å oppfylle merverdiavgiftens funksjon som forbruksbeskatning. Den fradragsberettigede virksomheten får ingen merverdiavgiftsbelastning, samtidig som forbruk/ikke fradragsberettiget bruk blir beskattet. Regneeksemplene i høringsnotatet illustrerer dette på en oversiktlig måte.

En ulempe med denne delen av forslaget, er at andelen fradragsført merverdiavgift som skal tilbakeføres, må beregnes individuelt for hvert enkelt kjøretøy. Ved innføring av nytt regelverk, bør en legge til rette for gjenbruk av digital informasjon, samt utforme regelverket slik at det muliggjør økt automatisering og standardisert rapportering, se Prop. 1 LS (2019-2020) kap. 17.2.4 Utforming av skatte- og avgiftsregler i lys av digitaliseringen. Departementet kan ha rett i at endringen som er omtalt i forslaget bare vil være "noe mer krevende å håndtere for de avgiftspliktige", enn dagens løsning. At den forslåtte ordningen er "håndterbar" for de avgiftspliktige, og ikke vil gi vesentlige endringer i administrative kostnader for næringslivet eller for avgiftsmyndighetene, avhenger av hva man sammenlikner med.

Selve fremgangsmåten; multiplisering av fradragsført inngående merverdiavgift med kjøretøyets verdi ved omdisponeringen, dividert på verdien ved fradragsføringen, forutsetter at en også kjenner verdien ved omdisponeringen. Normalt er ikke dette problematisk, siden det store flertallet av brukte personkjøretøy selges i bruktmarkedet. Dersom kjøretøyet omdisponeres på annen måte, blir det mer problematisk å fastsette restverdien. Ved uttak, bytte, og salg til nærstående av brukte personkjøretøy, skal verdien ved omdisponeringen settes til alminnelig omsetningsverdi.

Å finne alminnelig omsetningsverdi kan bli krevende, særlig dersom det er foretatt verdiøkende tilleggsarbeider på et kjøretøy. Ordlyden i bestemmelsens første ledd synes ikke å ta uttrykkelig stilling til om det kun er kjøretøyet i seg selv, eller om også slike verdiøkende tilleggsarbeider skal tas med i beregningen. Det kan være naturlig å ta i betraktning den løsningen som alt gjelder for justering og ved uttak. I Ot.prp.nr.59 (2006–2007) ble det forutsatt at påkostninger ville øke justeringsgrunnlaget og uttaket av varer hvor det var gjort forholdsmessig fradrag. Vi antar derfor at den naturlige løsningen vil være at verdiøkende påkostninger bør være en del av beregningsgrunnlaget. Ettersom ordlyden ikke klart tar stilling til dette, mener vi at det hadde vært en fordel dersom dette kommer til uttrykk enten i lovtekst eller i forarbeidene.

Vi antar ellers at den avgiftspliktige må innrømmes et visst slingringsmonn, dersom det i forbindelse med en utvidet kontroll, stilles spørsmål ved om den skjønnsfastsatte restverdien tilsvarer alminnelig omsetningsverdi.

Situasjonen etter koronapandemien viser at det i noen tilfeller er praktisk mulig at en bruktbil stiger i pris, og at denne overstiger anskaffelseskostnaden. Den foreslåtte ordlyden i § 9-6 annet ledd oppstiller en formel for å beregne kjøretøyets verdi ved omdisponering som åpner for at et kjøretøy som stiger i verdi i leasingperioden vil bli avgiftsberegnet med et høyere beløp enn det som er fradragsført. Ordlyden «tilbakeføringsbeløpet» lest i kontekst med første ledd annet punktum, tilsier imidlertid at beløpet er begrenset til den fradragsførte inngående merverdiavgiften. Selv om vi mener at ordlyden i seg selv er



tilstrekkelig presis når bestemmelsen leses i sin kontekst, antar vi at det bør presiseres at tilbakeføringsbeløpet er begrenset til det fradragsførte beløp.

Skattedirektoratet har gitt uttrykk for at avskilting av personkjøretøy vil innebære omdisponering, og at opphør av bruk som drosje også innebærer omdisponering. Sagt med andre ord foreligger det en aktivitetsplikt for at kjøretøyet skal fortsette å være omfattet av fradragsretten. Dette synspunktet er møtt med noe motstand i bransjen. Lovendringen gir anledning til å komme med avklaringer på dette området hvor det er få autoritative rettskilder.

Tilbakeføringspliktens opphør

I høringsnotatet foreslår departementet å forlenge "bindingstiden" fra 4 til 8 år. Forslaget begrunnes med at en betydelig andel av personkjøretøyene har en vesentlig høyere restverdi når de tas ut av den fradragsberettigede virksomheten, enn verdien som blir avgiftsbelagt etter gjeldende tilbakeføringsbestemmelser. For å avskjære tilpasninger mv. foreslås det at tilbakeføringsplikten skal gjelde i 8 år. For å unngå pålegg om forlenget oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale, foreslås det at det gis adgang til å beregne beløpet som legges til grunn å være fradragsført dersom registreringsåret ligger mer enn 5 år tilbake i tid. Departementet antar at få aktører vil måtte tilbakeføre inngående merverdiavgift som er fradragsført for mer enn 5 år siden.

Skattedirektoratet antar, som departementet, at få personkjøretøy blir benyttet i fradragsberettiget virksomhet i mer enn 5 år. Den provenymessige virkningen av å innføre en tilbakeføringsplikt utover 5 år, vil være liten. Det, og den foreslåtte regelens kompleksitet (beregning både av verdifall og fradragsført merverdiavgift), taler for å fastsette bindingstiden til 5 år. Å begrense tilbakeføringsplikten til 5 år harmonerer også best med oppbevaringsplikten i bokføringsloven og justeringsplikten i merverdiavgiftsloven § 9-4 første ledd. Vi viser også til Prop. 1 LS (2019-2020) kap. 17 Forenkling av skatte- og avgiftsreglene. Ved innføring av nytt regelverk, er det et uttalt mål at en skal tilstrebe enklere regler for næringslivet og et enklere og mer effektivt skatte- og avgiftssystem som er mindre ressurskrevende å forvalte for Skatteetaten.

Eksport

Det er blitt gitt uttrykk for at tilbakeføringsplikten for salg i Norge gir et incentiv til å eksportere bilene avgiftsfritt, fordi dette gir et lavere avgiftsgrunnlag og dermed et konkurransefortrinn i forhold til innenlands omsetning. Slike synspunkter kan forklares med at sammenhengen mellom reglene om ut- og innførsel av varer ikke er lett tilgjengelig for alle. Salg eller omdisponering av kjøretøyene i Norge vil gjøre at aktørene har et likt avgiftsgrunnlag som andre som selger på markedet i Norge. Regelen sikrer dermed nøytralitet ved omsetning i Norge. Ved utførsel er det riktig at kjøretøyet renses for avgift i Norge, men vil i de fleste land også være gjenstand for avgiftsberegning ved innførsel i det nye landet. Eksportfritaket sikrer dermed at kjøretøy som utføres fra Norge, kan konkurrere på like vilkår som aktører i det innførende land. Fritaket er også med på å sikre fri flyt av varer over landegrensene uten at merverdiavgift er en hindring for effektiv tilpasning. Utførsel for gjeninnførsel vil i kort tid renses kjøretøyet for avgift, men vil som andre avgiftspliktige kjøretøy bli gjenstand for avgiftsberegning ved gjeninnførselen. Det kan reises spørsmål om departementet bør gi en mer utfyllende begrunnelse for presiseringen av eksportfritaket.

Særordning for drosjenæringen



I høringsnotatet på side 15, opplyser departementet at regjeringen er innstilt på å skjerme drosjenæringen fra regelendringen som skal gjøres gjeldende for andre som tilbyr persontransport. På side 4, sies det at den varslede reduksjonen av andre avgifter på bil særlig skal ivareta drosjenæringen. I den foreslåtte lovteksten er verken drosjenæringen eller annen persontransport omtalt. Dersom skjerming betyr ikke omfattes, er det uklart hva som egentlig menes. Drosjenæringen skal neppe både skjermes (unntas), og motta ytterligere subsidiering i form av et lavere samlet avgiftsnivå (allerede lav sats). Når det presiseres hvordan drosjenæringen skal favoriseres, kan det med fordel knyttes noen kommentarer hvordan dette stiller seg i relasjon til EØS-regelverket.

Drosjetransport er avgrenset mot persontransport i rute. Rutetransport er opplyst å bestå i regelmessig transport av personer i et bestemt trafikksamband, dersom transporten er åpen for alle, og på- og avstiging kan skje på stoppesteder som er fastsatt på forhånd (kollektivtransport). Vi legger til grunn at drosjer enkelte steder også utfører fast "pensjonisttransport", pasienttransport og skoleskyss. Disse tjenestene antar vi i visse tilfelle kan defineres som rutetransport. Hvilke vurderinger som er gjort i tilknytning til dette, er vi usikre på.

Drosjenæringen er nærmere omtalt i NOU 2023: 22 På vei mot en bedre regulert drosjenæring. Med "drosjenæringen" i denne forbindelsen, oppfatter vi alle drosjeløyyehavere som transporterer personer mot vederlag i personkjøretøy (med taklykt mv.), herunder løyyehavere som inngår partneravtaler med plattformbaserte selskaper som Yango og Bolt. Fradragsretten for personkjøretøy som benyttes i drosjenæringen, antar vi gjelder personkjøretøy som er registrert som drosje i Kjøretøyregisteret.

Drosjenæringen omsetter persontransporttjenester med redusert sats (12 %). I NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem, antydes det at merverdiavgiften er et lite treffsikkert virkemiddel for å ivareta distriktshensyn. Utvalget skriver at "Ettersom mye av persontransporten foregår i de folkerike områdene, går mye av støtten fra den reduserte satsen til andre områder enn distriktene. Den reduserte satsen innebærer også at det gis støtte til persontransport som ville vært lønnsom også med alminnelig sats, typisk i og mellom byområdene, herunder til befordringer med drosjer." På denne bakgrunn foreslår utvalget å avvikle den reduserte satsen for persontransporttjenester (kap. 12.4.3).

Vi antar at styrking av drosjenæringen i distriktene bør vurderes på andre måter, enn gjennom ytterligere særfordeler via merverdiavgiftsregelverket. En begrensning av antall løyyver, og/eller innføring av enerettsordninger kan være mer treffsikre tiltak. Se mer om dette i NOU 2023: 22 På vei mot en bedre regulert drosjenæring.

Vi nevner for ordens skyld at en del drosjer er leaset. I distriktene kan det være lokale forhold som gjør at løyyehavere der fortsatt ønsker å lease "fossile" personkjøretøy. Dersom forslaget blir vedtatt, vil leasingforetakene søke å velte økte kostnader over på kundene, herunder aktører i drosjenæringen. Gitt at kostnadsøkningen i første omgang (så lenge elbilfritaket består) vil ramme dem som leaser "fossilbiler", antar vi at drosjenæringen i distriktene i kan komme dårligere ut enn drosjer i byområdene.

Alternativt forslag

I høringsnotatet presiser departementet at regjeringen ikke har tatt stilling til den endelige utformingen av forslaget.



Gjeldende regler for korttidsutleie og persontransport, synes å fungere etter sin hensikt. Fra et forenklingperspektiv bør det derfor vurderes å skille ut leasing i en egen bestemmelse. For leasing kan bindingstiden forlenges til 5 år. Årlig tilbakeføring i 5-årsperioden kan tilpasses det faktiske verdifallet. Ved salg eller annen omdisponering av et tre år gammelt personkjøretøy, skal et leasingselskap etter gjeldende regler, tilbakeføre 20 % (1/5) av fradragsført merverdiavgift ($12/30 + 24/60 = 4/5$). At verdifallet utgjør 80 % etter 3 år, slik at leasingforetaket kan beholde 80 % av fradraget, er ikke i samsvar med det faktiske verdifallet. Etter departementets forslag, vil tilbakeføringsbeløpet bli om lag 67 % av fradragsført merverdiavgift. Dette skyldes at man på grunnlag av bruksfradragstabellen anslår at verdifallet på en tre år gammel bil er 33 %. Hvis man forlenget bindingstiden til 5 år, og anslo verdifallet til 10 % årlig de to første årene, 20 % årlig de to etterfølgende årene, og 40 % det siste året, ville salg eller omdisponering etter 3 år, medføre tilbakeføring av 60 % av fradragsført beløp. Ved salg av en bil som har gått som leasingbil i 4,5 år, ville 20 % måtte tilbakeføres. Etter 5 år, ville biler etter en slik ordning, kunne selges eller omdisponeres uten plikt til tilbakeføring.

Reduksjon av andre avgifter på bil?

Dersom det er et overordnet mål at bilbruk skal erstattes av mer miljøvennlige transportmåter, bør en eventuelt redusere de ikke-bruksavhengige motorvognavgiftene.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelse i saken.

Med hilsen

Åsmund Haugseth
underdirektør
Juridisk avdeling
Skattedirektoratet

Åsmund Haugseth
seniorskattejurist

Trond Knapper

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer.