Skattedirektoratet

Saksbehandler
Jens Stegarud Ryland

Telefon

Deres dato

Deres referanse

Vår dato
18.11.2014

Vår referanse
2014/805696

Klager AS

U.off. offl. § 13, mval. § 13-2, 1. ledd , sktbl. § 3-2, lignl. § 3-13 nr. 1

Merverdiavgiftsloven § 2-1, jf. § 3-11 første ledd og § 3-11 annet ledd, bokstav e - Klage på vedtak om registrering i Merverdiavgiftsregisteret - Klager

Vi viser til brev av 1. august 2014 hvor skattekontorets vedtak om registrering i Merverdiavgiftsregisteret av 4. juli 2014 påklages.

Skattedirektoratet har funnet å kunne etterkomme klagen og vil i det følgende redegjøre for hvorfor.

Bakgrunn
Klager ble registrert i Merverdiavgiftsregistreret den 4. juli 2014, med oppgaveplikt fra og med 3. termin 2013 (2-månedlige terminoppgaver). Selskapet er registrert i næringskode 68.209; Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers, og selskapet opplyser å ha følgende formål: "Lagerutleie til private og næringsdrivende".

Forut for registreringen sendte selskapet og selskapets advokat inn anmodninger om veiledende uttalelse i forhold til om selskapets omsetning var avgiftspliktig og om selskapet derved hadde plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret.

Skattekontoret sendte en veiledende uttalelse den 31. januar 2014 hvor det ble nærmere redegjort for reglene for merverdiavgift, herunder om sondringen mellom avgiftspliktig oppbevaringstjeneste og utleie av fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd, jf. § 3-11 annet ledd, bokstav e. Etter skattekontorets vurdering er virksomhetens aktivitet avgiftspliktig.

Selskapets advokat sendte deretter inn en nærmere beskrivelse av selskapets virksomhetsområde og anførte at selskapets omsetning ikke var merverdiavgiftspliktig og at selskapet dermed ikke hadde plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret.

Skattekontoret opprettholdt imidlertid sitt syn om at virksomheten er avgiftspliktig, jf. skriv av 22. mai 2014.

Selskapet sendte deretter inn søknad om registrering med bemerkning om at vedtak om registrering ville bli påklaget til Skattedirektoratet. Selskapet ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret den 4. juli 2014, med virkning fra og med 3. termin 2013.

Selskapets advokat har den 1. august 2014 påklaget skattekontorets vedtak av 4. juli 2014 om registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Klagers innsigelser
I klagen av 1. august 2014 gjør advokaten nærmere rede for virksomhetens faktiske og rettslige synspunkter.

Hovedsynspunktet er at selskapet utelukkende har virksomhet med omsetning i form av utleie av fast eiendom, og at denne omsetning er unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde jf. § 3-11 første ledd. Selskapet skal følgelig ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret.

Klager har lagt frem standardavtalen som selskapet bruker. Av avtalen fremgår følgende:

- Leien gjelder "bod", altså et begrenset areal i en lagerbygning, og ikke en flyttbar boks/container
- Leietaker er selv ansvarlig for å låse boden, og skal selv bekoste lås
- Lageret er selvbetjent, med tilgang for leietaker mellom 0600-2300 alle dager i året
- Leietaker er selv ansvarlig for et eventuelt tap eller beskadigelse av gjenstander som oppbevares i boden. Leietaker bærer således selv risikoen for hendelser som tyveri, brann, lekkasjer osv. via eventuell egen forsikring. Utleier/huseier har således intet ansvar i så henseende
- Leietaker er videre ansvarlig for eventuelle skader denne/dennes oppbevarte gjenstander påfører utleiers- og/eller 3. parts gjenstander i lageret
- Utleier tegner ingen forsikring som omfatter gjenstander som oppbevares av leietaker
- Leietaker har eksklusiv bruksrett til boden i leietiden. Utleier har således ikke adgang til boden i leietiden
- Partene har lagt til grunn at leieforholdet reguleres av husleieloven

Ut fra de faktiske omstendigheter er det klagers oppfatning at selskapet driver med utleie av fast eiendom.

I relasjon til sondringen mellom avgiftspliktige oppbevaringstjenester og utleie av fast eiendom bemerker klager at skattekontoret har registrert selskapet i Merverdiavgiftsregisteret basert på feil rettsanvendelse.

Det anføres at selskapet utelukkende har virksomhet med omsetning i form av utleie av fast eiendom.

Klager legger i den forbindelse vekt på to forhold. For det første at det foreligger en *leierett* og for det annet at det er tale om *fast eiendom*.

Begrepet "oppbevaringsboks" er nettopp som det ligger i ordet, en boks – typisk bankboks, container eller lignende. Det er naturlig å skille "oppbevaringsboks" mot en begrenset del/begrenset areal av en fast eiendom.

Merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav e gjelder egentlige tjenester i form av oppbevaring av varer, og bestemmelsen må ses i sammenheng med den generelle avgiftsplikten ved omsetning av tjenester.

Det er avgjørende om kunden gis eksklusiv bruksrett til et bestemt areal/del av fast eiendom eller om varene oppbevares på vegne av kunden.

Klager viser til følgende vedtak, veiledende uttalelse og avgjørelser for å underbygge sitt syn:

Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2001 (Tanum Ridesenter AS)
Klager anfører at lagmannsretten legger til grunn som faktum for sin dom at hesteeieren (leietakeren) har eksklusiv rådighet over den boks som er stilt til disposisjon. Hesteeieren kunne ominnrede boksen slik han ønsket, dog med krav om samtykke fra ridesenteret (utleier) for visse endringer. Hesteeieren kunne videre oppbevare andre gjenstander i boksen, og ridesenteret kunne ikke flytte hesten eller andre varer til en annen boks.

Av dommen fremgår det videre at en instruksjonsrett ikke fratok det rettslige forhold karakteren av å være utleie av fast eiendom. Lagmannsretten bemerker at dette også er vanlige klausuler i leieforhold (husorden mv.).

Klager anfører videre at det av dommen kan utledes at det er karakteristisk for en leierett at leieren har en nærmest eksklusiv råderett over klart avgrensede lokaler i en annens eiendom.

Dommen fastslår for øvrig at det er uten retslig betydning for allokering som husleie at leietakers råderett over leieobjektet må utnyttes innenfor generelle åpningstider.

Lagmannsretten konkluderte med at hesteboksutleien heller ikke kunne vurderes som oppbevaring av varer, da hesteeieren hadde adgang til boksen og at han alene bar ansvaret og risikoen for hesten når den var på ridesenteret/i hesteboksen.

Eidsivating lagmannsretts dom av 19. juli 2006
Klager viser til at dommen bekrefter den rettsstilling som kan utledes av ovennevnte dom (Tanum Ridesenter A/S).

Veiledende uttalelse BFU 86/02
Følgende faktum ble lagt til grunn for avgiftsvurderingen:

- Avtalen gjaldt leie av boksplass for oppgitt hest, herunder også leie av paddock, tilgang til vaskeplass, mv.
- Stallens åpningstid var 0600-2130.
- Leietaker hadde selv ansvaret for sin hest og sitt utstyr, og også ansvaret for daglig rengjøring av boksen, herunder tilførsel av ny flis mv.
- Leietaker måtte selv sørge for nødvendige forsikringer.

Klager viser til at Skattedirektoratet kom til at utleier i henhold til avtalen kunne fakturere boksleien uten merverdiavgift som utleie av fast eiendom.

Klagenemnda for merverdiavgift – avgjørelse av 21. oktober 2013 (KMVA 7870)
Skattekontoret hadde i denne saken lagt til grunn at tre aktuelle forhold/avtaler var utleie av fast eiendom, mens de øvrige nitten forholdene/avtalene var avgiftspliktig utleie av oppbevaringsboks.

Skattekontoret fremhever i sitt vedtak at begrunnelsen for at de tre aktuelle avtalene var utleie av fast eiendom var at,

- leier hadde egen eksklusiv bod/boks/avlukke og
- leier disponerte egen nøkkel til lageret hvor boden befant seg og
- leier håndterte varene selv.

Klagenemndas avgjørelse viser at klagenemnda støttet skattekontorets vurdering i så henseenede.

---oo0oo---

Det er klagers oppfatning at det er visse momenter som anses som avgjørende i forhold til sondringen mellom bestemmelsene i merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd og § 3-11 annet ledd bokstav e.

Rettskildene viser tydelig at "utleie av oppbevaringsbokser" gjelder vareoppbevaring. Det avgjørende er at

- Utleieren tar hånd om varene for kunden.
- Oppbevaring skjer for leverandørens risiko, herunder at det er leverandøren som har forsikringsansvar for varene så lenge disse er under dennes ansvar.
- Vareeieren har ikke direkte tilgang til varene sine, men gis tilgang via leverandør/utleier.
- Varene trenger strengt tatt ikke oppbevares på et bestemt sted, i en bestemt oppbevaringsboks, for å være "utleie av oppbevaringsboks".

Rettskildene viser like tydelig at det er "utleie av fast eiendom" omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd dersom:

- Leietaker gis en eksklusiv bruksrett til et bestemt og avgrenset del av en fast eiendom.
- Leietaker har fri tilgang til leid areal innenfor generelle åpningstider.
- Leietaker håndterer varene selv.
- Leietaker har selv ansvar for det som oppbevares i leid areal.
- Leietaker må selv sørge for forsikring for det som oppbevares i leid areal.

- Leietaker står fritt, innenfor generelle "husregler", til å oppbevare hva denne ønsker i leid areal.

På bakgrunn av ovennevnte er det klagers oppfatning at selskapets aktivitet med utleie av boksene i henhold til standardavtalen for utleie er omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd om utleie av fast eiendom.

Selskapet ønsker på bakgrunn av ovennevnte skattekontorets vedtak omgjort, med det resultat at selskapets registrering i Merverdiavgiftsregisteret slettes.

Skattekontorets vurdering av klagen
Det følger av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd at næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget kr. 50.000 i en periode på 12 måneder.

Dersom foretaket bare har omsetning som omfattes av unntakene, skal foretaket ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Foretaket vil da heller ikke ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 første ledd. Dersom foretaket helt eller delvis har omsetning som er omfattet av merverdiavgiftsloven, skal foretaket registreres når omsetningen som er omfattet av loven til sammen har oversteget kr. 50.000 i en periode på 12 måneder.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd er utleie av fast eiendom unntatt fra loven. Unntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.

Videre fremgår det av merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav e at omsetning i forbindelse med utleie av oppbevaringsbokser likevel er omfattet av loven.

Det springende punkt er således om ytelsene i standardavtalen skal anses som tjenester som faller inn under avgiftsplikten i merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav e eller om det er utleie av fast eiendom og dermed omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

1. Innledning
Det er skattekontorets oppfatning at det må foretas en vurdering av de rettslige forhold mellom selskapet og kundene, basert på de privatrettslige regler. Det resultat som man kommer til etter denne vurdering, må legges til grunn for anvendelsen av merverdiavgiftslovens regler om hva som er avgiftspliktig.

Når det gjelder bevisvurderingen i saken, skal det alene legges vekt på de opplysninger som forelå da vedtaket om registering ble truffet.

Skattekontoret anfører at det avgjørende for bevisvurdering i saken er den fremlagte standardavtale for utleie. Skattekontoret har også lagt vekt på opplysninger som fremgår av selskapet hjemmeside, jf. visningen hertil i standardavtalen.

2. Faktum i saken

I vurderingen av saken har skattekontoret således lagt til grunn følgende opplysninger:

2.1. Fra standardavtale for utleie:

- Pkt. 6: Boxen skal ikke benyttes til beboelse av Leietaker eller andre.
- Pkt. 6: Oppbevaring av følgende gjenstander er ikke tilladt:
    - Levende ting
    - Matvarer
    - Brannfarlige væsker
    - Eksplosiver
    - Giftstoffer
    - Ved lagring av motorer, må batterier kobles fra og bensin/dieseltanker tømmes.
    - Kontakter/verdipapirer
    - Tyvegods

- Pkt. 7: Leietaker er selv ansvarlig for å låse boxen og skal selv bekoste lås. Brukerfeil som medfører utrykning fra alarmselskapet blir belastet et gebyr på kr. 1500,-
- Pkt. 9: Utleier har flytteutstyr til rådighet for Leietaker ved inn- og utflytting fra lokalet.
- Pkt. 10: Utleier har intet ansvar for tap eller beskadigelse av gjenstander som skal oppbevares eller er oppbevart i boxen.
- Pkt. 11: Utleier tegner ingen forsikring for gjenstander som oppbevares i boxen eller for skade oppbevarte gjenstander volder. Leietaker skal selv tegne nødvendige forsikringer.
- Pkt. 12: Fremleie er ikke tilladt.
- Pkt. 13: Utleier har ikke adgang til boxen i leietiden.
- Pkt. 14: Flytting av Leietakers gjenstander fra boxen til en annen på samme adresse kan skje dersom dette er nødvendig. Utleier bestemmer om slik flytting er nødvendig. Leietaker skal i tilfelle varsles og flytting besørges og bekostes av Utleier.
- Pkt. 19: Med unntak av husleieloven §§ 1-1 til 1-4, 4-1, 4-6, 9-7, 9-8, 9-10, 12-3 og kap. 13, får husleielovens bestemmelser ikke anvendelse på denne avtale.
- Pkt. 21: Viser til hjemmesiden på nettet for praktisk og mer utfyllende informasjon.

2.2. Fra hjemmesiden på nettet:

- Hva er Klager?
    - Klager er et helt nytt selvbetjeningslager...
    - ...boxene varierer i størrelse fra 4 – 40 m3.
    - Du betaler ikke for mer enn du trenger, vi har selvlagrings boxer fra 4 – 40 m3, og vi gir deg frihet til å bytte etter behov.
    - Det er høy sikkerhet, og ingen bekymring for dine eiendeler. Vi har 24 timers kameraovervåkning og hver box har også sin egen innbruddsalarm i tillegg til egen lås. Der er elektronisk adgangskode ved inngangsdørene, røykvarslere, ventilasjon og brannalarm for å beskytte dine eiendeler.
    - Vi har gjort det enkelt å flytte dine ting. Vi tilbyr deg et stort område for å laste om eiendelene dine. Det er en ny stor vareheis (2x2x2m størrelse). Det

er gratis bruk av traller og pallejekk for å gjøre flyttingen enklere. Og du har i tillegg mulighet til å leie tilhenger.
    - Trenger du flyttemateriell? Vi tilbyr et omfattende utvalg av flyttemateriell inkludert esker, teip, bobleplast og annet.
- Flyttehjelp
    - 1. Utleie av tilhenger
    - 2. Gratis bruk av flytteutstyr, som er tilgjengelig i lokalene
    - 3. Kjøp av flytte- og pakkemateriell
- Sikkerhet og tilgang
    - Alle boxene er utstyrt med alarm tilknyttet et eget høy-teknologisk alarmsystem og er viderekoblet til Securitas...Fellesområder er overvåket av CCTV overvåkningssystem 24 timer i døgnet.
- Tips og råd
    - Skal du pusse opp? Oppbevar dine møbler / eiendeler hos oss...
    - Skal du ut å reise over en lengre periode, kan du enkelt oppbevare din eiendeler...
    - Er du midt mellom to hus/leiligheter – oppbevar de eiendelene du har for mye her...
    - Driver du webshop eller homeparty og har varer som tar opp litt for mye plass i hjemmet ditt – så oppbevar dem her.
    - Vi har takhøyde på 2,4 meter.
    - Om en tommelfingerregel, trenger du for innbo/møbler ca. 1/3 av arealet ditt omgjort til kubikk. Eksempelvis 30m2 = Behov for box på ca. 10m3.

2.3. Oppsummering
Skattekontoret legger til grunn at selskapet leier ut bokser i størrelsesorden 4 – 40 m3 tilsvarende 1,67 – 16,67 m2 jf. takhøyden på 2,4 meter.

Likeledes legger skattekontoret til grunn at selskapet ut over selve utleien av boksen sørger for at boksene er utstyrt med høyteknologisk alarmsystem og at selve eiendommen, herunder fellesområdene likeledes er utstyrt med høyteknologisk overvåkningssystem i form av CCTV videoovervåkning 24 timer i døgnet. Der er elektronisk adgangskode ved inngangsdørene, røykvarslere, ventilasjon og brannalarm for å beskytte kundens eiendeler Det er likeledes inngått i vurderingen at kunden selv har ansvaret for eiendelene i boksen.

I vurderingen er det også lagt til grunn at selskapet stiller forskjellig utstyr til rådighet for kundene i form av flytteutstyr. Skattekontoret har lagt til grunn at kundene ikke betaler et tillegg for ovennevnte ytelser, da disse tilleggsytelsene anses som en del av selve boksleien.

Selskapet tilbyr også utleie av tilhenger og kjøp av flytte- og pakkemateriell mot betaling.

Skattekontoret har i tillegg lagt særlig vekt på at flytting av kundens eiendeler fra boksen til en annen på samme adresse kan skje dersom dette er nødvendig. Det er selskapet som bestemmer om slik flytting er nødvendig.

3. Rettslig vurdering

Innledningsvis bemerker skattekontoret at utleie av tilhengere er avgiftspliktig omsetning. Det medfører således ikke riktighet når klager anfører at selskapet *utelukkende* har omsetning i form av utleie av fast eiendom (jf. klagen s. 4 øverst).

Spørsmålet om tilhengerleien har dog etter skattekontorets oppfatning ikke noen selvstendig betydning i den rettslige vurderingen av saken, herunder om boksleien er avgiftspliktig omsetning.

3.1. Rettspraksis

I klagen redegjøres det for rettspraksis på området. Skattekontoret vil i forhold til de enkelte avgjørelser bemerke følgende:

3.1.1. Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2001 (Tanum Ridesenter AS)

Saken omhandler en stall-/boksplass til en hest. Lagmannsretten – som kom frem til at ridesenteret foretok utleie av fast eiendom – la vekt på følgende forhold:

- Hesteeieren har eksklusiv rådighet over boksen som er stilt til disposisjon.
- Hesteeieren kan ominnrede boksen...
- Hesteeieren kan oppbevare andre gjenstander i boksen...
- Ridesenteret kan ikke flytte hesten til en annen boks.

Lagmannsretten bemerket at ovennevnte forhold trekker i retning av at rettsforholdet mellom ridesenteret og hesteeieren må anses som leie av fast eiendom.

Lagmannsretten går etterfølgende inn og uttaler seg om at utleie av fast eiendom omfatter svært forskjellige forhold. Tradisjonelt for den rettslige karakteristikken er at leietaker har en nærmest eksklusiv råderett over klart avgrensede lokaler i en annens eiendom. Det konkluderes derfor med at begrensede åpningstider er uten betydning for vurderingen av om det er tale om utleie av fast eiendom. Skattekontoret er således enig med klager i at forholdet i standardavtalen om åpningstider er uten avgjørende betydning for vurderingen av om det er tale om utleie av fast eiendom, eller avgiftspliktig vareutleie.

Lagmannsretten la videre til grunn at boksleieavtalen isolert sett må anses som en avtale om utleie av fast eiendom. Det ble i den forbindelse lagt vekt på at ridesenteret ikke hadde plikt til å føre tilsyn med hestene, når de er i boksene.

De faktiske forhold i LB.2001.617 er etter skattekontorets oppfatning ikke sammenliknbare med faktum i foreliggende sak. Det vises til at det i denne sak er tale om følgende:

- Det er i denne saken ikke er tale om "oppbevaring av hest" men derimot av varer og eiendeler.
- Kunden har ikke mulighet for å innrede boksen. Tvert i mot så har kunden – jf. standardavtalen pkt. 6 – ikke lov til å henge noe på vegger/tak.

- I avtalen er det fastsatt begrensninger i forhold til hva kunder kan oppbevare i boksen.
- Selskapet kan bestemme at de oppbevarende eiendeler skal flyttes til en annen boks på samme adresse.
- Selskapet foretar overvåkning av boksene da det er oppsatt alarmsystem og CCTV overvåkning (selskapet fører derfor et visst tilsyn med eiendelene i boksene).
- Selskapet tilbyr gratis utleie av flytteutstyr ved inn- og utflytting.

Faktum er således forskjellig på sentrale punkter, herunder de punktene som lagmannsretten la vekt på i konklusjonen om at ridesenteret drev utleie av fast eiendom. Lagmannsrettens avgjørelse kan med andre ord ikke uten videre tas til inntekt for at det i foreliggende sak er tale om utleie av fast eiendom. Slik skattekontoret ser det, så taler tvert i mot ulikhetene i faktum for en annen konklusjon i dette tilfellet.

3.1.2. Eidsivating lagmannsretts dom av 19. juli 2006
Dommen er etter skattekontorets oppfatning uten betydning for saken, da saken omhandlet en helt annen problemstilling, herunder spørsmålet om betydningen av om utleie av en hesteboks kunne anses som en integrert del av andre tjenester.

3.1.3. Veiledende uttalelse BFU 86/02
Faktum i BFU 86/02 var sammenliknbart med faktum i ovennevnte sak, jf. punkt 3.1.2. I likhet med ovennevnte dom, kan ei heller uttalelsen i BFU 86/02 anvendes til støtte for klagen.

3.1.4. Klagenemnda for merverdiavgift – avgjørelse av 21. oktober 2013 (KMVA 7870)
Som det fremgår av avgjørelsen i klagenemndssak nr. 7870 kom klagenemnda frem til at 19 av 22 utleieforhold var avgiftspliktige. For så vidt angikk de resterende 3 utleieforholdene var det tale om at disse vedrørte ca. 50 % av det samlede areal (500 m2). I gjennomsnitt var arealet derfor 83,33 m2 pr. leietaker eller ca. 200 m3. Det er derfor tale om betydelig større areal enn i nærværende sak, hvor arealene går fra 1,67 – 16,67 m2 eller 4 – 40 m3.

Avgjørelsen er derfor ikke sammenliknbar med foreliggende sak, hvor det utelukkende er tale om utleie av mindre bokser.

3.1.5. Klagenemnda for merverdiavgift – avgjørelse av 10. september 2001 (KMVA 4431)
Saken vedrørte containere på 9 m3. Klagenemnda kom til at utleie av 9 m3 bokser i et lagerbygg måtte anses som avgiftspliktig utleie av oppbevaringsbokser og ikke avgiftsfri utleie av fast eiendom.

Avgjørelsen viser således at "oppbevaringsbokser" i lovens forstand kan vedrøre større bokser så lenge det er en sammenheng i bruken mellom oppbevaringsboksene og tradisjonelle oppbevaringsbokser som bankbokser og bokser på jernbanestasjoner.

I tillegg fremgår det av avgjørelsen at det ikke foreligger krav om "håndtering" av varene fra utleiers side for at slik utleie er avgiftspliktig.

Det faktum at kundene i foreliggende sak selv håndterer varene/eiendelene er således uten betydning for vurderingen av om omsetningen er avgiftspliktig.

3.2. Oppsummering
Som skattekontorets gjennomgang av faktum og relevante rettskilder ovenfor viser, kan de av klager nevnte avgjørelser ikke tas til inntekt for at skattekontorets registreringsvedtak er uriktig. Der er således ikke grunnlag for hverken opphevelse eller omgjøring.

Skattekontoret legger særlig vekt på følgende:

- Selskapet kan flytte eiendeler til annen boks.
- Selskapet fører tilsyn med eiendommen og boksene (alarm og CCTV overvåkning).
- Kunden har ikke fremleierett.
- Selskapet har innført visse begrensninger i forhold til hva kunden kan oppbevare i boken.
- Selskapet tilbyr gratis bruk av flytteutstyr.
- Boksene er av mindre størrelse (1,67 – 16,67 m2 eller 4 – 40 m3).
- Det er uten betydning at kunden selv håndterer varene.

Skattekontoret bemerker videre at selskapet på hjemmesiden selv bruker utrykket "oppbevaring". Der er således tale om oppbevaring i tradisjonell forstand av varer og eiendeler og ikke av hester (levende dyr) som i de av klager anførte avgjørelser. Det er lagt særlig vekt på at selskapet yter service og tar seg forpliktelser ut over selve utleien, herunder gratis utleie av flytteutstyr og tilsyn i form av alarm, samt CCTV overvåkning. Der er etter en konkret helhetsvurdering således ikke tale om utleie av fast eiendom, men om utleie av oppbevaringsbokser.

At det her er tale om oppbevaring og ikke utleie av fast eiendom underbygges også av forarbeiderne til husleieloven (Ot.prp.nr. 82 1997-1998) hvor det på side 147 blant annet fremgår følgende :

> *"Videre vil rene forvaringsavtaler falle utenfor lovens rekkevidde. Grensen mellom forvaringsavtaler og leie av lagerrom kan være vanskelig å trekke når en stiller så beskjedne krav til avgrenset areal og eksklusiv råderett. Ved grensedragningen må en først og fremst legge vekt på om utleieren (forvareren) har påtatt seg å føre tilsyn med, og ha et visst ansvar for de ting som skal oppbevares. Det er karakteristisk for husleie at utleiers plikter innskrenker seg til å stille husrommet til disposisjon i ordentlig stand."*

Det er nettopp skattekontorets oppfatning at selskapets plikter ikke utelukkende innskrenker seg til å stille husrommet til disposisjon i ordentlig stand. Selskapet har også tatt på seg å føre tilsyn med eiendommen og boksene. Denne ytelsen er innbakt i leievederlaget, og kunden kan således ikke velge vekk denne tjenesten.

Slik skattekontoret ser det, så er det er uten betydning at det av standardavtalen fremgår, at husleieloven skal finne anvendelse i et visst omfang.

Det forhold, at kunden etter standardavtalen har ansvaret for eiendelene er derfor uten betydning. Dette fremgår likeledes av Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave (2014), s. 249.

Det faktum at selskapet fører et visst tilsyn med eiendommene og boksene underbygger imidlertid det forhold at det ikke er tale om utleie av fast eiendom.

I alle tilfeller er det skattekontorets oppfatning at utleie av bokser i størrelsesorden 4 – 40 m3 av den type som leies ut i foreliggende sak, må betraktes som oppbevaringsbokser i lovens forstand. Disse boksene er sammenliknbare med bankbokser og oppbevaringsbokser som finnes på eksempelvis jernbanestasjoner. Utleie av slike oppbevaringsbokser har blitt ansett som avgiftspliktig, jf. blant annet KMVA 4431 av 10.09.2001. I nevnte sak kom klagenemnda til at 9 m3 containere i et lagerbygg var utleie av oppbevaringsbokser og ikke utleie av fast eiendom.

Klagers merknader til innstilling
Klager er gitt mulighet til å komme med merknader til skattekontorets innstilling i klagesaken. I brev av 11. september 2014 kommenterer klagers advokat skattekontorets innstilling. Vi hitsetter følgende fra klagers merknader:

> "Det vises til skattekontorets brev av 27. august 2014 hvor skattekontorets innstilling til Skattedirektoratet er oversendt undertegnede.
>
> Saken gjelder klage over vedtak om registrering av Klager i Merverdiavgiftsregisteret. Skattekontoret har ikke tatt klage over registreringsvedtak til følge, og på denne bakgrunn er det utarbeidet innstilling til Skattedirektoratet for dets avgjørelse av klagen.
>
> Klager er enig med skattekontoret i at det springende punkt i saken er om ytelsene som selskapet omsetter, og som er beskrevet i standardavtalen som benyttes, faller inn under avgiftsplikten i merverdiavgiftsloven § 3-11 (2) bokstav e, eller om det er utleie av fast eiendom omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-11 (1).
>
> Klager fastholder sin anførsel om at selskapet utelukkende har virksomhet med omsetning i form av utleie av fast eiendom, og at denne omsetningen er unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde jf. loven § 3-11 (1). Subsidiært anfører selskapet at dets omsetning som er omfattet av den ordinære avgiftsplikt iht. merverdiavgiftsloven § 3-1 ikke er av tilstrekkelig omfang for registrering i Merverdiavgiftsregisteret jf. beløpsgrensen for registrering i merverdiavgiftsloven § 2-1 (1).
>
> Klager skal følgelig ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Skattekontorets registreringsvedtak er etter vår vurdering basert på feil rettsanvendelse og må derfor oppheves.
>
> I det følgende presenteres Klager sine merknader til innstillingen.
>
> **Vedrørende dokumenter vedlagt innstillingen**
> Klager forutsetter at vedlegg til dokumentene også vedlegges innstillingen.

Vedrørende innstillingens punkt 2. Faktum i saken
Klager ser ingen åpenbare feil i beskrivelsen av faktum i saken, men stiller spørsmålstegn ved relevansen for enkelte av opplysningene under dette punktet, for eksempel gjengivelsen av leieobjektets alarmsystemer, "Tips og råd" mv.

Etter Klager sin vurdering vil en strammere fremstilling av relevant faktum være formålstjenlig for beskrivelse av faktum i saken.

Vedrørende innstillingens punkt 3. Rettslig vurdering
Etter Klager sin vurdering omhandler de to første avsnittene under dette punktet faktum, og følgelig burde avsnittene vært plassert under innstillingens punkt om sakens faktum.

Klager tilbyr et høyt servicenivå overfor sine leietakere. Enhver leietaker får således tilgang til ulikt utstyr for å håndtere inn- og utflytting på en best mulig måte. Selskapet tilbyr også enkelte varer som ledd i utleieforholdet. I samsvar med merverdiavgiftsloven § 3-11 (1) annet punktum, har selskapet lagt samme avgiftsvurdering til grunn for slike tilleggsytelser, som for hovedytelsen (boksleien). Tilleggsytelsene fra Klager skjer som ledd i utleien av fast eiendom. Derfor er det riktig når Klager opplyser at selskapet utelukkende har omsetning i form av utleie av fast eiendom.

Se vedlagte oversikt for omsetning av tilleggsytelser. Oversikten viser Klager sin samlede omsetning av tilleggsytelser i perioden 1. januar 2013 til og med 31. august 2014. Denne omsetningen, som altså utelukkende gjelder overfor leietakere, omfatter totalt NOK 38 906 i perioden 1. januar 2013 til og med 31. august 2014.

Omsetningen er således av et slikt omfang at det ikke medfører registreringsplikt for merverdiavgift iht. beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 2-1. Denne omsetningen hos Klager er således uansett unntatt fra merverdiavgiftslovens virkeområde.

Angående innstillingens gjennomgang av ulike rettskilder
Problemstillingen i denne saken er rent juridisk. De faktiske forhold er ikke omtvistet.

Den rettslige problemstillingen er om det er merverdiavgiftsloven § 3-11 (1) eller 3-11 (2) bokstav e, som kommer til anvendelse på Klager sin virksomhet. Det er det enighet om mellom partene. De ulike rettskilder som er påberopt fra denne side, er påberopt nettopp fordi de belyser skillet mellom disse bestemmelsene.

Skattekontoret avviser de ulike påberopte rettskildene hovedsakelig med begrunnelse i at det ikke er sammenlignbare faktiske forhold i påberopte saker og foreliggende sak. Som eksempel, viser det i skattekontorets avvisning av Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2001. Skattekontoret mener ikke dommen er relevant fordi *"Det i denne saken ikke er tale om oppbevaring av hest men derimot av varer og eiendeler"*. I denne sammenheng vil vi lede

skattekontorets oppmerksomhet til merverdiavgiftsloven § 1-3 (1) bokstav b, jf. også Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave side 51 hvorfra hitsettes "Levende dyr anses som varer".

Vi bemerker at helt tilbake til første utgave av Merverdiavgiftshåndboken (2002) har det vært presisert at levende dyr er å anse som "varer" i avgiftsmessig forstand. Før dette var det presisert direkte i loven at levende dyr var å anse som "vare". Når skattekontoret avviser dommens relevans fordi "oppbevaring av hest" er noe annet enn oppbevaring av "varer og eiendeler", er dette stikk i strid med fast praksis som har eksistert i flere tiår.

Vi må følgelig be Skattedirektoratet om å gi en særskilt tilbakemelding på om oppbevaring av dyr heretter ikke lenger skal omfattes av varebegrepet.

Når det gjelder den oppgitte dommen fastholdes det at dommen er relevant. Da skattekontoret ikke har funnet det nødendig å drøfte dommen vil vi i det følgende gi en grundigere gjennomgang.

<u>Vedrørende Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2001</u>
Dommens vurdering av § 13 annet ledd nr. 2 er uten relevans i denne saken.

Siden hester er varer i merverdiavgiftslovens forstand, tar Borgarting lagmannsrett også stilling til om boksutleien fra Tanum Ridesenter AS er avgiftspliktig som boksutleie etter daværende merverdiavgiftsloven (1969) § 13 annet ledd nr. 4.

Merverdiavgiftsloven (1969) § 13 første ledd og annet ledd nr. 4 lød slik;

> *"Det skal betales avgift av omsetning av tjenester som gjelder:*
> *[.]*
> *4. Transport og oppbevaring av varer, herunder utleie av oppbevaringsbokser, bortsett fra bankers utleie som nevnt i § 5, formidling av varetransport, spedisjon, tollklarering, distribusjon o.l."*

Merverdiavgiftsloven (1969) § 13 annet ledd nr. 4 er videreført i merverdiavgiftsloven § 3-11 (2) bokstav e uten noen realitetsendring.

Dommen angående Tanum Ridesenter AS er relevant i denne saken, da den blant annet gir en klargjøring av rettsforståelsen av daværende merverdiavgiftslov (1969) § 13 annet ledd nr. 4. Fra dommen hitsettes;

> *"Etter lagmannsrettens syn er boksutleien heller ikke avgiftspliktig etter § 13 annet ledd nr. 4. Boksutleien kan ikke vurderes som oppbevaring av varer da hesteeieren har adgang til boksen og alene har ansvaret og risikoen for hesten når den er på ridesenteret."*

Lagmannsretten legger følgelig to avgjørende kriterier til grunn for at boksutleien *ikke* er omfattet av avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven (1969) § 13 annet ledd nr. 4; (i) at hesteeier har adgang til boksen og (ii) at hesteeieren alene har ansvaret og risikoen for hesten når den er på ridesenteret.

Dommen innebærer i relasjon til denne saken at det er to avgjørende kriterier for om Klager sin omsetning kan anses som *ikke* omfattet av merverdiavgiftsloven § 3-11 (2) bokstav e; dvs. (i) at boksleier har adgang til boksen og (ii) at boksleier alene har ansvaret og risikoen for gjenstander som befinner seg i boksen.

Vi viser til standardavtalen som Klager benytter for samtlige utleieforhold.

Standardavtalens punkt 8 gir leietaker adgang til sitt lager innenfor de generelle åpningstider. Adgangen til lageret er **selvbetjent**. Det er med andre ord ingen krav om forhåndsgodkjenning eller lignende for adgang. Dommen angående Tanum Ridesenter AS viser at det er uten rettslig betydning at denne adgangen er innenfor generelle åpningstider, så lenge adgangen er selvbetjent, dvs. slik at leietaker ikke må ha en forhåndsgodkjenning for adgang.

Derved er det første kriteriet for at dette ikke er avgiftspliktig vareoppbevaring/boksutleie oppfylt.

Standardavtalen punktene 10 og 11 sammenholdt fastslår at leietaker alene har ansvar og risiko for gjenstander som oppbevares i boksen.

Derved er også det andre kriteriet for at dette ikke er avgiftspliktig vareoppbevaring/boksutleie oppfylt.

Av ovennevnte fremkommer det at dommen angående Tanum Ridesenter AS er en relevant rettskilde i denne saken. Dette selv om dommen omhandler leie av plass til oppbevaring av "varen" hester. I henhold til denne dommens kriterier for når det foreligger utleie av fast eiendom eller ikke, er det klart at Klager sin utleievirksomhet ikke omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-11 (2) bokstav e.

Videre er dommen relevant for denne saken fordi den klargjør visse grenser for hva som skal allokeres som utleie av fast eiendom omfattet av merverdiavgiftsloven § 3-11 (1).

Kortfattet innebærer dommen at det kan være utleie av fast eiendom selv om huseier har rett til å instruere leietaker om bruk av leieobjektet, noe som for øvrig også etter lagmannsrettens erfaring er vanlige klausuler i leieforhold av fast eiendom. Huseiere fastsetter sedvanlig ordensregler og lignede for sine leieobjekt.

Dommen viser også at lagmannsretten legger til grunn en tradisjonell rettslig karakteristikk for utleie av fast eiendom, dvs. at leietaker har en nærmest eksklusiv råderett over et klart avgrenset lokale/område i en annens eiendom. Av dommen fremkommer det videre at det er uten rettslig betydning for allokering som husleie at leietakers råderett over leieobjektet må utnyttes innenfor generelle åpningstider.

Det fremgår av standardavtalen som Klager benytter, dens punkt 8 og 13, at leietaker har eksklusiv råderett over det leide areal innenfor de generelle åpningstider, og endatil at *Utleier har ikke adgang til boxen i leietiden"*.

På denne bakgrunn er dommen angående Tanum Ridesenter AS en relevant rettskilde i denne saken. Dommen fastsetter de nærmere rettslige vilkår for å allokere virksomheten hos Tanum Ridesenter AS som utleie av fast eiendom. De vilkår som dommen gir for hva som er utleie av fast eiendom er direkte overførbare til Klager sin utleievirksomhet.

Med grunnlag i merverdiavgiftsloven § 3-11 (1) og (2) bokstav e, sammenholdt med dommen angående Tanum Ridesenter AS, kan det således ikke rettslig tvil om at Klager sin virksomhet er utleie av fast eiendom, omfattet av unntaket i § 3-11 (1).

<u>Vedrørende Eidsivating lagmannsretts dom av 19. juli 2006</u>
Etter Klager sin vurdering bekrefter dommen den rettsforståelse som dommen angående Tanum Ridesenter AS legger til grunn for å klassifisere som utleie av fast eiendom i merverdiavgiftslovens forstand. Av den grunn er også denne dommen en relevant rettskilde.

<u>Vedrørende BFU 86/02</u>
Forholdet i BFU 86/02 er svært likt forholdet i saken angående Tanum Ridesenter AS. BFU 86/02 er en relevant rettskilde fordi den bekrefter rettsforståelsen for hva som kan være utleie av fast eiendom omfattet av merverdiavgiftsloven § 3-11 (1), som viderefører merverdiavgiftsloven (1969) § 5a første ledd.

Fra BFU 86/02 hitsettes;

> *"Merverdiavgiftsloven omfatter, som hovedregel, ikke omsetning og utleie av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd.* ***I tilfeller hvor*** *dyr eller* ***løsøre befinner seg på tjenesteyterens eiendom, har man ved vurderingen av hvorvidt forholdet må anses som tjeneste som gjelder utleie av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom*** *utenfor loven* ***eller oppbevaring/forvaring som er avgiftspliktig, i praksis lagt stor vekt på hvem som har ansvaret for*** *dyret eller* ***løsøret****.*
>
> *Videre er det blitt lagt vekt på om tjenesteyteren har oppstilt restriksjoner mht. kundens adgang til og bruk av lokalet/boksen hvor løsøret/dyret befinner seg. I dette tilfellet fremgår det av avtaleutkastet at leietakeren selv har ansvaret for hesten når den befinner seg på ridesenteret, herunder i stallen. Når det gjelder leietakerens rådighet over boksen, knytter avtaleutkastet boksplassen til en oppgitt hest. Utkastet har imidlertid ingen klausul om at leietakeren ikke har rett til å disponere boksen til annet enn den oppgitte hesten, noe som kan være aktuelt i perioder hvor hesten er borte pga. stevner, ferier etc. Avtalen inneholder heller ingen begrensninger mht. adgang til stall og ridehus. Det forhold at leietakeren skal vise særlig hensyn ved opphold i stallen utenom normal åpningstid, endrer ikke det forhold at avtaleutkastet må anses å gjelde utleie av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom."*

Vår utheving.

Vedrørende KMVA 7870
Fra innstillingen hitsettes;

> *"Avgjørelsen er derfor ikke sammenlignbar med foreliggende sak, hvor det utelukkende er tale om utleie av mindre bokser."*

Vi ser ingen rettslig forankring i at skillet i merverdiavgiftsloven mellom utleie av fast eiendom og utleie av oppbevaringsboks/vareoppbevaring går etter hvor stort areal som stilles til kundens disposisjon.

Vi konstaterer at innstillingen ikke en gang forsøksvis tilkjennegir rettslig grunnlag for at arealet størrelse skal ha noen rettslig betydning i denne sammenheng.

KMVA 7870 bekrefter klart den rettsforståelse som Klager anfører i denne saken.

Vedrørende KMVA 4431
KMVA 4431 er anført fra skattekontorets side. Vi konstaterer at KMVA 4431 ikke er anført av skattekontoret før i innstillingen til Skattedirektoratet.

KMVA 4431 er ikke anført som rettslig grunnlag fra Klager sin side. Begrunnelsen for dette er naturligvis at KMVA 4431 ikke er rettslig relevant, siden rettsanvendelsen i nemndas avgjørelse er feil.

Dommen angående Tanum Ridesenter AS bekrefter at rettsanvendelsen i KMVA 4431 er feil.

Vedrørende innstillingens punkt 3.2. Oppsummering
Vi viser til opplistingen av hva skattekontoret har funnet å legge særlig vekt på i saken.

Våre merknader til opplistingen;

- Det er ikke uvanlig at avtaler om leie av lokaler gir huseier rett til å flytte en leietaker dersom det er saklige grunner til det, og flytting kan skje uten særlig ulempe for leietaker
- Det er høyst vanlig at huseier fører tilsyn med sine eiendommer, herunder gjennom alarm og CCTV overvåkning, selv om eiendommene er utleide
- Det er høyst vanlig at avtaler om leie av lokaler gir huseier rett til å nekte fremleie
- Det er høyst vanlig at avtaler om leie av lokaler begrenser hva leietakeren kan bruke eller oppbevare i lokalet
- Det er høyst vanlig at husleieforhold omfatter tilleggsytelser, alt etter det servicenivå den enkelte utleier mener er markedsmessig hensiktsmessig
- Det har i denne sammenheng ingen rettslig betydning hvor stort areal som leies ut
- Det er av avgjørende betydning for skillet mellom merverdiavgiftsloven § 3-11 (1) og (2) bokstav e om kunden selv håndterer og har risiko for gjenstander som oppbevares på tjenesteyterens (her Klager) eiendom

Til de øvrige punkter i innstillingens oppsummering gir vi følgende punktvise merknader.

Hvilken benevning Klager bruker for sine tjenester er en markedsmessig vurdering. Det foreligger meget omfattende retts- og forvaltningspraksis for at realitetene er avgjørende for skatte- og avgiftsspørsmål. Det er forstemmende at skattekontorets vektlegger språkdrakten i Klager sin markedsføring, og ikke leiekontrakten og de faktiske forhold.

Innstillingen siterer Ot. prp. nr. 82 1997-1998 som er husleielovens forarbeider, og konkret lovforarbeidenes redegjørelse for skillet mellom husleie og forvaring (nå oppbevaring). Fra sitatet vil vi særlig fremheve følgende; *"Ved grensedragningen må en først og fremst legge vekt på om utleieren (forvareren) har påtatt seg* ***å føre tilsyn med, og ha et visst ansvar for de ting som skal oppbevares****. Det er karakteristisk for husleie at utleiers plikter innskrenker seg til å stille husrommet til disposisjon i ordentlig stand."*. Vi viser til vår gjennomgang ovenfor vedrørende hvem som har ansvar for "de ting" som oppbevares på Klager sin eiendom.

Det fremstår som underlig at skattekontoret vektlegger at Klager fører tilsyn med "eiendommene og boksene" som argument for at virksomheten ikke er utleie av fast eiendom. Det er i virkeligheten høyst sedvanlig at næringsvirksomheter fører tilsyn med sine eiendeler, herunder at det føres tilsyn med ens fast eiendommer som er utleide.

Vi kan heller ikke se at det foreligger et klart rettslig belegg for å vektlegge størrelsen på det areal som leies ut i forhold til vurderingen av skillet mellom bestemmelsene i § 3-11 (1) og (2) bokstav e.

***

Da en betydelig del av vår klage ikke er drøftet, eller kun anvist summarisk av skattekontoret, ber vi om at våre kommentarer til innstillingen fullt ut tas med i den endelige innstillingen.

I den grad skattekontoret på dette tidspunkt skulle ha behov for å kommentere anførsel som følger av vår klage, må vi be om ytterligere innsyn før saken sendes Skattedirektoratet.

Med ovennevnte grunnlag anmodes det om at Skattedirektoratet foretar en vurdering av vedtaket fra Skatt vest om registrering av Klager i Merverdiavgiftsregisteret med det resultat at Skatt vest sitt vedtak av 4. juli 2014 oppheves.

Det anmodes om hastebehandling da Klager urettmessig løpende må innkreve merverdiavgift på leievederlag all den tid selskapet er registret i Merverdiavgiftsregisteret".

Skattekontorets kommentarer til klagers merknader til innstilling

Vedrørende Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2001

Klager anfører at lagmannsretten bare legger vekt på to forhold i vurderingen av om det rettslige forholdet skal karakteriseres som utleie av fast eiendom eller utleie av oppbevaringsbokser, herunder for det første at hesteeieren har adgang til boksen og for det andre at hesteeieren har ansvaret og risikoen for hesten når den er på ridesenteret.

Klager bemerker deretter følgende i forhold til angjeldende sak; For det første at leietaker har adgang til sitt lager innenfor de generelle åpningstider jf. standardavtalen punkt 8, og at adgangen til lageret er selvbetjent. Det andre er at leietaker alene har ansvar og risiko for gjenstander som oppbevares i boksen jf. standardavtalen punkt 10 og 11.

Klager konkluderer derfor med at det foreligger utleie av fast eiendom jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 (1), og ikke utleie av oppbevaringsbokser jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 (2) bokstav e.

Videre anfører klager at dommen er relevant, idet dommen legger til grunn en tradisjonell rettslig karakteristikk for utleie av fast eiendom, dvs. at leietaker har en nærmest eksklusiv råderett over et klart avgrenset lokale/område i en annens eiendom og at det forhold at det gjelder noen generelle åpningstider i den forbindelse er uten betydning for den rettslige bedømmelse av om forholdet kan karakteriseres som utleie av fast eiendom.

På bakgrunn av dette er det klagers oppfatning at det ikke kan være tvil om at forholdet i angjeldende sak skal karakteriseres som utleie av fast eiendom jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 (1).

Skattekontoret er enig med klager i at lagmannsretten la vekt på de av klager anførte forhold. I tillegg er det dog skattekontorets oppfatning at lagmannsretten også la vekt på en rekke øvrige forhold.

Det hitsettes fra dommen:

> *"...*
> *Hesteeieren kan ominnrede boksen slik han ønsker det, dog slik at innsetting av vindu krever samtykke fra eieren av Bjerke gård. Hesteeieren kan videre oppbevare andre gjenstander i boksen, hvilket kan være aktuelt når hesten er borte på grunn av stevner, ferie etc. Ridesenteret kan ikke flytte hesten til en annen boks.*
> *...*
> *Etter lagmannsrettens syn trekker ovennevnte forhold i retning av at rettsforholdet mellom ridesenteret og hesteeieren må ses som leie av fast eiendom."*

I tillegg til ovennevnte kommer lagmannsretten med noen bemerkninger om åpningstider, samt risiko og ansvar. Følgende fremgår av dommen i forlengelse av ovennevnte sitat:

> *"Videre vil lagmannsretten bemerke..."*

Det medfører således ikke riktighet – som anført av klager – at lagmannsretten bare la vekt på de to forhold om henholdsvis åpningstider, samt ansvar og risiko.

Det er skattekontorets oppfatning at faktum i angjeldende sak er vesentlig annerledes enn faktum i dommen. Som det fremgår av sitatet ovenfor legger lagmannsretten bl.a. vekt på:

- at hesteeieren kan ominnrede boksen,
- at hesteeieren kan oppbevare andre gjenstander i boksen,
- at ridesenteret ikke kan flytte hesten til en annen boks.

Lagmannsrettens bemerkning om hvilke gjenstander en leietaker kan oppbevare er i overensstemmelse med Skattedirektoratets uttalelse i KMVA 3654 av 15.12.1997 – som lagmannsretten henviser til – hvorav følgende fremgår:

> *"Leietaker bestemmer selv hva som til enhver tid skal oppbevares i lokalene."*

I angjeldende sak kan leietakere:

- ikke ominnrede boksen,
- ikke henge noe på vegger/tak jf. standardavtalen punkt 6,
- ikke selv bestemme hva som til enhver tid skal oppbevares i boksen jf. standardavtalen punkt 6.

Hertil kommer at utleier kan bestemme at leietakers gjenstander skal flyttes til en annen boks jf. standardavtalen punkt 14. Følgende fremgår bl.a. av punkt 14:

> *"Flyttning av Leietakers gjenstander fra boxen til en annen på samme adresse kan skje dersom dette er nødvendig. Utleier bestemmer om slik flyttning er nødvendig."*

Faktum i angjeldende sak er således forskjellig på sentrale punkter, herunder på en rekke av de punkter som lagmannsretten la vekt på i dommen sin.

I dommen var det tale om oppbevaring av hester. I angjeldende sak er det oppbevaring av eiendeler mv. Oppbevaring av varer – dog ikke levende dyr (på tross av at disse også må anses som varer i merverdiavgiftslovens forstand) – har nærmere karakter av oppbevaring i tradisjonell forstand.

Skattekontoret er derfor fortsatt av den oppfatning at faktum i dommen ikke kan sammenliknes med faktum i angjeldende sak. Resultatet i foreliggende sak kan således ikke bli det samme som i dommen, da faktum – og dermed grunnlaget for dommen – er forskjellig på helt sentrale punkter.

I relasjon til foreliggende sak vises det i tillegg til at:

- utleier foretar overvåkning av boksene da det er oppsatt alarmsystem til de enkelte boksene, samt at utleier foretar CCTV overvåkning (selskapet fører derfor et visst tilsyn med eiendelene i boksene) jf. opplysningene på selskapets hjemmeside jf. standardavtalen punkt 21.
- selskapet tilbyr gratis utleie av flytteutstyr ved inn- og utflytting jf. standardavtalen punkt 9.

Uansett om klager er av den oppfatning av dette er normale foranstaltninger ved utleie av fast eiendom, er det skattekontorets oppfatning at disse forhold medfører at utleier ikke bare stiller

boksene til rådighet. Utleier tar på seg ytterligere forpliktelser, og utleien må derfor i merverdiavgiftslovens forstand betraktes som utleie av oppbevaringsbokser.

Dommens resultat kan derfor ikke direkte overføres til foreliggende sak. Tvert imot er det skattekontorets oppfatning at dommen taler for det resultat, at utleieforholdet må karakteriseres som utleie av oppbevaringsbokser jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 (2) bokstav e.

Vedrørende Eidsivating lagmannsretts dom av 19. juli 2006
Dommen taler ikke for at forholdet må bedømmes som utleie av fast eiendom jf. ovenstående gjennomgang av Borgarting lagmannsrett sin dom av 18. desember 2001.

Vedrørende BFU 86/02
Uttalelsen taler ikke for at forholdet må bedømmes som utleie av fast eiendom jf. ovenstående gjennomgang av Borgarting lagmannsrett sin dom av 18. desember 2001.

Følgende hitsettes fra uttalelsen:

> *"Videre er det blitt lagt vekt på om tjenesteytelsen har oppstilt restriksjoner mht. kundens adgang til og bruk av lokalet/boksen hvor løsøret/dyret befinner seg.*
> ...
> *Utkastet har imidlertid ingen klausul om at leietakeren ikke har rett til å disponere boksen til annet enn den oppgitte hesten..."*

Faktum i saken er således likt med faktum i Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2001, og dermed annerledes enn faktum i angjeldende sak.

Skattekontoret fastholder derfor at uttalelsen ikke taler for at forholdet i angjeldende sak må karakteriseres som utleie av fast eiendom jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 (1).

Vedrørende KMVA 7870
Skattekontoret fastholder sin vurdering i forhold til ovennevnte klagenemndsavgjørelse.

I sakens faktum fremgår det hvor stort areal de 3 leietakere opptar, og hvor stort areal de øvrige 19 leietakere opptar.

Det vises til Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014 side 249, hvor det fremgår følgende:

> *"Hva som er en oppbevaringsboks er i utgangspunktet ganske klart. Dersom boksene blir store kan det oppstå spørsmål om grensen mot fast eiendom."*

Det synes således å fremgå av avgjørelsen at størrelsen på boksen kan være avgjørende for vurderingen av om forholdet skal karakteriseres som utleie av fast eiendom, eller som utleie av oppbevaringsbokser.

Vedrørende KMVA 4431
Klager er av den oppfatning at avgjørelsen er feil, og anfører at Borgarting lagmannsrett sin dom av 18. desember 2001 underbygger dette.

Skattekontoret er ikke enig med klager. Det er skattekontorets oppfatning at avgjørelsen er fullt ut i overensstemmelse med dommen fra Borgarting lagmannsrett.

Faktum er forskjellig på sentrale punkter.

I klagenemndssaken kom det bl.a. frem at utleier ikke hadde noe ansvar for de oppbevarte gjenstandene. Utleier hadde imidlertid satt opp lås på ytterdøra i lagerlokalet. Lokalet var likeledes Securitas-sikret av utleier (sammenliknbart med angjeldende sak).

Ut fra en rekke konkrete omstendigheter kom Skattedirektoratet frem til at forholdet måtte karakteriseres som utleie av oppbevaringsbokser. Det vises her til Skattedirektoratets vurdering, hvor det blant annet fremgår følgende:

> *"Etter vanlig språkbruk forstås oppbevaringsbokser som større eller mindre bokser som kunden kan benytte til lagring av gods. Boksene i foreliggende sak er på 9 m3 og derfor noe større enn de oppbevaringsboksene som man f.eks. finner på jernbanestasjoner. Etter det opplyste fungerer imidlertid de omhandlede boksene i praksis på samme måte som de tradisjonelle oppbevaringsboksene. Mot betaling av vederlag får kunden en eksklusiv rett til å benytte oppbevaringsboksene i en gitt periode. Det sørges for at ingen andre får tilgang til boksene i denne periode. Eksklusiviteten sikres enten ved en lås slik at kunden selv er den eneste som kan låse opp boksen, eller slike som i denne saken hvor boksene i plassert i et lagerlokale som er sikret på en slik måte at ingen uvedkommende får tilgang til boksene.*
>
> *Skattedirektoratet legger således til grunn at de aktuelle boksene kan subsumeres under ordlydens betegnelse <<oppbevaringsboks>>."*

Det forhold at avgjørelsen fortsatt har rettskildemessig verdi støttes for det første av at dommen fra Borgarting lagmannsrett er av konkret karakter jf. ovenfor. For det annet er avgjørelsen nevnt i Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2014 side 249. For det tredje er avgjørelsen nevnt i MVA-kommentaren 4. utgave 2011 side 235. Videre er avgjørelsen nevnt i note 94 til Merverdiavgiftsloven (lovdata), som sist er redigert den 06.10.2014.

Angjeldende sak vedrører et forhold som kan betraktes som tradisjonell oppbevaring.

Saken fra Borgarting lagmannsrett av 18. desember 2001, saken fra Eidsivating lagmannsrett av 19. juli 2006, samt uttalelsen i BFU 86/02 vedrører ikke oppbevaring i tradisjonell forstand, men derimot oppbevaring av levende dyr (hester). Utleien synes i dette tilfelle ikke å kunne falle inn under en ordlydsfortolkning av begrepet 'utleie av oppbevaringsbokser'. Det er derfor helt evident at det for fortas en konkret vurdering i et sådant tilfelle.

Skattekontoret kan således ikke se at avgjørelsen fra Skattedirektoratet skulle være uriktig.

Avgjørelsen støtter derimot skattekontorets oppfatning i angjeldende sak. Det er ikke tale om 'oppbevaring' av hest, men derimot oppbevaring i tradisjonell forstand.

Oppsummering
Ut fra et samlet skjønn er det derfor skattekontorets oppfatning at det er tale om utleie av oppbevaringsbokser i merverdiavgiftslovens forstand jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav e.

Det faktum at en del av forholdene ved utleien av oppbevaringsboksene er høyst vanlig ved utleie av fast eiendom endrer ikke skattekontorets oppfatning om at forholdet må rubriseres som utleie av oppbevaringsbokser i merverdiavgiftslovens forstand.

For så vidt angår husleielovens forarbeider bemerkes det at det er skattekontorets oppfatning at utleiers plikter i angjeldende sak ikke bare innskrenker seg til å stille et rom til disposisjon i ordentlig stand.

Ifølge standardavtalen og selskapets hjemmeside som standardavtalen henviser til fremgår det bl.a. at selskapet foretar CCTV-overvåkning, samt at det er alarm knyttet til de enkelte bokser. Selskapet har således påtatt seg å føre et visst tilsyn med 'de ting' som skal oppbevares.

Hertil kommer at selskapet stiller flytteutstyr mv. til rådighet for leietaker.

Likeledes er det skattekontorets oppfatning at det utvilsomt er tale om oppbevaring i tradisjonell forstand i angjeldende sak jf. ovenfor. Det er slik intet forstemmende i at skattekontoret vektlegger språkdrakten i selskapet sin markedsføring, idet denne er i overensstemmelse med de faktiske forhold.

Skattekontoret fastholder derfor at selskapet driver virksomhet med utleie av oppbevaringsbokser jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd, bokstav e og at selskapet derfor er registreringspliktig jf. merverdiavgiftsloven § 2-1.

Skattedirektoratet skal bemerke
Saken reiser spørsmål ved hvorvidt Klager driver virksomhet med avgiftsunntatt utleie av fast eiendom etter mval. § 3-11 første ledd eller om selskapet driver avgiftspliktig virksomhet med utleie av oppbevaringsbokser etter mval. § 3-11 annet ledd, bokstav e.

Hvorvidt det drives avgiftsunntatt eller avgiftspliktig virksomhet er avgjørende for om selskapet er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret eller ikke.
I motsetning til skattekontoret, så er Skattedirektoratet av den oppfatning at Klager driver virksomhet med utleie av fast eiendom etter mval. § 3-11 første ledd og at selskapet av den grunn ikke er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret.

Ved vurdering er det lagt vekt på at lokalene som tilbys leid er store og at de ikke er flyttbare. Etter det opplyste er størrelsen på oppbevaringslokalene som tilbys mellom 4 og 40 kubikkmeter. Det er således ingen parallell til ordinære oppbevaringsbokser i nærværende sak. Dersom boksene blir store vil det etter direktoratets vurdering være mer naturlig å sammenligne dette med utleie av fast eiendom enn som utleie av oppbevaringsbokser. Slik direktoratet forstår faktum har oppbevaringslokalet i nærværende sak en sterk karakter av å være en bod eller et lagerrom som stilles til disposisjon for den enkelte leietaker. Leietaker har også tilgang til boden når som helst i utleieselskapets åpningstid mellom kl. 06.00 og kl. 23.00, uten noen form for nærmere avtale med utleier. Etter direktoratets vurdering har leietaker således en ekslusiv tilgang til/bruksrett til et bestemt areal for en bestemt periode. Direktoratet vurderer det slik at dette er å anse som utleie av fast eiendom og ikke utleie av oppbevaringsbokser.

Videre fremgår det av standardavtalen selskapet bruker at leietaker selv er ansvarlig for å låse boden og selv skal bekoste lås. Leietaker er videre selv ansvarlig for eventuelt tap eller beskadigelse av gjenstander som oppbevares i boden. Leietaker bærer således risikoen for hendelser som tyveri, brann, lekkasjer osv. via eventuell egen forsikring. Det kan også nevnes at partene har lagt til grunn at leieforholdet reguleres av husleieloven.

Følgen av direktoratets vurdering er da at selskapet driver med avgiftsunntatt utleie av fast eiendom og dermed heller ikke er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret for utleien. Vi vil presisere at selskapet kan drive med annen avgiftspliktig virksomhet i tilknytning til utleien av fast eiendom, eksempelvis salg av pappesker, taperuller, hengelåser, etc. som utløser ordinær registreringsplikt dersom omsetningen av dette overstiger kr 50 000 i løpet av en periode på 12 måneder.

Skattekontorets vedtak av 4. juli 2014 oppheves med dette. Skattekontoret vil forestå den videre effektuering av vedtaket.

Kopi av brevet er oversendt Skatt vest til orientering.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Anders Christensen
Seniorskattejurist
Rettsavdelingen, avgift
Skattedirektoratet

Jens Stegarud Ryland

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer