

MERVERDIAVGIFT OG UMLEIE AV NÆRINGSEIENDOM

**En gjennomgang av sentrale vilkår og
problemstillinger i forskrift nr. 117**

Kandidatnummer: 572

Leveringsfrist: 25.04.07

Til sammen 17.949 ord

25.04.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Oppgavens tema og avgrensninger	1
1.2	Rettskildebildet på avgiftsrettens område	2
<u>2</u>	<u>GRUNNPRINSIPPER FOR AVGIFTSSYSTEMET</u>	<u>4</u>
2.1	Formålene med merverdiavgiften	4
2.1.1	Inntektsskapende	4
2.1.2	Fordelingsverktøy	5
2.2	Hovedregelen i mval. § 13	5
2.2.1	Den registreringspliktige	6
2.2.2	Vare- og tjenestebegrepet	6
2.2.3	Omsetningsbegrepet	6
2.3	Viktige hensyn som begrunner utformingen av systemet	7
2.4	Fradragsretten	8
2.5	Unntakene	9
2.5.1	To sett unntak	9
2.5.2	Nærmere om unntaket i mval. § 5a	10
2.5.3	Mval. § 28a – unntaket fra unntaket	11
<u>3</u>	<u>FORSKRIFT NR. 117 – FRIVILLIG REGISTRERING VED UMLEIE AV BYGG OG ANLEGG</u>	<u>12</u>
3.1	Innledning	12
3.1.1	Bakgrunnen for forskrift nr. 117	13
3.1.2	Rettskildebildet isolert for forskrift nr. 117	14
3.1.3	Kort om de økonomiske virkningene for aktørene ved registrering	15

3.2	Vilkår for registrering	16
3.2.1	Bygg og anlegg	16
3.2.2	Krav om utleieforhold	17
3.2.3	Alminnelige registreringsvilkår for utleier	18
3.2.4	Krav til leietakeren	21
3.2.5	Spesielt om krav til "ubrukt kjede" ved fremleie	25
3.2.6	Dokumentasjonskrav	27
3.3	Søknaden	27
3.3.1	Frivillighet	28
3.3.2	Forhåndsregistrering	30
3.4	Konsekvenser av registrering	34
3.4.1	Hva skal det beregnes utgående avgift på?	34
3.4.2	Fradragsretten for inngående avgift	37
3.4.3	Tilbakegående avgiftsoppgjør	41
3.4.4	Virkningstidspunktet	45
3.4.5	Vurdering av avgiftsmyndighetenes standpunkt til virkningstidspunktet	45
3.4.6	Bruksendringer	53
4	<u>KORT VURDERING AV FORSKRIFT NR. 117</u>	57
5	<u>REGISTRE</u>	58
5.1	Lover	58
5.2	Forarbeider	58
5.3	Forskrifter	58
5.4	Dommer	59
5.5	Klagenemndsavgjørelser	59
5.6	Bindende forhåndsuttalelser	59
5.7	Litteraturliste	59

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og avgrensninger

Temaet for oppgaven er en redegjørelse for sentrale vilkår og problemstillinger ved frivillig registrering i merverdiavgiftsmanntallet av utleier av fast eiendom. Slik registrering skjer med hjemmel i forskrift av 6. juni 2001 nr. 117 (F-117). Forskriften oppstiller et unntak fra lov om merverdiavgift (mval.) av 19. juni. 1969 nr. 66 § 5a som blant annet unntar utleie av fast eiendom fra avgiftsplikt. Gjennomgangen av F-117 vil bli gjort i kapittel 3, med en kort vurdering av forskriften i kapittel 4. Først vil det imidlertid i kapittel 2 bli gitt en kort innføring i prinsippene som ligger til grunn for avgiftssystemet.

F-117 har stor økonomisk betydning ved at den medfører registrering av utleieren kan fradragføre inngående avgift på anskaffelser, mens han samtidig må beregne og innbetale avgift på omsetning. Særlig betydning har forskriften ved nye prosjekter og ved ombygginger, hvor avgiftene kan være betydelige.

Fokuset på avgiftsproblematikken har de senere år økt som følge av stadig høyere aktivitet i eiendomsmarkedet. Lave renter og gode tider for norsk næringsliv er begge viktige faktorer for denne økte interessen. Eiendomsprisene har steget i takt med utsikter til stadig økende leiepriser for lokaler, særlig i de store byene. Som følge av bedre marginer er det også satt i gang flere nybygg enn tidligere. I januar 2007 ble det igangsatt bygging av ca. 390.000 m² næringslokaler, en økning på 34,8% fra året før. For de to største andelene av næringsbygg, industri/lagerbygg og kontor/forretningsbygg, har økningen vært på henholdsvis 57% og 73% fra 2002/2003 til 2006.¹ I de fleste av disse prosjektene vil det oppstå spørsmål om fradragsrett for avgift på byggekostnadene. I tillegg kommer avgiftsspørsmål ved omsetning av næringseiendommer og eiendomsselskaper som eier

¹ Kilde: ssb.no byggearealstatistikk.

næringseiendommer, riktignok med en litt annen vinkling ved at spørsmålet da er om fradragsføringen har vært rettmessig og om salget utløser tilbakeføringsplikt av tidligere fradragsført avgift.²

Oppgaven vil primært ha fokus på registrering av nybygg og ombygninger, da det er i disse situasjonene registrering har størst økonomisk betydning. Avgiftsspørsmål i forbindelse med vederlag for varer og tjenester som ytes i forbindelse med utleie, vil bli omtalt i den grad det er nødvendig for å forklare regelsettet. Andre frivillige registreringsordninger vil ikke bli behandlet.

1.2 Rettskildebildet på avgiftsrettens område

Bestemmelsene om merverdiavgift er hovedsakelig gitt i mval. og i Stortingets årlige avgiftsvedtak, hvor de ulike satsene for avgiften bestemmes. Loven regulerer de plikter og rettigheter som følger av avgiftssystemet, samt hvem som er avgiftspliktige. Loven gir i tillegg departementet adgang til å gi forskrifter.

Forarbeidene til mval. og til forskifter kan i tvilstilfeller få stor betydning ved at disse kan gi uttrykk for hvordan bestemmelsen var tenkt praktisert, og hvilke hensyn og formål som lovgiver har ment å ivareta med reglene. Spesielt viktig er forarbeidene til merverdiavgiftsreformen i 2001³, men også forarbeidene fra 1969⁴ vil ha betydning.

Til tross for den store økonomiske betydningen avgiftssystemet har for aktørene, foreligger det få høyesterettsdommer i forhold til på skatterettens område.⁵ Dommene som foreligger er derfor viktige.⁶ Som følge av relativt få dommer, har det vært naturlig å legge større vekt

² Om tilbakeføringsplikt se pkt. 3.4.6.

³ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001).

⁴ Ot.prp. nr. 17 (1969-1970).

⁵ Jf. Gjems-Onstad i festskrift til Carl August Fleischer (2006) s. 185.

⁶ De siste årene har det imidlertid vært en økning i antall avgiftssaker for Høyesterett.

på de øvrige rettskildene slik at dommer avsagt i lavere instanser har fått større betydning som kilder, særlig for forvaltningen.⁷

Forvaltningspraksis, slik som klagenemndsavgjørelser, har liten vekt sammenliknet med andre rettskilder, men Høyesterett synes å ha tillagt slik praksis noe større vekt på skatterettens område, særlig i favør av skattesubjektet.⁸ Praksisen preges av et stort antall avgjørelser hvor det i stor grad legges avgjørende vekt på interne kilder og instruksjer, som er samlet i håndbøker som Lignings-ABC og Merverdiavgiftshåndboken (MVA-håndboken). Til tross for at grunnlaget for standpunktene i håndbøkene varierer, fra uttalelser i brev fra Skattedirektoratet til høyesterettsdommer, følges de i stor grad av forvaltningen. På denne måten blir håndbøkene en praktisk viktig kilde for skatte- og avgiftssubjektene, fordi de ikke ønsker å foreta disposisjoner som kan bli gjenstand for tidkrevende og kostbare prosesser innenfor klageinstansene og domstolene. Høyesterett føler seg imidlertid lite bundet av standpunkter og uttalelser i slike samlinger.⁹ I Rt. 2005 s. 577 Baker Hughes II-dommen, ble en uttalelse i Lignings-ABC som hadde stått der i 13 år ikke tillagt betydning. Også i Rt. 2003 s. 1821, Hunsbedt Racing-dommen, ser Høyesterett bort fra forvaltningspraksis.

Når det gjelder internasjonale rettskilder har de fått større betydning de senere år. Særlig gjelder dette EØS-kilder, som en følge av at reformen i 2001 ble initiert av EFs sjette avgiftsdirektiv. I Ot.prp. nr 2 (2000-2001) uttales det:

”I EFs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13(B) er det fastsatt at medlemslandene skal unnta utleie av fast eiendom fra merverdiavgiftsområdet.”

Forarbeider og avgjørelser fra andre lands implementeringer kan bli tillagt vekt også ved vurderinger etter norsk rett.

⁷ Jf. Eckhoff (2001) s. 162.

⁸ Jf. Eckhoff (2001) s. 234.

⁹ Det samme gjelder for kilder som administrative uttalelser om enkeltsaker og bindende forhåndsuttalelser.

2 Grunnprinsipper for avgiftssystemet

2.1 Formålene med merverdiavgiften

2.1.1 Inntektsskapende

Hensikten bak avgiftssystemet er hovedsakelig å skaffe staten inntekter, et såkalt fiskalt formål.¹⁰ Norge har i etterkrigstiden utviklet en stor offentlig forvaltning med et godt velferdsapparat. For at et slikt omfattende system skal fungere, kreves det store inntekter til statskassen. Disse midlene skaffes i hovedsak ved å pålegge skattesubjektene som opererer i Norge, fysiske så vel som juridiske personer, ulike skatter. Skattene kan være såkalte *direkte skatter*¹¹ slik som inntektsskatten, eller de kan være *indirekte skatter* slik som merverdiavgiften. Forskjellen mellom den direkte og indirekte skatten går på hvem den til slutt er ment å skulle belaste. Når inntektsskatten iliknes, er det den enkelte lønsmottaker som betaler og som også er ment å forbli sittende med kostnaden. For merverdiavgiften er dette noe annerledes idet skatten beregnes og innbetales av de avgiftspliktige selgerne i tilknytning til omsetning av varer og tjenester, men den skal etter formålet veltes over på den endelige forbrukeren.

Sammen med andre skatter og avgifter skaper merverdiavgiften økonomisk rom for offentlig virksomhet. For inntektsåret 2007 budsjetterer staten med 171 mrd. kr i inntekter fra merverdiavgiften, av totalt 1026 mrd. kr i inntekter til statskassen.¹² Dette gjør merverdiavgiften til den største enkeltinntekten utenom skatt og avgift på utvinning av petroleum. Liknende avgiftssystemer er gjennomført i svært mange land verden rundt. Erfaringer viser at ordningen gir en stabil inntekt for staten, samtidig som driften av systemet er forbundet med lave administrasjonskostnader.¹³

¹⁰ Jf. Zimmer (2005) s. 30.

¹¹ Jf. Refsland (2004) s. 15.

¹² Jf. saldert budsjett vedtatt av Stortinget høsten 2006.

¹³ Jf. Gjems-Onstad (2006) s. 14.

2.1.2 Fordelingsverktøy

Merverdiavgiften er utformet som en transaksjonsavgift på forbruk. Meningen er at den skal betales i alle omsetningsledd, men at det kun er det endelige forbruket av varene og tjenestene som skal bli belastet avgiften. På denne måten vil de som har et høyt forbruk av varer og tjenester bidra med mer avgift til statskassen.

Imidlertid hevdes det at virkningen av systemet er regressiv ved at avgiften rammer de lavtlønnede forholdsmessig hardere i motsetning til skattesystemet som har en progressiv struktur.¹⁴ Høytlønnede antas å spare mer av sin inntekt. For høytlønnede utgjør andelen av lønnen som blir brukt på avgiftspliktig kjøp en mindre andel enn for lavtlønnede, siden en del avgiftspliktig forbruk, typisk matvarer o.l., skjer uavhengig om man tjener mye eller lite. En slik virkning er uønsket og førte til at avgiften på næringsmidler i 2001 ble redusert. Avgiften er i dag på 14%.

2.2 Hovedregelen i mval. § 13

Av hovedregelen i mval. § 13 går det frem at ”det skal betales avgift av [all] omsetning av varer og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kap I”. I tillegg skal det betales avgift ved import og uttak, jf. §§ 1 og 14. Avgiften, som i dag varierer mellom 8% og 25%¹⁵ av omsetningsvederlaget, kreves inn av selgeren. Det er selgeren som etter mval. § 10 er pliktsubjektet og som må beregne avgift på all omsetning som er omfattet av loven, uansett om kjøperen er avgiftspliktig eller ikke. Avgiften betales til selger som igjen plikter å innbetale denne til staten. Et viktig prinsipp er at den avgiftspliktige kun skal innbetale netto utgående avgift. Dersom avgiften på anskaffelsene er større enn avgiften som kommer inn ved videresalget, utbetales differansen fra staten.¹⁶

¹⁴ Gjems-Onstad (2006) s. 26.

¹⁵ Den generelle satsen er 25%, men 14% og 8% benyttes på spesielle varer og tjenester.

¹⁶ Mer om dette i pkt. 2.4.

2.2.1 Den registreringspliktige

Utgangspunktet etter hovedregelen er at all omsetning av varer og tjenester omfattes av lovens system. Det følger imidlertid av § 10 at det kun er de registreringspliktige virksomhetene som skal beregne og betale avgift på omsetning.¹⁷ Hvem som er registreringspliktig følger av § 28 hvor det går frem at virksomheten blir registreringspliktig først når omsetningen overstiger 50.000 kr i løpet av en 12 måneders periode. Først når dette skjer skal det beregnes og betales avgift på omsetningen. En rekke virksomheter som faktisk oppfyller betingelsene i § 28 faller utenfor lovens system og er dermed unntatt registreringsplikten, se pkt. 2.5.

2.2.2 Vare- og tjenestebegrepet

Hva som i loven menes med ”varer” og ”tjenester”, defineres i § 2. Utgangspunktet er at begrepene omfatter alt innenfor den naturlige språklige forståelsen. Varebegrepet er positivt angitt ved at alle fysiske gjenstander regnes som varer. Det skilles ikke mellom gjenstander som er ment for videresalg, såkalte omsetningsgjenstander, og salg av anleggsmidler som brukes i virksomheten. Lovgiver har i tillegg valgt å nevne enkelte tvilstilfeller som for eksempel omsetning av ulike typer energi og fast eiendom. Salg av fast eiendom er likevel unntatt loven etter mval. § 5a.

Tjenestebegrepet er etter ordlyden negativt avgrenset, og omfatter alt som kan omsettes og som ikke er vare. På denne måten omfattes flere tilfeller enn hva som inngår i en naturlig språklig forståelse av begrepet, for eksempel utleie av fast eiendom som er å regne som omsetning av en ”tjeneste”.

2.2.3 Omsetningsbegrepet

Omsetningsbegrepet er definert i § 3. Ettersom avgiften er en transaksjonsavgift er det sentrale levering av vare eller ytelse av tjeneste mot vederlag. Det må foreligge en

¹⁷ Også stat, kommune og institusjoner som eies eller drives av disse vil være avgiftspliktige for omsetning som nevnt i kapittel IV, jf. mval. § 11.

gjensidig bebyrdende avtale om en utveksling. I tillegg er bytte og uttak av tjenester eller varer omsetning i lovens forstand, jf. §§ 3 tredje ledd, 10 og 14.¹⁸

Omsetningsbegrepet er et av de mest sentrale i avgiftsretten fordi det er transaksjonen som utløser beregnings- og innbetalingsplikten. Foreligger det omsetning, skal det beregnes avgift. Annerledes dersom hele eller deler av vederlaget tilbakeføres etter hevningskrav eller prisavslag, hvor det ikke skal beregnes avgift av det tilbakeførte.

2.3 Viktige hensyn som begrunner utformingen av systemet

Dersom man ser på begrunnelsene for at systemet er utformet slik det er, gjør flere viktig hensyn seg gjeldene, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 3 og 4. Her kan nevnes blant annet hensynet til statens inntekter, forenklingshensyn og ønsket om et mer konkurransenøytralt system med mindre avgiftsplanlegging som følge. Hensikten med avgiftsreformen i 2001 var å styrke disse hensynene gjennom å innføre avgift på alle tjenester.

Som følge av en generell avgiftsplikt på tjenester vil antall avgiftspliktige omsetninger øke, noe som leder til større avgiftsproveny for staten. Samtidig gir en bredere avgiftsplattform et presumptivt enklere system med færre avgrensingsproblemer, noe som gjør det lettere å praktisere og å forholde seg til for aktørene.

Hensynet til konkurransenøytralitet eller mer generelt hensynet til et mest mulig nøytralt system, er en særlig viktig begrunnelse for utformingen. Ordet ”nøytral” går igjen 73 ganger i Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) og viser at det er et klart ønske om å skape et mer nøytralt system. Med dette menes et system som virker nøytralt på hvordan forbruket av varer og tjenester er satt sammen. Det er en kjensgjerning på skatte- og avgiftsrettens område at det foregår aktiv planlegging hos skatteyterne for å redusere skatter og avgifter. Men dersom det innføres en flat avgift på all omsetning, fjernes incentivet til å drive avgiftsplanlegging.

¹⁸ I det følgende omfattes uttak og bytte av begrepet omsetning her.

Avgiftsfritt salg til forbrukere og andre som ikke har fradragsrett er gunstig. Ofte oppstår det en vridning mot slike varer fordi prisene er lavere som følge av at det ikke beregnes avgift, jf. den marginale betalingsvillighet.¹⁹ Dette leder i sin tur til større etterspørsel av slike varer. Spesielt uheldig er dette dersom sammenlignbare produkter eller tjenester er avgiftspliktige. For eksempel er dette tilfellet ved salg av aviser som er avgiftsfri omsetning etter § 16, og salg av ukeblader som det beregnes alminnelig avgift på.

Ved at en større del av de disponible midlene blir brukt på avgiftsfrie varer, blir midlene til avgiftspliktige varer mindre. En slik vridning medfører lavere samfunnsøkonomisk effektivitet ved at etterspørselen ikke gjenspeiler det naturlige behovet.²⁰ Ved et flatt avgiftssystem trenger ikke kjøperne kanalisere sitt forbruk mot varer som er avgiftsfrie fordi det skal betales avgift på all omsetning uansett. Dette bidrar i sin tur til at produsenter og omsetningsledd ikke trenger å fokusere på ordninger som kan gi avgiftsfri omsetning.

2.4 Fradragsretten

Et av de mest sentrale elementene i avgiftssystemet, er fradragsretten. Fradragsretten har en helt avgjørende funksjon ved at den motvirker avgiftskumulasjon i avgiftspliktige omsetningsledd. Bestemmelsene om fradrag er gitt i mval. kapittel VI. Av hovedbestemmelsen i § 21 fremgår det at den ”næringsdrivende kan trekke inngående avgift [...] fra den utgående avgift”. Hva som menes med inngående og utgående avgift fremgår av § 4.

Den inngående avgiften er den avgiften som betales på varer og tjenester som kjøpes inn og brukes i virksomheten, mens utgående avgift er den avgiften som beregnes og betales på videresalget. Praktisk gir dette avgiftspliktige virksomheter, som for eksempel er omsetningsledd nummer to, fradrag for den avgiften de betalte til produsenten. Slik unngås det at avgiften blir en driftskostnad for den avgiftspliktige kjøperen. En driftskostnad vil inngå som en del av avgiftgrunnlaget ved videresalget og slik skape avgiftskumulasjon.

¹⁹ Se Eide (2005) s. 30.

²⁰ Se Eide (2005) s. 131.

§ 21 stiller krav til anskaffelsen ved at den inngående avgiften kun kan fradragføres dersom den er ”til bruk i virksomhet som nevnt i kapittel IV”. Det vil si at det er et krav om at anskaffelsen inngår som en del av den videre verdiskapningen i virksomheten. Dette uttrykket ble lenge tolket meget restriktivt av avgiftsmyndighetene. Oppfatningen var at det måtte oppstilles et krav om at bruken i avgiftspliktig virksomhet skulle være av et så stort omfang i forhold til annen omsetning, at det var snakk om den primære bruken. Forståelsen har ført til flere høyesterettsavgjørelser om hva som anses ”til bruk i virksomhet”. I Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors-dommen, formet Høyesterett vurderingstemaet som et spørsmål ”om oppførelsen [hadde] en naturlig og nær tilknytning til virksomheten”.²¹ Dette vurderingstemaet er siden gjentatt i Hunsbedt Racing-dommen og Rt. 2005 s. 951 Porthuset AS og er derfor uttrykk for gjeldene rett.²²

2.5 Unntakene

2.5.1 To sett unntak

Lovens system gjelder som hovedregel for all næringsvirksomhet som omsetter varer eller tjenester, og som oppfyller lovens vilkår. Men fordi en helt generell avgiftsplikt ikke er ønskelig, har lovgiver valgt å gi noen unntak. Ved at hele næringer eller enkeltomsetninger fritas for avgiftsplikt, vil produktet kunne tilbys til en gunstigere sluttpris enn hva de avgiftspliktige kan. Av loven følger det to sett av slike unntaksbestemmelser.

Det ene settet med unntak er gitt i §§ 5 til 5b. Bestemmelsene oppstiller en rekke tilfeller som ikke omfattes av andre kapitler enn XI, XII, XIX og XX. Praktisk innebærer dette at omsetning *fra* nærmere angitte selgere, samt omsetningen *av* visse varer og tjenester, i prinsippet er unntatt all avgiftsplikt. Slik omsetning skjer utenfor lovens avgiftssystem og virksomheten er ikke registreringspliktig i avgiftsmanntallet for sin omsetning. Beregning

²¹ Den første saken om spørsmålet var Rt. 1985 s. 93, Sira Kvina-dommen. Staten tapte denne saken.

²² Dette må være gjeldende rett selv om Oslo tingrett i dom avsagt 9. mars 2007 kan synes å ha argumentert med primærbrukslæren, i strid med Høyesteretts forståelse av vilkåret ”til bruk i virksomhet”.

og betaling av avgift på omsetningen skal ikke skje, samtidig som virksomhetene ikke har fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser.

Unntakene i §§ 16 og 17, som utgjør det andre settet, fritar også omsetningen for avgift.²³ Men her er ordlyden helt annerledes ved at det sies ”det skal ikke betales avgift av” i motsetning til i §§ 5 til 5b hvor det står ”gjelder loven ikke for”. Følgene av unntakene kan bli til dels meget store. Poenget ligger i at omsetningen etter §§ 16 og 17 er fritatt avgiftsplikt, mens omsetningen etter §§ 5 til 5b er unntatt store deler av loven. Virksomheter som selger varer som nevnt i §§ 16 eller 17 er registreringspliktige for all omsetning inkludert nevnte varer. Imidlertid skal det verken beregnes eller innbetales avgift på de unntatte varene, såkalt nullsats. Fordi det foreligger full fradragsrett for anskaffelser til bruk ved slik omsetning, er ordningen meget gunstig og har karakter av statssubsidiering av virksomhetene.

2.5.2 Nærmere om unntaket i mval. § 5a

Lovteknisk er hovedregelen at all omsetning i forbindelse med fast eiendom er omfattet av avgiftsplikten gjennom hovedregelen i § 13 sammenholdt med varebegrepet i § 2. Rent praktisk er dette snarere unntaket enn hovedregelen fordi § 5a første ledd unntar salg og utleie av fast eiendom eller rettigheter til slike.

Med fast eiendom menes all eiendom med eller uten bebyggelse. Det er således ingen begrensninger i forhold til bruken slik at unntaket omfatter både eiendom til bolig, nærings-, kultur- og idrettsformål. Utleie eller salg av rettigheter til fast eiendom kan være totale rettigheter som for eksempel en rett til å leie et nærmere angitt lokale, eller det kan være begrensede rettigheter som en veirett eller fiskerett som benyttes av flere. Slik omsetning som nevnt, er unntatt de viktigste delene av loven og med det også merverdiavgiften. I

²³ Verken unntakene i §§ 16 og 17 eller i §§ 5 og 5b vil bli redegjort for.

tillegg unntas all omsetning i forbindelse med selve utleien, slik som strøm, vannavgift og lignende.²⁴

2.5.3 Mval. § 28a – unntaket fra unntaket

Mval. § 28a gir Finansdepartementet hjemmel til å gi unntak fra §§ 5 til 5b gjennom frivillig registreringsordninger. Formålet er å motvirke skjult avgift som fører til avgiftskumulasjon og konkurransevridning. Dette ved at virksomheten som er unntatt loven gjennom den frivillige registreringen kan registrere seg i avgiftsmanntallet. De næringsdrivende som ser seg tjent med registrering, blir omfattet av lovens system med de plikter og rettigheter det medfører.

Det karakteristiske ved de næringsområdene som blir gitt en slik adgang, er at omsetningen skjer til avgiftspliktige virksomheter. For virksomheten som har avgiftsfri omsetning etter §§ 5 til 5b, utgjør all inngående avgift en driftskostnad. Kostnaden vil bli forsøkt dekket inn i videresalgene, hvor det ikke skal beregnes avgift. Dersom kjøper er avgiftspliktig har han ikke adgang til å fradragføre den delen av vederlaget som i realiteten er avgift. På denne måten oppstår det avgiftskumulasjon ved at avgiftsdelen i kjøpesummen igjen blir gjenstand for avgiftsberegning ved kjøperens videresalg. Resultatet blir til slutt en høyere pris for den endelige varen og dermed høyere avgift å betale for sluttbrukeren. En slik avgiftskumulasjon kan igjen lede til konkurransevridning. Dette fordi forbruket kan endres eller ved at den avgiftspliktige kjøper ønsker å produsere anskaffelsen selv for dermed å få fradragrett for avgift ved produksjonen av tjenesten eller varen han eller må kjøpe.

Etter avgiftsreformen i 2001 har mye av virkeområdet for bestemmelsen falt bort ved at alle tjenester nå som hovedregel er avgiftspliktige. Begrunnelsen for denne utvidelsen var blant annet hensynet til et nøytralt system som motvirker avgiftskumulasjon, det samme hensynet som begrunner § 28a. I dag er det kun gitt tre forskrifter om frivillig registrering

²⁴ Unntaket i første ledd, andre punktum, vil ikke bli behandlet særskilt selv om det kan oppstå flere tolkningsspørsmål om hva som leveres ”som ledd i utleien”. Bestemmelsens øvrige ledd vil ikke bli redegjort for i det videre da slik omsetning er ordinært avgiftspliktig.

med hjemmel i § 28a. Dette er forskrift av 19. november 1970 nr. 41 om frivillig registrering av skogsveiforeninger, forskrift av 22. august 1973 nr. 59 om frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom og forskrift nr. 117. Det er F-117 som i det videre vil bli behandlet.

3 Forskrift nr. 117 – frivillig registrering ved utleie av bygg og anlegg

3.1 Innledning

Under kapittel 3 vil jeg redegjøre for sentrale vilkår og problemstillinger ved frivillig registrering av utleier i avgiftmantallet etter F-117. En grundig vurdering av de generelle kravene som mval. stiller til utleiere som ønsker slik registrering er gjort da de kan skape vanskelige problemstillinger. Ellers er det lagt stor vekt på konsekvensene av registreringen og da særlig spørsmålene om virkningstidspunkt og adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør. Dette fordi avgiftsmyndighetenes praksis har ført til mange saker hvor utleier ikke gis rett til fradrag på store investeringer. I tillegg er redegjørelsen om bruksendringer gjort relativt grundig selv om dette ikke gjelder spesielt for F-117. Dette er gjort fordi bruksendringer kan få store konsekvenser for frivillige registrerte utleiere av bygg og anlegg.

Andre vilkår og følger ved registreringen blir redegjort for i noe mindre grad. Den nærmere grensdragningen mellom hva som er løsøre og hva som er bygg og anlegg, er i stor grad klarlagt gjennom praksis fra F-80 og behandles kort. Dokumentasjonskravene som stilles for at fradrag skal kunne føres, er kun nevnt da en redegjørelse av disse ville tatt uforholdsmessig stor plass i oppgaven. Lovendringsforslaget om å blant annet utvide ”karantenetiden” i mval. § 21 tredje ledd fra 3 til inntil 10 år, er også i liten grad omtalt. Dette fordi endringene ikke er vedtatt ennå, slik at det nærmere innholdet fortsatt er noe uklart.

3.1.1 Bakgrunnen for forskrift nr. 117

I henhold til § 5a første ledd er utleie av fast eiendom unntatt lovens system noe som innebærer at det ikke skal beregnes avgift på vederlaget for slik utleie. Til gjengjeld har ikke utleier fradragsrett for avgift ved investeringer og drift i tilknytning til utleievirksomheten. I de tilfellene hvor utleie skjer til en avgiftspliktig næringsdrivende, oppstår det kumulasjon av avgift. Det er denne kumulasjonen som Finansdepartementet ønsker å unngå med den frivillige registreringsordningen. Hovedsakelig skjer dette ved at utleier gis viktige fradragsmuligheter, jf. § 1 tredje ledd som uttaler:

”Registreringen omfatter arealer hvor brukeren ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift [...] dersom denne hadde eid bygget eller anlegget.”

Avgiftskumulasjonen fører til at kostnadene for leietaker blir større enn om han selv eier lokalene som blir benyttet. Avgiftspliktige virksomheter som selv eier bygg og anlegg, kan fradragsføre sin inngående avgift i forbindelse med oppføring og drift fordi disse er å anse som et aktivum på lik linje med andre produksjonsmidler. Dette gir vesentlig lavere kostnader enn for utleier som ikke oppnår fradrag. Leieprisen må antas å influeres av at utleier ikke får fradrag slik at leietaker indirekte får en kostnadsøkning som følge av utleiers avgiftsbelastning. Denne kostnaden må igjen forventes å bli ”bakt” inn i prisen på den videre omsetningen fra den avgiftspliktige leietakeren.

Lovens hovedregel var, og er fortsatt, ikke i overensstemmelse med hensynet til nøytralitet ved utleie av bygg og anlegg. Finansdepartementet gav derfor forskrift av 3. mai 1983 nr. 80 (F-80). Imidlertid var ikke andre utgifter enn oppførings- og påbyggingskostnader omfattet. Avgift på drifts- og vedlikeholdsutgifter, samt avgift på ombygging og påkostninger falt utenfor ordningen. I tillegg til at F-80 ikke medførte tilstrekkelig nøytralitet, medførte den en rekke vanskelige grensdragninger blant annet mellom nyoppføring/påbygg og ombygging/påkostning.²⁵

²⁵ Se for eksempel Frostating lagmannsretts dom av 13. april 2005.

I forbindelse med reformarbeidet i 2001 ble F-80 avløst av F-117. Hensikten var å bedre ivareta de grunnleggende prinsippene som lå til grunn for utformingen av systemet, jf. forarbeidene til reformen. Virkeområdet for F-80 ble videreført, men fradragsretten for utleier ble utvidet til å omfatte alle relevante kostnader knyttet til utleieobjektet. På denne måten blir avgiftsbelastningen ved utvikling og drift av bygg og anlegg tilnærmet like store uavhengig av om eieren driver utleie eller selv tar eiendommen i bruk i avgiftspliktig virksomhet.²⁶

3.1.2 Rettskildebildet isolert for forskrift nr. 117

Ettersom forskriften er relativt ny har spørsmål som knytter seg direkte til forståelsen av den ikke rukket å nå så langt som til Høyesterett.²⁷ Imidlertid er det flere dommer som nå er anket inn for lagmannsretten og som forventes å gå helt til Høyesterett.

Forskriften ble innført uten videre forarbeider, bortsett fra departementets merknader.²⁸ Disse merknadene gir uttrykk for Finansdepartementets syn på hvordan forskriften skal praktiseres. Ettersom det er departementet som er forskriftsgiver vil merknadene måtte anses som en relevant rettskilde. Vekten vil være avhengig av hvilke andre kilder som foreligger, men vil generelt veie tyngre enn senere administrative uttalelser om forståelsen og praktiseringen av forskriften.

Forvaltningspraksis fra avgiftsmyndighetene vedrørende forståelsen av F-117 er relevant, men på grunn av Høyesteretts krav til varighet, har den foreløpig liten vekt.²⁹ Praksis knyttet til F-80 kan også få betydning, særlig ved spørsmål om innholdet i begreper som går igjen i F-117. På den andre siden vil den ha mindre vekt ved praktiseringen av ordningen generelt, da F-117 innebærer at hele loven kommer til anvendelse.

²⁶ Ot.prp. nr. 2 (2001-2002) s. 205.

²⁷ I Porthuset-dommen fra 2005 knytter faktum riktignok seg til F-117, tvistes spørsmålet i saken gjaldt imidlertid ikke forskriften, men fradragsrettens omfang for hoteldriftsselskaper.

²⁸ Jf. Skattedirektoratets melding av 31. juli 2001, vedlegg 4.

²⁹ Se Zimmer (2005) s. 50 flg.

3.1.3 Kort om de økonomiske virkningene for aktørene ved registrering

Frivillig registrering i avgiftsmanntallet fører som nevnt til at mval. får anvendelse. All omsetning skal derfor være gjenstand for beregning og innbetaling av merverdiavgift. Avgiften faktureres leietaker som kan fradragsføre denne, jf. mval. § 21. Selv om ordningen som hovedregel ikke medfører noen direkte kostnad for leietakeren, vil den ofte medføre en viss økonomisk ulempe ved at likvider bindes opp i avgiftssystemet i en periode på inntil tre måneder, jf. §§ 30 og 33.

En direkte kostnad kan likevel oppstå for leietakeren dersom det på samme areal drives virksomhet som dels faller innenfor loven og dels utenfor, såkalt kombinert drift. Arealene som benyttes i slik virksomhet omtales gjerne som ”myldreareal” og er med unntak av ubetydelighetsregelen i forskrift nr. 18,³⁰ fullt og helt omfattet av registreringen. Utleier er forpliktet til å beregne avgift på hele vederlaget for ”myldrearealene”. Leietaker har imidlertid kun fradragsrett for den forholdsmessige delen av merverdiavgiften på husleien som relaterer seg til den avgiftspliktige bruken. Resten av avgiften kan ikke fradragsføres og blir med det en reell kostnad for leietakeren.

Utleieren blir som frivillig registrert i avgiftsmanntallet omfattet av loven og kan kreve fradrag for inngående avgift, jf. § 21. For ham blir fradragsretten en mulighet til å redusere kostnadene ved oppføring og drift av utleieobjektet. Alle kostnader, med unntak av tomte- og finansieringskostnader, er normalt avgiftsbelagt og vil kunne reduseres med 20% ved frivillig registrering. Ordningen har imidlertid en negativ side ved at loven pålegger den registrerte plikter som medfører ekstraarbeid.³¹ Denne kostnaden må vurderes opp mot besparelsene virksomheten kan få ved fradragsføringen. Jo laver inngående avgift hos utleier er, desto mindre er det å tjene på registrering. Ved såkalte ”bareboat” leieavtaler, hvor leietaker selv bekoster ombygging, vedlikehold og drift, vil utleier ha lite å tjene på frivillig registrering.

³⁰ Forskrift av 20. desember 1969 nr. 18 (F-18).

³¹ Se for eksempel dokumentasjonskravene i pkt 3.2.6 og innlevering av omsetningsoppgave, jf. mval. kapittel VIII.

At marginene blir bedre for eieren vil igjen kunne få innvirkning på leievederlaget. Prosjekter som uten fradragsordningen ville gått med tap kan nå iverksettes, noe som gir økt utleietilbud. Dette vil igjen kunne presse leieprisene i markedet ned.³² Intensjonen er nettopp at denne gevinsten fullt ut skal videreføres til den avgiftspliktige leietaker. Hvorvidt dette skjer er avhengig av leietakerens kjennskap til den frivillige registreringsordningen.

3.2 Vilkår for registrering

3.2.1 Bygg og anlegg

Etter F-117 er det virksomheten som leier ut ”bygg og anlegg” som kan frivillig registreres. At det dreier seg om bygg eller anlegg, er således et grunnvilkår ved siden av lovens alminnelige krav. Til tross for at skillet normalt er åpenbart, kan grensedragningen i enkelte tilfeller være problematisk. Den nærmere grensen mellom bygg og anlegg er mindre sentral da begge kan registreres etter samme forskrift. Imidlertid er grensen mot utleie av løsøre og ren tomteutleie viktig fordi slik utleie følger andre regler.

Praksis viser at det ved grensen mot utleie av løsøre, som er underlagt alminnelig avgiftsplikt, ofte legges avgjørende vekt på hvor permanent bygget/anlegget fremstår og er ment å være. Det er på denne måten både et objektivt og et subjektivt element i vurderingen. Den mest kjente avgjørelsen er kanskje fra OL på Lillehammer. Her var spørsmålet om utleie av boligbrakker var å regne som utleie av bygg eller løsøre. Brakkene, som i bygningsmessig kvalitet ikke skilte seg fra vanlige bygg, ble ansett som utleie av løsøre og slik avgiftspliktig. Det ble lagt avgjørende vekt på at bygningenes tilknytning til grunnen var av midlertidig karakter, sammenholdt med at de faktisk var ment fjernet etter OL. I en rekke andre saker synes det også å ha vært lagt avgjørende vekt på at bygningene har vært ment for midlertidig bruk og har fremstått slik. At intensjonen også spiller inn, kom klart frem i en uttalelse fra Skattedirektoratet i en enkeltsak. Her var en prefabrikkert

³² Jf. Eide (2005) s. 27 flg.

seksjon opprinnelig utleid som løsøre, men var av kjøper ment som permanent bygg. Seksjonen kunne selges uten avgift.³³

Når det gjelder grensen mellom anlegg og råtomt viser praksis at det ikke skal mye opparbeiding til før det foreligger et ”anlegg”. Denne grensen kan ha større praktisk betydning fordi utleie av tomt ikke kan registreres. For eksempel kan kaianlegg og parkeringsplasser anses som ”anlegg” etter F-117. Dersom det er foretatt påkostninger på tomten som er relevante for den utleien som skjer, vil det være nærliggende å anse det som utleie av anlegg, snarere enn utleie av råtomt.

Etter forskriftens § 1 femte ledd kan ikke utleie av ”hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom” omfattes av den frivillige registreringen, selv om slike fritidseiendommer er å regne som ”bygg”. Dette gjelder på tross av at utleie av slike er avgiftspliktig omsetning når det skjer fra ”hotellvirksomhet og lignende virksomhet”, jf. mval. § 5a andre ledd nr. 2. Hotellvirksomheter som fører opp fritidseiendommer i tilknytning til hotellet, har fradragsrett for avgift på oppføringskostnadene, jf. mval. § 21. Avgiftskumulasjon vil kunne oppstå dersom hotellvirksomheten leier fritidseiendommene. Denne negative følgen ble av Finansdepartementet ikke funnet like tungtveiende som faren for provenytnap. Departementet mente at frivillig registrering av slik utleie i for stor grad kom til å åpne for avgiftsplanlegging. Etter tre år kunne utleier trekke seg ut av den frivillige registreringsordningen, for så å selge fritidseiendommene. Den fradragsførte avgiften på oppføringskostnadene ville kunne gi betydelig ”avgiftslekkasje”, noe departementet ønsket å unngå.

3.2.2 Krav om utleieforhold

Det andre grunnvilkåret ved siden av lovens alminnelige krav er at bygget eller anlegget leies ut. Normalt vil det være klart når det foreligger et utleieforhold, som er en midlertidig overføring av den totale bruksretten til utleieobjektet. Om leietaker velger å la andre få tilgang til leieobjektet spiller ingen rolle så lenge det er leietaker som bestemmer at andre

³³ Se mer om grensdragningen i håndboken (2006) s. 65 flg.

skal ha adgang, for eksempel til et leid parkeringsanlegg. Utleie av begrensede bruksrettigheter, for eksempel en veirett som flere benytter, vil ikke kunne registreres etter F-117.

3.2.3 Alminnelige registreringsvilkår for utleier

Selv om F-117 åpner for frivillig registrering, må virksomheten likevel oppfylle de samme registreringsvilkårene som gjelder for andre virksomheter. Gjennom henvisningen til kapittel VII i mval, setter forskriften to krav til utleier. For det første må utleien skje i næringsvirksomhet og for det andre må omsetningen ha et visst omfang.

3.2.3.1 Krav om næringsvirksomhet

Når det gjelder kravet til næringsvirksomhet er dette gitt implisitt i loven ved at det flere steder henvises til den næringsdrivende som avgiftssubjekt.³⁴ Hva som nærmere ligger i kravet til næringsvirksomhet sies ikke direkte i loven. Av forarbeidene til avgiftsreformen³⁵ fremgår imidlertid følgende:

”I alminnelighet vil vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i merverdiavgiftslovens forstand, være den samme som foretas i relasjon til skattelovgivningen.”

Og videre:

”Dette innebærer blant annet at virksomheten må være av et visst omfang, være egnet til å gi økonomisk overskudd og drives for eiers egen regning og risiko.”

Det legges her opp til en konkret skjønnsmessig helhetsvurdering hvor dette er momenter som spiller inn.³⁶ Som regel vil kravet være oppfylt for de fleste utleievirksomhetene som driver utleie til næringsdrivende leietakere.³⁷ Imidlertid kunne det tenkes å oppstå spørsmål om den nedre grensen i næringsbegrepet når utleie skjer fra personlig skatteyttere. Dette ved

³⁴ Se for eksempel §§ 10, 14, 21 og 28.

³⁵ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.2.2.3.

³⁶ Momentet ”egnet til å gi økonomisk overskudd” gjelder ikke for offentlige virksomheter når leievederlaget er så lavt at utleievirksomheten ikke kan anses å være i næring, jf. mval. § 11 og håndboken s. 500.

³⁷ Problemer kan oppstå der utleier og leietaker har et interessefellesskap som gjør at utleier ikke oppfyller vilkåret. Slike tilfeller vil det ikke bli redegjort for her.

at symmetrihensynt, samt uttalelsen i forarbeidene kan tilsi at inntektsskatterettens grense mellom passiv kapitalforvaltning og næring, bør legges til grunn. I teorien er dette skillet avvist ved forståelsen av næringsbegrepet i mval. da det lett kan lede til konkurransevridning.³⁸ For personlige skatteyttere gir en slik forståelse adgang til frivillig registrering av utleien dersom denne er egnet til å gå med overskudd. Dette selv om inntekten skattes som passiv kapitalforvaltning. Hvorvidt omfanget av utleien er tilstrekkelig stort til at det skal anses som næring i avgiftsmessig forstand, ivaretas av omsetningsgrensen i § 28.

3.2.3.2 Krav til omsetningen hos utleier

Som nevnt stiler § 28 krav om en omsetning på over 50.000 kr i løpet av 12 måneder for at virksomheten skal kunne bli registrert. Grensen ble innført av to grunner.³⁹ Dels var det et ønske om å unngå direkte statsstøtte til virksomheter med liten omsetning og store investeringskostnader. Dersom slike virksomheter skulle få tilbakebetalt den inngående avgiften ville dette fremstå som ren subsidiering. Den andre grunnen var at det nye avgiftssystemet med oppkreving i alle ledd, i seg selv ville føre til en omfattende økning i antallet avgiftspliktige. Lovgiver så det da hensiktsmessig å begrense utvidelsen ut ifra rettsøkonomiske hensyn.

Enklest fremstår kravet i tilfellene hvor leievederlagene overstiger 50.000 kr eksklusive avgift i løpet av 12 måneder. Her vil vilkåret klart være oppfylt. Dersom utleier også har annen avgiftspliktig omsetning er det den samlede omsetningen som er avgjørende, jf. mval. § 12 og forskriftens § 1. Virksomheter som allerede er registrert i avgiftsmanntallet kan frivillig registrere utleievirksomheten så snart omsetningen i utleievirksomheten er kommet i gang. Registreringen i avgiftsmanntallet utvides til også å omfatte utleievirksomheten.

³⁸ Se mer om dette i Gjems-Onstad (2005) s. 188.

³⁹ Jf. Ot.prp. nr. 17(1969-1970).

3.2.3.3 Problemer ved registreringsgrensen for utleier

I mindre utleieforhold vil det kunne oppstå situasjoner hvor omsetningsgrensen for utleier ikke nås i den terminen bruken starter. I tiden frem til grensen nås, vil lokalene være leid ut uten at utleier er registrert. Her har forskriftsgiver laget et system som, dersom forvaltningen skal følge sitt eget standpunkt om lokaler tatt i bruk utenfor loven, vil frata utleier store fradrag.⁴⁰ Imidlertid er praksis slik at søknaden innvilges dersom det i samme termin som omsetningsgrensen nås sendes inn en søknad om frivillig registrering. Med andre ord tillates det her en utleie ”utenfor loven” før registrering, så lenge dette skyldes lovens egne krav. Gjennom adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør vil utleier kunne fradragføre avgift på oppførings- og påkostningsarbeider.⁴¹ En slik praktisering vil være i tråd med begrunnelsen for adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør.⁴²

3.2.3.4 Vurdering av omsetningsgrensen som stilles til utleievirksomheten

Hvorvidt denne omsetningsgrensen tjener noe formål ved registrering av utleievirksomheter kan være noe usikkert. Et av hensynene som begrunner omsetningsgrensen er som nevnt å spare kostnader til administrasjon. Dette hensynet har vesentlig mindre vekt ved frivillig registrering enn ved alminnelig registrering. Når registreringen er frivillig, vil det kun være de virksomhetene som har noe å spare som registrerer seg. Noe å spare har man først ved større investeringer, noe som igjen vil genererer større inntekter og utleier kommer raskt over omsetningsgrensen.

Ved vanlig omsetning etter loven vil det være usikkert om omsetningen vil bli stor nok til å begrunne registrering. Ved utleie av bygg og anlegg vil dette på søknadstidspunktet derimot fremstå som langt mer sikkert. Lovgivers ønske om å unngå statstøttetilfellene er langt på vei ivaretatt gjennom de krav som stilles til at lokalet skal være tatt i bruk eller at leiekontrakt er inngått. Siden utleievederlaget i de aller fleste tilfellene overstiger 50.000 kr

⁴⁰ Se pkt. 3.4.3.1.

⁴¹ At en utleier skulle ønske registrering etter så lang tid er imidlertid noe upraktisk da en utleier som omsetter for drøye 50.000 i løpet av 12. måneder, vil ha lite å vinne i forhold til de administrative kostnadene.

⁴² Se pkt. 3.4.3.

i løpet av et år, vil sannsynligheten være betydelig større for at registreringen faktisk er berettiget. Det kan på bakgrunn av dette, hevdes at omsetningsgrensen er unødvendig fordi hensynene bak omsetningsgrensen allerede ivaretas ved at ordningen er frivillig og gjennom kravet til et utleieforhold.

3.2.4 Krav til leietakeren

3.2.4.1 Utgangspunkt om registrering og bruk

I tillegg til å stille krav til utleievirksomheten, stiller forskriften i § 1 også krav til leietakeren:

”Den som leier ut bygg eller anlegg som brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, kan etter søknad til fylkesskattekontoret registreres.”

Med andre ord er registreringsmuligheten avhengig av at brukeren av lokalet er registrert i avgiftsmanntallet,⁴³ jf. ”som er registrert”, samt at leietakeren faktisk benytter utleieobjektet i sin avgiftspliktige virksomhet, jf. ”som brukes i”.

Det kan stilles spørsmål om det i § 1 første ledd, sammenholdt med tredje ledd, må innfortolkes et krav om at registreringen kun omfatter de arealer hvor leietakeren har fullt fradrag. En slik tolkning er imidlertid i strid med departementets merknader til § 2, slik at det kun må forstås som et krav om at leietaker faktisk har fradragsrett for noe av merverdiavgiften. En slik forståelse fører videre til at dersom avgiften må fordeles fordi virksomheten driver delt virksomhet, oppfyller ikke bruken vilkåret dersom ”ubetydelighetsregelen” avskjærer leietakers fradragsrett, jf. F-18 § 4.⁴⁴

3.2.4.2 Problemer ved registreringsgrensen for leietaker

Kravet om registrert leietaker kan skape store problemer for utleier hvor leietaker ikke er registrert og hvor bruken er tiltrådt. Etter myndighetenes strenge praksis til leie utenfor

⁴³ Frivillig registrering kan også oppnås ved utleie til enkelte subjekter som i Kompensasjonsloven er gitt kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser, jf. forskriftens § 2. Dette blir ikke behandlet særskilt da reglene lang på vei er sammenfallende med reglene om utleie til vanlig næringsdrivende.

⁴⁴ Se pkt. 3.4.2.1.

loven, kan følgene bli at utleier mister fradragsretten for kostnader pådratt forut for registreringsterminen.⁴⁵

Det kan være tre grunner til at leietaker ikke er blitt registrert. For det første vil leietaker ikke kunne registrere seg dersom han driver omsetning som er unntatt loven. For lokaler med slike leietakere foreligger det ingen registreringsadgang. Det samme må gjelde dersom leietakeren driver omsetning som er omfattet av loven, men hvor det verken beregnes eller betales avgift.⁴⁶ I slike tilfeller er ikke vilkåret oppfylt, samtidig som heller ikke hensynet bak ordningen taler for at registrering kan skje. Slike tilfeller blir således utleiers risiko.

Det siste tilfellet som kan oppstå er hvor leietaker er en nystartet virksomhet som skal drive avgiftspliktig omsetning. Ettersom loven i § 28 oppstiller en registreringsgrense for slik omsetning, vil det kunne oppstå tilfeller der lovens egne krav fører til at leietaker ikke kan registreres ved oppstart. Dersom ordlyden i forskriften tolkes strengt, vil ikke slike utleieforhold omfattes, noe som igjen vil kunne slå svært uheldig ut for eiers fradragsmuligheter for perioden før leietaker blir registrert. Spørsmålet blir så hvordan slike tilfeller bør behandles.

Verken forskriften, merknadene til denne, loven eller forarbeidene omtaler problemstillingen. I MVA-håndboken nevnes imidlertid dette kort på side 500 hvor det uttales:

”Der leietakeren ved kontraktsinngåelsen ikke har startet opp slik virksomhet, men det fremstår som overveiende sannsynlig at registreingsvilkårene vil oppfylles innen kort tid etter overtakelsen av lokalet, antas leietakers manglende registrering ikke å være til hinder for utleiers fradragsrett.”

Ettersom dette er den eneste uttalelsen om tilfellet, er det naturlig å ta utgangspunkt i denne i den videre vurderingen. Uttalelsen reiser tre spørsmål. For det første sies det ingenting om hva som menes med ”kort tid”. Videre er det uklart om hva som menes med ”til hinder for

⁴⁵ Se pkt. 3.4.3.1.

⁴⁶ Jf. Klagesak 5488.

utleiers fradragsrett”. Skal dette forstås slik at registrering kan skje før omsetningsgrensen nås, eller skal registrering skje den termin leietaker registreres? Den siste problemstillingen som reises er om en slik fristregel er holdbar.

Vilkåret er at det må foreligge sannsynlighetsovervekt for at grensen vil bli nådd innen kort tid. En ren språklig forståelse av ”kort tid” gir lite uten at det holdes opp mot noe. Ettersom registreringsgrensen gjelder for en 12 måneders periode er det naturlig å ta utgangspunkt i denne perioden. Slik sett vil en periode på et par måneders tid kunne hevdes å være kort tid.

Spørsmålet blir videre om utleier kan vente med å registrere seg til den terminen leietakeren blir registrert, eller om utleier må registrere seg på det tidspunkt lokalet tas i bruk fordi det da er sannsynliggjort at brukeren vil bli registrert? En språklig og kontekstuell tolkning av uttalelsen gir liten veiledning ved at fradrag uansett må gjøres gjennom en form for tilbakegående avgiftsoppgjør. Løsningen kan ha betydning for adgangen til et slikt avgiftsoppgjør dersom den siste forståelsen legges til grunn. Dette ved at utleier som venter med å sende søknad til leietakeren er registrert, vil miste sin fradragsrett for terminene før registreringsterminen. I klagenemndas avgjørelse i klagesak 5658 godtar nemnda registrering i samme termin som leietaker blir registrert. Det som imidlertid gjorde denne saken ekstra interessant var at leietakeren ble registrert med tilbakevirkende kraft til terminen før, fordi det var i den tidligere terminen han hadde oversteget omsetningsgrensen.⁴⁷ Skattedirektoratet mente da at utleier hadde registrert seg for sent og at fradrag for oppføringskostnadene måtte nektes. Et slikt synspunkt var nemnda ikke enig i.⁴⁸

For de virksomhetene som ikke kan sannsynliggjøre at grensen vil oppnås innen ”kort tid”, utgjør omsetningsgrensen fortsatt et problem. De driver i utgangspunktet med salg som omfattes av loven, men har ikke nådd den nødvendige omsetningen. Når registrering nektes vil utleiere tape sine fradragsrettigheter, noe som igjen fører til at han lar være å leie ut til

⁴⁷ Merk at det her tillates at registreringstidspunktet settes tilbake i tid, jf. pkt. 3.4.5.

⁴⁸ Skattedirektoratet har anmodet Finansdepartementet om å omgjøre klagenemndas avgjørelse.

nyetablerte. Samtidig vil en slik begrensning i utleiers fradragmuligheter være i direkte strid med formålet om å motvirke forskjellig avgiftsbelastning avhengig av om eier leier ut eller tar bygget i bruk selv. Det vil føre til dårlig symmetri hvis leietakeren kan fradragføre avgiften på kostnader ved oppførings- og påkostningsarbeider hvor omsetningsgrensen nås i løpet av en 12 måneders periode, mens utleier ikke kan det, jf. også forskriftens § 1 tredje ledd. Gode grunner taler derfor for at det ikke kan oppstilles et krav om kort tid. Dersom leietakeren blir registrert innen 12 måneder er hensynet bak forskriften fortsatt til stede og registrering bør tillates,⁴⁹ men med den begrensingen at det ikke har skjedd endringer i hvem som er leietaker eller hva slags virksomhet som drives.

I forhold til utleiers muligheter til å få fradragført avgift i forbindelse med oppførings- eller påkostningsarbeider i lokalet, bør fradragføring av tidligere inngående avgift tillates, jf. begrunnelsen for adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør.⁵⁰

3.2.4.3 Det nærmere innholdet av "som brukes i"

Av ordlyden i forskriftens § 1 fremgår et bruksvilkår, jf. "som brukes i". Ordlyden må forstås slik at bruk i registrert virksomhet er et vilkår. Følgene av at vilkåret ikke er oppfylt blir at utleier ikke kan registreres. Det følger imidlertid ikke av forskriften eller merknadene hva som nærmere ligger i brukskravet. Bakgrunnen for at lokalene står tomme kan tenkes å ha betydning for om kravet til bruk er oppfylt. Det kan i hovedsak oppstilles fire ulike tilfeller hvor lokalene står tomme.

Det minst tvilsomme tilfellet er der hvor leietaker har leid et større areal enn det behovet tilsier på kontraktstidspunktet, men hvor det antas å bli behov for resten på sikt. Her vil det trolig bli lagt avgjørende vekt på leietakers intensjon, selv om det rent objektivt kan fremstå som usikkert om resten av arealet vil bli tatt i bruk.

⁴⁹ En så lang tid vil kun unntaksvis bli aktuelt.

⁵⁰ Se pkt. 3.4.3.

For de øvrige tre tilfellene er løsningen imidlertid noe mer usikker. En praktisk situasjon er at lokaler blir stående tomme for en periode etter at leietaker har flyttet ut, men hvor han fremdeles er kontraktsforpliktet til å betale husleie. Her vil det i noe mindre grad kunne hevdes å foreligge bruk, jf. ordlyden. Men ettersom leievederlaget blir å anse som en kostnad for den avgiftspliktige brukeren, kan hensynet bak F-117 tilsi at registreringen fortsatt skal gjelde. Vederlaget en del av driftsutgiftene virksomheten har inntil de får leid ut lokalet eller at kontrakten løper ut.

Mer usikkert kan det tenkes å bli hvor leietaker aldri tar i bruk lokalet, og dette blir stående tomt en periode før de blir fremleid til en avgiftspliktig sluttbruker. Her må det imidlertid trekkes en grense mellom de tilfeller hvor fremleier hadde til hensikt å ta lokalet i bruk, og de tilfeller hvor hensikten var fremleie. I likhet med tilfellet med utflytting før kontrakten løper ut, kan hensynet bak F-117 tale for at det hvor formålet var å ta lokalet i bruk selv, bør godtas at lokalet er i bruk i avgiftspliktig omsetning mens det står tomt. Ved vurdering av om slik ensikt foreligger vil det trolig måtte legges større vekt på objektive elementer fordi det på grunn av fradragsretten, må trekkes en grense mot tilfeller hvor formålet er formålet. En slik grense må trekkes fordi Skattedirektoratet i bindende forhåndsuttalelse(BFU) av 11. juli 2006 kom til at lokaler ville bli ansett for tatt i bruk utenfor avgiftspliktig virksomhet dersom leiekontrakter med avgiftspliktig bruker ikke var inngått ved ferdigstillelse.

Når Skattedirektoratet kom til at det forelå bruk i denne saken, taler det for at det samme bør gjelde for de øvrige tre tilfellene. Formålet er også der å ta lokalene i bruk. Tolkningen av bruksvilkåret må med dette antas å være relativt vid, slik at det kun er der hvor leiekontrakt ikke er inngått at kravet ikke anses oppfylt.

3.2.5 Spesielt om krav til "ubrutt kjede" ved fremleie

For aktører som fører opp bygg og anlegg for utleie vil mulighetene for å få utleid lokalene vær avhengig av flere faktorer. Beliggenhet, standard, pris og den generelle aktiviteten i leiemarkedet er noen av de viktigste faktorene som spiller inn. Dersom eieren for eksempel er lite risikovillig eller har liten kjennskap til utleiemarkedet, kan det være aktuelt å leie ut

til en fremleier. Dette er en aktør som selv leier lokalene av eier, men som har til formål å fremleie disse. På denne måten slipper eieren risikoen for å sitte med tomme lokaler mot at han inngår leieavtalene med fremleier på et lavere prisnivå enn hva markedet ellers tilsier. Fremleiers risikopremie er differansen mellom leieprisen inngått med eier og den inngått med leietakeren.

Departementet har godtatt at dette er en ordning som aktivt benyttes i utleiemarkedet og har regulert forholdet i F-117. I § 1 fjerde ledd oppstilles følgende krav ved fremleie:

”Det må foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og den som bruker arealene i registrert virksomhet.”

Adgangen for eier er da avhengig av at eventuelle fremleiere også lar seg frivillig registrere, noe som fører til at flere kan være registrert for de samme utleieobjektene. I merknadene til forskriften uttaler departementet at fordi det er selve utleien som berettiger registreringen, spiller det ingen rolle hvor mange ledd det er mellom utleier og den avgiftspliktige leietaker. Fremleier må imidlertid oppfylle de formelle vilkårene for å kunne registrere seg.

For en fremleier vil betydningen av registrering sjelden bli like stor som for eier, selv om også han får økte fradragsmuligheter. Hovedgrunnen vil som regel være en kontraktsfestet registreringsplikt ved fremleie. En slikt plikt inntas fordi følgene av unnlatt registrering er at eier ikke kan registreres, som igjen kan medføre at betydelige fradragsmuligheter går tapt for eier, jf. pkt. 3.4.3.1.

Eiere som leier ut til fremleiere må imidlertid være nøye med å følge med på at fremleier faktisk får endelig sluttbruker på plass før lokalene ferdigstilles. Dersom dette ikke skjer, vil lokalet etter avgiftsmyndighetenes syn være tatt i bruk av den frivillig registrerte fremleieren utenfor avgiftspliktig virksomhet, jf. BFU av 11. juli 2006. Spørsmålet var her om utleie til en fremleieaktør ville begrense fradragsmulighetene. For det første mente Skattedirektoratet at fradragsføring ikke kunne skje før leiekontrakt var inngått med sluttbrukeren. Dette standpunktet er også fulgt opp av Oslo tingrett i dom av 12. februar

2007, It Fornebu-dommen.⁵¹ For det andre mente direktoratet at lokalet vil bli ansett som tatt i bruk av fremleietaker utenfor loven dersom endelig sluttbruker ikke er på plass ved ferdigstillelse.

På denne måten kan fremleieavtalen utgjøre et stort usikkerhetsmoment i et vanskelig marked. Dette forsterkes ytterligere av at det gjerne er i slike perioder behovet for profesjonelle fremleiere er størst. Det paradoksale er at eier i slike situasjoner kan være bedre tjent med å ikke leie ut til fremleieren. Dette fordi mulighetene for tilbakegående avgiftsoppgjør fortsatt vil bestå dersom lokalene leies ut til avgiftspliktig leietaker etter å ha stått tomme. Avgjørende for om dette lønner seg, er en vurdering av hvor lang tid lokalet vil bli stående tomt og hvordan partene har regulert risikoen for følgene av at en slik situasjon skulle oppstå.

3.2.6 Dokumentasjonskrav

Forskriftens § 6 stiller flere krav om at den registrerte utleier skal dokumentere bestemte forhold. Blant annet må utleier gjennom tegninger dokumentere hvordan bygget disponeres. Videre må utleier forelegge alle leiekontraktene for de registrerte arealene. I annet ledd stilles det krav om at det hvert år skal leveres en oversikt over bruken gjennom året. Denne oversikten skal leveres av brukeren, samt at eventuelle fremleiere må bekrefte at de er frivillig registrert, jf. kravet om ubrutt kjede. Dersom det kreves fradrag for avgift på andre utgifter enn det som regnes som daglig drift, oppstilles det i tredje ledd et krav om at disse kostnadene skal spesifiseres på den enkelte bruker/leietaker i utleierens regnskap.

3.3 Søknaden

Forskriftens § 1 gir utleieren muligheten til frivillig registrering. Registreringen skjer imidlertid kun etter forutgående søknad, jf. ”kan etter søknad til fylkesskattekontoret registreres i merverdiavgiftsmanntallet”. Utleieren som er den som må søke, vil i de fleste tilfellene være eieren, men også fremleiere kan registreres. Skjemaet som skal benyttes er ”Samordnet registermelding” og består av to deler. Del 1 benyttes ved etablering av ny

⁵¹ Se omtale av dommen under pkt. 3.4.2.2.

virksomhet og gir oppføring i en rekke registre, mens del 2 benyttes for registrering i merverdiavgiftmannntallet.

Del 2 kan imidlertid også benyttes på et senere tidspunkt dersom virksomheten har omsetning som i utgangspunktet faller utenfor loven, men hvor det i forskrift er gitt adgang til frivillig registrering.⁵² For de virksomhetene som i utgangspunktet driver omsetning innenfor loven, omfattes heller ikke utleievirksomheten før etter søknad.

3.3.1 Frivillighet

Når en søknad om frivillig registrering etter F-117 innvilges, blir utleieren registrert i avgiftsmanntallet. Ettersom det er utleievirksomheten som blir registrert, er utgangspunktet at registreringen omfatter all omsetning og dermed også alle utleieavtalene hvor vilkårene er oppfylt, jf mval. § 13. Registreringen er altomfattende når utleier først er registrert. Dette betyr at dersom en utleier ser seg tjent med registrering fordi han er i gang med å føre opp et nytt bygg, vil også alle andre lokaler han leier ut til avgiftspliktige bli omfattet. Har utleier for eksempel lokaler i et eldre bygg, vil disse være omfattet selv om verken utleier eller leietaker tjener på dette. Beregningen skal skje helt uavhengig av hvordan forholdet er regulert i leieavtalen. Inneholder avtalen en gyldig inngått klausul om avgiftsfri utleie, plikter utleier å innbetale avgift med utgangspunkt i vederlaget. Dette selv om han etter avtalen ikke kan fakturere leietakeren avgiften.

Som oftest vil ikke fakturering av avgift medføre økte kostnader for leietakeren, men som nevnt kan slik fakturering likevel føre til kostnader i form av likviditetsproblemer. Leietakeren vil i slike tilfeller sjeldent godta avgiften når det medfører kostnader han ikke er forpliktet til å påta seg. En måte å løse dette på er å fremforhandle en ny kontrakt eller en tilleggskontrakt som åpner for fakturering av avgift. Leietakeren kan da benytte sin posisjon til å få noe igjen for den økte forpliktelsen, som for eksempel redusert leie.

⁵² Dette gjelder blant annet for bortforpaktere av landbrukseiendom, skipsredere, skogsveiforeninger, utbygger av vann- og avløpsanlegg, samt utleiere av bygg og anlegg.

En annen mulighet kunne være å unnta nærmere angitte lokaler fra registreringen, men en slik adgang fremgår verken av forskriften eller av mval. Dette ville være praktiske hvor partene samlet sett ikke er tjent med registrering av lokalet. Men da det ikke sies noe om dette i ordlyden, kunne det tenkes å være en enten- eller ordning, hvor utleier måtte velge mellom å la seg registrere for alle lokaler, eller å la være. Dette ville imidlertid kunne føre til en lite hensiktsmessig oppdeling av virksomheter for å unnta enkelte lokaler. Det er derfor forutsatt i departementets merknader til forskriften, samt godtatt i MVA-håndboken⁵³ og i teorien⁵⁴ at en slik adgang foreligger. I tillegg kan det sies å følge av at registreringen er frivillig.

Erverver virksomheten på et senere tidspunkt leiekontrakter eller eierrettigheter til lokaler som er utleid til avgiftspliktig virksomhet, omfattes disse av registreringen. Lokaler som virksomheten *ikke* ønsker skal inngå i registreringen, kan unntas i selve søknaden eller på et senere tidspunkt. Muligheten utleier har til å begrense registreringen rekker ikke så langt at han kan velge å kun registrere seg for oppføringskostnadene.⁵⁵ Med denne begrensingen i frivilligheten må det forstås at departementet ikke tillater en tilsvarende ordning som ble praktisert gjennom F-80. Her innebar registrering kun en ren tilbakebetaling av avgiften på lokalene som var omfattet.

Lovgiver og avgiftsmyndighetene har tillatt en negativ avgrensning ved at enkelte utleieforhold kan holdes utenfor registreringen. Når dette tillattes, kan det spørres om det ikke også foreligger en adgang til å positivt angi hvilke lokaler som *skal omfattes* av registreringen. En slik adgang vil være svært praktisk der et stort eiendomsfirma kun ønsker registrering av et mindre antall av lokalene. Ved å heller angi hvilke lokaler som ønskes omfattet, slipper de å ramse opp alle lokalene som skal holdes utenfor. Praktiske hensyn og at ordningen er frivillig taler for at dette bør tillates. Når heller ikke ordlyden i forskriften eller i loven tilsier en annen løsning og når departementet har tillatt en positiv

⁵³ MVA-håndboken s. 499.

⁵⁴ Refsland (2004) s. 90 og Gjems-Onstad (2005) s. 451

⁵⁵ Jf. merknadene til § 1.

oppramsing av de lokalene som *ikke* skal omfattes, taler dette samlet for at en slik adgang foreligger.

Imidlertid taler hensynet til statens proveny imot en slik forståelse. De lokaler som gjerne ville blitt holdt utenfor registreringen, er de lokalene hvor partene i leieforholdet samlet sett ville tapt på registrering. Dette gjelder særlig de lokaler hvor det drives kombinert virksomhet samtidig som fradragene er små. Her vil utleier måtte beregne full avgift, mens leietaker kun har en forholdsmessig fradragsrett. Ettersom utleier har lite å fradragføre, vil den delen som leietaker ikke kan fradragføre representere økt avgiftsproveny for staten. Argumentet vil imidlertid ikke kunne tillegges særlig vekt da forskriftsgiver for det første har tillatt en positiv angivelse av hvilke lokaler som *ikke* skal omfattes, og for det andre er mindre avgiftsinntekter allerede akseptert ved å tillate frivillig registrering. Praksis fra Oslo fylkesskattekontor viser også at en slik positiv oppramsing av lokaler som skal omfattes har vært akseptert i enkelte tilfeller.

I forlengelsen av spørsmålet om registreringen kan avgrenses, oppstår spørsmålet om hvordan denne avgrensingen skal skje. Er det slik at utleier må angi konkret hvilke lokaler som skal unntas, eller holder det f.eks å si at alle lokaler hvor det drives kombinert virksomhet er unntatt? I samme sak hvor avgiftsmyndighetene har akseptert registrering av kun nærmere angitte lokaler, er en så generell angivelse som ” [d]e leieforhold som omfattes av søknaden [...] gjelder leietakere som fullt ut driver virksomhet innenfor merverdiavgiftslovens område” godtatt. Med andre ord omfattes ikke arealer som leies ut til kombinerte leietakere. Her taler imidlertid kontroll- og notoritetshensyn for at de lokaler som skal registreres/unntas, klart må angis. Dette vil gjøre det vesentlig lettere for myndighetene å kontrollere at vilkårene faktisk er oppfylt for de registrerte lokalene.

3.3.2 Forhåndsregistrering

Oppføring av bygg og anlegg vil ofte medføre betydelige investeringer fra eiers side, samtidig som planleggings- og byggeperioden kan strekke seg over lang tid, opptil flere år. For å kunne fradragføre inngående avgift på disse investeringene må lokalet omfattes av registreringen. Utgangspunktet er at utleieobjektet må være tatt i bruk i avgiftspliktig

virksomhet. For eieren vil det da kunne gå svært lang tid før fradragsretten aktualiseres slik at det vil foreligge et likviditetsmessig behov for fortløpende fradrag. For nystartede utleievirksomheter er det i § 28 første ledd, fjerde punktum, åpnet for at virksomheter kan registreres før de øvrige kravene i § 28 er oppfylt dersom særlige forhold foreligger. Slik forhåndsregistrering gir virksomheten en likviditetsmessig fordel når det kan gjøres løpende fradrag for inngående avgift allerede i investeringsperioden. I tillegg er det oppstått et annet viktig behov for tidlig registrering etter at myndighetene la om til en foreldelsesfrist på tre år ved tilbakegående avgiftsoppgjør.⁵⁶ Ved forhåndsregistrering unngås dette problemet ved at fradragsføringen skjer på et mye tidligere tidspunkt.

For staten innebærer forhåndsregistrering en viss risiko ved at bedriften kan gå konkurs før vilkårene for alminnelig registrering foreligger. Det forhåndsfradragsførte beløp vil da kunne gå tapt for staten.

3.3.2.1 Retningslinjer for når forhåndregistrering kan foretas

Finansdepartementet har i artikkel av 19. juni 2006 redegjort for når slik forhåndsregistrering kan innvilges for alminnelig omsetning, noe som også antas å gjelde ved frivillig registrering. Slik registrering kan skje på to måter ut fra forskjellig begrunnelse.

Ved forhåndregistrering på grunn av betydelige anskaffelser stilles det tre generelle vilkår. For det første må det ha blitt foretatt investeringer for mer enn 250.000 kr forut for omsetningsstarten. Dette for at man faktisk skal ha et tilstrekkelig behov for forhåndsregistrering. For det andre må det fremstå som overveiende sannsynlig at omsetningen blir drevet i næring og at omsetningen vil ligge godt over kravet i mval. § 28 første punktum. Som regel vil dette kravet være oppfylt, jf. pkt. 3.2.3.1 og 3.2.3.2. Det tredje vilkåret er at perioden mellom søknaden og tidspunktet for når alminnelig registrering antas å kunne skje, ikke må være mindre enn fire måneder. Heller ikke dette vil fremstå som noe stort hinder ved større investeringer da investeringsperioden ofte er lang.

⁵⁶ Se pkt. 3.4.3.

Det andre grunnlaget for å oppnå forhåndsregistrering er at praktiske grunner tilsier det. Ettersom det kan gå noe tid med den praktiske gjennomføringen av registreringen, har avgiftsmyndighetene godtatt at forhåndsregistrering kan skje dersom det er sannsynlig at omsetningsgrensen vil bli nådd innen tre uker etter oppstart. Hva som skal til for at dette er sannsynliggjort sies det ingenting om. Gode grunner taler for at vurderingen kan skje på bakgrunn av virksomhetens budsjett sammenholdt med erfaringer fra andre virksomheter i samme bransje. Også andre momenter som store innkjøp og allerede inngåtte avtaler vil tale sterkt for at vilkåret er oppfylt. En slik registrering kan være meget praktisk for utleiere som ikke har forhåndsregistrert seg etter det andre alternativet.

Uavhengig av hvilken måte som benyttes, oppstilles det for utleievirksomhetene et tilleggskrav. Det må foreligge sannsynlighetsovervekt for at de spesielle vilkårene i F-117 blir oppfylt. Skattedirektoratet har gitt klart uttrykk for at utleier må ha inngått leiekontrakter med en avgiftspliktig sluttbruker for at sannsynlighetskravet skal kunne anses oppfylt.⁵⁷

Et problem som da kan oppstå er om vilkårene anses oppfylt dersom leietakeren ikke er registrert, men skal drive avgiftspliktig omsetning, jf. mval. kapittel IV. Problemstillingen vil være særlig aktuell der leietaker ikke oppfyller de generelle kravene etter alternativene ovenfor.

For de virksomheter som verken på det ene eller det andre grunnlaget oppnår slik forhåndsregistrering, vil disse utgjøre et problem for utleiers forhåndsregistrering. Dersom dette kun er en av flere avgiftspliktige leietakere, vil utleier kunne forhåndsregistrere seg, men uten fortløpende fradrag knyttet til det aktuelle lokalet. Fradragsføring for kostnadene kan først gjøres når leietakeren blir registrert, og da gjennom adgangen til tilbakegående

⁵⁷ Jf. håndboken s. 501 og It Fornebu-dommen. Se også om dette under pkt. 3.2.2.

avgiftsoppgjør. Ved siden av likviditetsvirkningen vil dette da kun få betydning i forhold til foreldelsesfristen ved tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. pkt. 3.4.3.

3.3.2.2 Særlig om forhåndsregistrering ved fremleie

Adgangen til forhåndregistrering gjelder uavhengig av hva som omsettes fra virksomheten eller hvilket ledd i omsetningskjeden virksomheten utgjør, forutsatt at vilkårene er oppfylt. Imidlertid kan det reises spørsmål om hvordan situasjonen skal løses ved fremleie av utleieobjektet. Som nevnt stiller F-117 § 1 krav om en ”ubrutt kjede” av frivillig registrerte dersom utleier skal kunne registreres. Problemet oppstår når fremleier heller ikke er frivillig registrert. Spørsmålet blir da om også fremleier må forhåndsregistreres for at utleier skal kunne det.

Fremleier må som utleier oppfylle vilkårene departementet har oppstilt. Han vil da ha problemer med kravet om betydelig anskaffelse fordi det normalt vil være eier som har omkostningene ved oppføringen.⁵⁸ Situasjonen er da at eier oppfyller de generelle vilkårene i loven og de spesielle i forskriften, men ikke kravet om en ubrutt kjede av registrerte. Det kan derfor hevdes at fordi fremleier ikke kan forhåndsregistreres, kan heller ikke eier det, jf. kravet om ”ubrutt kjede”. En slik forståelse av systemet vil imidlertid stride med hensynet bak adgangen, ved at utbygger som har et tilstrekkelig stort likviditetsmessig behov for fradragsføring og som har en avgiftspliktig sluttbruker, ikke vil kunne oppnå fradragsføring før fremleier er blitt registrert.

Gode grunner taler således for å anse kravet om en ubrutt kjede av frivillig registrerte som et krav som kun knytter seg til vanlig registrering etter F-117.⁵⁹ Så lenge fremleier kan dokumentere at den endelige sluttbrukeren vil være avgiftspliktig, vil formålet kunne oppnås uten at systemet undergraves. Fremleier bør derfor tillates forhåndsregistrering i det

⁵⁸ For at problemstillingen i det hele tatt skal bli aktuell, må fremleier ha inngått avtale med en registrert sluttbruker, og denne avtalen må være inngått tidligere enn fire måneder før ferdigstillelse.

⁵⁹ Tolkningen er fremkommet i samtaler med Marianne Brockmann Bugge.

øyeblikk alle vilkårene er oppfylt. Dette vil være en tolkning i tråd med hensynet bak adgangen til forhåndsregistrering.

3.4 Konsekvenser av registrering

3.4.1 Hva skal det beregnes utgående avgift på?

Utleievirksomheter som velger å registrere seg blir fullt og helt omfattet av lovens system. En viktig konsekvens er plikten til å beregne og innbetale avgift av omsetningen etter mval. § 10 og av forskriftens § 2. I forhold til F-117 er det primært leieverlaget som leietakeren betaler som det skal beregnes avgift av. Dette følger av at det er utleie forskriften regulerer. Men også vederlag på varer og tjenester som ytes i forbindelse med utleien, typisk strøm, vaktmestertjenester og andre tjenester som unntas i § 5a, må det beregnes avgift av. Dette er da avgiftsbelagte tjenester som utleier gjerne betaler andre for. I tillegg til dette blir all annen omsetning av varer og tjenester etter kapittel IV avgiftspliktig omsetning, selv om omsetningen isolert sett ikke har oversteget registreringsgrensen.

3.4.1.1 Arealer som brukes både innenfor og utenfor loven

Reglene er imidlertid noe mer komplisert hvor leietaker ikke utelukkende driver avgiftspliktig omsetning, ved såkalt kombinert virksomhet. Selv om virksomheten er registrert i avgiftsmanntallet kan det drives omsetning som er unntatt loven. Når leietakeren driver delt virksomhet fra samme lokaler oppstår det spørsmål om hvilke utleiearealer som det skal beregnes avgift på. I tillegg kan det for leietakeren bli spørsmål om fordelingen når han skal fradragføre sin inngående avgift.

Arealet som brukes i slik delt virksomhet omtales som nevnt gjerne som ”myldreareal”. Når arealet benyttes i avgiftspliktig virksomhet, oppfyller den forskriftens krav i § 1 om avgiftspliktig bruk. Dette gjør utleieren pliktig til å beregne avgift av hele vederlaget for arealet selv om ikke bruken er eksklusiv. En slik forståelse følger av departementets merknader til forskriftens § 2 og av MVA-håndboken. Høyesterett har også godtatt denne praksisen i Porthuset-dommen. Her fikk det registrerte utleieselskapet fullt fradrag for utleien til hotellvirksomheten. Spørsmålet var riktignok hvorvidt hotellvirksomheten kunne

fradragsføre deler av inngående avgift på leievederlaget knyttet til hotellrommene, men indirekte godtok retten utleiers fradragsmulighet.

Det forhold som gjør slikt ”myldreareal” spesielt, er leietakerens fradragsmuligheter. Fradragsretten er kort fortalt, begrenset til den delen av bruken som relaterer seg til avgiftspliktig omsetning i virksomheten. En slik ordning virker ikke nøytral på aktørene. En utleier som kan fakturere avgift på hele ”myldrearealet” vil også få full fradragsrett for avgiften i tilknytning til arealet. Dette står i stor kontrast til leietakeren som dersom han selv fører opp bygget, kun vil få fradrag for den forholdsmessige delen som knytter seg til den avgiftspliktige bruken. En slik praktisering er i direkte strid med forskriftens § 1 tredje ledd. Når ordningen ikke virker nøytral vil den kunne føre til en uønsket avgiftsplanlegging. Dette skjer f.eks ved at virksomheter som selv skal eie sitt lokale og som har slikt ”myldreareal”, forsøker å komme i samme posisjon som ved utleie. Ved å opprette et driftsselskap som eier bygget og som leier ut dette til brukeren vil driftsselskapet kunne registrere seg og dermed få full fradragsrett som andre utleiere av ”myldreareal”. Det oppnås en likviditetsmessig fordel som kan hevdes å stride mot hensynet til nøytralitet. Denne fordelene motvirkes imidlertid ved at leietaker kun kan fradragsføre den forholdsmessige delen som knytter seg til avgiftspliktig bruk. Staten henter på denne måten inn igjen det økte fradraget gjennom leietakers begrensede fradragsmuligheter for slikt ”myldreareal”. Kostnaden veltes således over på leietakeren. Dette vil kunne få negativ innvirkning på etterspørselen fra slike kombinerte virksomheter. De vil heller søke utleiere som ikke er frivillig registrerte dersom ikke utleier deler noe av sin fradragsgevinst gjennom redusert leie, noe som etter formålet skal skje.

Det som imidlertid gjør ordningen gunstig utover den likviditetsmessige forskyvingen, er utleiers mulighet til å kunne trekke seg ut av den frivillige registreringen etter tre år, jf. mval. § 21 tredje ledd.⁶⁰ På denne måten vil den permanente gevinsten for partene være differansen mellom avgiften på oppføringskostnadene av ”myldrearealene” og den avgiften

⁶⁰ Se pkt. 3.4.6.

leietakeren ikke får fradragsført. Således er utleiers adgang til å fakturere avgift på hele vederlaget i slike tilfeller i direkte strid med hensynet til et nøytralt system. En utvidelse av ”karantenetiden” til inntil ti år er under behandling for nettopp å begrense denne fordelene.

3.4.1.2 Arealer til eksklusiv bruk og fellesarealer

Vederlag for arealer som av leietaker for en bestemt del utelukkende blir benyttet til avgiftsfri omsetning, skal det ikke beregnes avgift på. Det samme gjelder motsatt ved at hele vederlaget for arealer som kun blir benyttet til avgiftspliktig omsetning inngår i beregningsgrunnlaget.⁶¹ Når det foreligger slik eksklusiv bruk av arealer får dette også betydning for fradragsretten. Det er kun avgift på kostnader i tilknytning til arealet som benyttes innenfor loven som kan fradragsføres.

Vederlag for fellesarealer som benyttes i tilknytning til det leide areal, men hvor leietaker ikke har eksklusiv bruksrett, vil ofte være bakt inn i selve leievederlaget og det oppstår ingen særlige spørsmål om den utgående avgiften. Imidlertid vil det kunne oppstå spørsmål om utleiers muligheter for fradragsføring for slikt areal, se pkt. 3.4.3.

3.4.1.3 Tidsmessig delt bruk

Enkelte bygg og anlegg kan etter sin beskaffenhet være egnet for ulik bruk gjennom året og omtales gjerne som utleie til tidsmessig delt bruk. Eksempler på slike utleieobjekter kan være idretts- og flerbrukshaller, samt opparbeidede tomter. Med ulik bruk fra flere forskjellige brukere kan det lett oppstå situasjoner hvor utleieobjektet benyttes både utenfor og innenfor loven.

F-117 setter ikke noe minstekrav til utleieareal eller utleietid, slik at utleien kan registreres uavhengig av antall brukere så lenge den enkelte bruker har eksklusiv bruksrett i perioden han leier. Men kravet om avgiftspliktig bruk gjelder fortsatt og dersom anlegget i perioder benyttes utenfor loven, er ikke vilkåret i forskriftens § oppfylt. Følgene av tidvis utleie til virksomheter unntatt avgift kan få til dels store konsekvenser. En ting er at avgift på

⁶¹ Utelukkende bruk omfatter også tilfeller som rammes av ”ubetydelighetsregelen” i F-18 § 4. Se pkt. 3.4.2.

kostnader knyttet til denne delen av utleien ikke kan fradragsføres, noe som er helt rimelig og i tråd med lovens system. En annen ting er at utleien til avgiftspliktig bruker kan bli ansett for å være opphørt, noe som innebærer en bruksendring. Dette kan gi avgiftsmyndigheten rett til å kreve fradragsført avgift tilbakeført, jf. mval. § 21 tredje ledd.⁶² Skattedirektoratet har i brev av 10. oktober 2001 uttalt seg om spørsmålet om utleiers stilling ved tidsmessig delt bruk. Det avgjørende synes å være om lokalene ”etter sin art i perioder leies ut til eksklusiv bruk henholdsvis innenfor og utenfor lovens område”.

3.4.2 Fradragsretten for inngående avgift

Hovedregelen om utleiers fradragsrett følger av hovedregelen i mval. § 21, men også av forskriftens § 3 og departementets merknader til § 2. Utgangspunktet er at all inngående avgift som har den nødvendige tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten, kan fradragsføres. Meningen er at fradragsretten skal tilsvare den rett en avgiftspliktig eier ville hatt på sine egne bygg og anlegg. Dette innebærer fullt fradrag for avgift dersom leietakeme er avgiftspliktige. Utgangspunktet må imidlertid modifieres i tre tilfeller.

Loven oppstiller et unntak i § 22 sammenholdt med § 14 annet ledd nr. 2, som avskjærer fradragsretten helt for avgift på anskaffelser som skal ”dekke boligbehov, fritids-, ferie- eller andre velferdsbehov”. Slike eiendomskjøp kan ikke omfattes av frivillige registrering selv om de leies ut til en avgiftspliktig leietaker som for eksempel låner ut eiendommen til sine ansatte igjen, da leietaker ikke har fradragsrett. Heller ikke utleier har da fradragsrett.

Som følge av at primærbrukslæren ble tilbakevist av Høyesterett i blant annet Hunsbedt Racing- og Porthuset-dommene, kan utleier nå beregne avgift på hele vederlaget for utleie av ”myldreareal”. Dette fører i sin tur til at utleier fullt ut kan fradragsføre avgift på kostnader. Dette er en adgang som ikke leietaker ville hatt dersom han selv hadde ført opp lokalet. For ham ville oppføringen blitt ansett som en ”fellesanskaffelse” som kun ville medført forholdsmessig fradrag etter mval. § 23. Dette er således et tilfelle hvor fradragsretten er større for utleier enn for en som selv eier lokaler til eget bruk.

⁶² Se pkt. 3.4.6.

For det tredje må det skje en fordeling ved slike ”fellesanskaffelser”. For utleier vil dette typiske være fellesarealer, samt omsetning i tilknytning til leien som brukes av både avgiftspliktige og avgiftsfrie leietakere. Ved slike anskaffelser følger det av § 23 at avgiften kan fordeles. Med hjemmel i mval. § 26 har departementet gitt retningslinjer for fordelingen etter § 23 i forskrift av 1969 av 20. desember nr. 18(F-18) om forholdsmessig fradrag. Her sies det i forskriftens § 1 at det er ”varens eller tjenestens antatte bruk i den del av virksomheten som faller inn under loven” som er grunnlaget for fordelingen. Utgangspunktet er at det skal foretas en vurdering på anskaffelsestidspunktet av hvordan den antatte bruken vil fordele seg. I departementets merknader sies det at det må foretas ”et forsvarlig forretningsmessig skjønn” og at kostnadsfordelingen må stemme med ”kravene til god forretningsmessig skjønn”. Fradragsføringen skal så skje på bakgrunn av vurderingen, og dersom det er foretatt et forsvarlig skjønn vil det ikke ha betydning om forholdene endres på et senere tidspunkt.⁶³

Skjønnsfordelingen har vist seg å være vanskelig i praksis, og det er derfor gitt alternative fordelingsnøkler i F-18. Formålet er å gi virksomheten mulighet til å basere fordelingen på konstaterbare tall fremfor å måtte foreta et fritt skjønn ved hver anskaffelse.

Fordelingsnøkkelen som gis i § 2 gjelder særlig for oppføring av bygg noe som gjør den hensiktsmessig å bruke ved fordeling for den frivillig registrerte utleier. Bestemmelsen gir fradragsrett på bakgrunn av forholdet mellom areal som brukes innenfor loven og bygningens samlede areal. Forholdet kan kun benyttes der det kan antas at byggekostnadene for arealene er tilnærmet like store. For eksempel kan forholdet legges til grunn for kontorer der standarden er den samme. I § 3 er det gitt adgang for virksomheten til å kreve fradrag for ”så stor del som svarer til den avgiftspliktige omsetning i forhold til virksomhetens samlede omsetning i siste regnskapsår”. Fordelingsnøkkel baserer seg på omsetning og er særlig aktuell for virksomhetens generelle administrasjonskostnader.

⁶³ For utleiere av fast eiendom er imidlertid rekkevidden av dette skjønnet moderert gjennom § 21 tredje ledd om bruksendring, se pkt. 3.4.6. Bestemmelsen som går foran F-18, fører til at et slikt skjønn ikke skal legges til grunn dersom det skjer en bruksendring innenfor en tid på tre år etter fullføring.

3.4.2.1 Særlig om "ubetydelighetsregelen" i forskrift nr. 18 § 4

I F-18 § 4 er det i tillegg gitt en fordelingsnøkkel som avhengig av forholdene begrenser eller utvider utleiers fradragmuligheter. Denne omtales som "ubetydelighetsregelen". Av bestemmelsen går det frem at dersom den avgiftspliktige omsetningen er ubetydelig sett i forhold til omsetningen generelt, kan det ikke gjøres fradrag for noen del av anskaffelsene. § 4 får også virkning motsatt ved at en ubetydelig avgiftsfri omsetning ikke innvirker på fradragsføringen. Som "ubetydelig" anses omsetning som ikke overstiger 5% av virksomhetens totale omsetning, jf. § 4 tredje ledd.

For utleier får dette betydning i to relasjoner: Typisk vil regelen påvirke utleiers fradragmuligheter for "fellesanskaffelser" som for eksempel oppføring av fellesarealer hvor noen av lokalene ikke omfattes av registreringen. Dersom omsetningen innenfor eller utenfor loven anses som "ubetydelig", skal fradragsføringen følge den øvrige omsetningen. Med andre ord gir dette utleier full fradragsrett for avgifter i tilknytning til fellesarealet dersom 95% av omsetningen er avgiftspliktig, og vice versa.

For det andre kan "ubetydelighetsregelen" få innvirkning hvor leietakers bruk av "myldreareal" rammes av regelen, noe som vil skje dersom leietaker har mindre enn 5% avgiftspliktig omsetning i tilknytning til slik areal. Ettersom leietaker ikke kan fradragsføre avgift på leien i slike tilfeller, kan ikke arealet omfattes av utleiers frivillige registrering, jf. F-117 § 1 tredje ledd.

Beregning og fakturering av avgift kan ikke skje på slikt "myldreareal" dersom leietaker rammes av ubetydelighetsregelen, noe som igjen hindrer fradragsrett for avgift på kostnader som knytter seg til slikt areal, jf. F-117 § 1 tredje ledd.

3.4.2.2 Fradragsretten ved oppføring

Ved frivillig registrering i samme termin som lokalene tas i bruk av leietaker, vil kravet om et leieforhold være oppfylt og fradrag kan skje. For bygg og anlegg under oppføring oppstår det spørsmål om hva som kreves for at fradrag kan gjøres før lokalene tas i bruk.

Dette har vært praktisert noe forskjellig. Avgiftsmyndighetene har hevdet at det kreves dokumentasjon for at lokalene vil bli tatt i bruk i avgiftspliktig virksomhet, andre har hevdet at et anslag må være godt nok. De som har forfektet sistnevnte standpunkt, har begrunnet dette med at hovedregelen for fradragstidspunktet er anskaffelsestidspunktet og den fordeling som legges til grunn på det tidspunkt. I tillegg kan det anføres at merverdiavgiftssystemet bygger på et selvdeklareringsprinsipp. Det er virksomhetene selv som skal rapportere inn tallene og som er ansvarlig for riktigheten av disse. Systemet er på denne måten basert på tillit og dersom tallene ikke stemmer, kan det medføre sanksjoner fra avgiftsmyndighetenes side.⁶⁴

Oslo tingrett tok i It Fornebu-dommen stilling til spørsmålet om hva som skal til for at det foreligger fradragsrett under oppføringen. Retten la til grunn at for at registreringen skulle omfatte arealer under oppføring, må dette dokumenteres med leiekontrakter med avgiftspliktige sluttbrukere, jf.:

”kun arealer hvor det foreligger leiekontrakt med en merverdiavgiftspliktig leietaker, omfattes av den frivillige registreringen.”

Her var det spørsmål om den fradragsføringen som It Fornebu Eiendom hadde gjort var rettmessig. Selskapet hadde fortløpende fradragsført avgift ut fra en fradragsprosent på 60% som var antatt å utgjøre andelen utleid til avgiftspliktig virksomhet. Retten kom til at det ikke forelå en slik adgang. Det ble lagt stor vekt på ordlyden i forskriften og departementets merknader til denne. Rettstilstanden må imidlertid fortsatt anses som uklart da dommen er anket.

3.4.2.3 Fradragsretten for tomme lokaler

Den frivillige registreringen omfatter kun de arealer som helt eller delvis blir benyttet i avgiftspliktig virksomhet. Dersom vilkåret ikke anses oppfylt blir resultatet at verken kostnader knyttet til drift, ombygging eller påkostninger kan fradragsføres av utleier for den perioden de står tomme. Men dersom det inngås et nytt leieforhold med en

⁶⁴ Jf. mval. §§ 36, 54, 55 og 73.

avgiftspliktig virksomhet vil de nevnte kostnader kunne fradragsføres på samme måte som ved tilbakegående avgiftsoppgjør, se pkt. 3.4.3.

Spørsmålet blir imidlertid om hvilke kostnader som kan inngå i avgiftsoppgjøret. Her blir det naturlig å ta utgangspunkt i hva slags kostnader som er påløpt og for hvilken periode de relaterer seg til. Typisk vil påkostnings- og ombyggingskostnader kunne sies å ha verdi utover den perioden de står tomme på samme måte som kostnader påløpt ved nybygg. Dette i motsetning til typisk driftskostnader som utelukkende knytter seg til perioden lokalene står tomme. Men for eksempel dersom det vaskes før en visning til en avgiftspliktig interessent som senere tar lokalet i bruk, er det nærliggende å anse tilknytningsvilkåret som oppfylt. Grensen blir på mange måter sammenfallende med grensen som trekkes i skatteretten mellom aktiveringspliktige og direkte fradragsberettigede kostnader.⁶⁵

Når det er oppnådd fradrag for kostnader relatert til lokaler som leies ut til en avgiftspliktig leietaker anses det ikke som omdisponering etter mval. § 21 tredje ledd at lokalene blir såtende tomme. Omdisponering blir det først dersom lokalene leies ut til virksomhet utenfor loven.

3.4.3 Tilbakegående avgiftsoppgjør

Tilbakegående avgiftsoppgjør er en ordning som har som formål å gi registrerte virksomheter adgang til å fradragsføre avgift på relevante anskaffelser påløpt før registreringsterminen. På denne måten unngår virksomheten at inngående avgift blir en kostnad, noe som igjen motvirker avgiftskumulasjon i det videre salget. Adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør har verken hjemmel i lov eller forskrift, men forankres i uttalelser i forarbeidene hvor det sies:⁶⁶

⁶⁵ Se Zimmer (2005) s. 173 flg. og pkt. 3.4.8.2.

⁶⁶ Ot.prp. nr. 17 (1969-1970) s. 58.

”Overskrides beløpsgrensen før 12 måneder er gått skal registrering skje. Det kan da foretas tilbakebetaling av eller tillates gitt fradrag for inngående avgift på kjøp i perioden fra start til registrering.”

Ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør er siden utviklet gjennom retningslinjer utformet av Skattedirektoratet i samråd med Finansdepartementet. Det er blant annet innfortolket et tilknytningskrav, anskaffelsen må være relevant for virksomheten også i tiden etter at registrering skjer. Hvilke anskaffelser som har kunnet fradragføres har tidligere vært noe usikkert. I Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) har imidlertid departementet klargjort dette, samtidig som adgangen er utvidet:

”Fradragsretten ved tilbakegående avgiftsoppgjør får med andre ord samme omfang som om den næringsdrivende hadde vært registrert på anskaffelsestidspunktet. Det oppstilles med dette ikke lenger et krav om at anskaffelsene må være i behold for å få tilbakeført, eventuelt tilbakebetalt, merverdiavgiften.”

Således omfattes alle utgifter til tjenester og varer, også de som ikke er i behold, men som var nødvendige for å nå omsetningsgrensen. Adgangen er ment å tilsvare den fradragsrett virksomheten ville hatt dersom denne var registrert på anskaffelsestidspunktet. Typiske anskaffelser som er forbrukt er rådgivningstjenester i oppstartsfasen, mens produksjonsutstyr er eksempel på anskaffelser som er i behold. På den andre siden vil inngående avgift på anskaffelser som er solgt i tiden frem til registrering ikke kunne fradragføres.

Gjennom ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør kan virksomheten få fradrag selv om den har drevet omsetning utenfor loven i en tid etter anskaffelsen. Adgangen må sees i sammenheng med lovens krav om at registrering først kan skje etter at omsetningsgrensen er nådd. Formålet er å avhjelpe uheldige følger av de vilkår loven selv stiller. Særlig viktig er fradragføring av avgift på anskaffelser som er relevante for den verdiskapningen som skjer etter registreringstidspunktet. I tillegg må ordningen sees i sammenheng med den adgangen virksomheter med store investeringer har til å søke om forhåndsregistrering.

Tilbakegående avgiftsoppgjør vil således ha størst betydning for de som ikke har en slik adgang, eller som ikke har søkt om dette.

I brev av 18. mai 2005 har Finansdepartementet uttalt et ønske om å stramme inn på hvor mange år tilbake de næringsdrivende kan søke om fradragføring. Praksis er derfor blitt endret slik at utbetaling ikke lenger skal innvilges for krav om fradrag for anskaffelser lengre tilbake enn tre år fra terminen søknaden om tilbakegående avgiftsoppgjør er fremsatt. Innstrammingen får betydning for de utbyggere som ikke har blitt registrert før etter ferdigstillelse og hvor kostnader er pådratt tidligere enn tre år tilbake i tid. Dette øker betydningen av forhåndsregistrering.

3.4.3.1 Tilknytningskravet ved utleie av bygg og anlegg etter F-117

Det er enighet om at adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør også gjelder for virksomheter som blir registrert gjennom frivillige registreringsordninger. For utleie av bygg og anlegg er den viktigste begrensingen i adgangen at anskaffelsen ikke må være til virksomhet utenfor loven. I Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) sies det at

”Videre må anskaffelsene ha direkte sammenheng med omsetning i registrert virksomhet. Ved vurderingen av om dette vilkåret er oppfylt, legges det vekt på blant annet investeringsperiodens lengde og kontinuitet. Anskaffelsene må også ha vært til bruk innenfor avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet.”

For det første medfører dette at vilkåret til en naturlig og nær tilknytning må være oppfylt, jf. blant annet Hunsbedt Racing- og Porthuset-dommene. For det andre er uttalelsen av avgiftsmyndighetene, tolket slik at lokalene ikke kan ha vært utleid forut for registreringen. Slik utleievirksomhet skjer utenfor loven, jf. mval. § 5a og oppfyller ikke kravet i uttalelsene i forarbeidene. Det er antatt at fradragrett ikke godtas for anskaffelser til bruk utenfor loven som på et senere tidspunkt omdisponeres til bruk innenfor loven.

Følgene av statens synspunkt blir at dersom oppføringskostnaden skal kunne inngå i et tilbakegående avgiftsoppgjør, må frivillig registrering ha skjedd senest i den termin bruken starter. Med andre ord mener staten at det ikke foreligger direkte sammenheng dersom utleien er ment å være registrert og partene faktisk har opptrådt slik, men hvor den formelle

registrering foreløpig ikke er skjedd. Uten direkte sammenheng får heller ikke utleier fradragsført inngående avgift på investeringen.

3.4.3.2 Problemet med utleie utenfor loven der dette skyldes lovens egne vilkår

Når verken avgiftsmyndighetene godtar å sette virkningstidspunktet tilbake i tid, eller godtar tilbakegående avgiftsoppgjør for perioden før registrering, kan det oppstå problemer der det er skjedd utleie utenfor lovens system. Hovedsakelig er det to ulike situasjoner som kan oppstå. For det første er det de tilfellene der registrering ikke kan skje fordi omsetningsgrensen for leietakeren eller utleier ikke er nådd. For det andre er det der registrering ikke er skjedd av andre grunner. De førstnevnte tilfellene hvor det må antas at adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør foreligger, er redegjort for under pkt. 3.2.3 og 3.2.4.

3.4.3.3 Problemet med utleie utenfor loven der dette skyldes andre grunner

I praksis har det vist seg å volde store problemer for de utleiere som av ulike grunner ikke er blitt registrert innen den terminen lokalene tas i bruk. Disse har blitt nektet fradrag for all inngående avgift forut for registreringstidspunktet. For tiden er det flere saker til behandling hos avgiftsmyndighetene og i domstolene vedrørende dette spørsmålet, jf. to nylig avsatte dommer i Oslo tingrett. I dom av 29. desember 2006, Sundby-dommen, ble det registrerte enkeltmannsforetaket Sundby nektet tilbakegående avgiftsoppgjør fordi lokalet et par måneder var blitt utleid før det ble søkt om registrering. I den andre dommen, avsagt 26. januar 2007, Ulven-dommen, ble det nektet fradragsføring av avgift i forbindelse med et større rehabiliteringsarbeid. Her ble det søkt om frivillig registrering kort tid etter at siste leietaker var flyttet inn. Som i Sundby-dommen, var det avtalt med leietakerne at faktureres avgift på leievederlaget skulle skje. Samtidig med søknaden ble det søkt om tilbakegående avgiftsoppgjør fra og med rehabiliteringsprosjektets oppstart. Retten fant også her at lokalene var tatt i bruk utenfor loven og satte registreringstidspunktet til søknadsterminen. Utleier ble nektet fradrag for de av lokalene som var tatt i bruk før registreringsterminen. Det bemerkes at dommene er anket.

3.4.4 Virkningstidspunktet

I den senere tid har det vært reist spørsmål om hvilket tidspunkt søknaden skal få virkning fra. Spørsmålet om virkningstidspunktet berøres verken i forskriften eller i departementets merknader. Heller ikke den tidligere forskriften omtaler dette. Det normale og mest logiske vil være at registreringen gjelder fra det tidspunkt søknaden kommer inn til rette beslutningsmyndighet. Man søker vanligvis fremover i tid om noe man ønsker å foreta seg. Dette har imidlertid ikke vært praksis etter F-80 hvor det ble godtatt tilbakegående avgiftsoppgjør, slik at virkningstidspunktet praktisk ble satt tilbake i tid.

Denne praksisen ble brått endret med innføringen av F-117 ved at avgiftsmyndighetene hevdet at registreringen fikk virkning fra den termin søknaden kom inn. Etter hovedregelen i mval. § 30 er det 6 terminer à 2 kalendermåneder i året med start 1. januar. Endringen i praksisen har på mange kommet uten forvarsler, noe som har ført til flere tvister både innenfor forvaltningens klageorganer og i rettssystemet.

Den første saken som kom opp for tingretten var RG 2006 s. 1101, Acte-dommen. Her var spørsmålet om fremleieren Acte AS, kunne kreve fradragsført avgift for perioden før utleievirksomheten ble frivillig registrert etter F-117. Acte som allerede var registrert i avgiftsmanntallet på vanlig måte, hadde i samme periode fakturert utgående avgift på fremleien. Standpunktet er også lagt til grunn i Sundby- og Ulven-dommene.

Den praktiske følgen av dette er at utleiere som ønsker å bli frivillig registrert for å oppnå fradragsrett for kostnader i forbindelse med oppføring bør være svært bevisste på når søknaden må sendes inn.

3.4.5 Vurdering av avgiftsmyndighetenes standpunkt til virkningstidspunktet

Avgiftsmyndighetene har med sitt standpunkt og praktisering vunnet gehør hos Oslo tingrett, noe som vil få betydning for de mange klagesaker som er til behandling.

Tolkningen har blitt særlig problematisk på grunn av den strenge praksisen for adgang til tilbakegående avgiftsoppgjør. Ettersom det ikke finnes uttalelser om virkningstidspunktet

verken i lov eller i forskriftsverket, er man i større grad tvunget til å tolke de øvrige kildene som foreligger på området. Det er derfor naturlig å se nærmere på begrunnelsen for og mot statens syn.

3.4.5.1 Forskriftens ordlyd og sammenheng

En praktisering i tråd med myndighetenes forståelse og praktisering av når virkningstidspunktet skal være, må sies å ha en språklig og kontekstuell forankring i forskriften. § 2 pålegger ”registrert utleier” å beregne avgift på utleien som omfattes av ordningen. Videre gir § 3 ”registrert utleier” fradragsrett for inngående avgift knyttet til den registrert utleien. Det er den registrerte utleievirksomheten som blir rettighetssubjekt etter mval. § 21. Av § 4 fremgår det i tillegg at merverdiavgiftsloven gjelder for ”den som er registrert etter denne forskriften”.

F-117 er en forskrift som gir utleier mulighet til registrering. Ordningen er på denne måten frivillig i motsetning til registreringsplikten for virksomheter med omsetning etter mval. kapittel IV. Utleier må foreta en aktiv handling for å bli registrert, noe som kan gjøres i det øyeblikk han ser seg tjent med det. Dersom han ikke foretar seg noe vil han følge lovens hovedregel om at utleien er unntatt lovens system. Dette taler for at utleier ikke kan opptre som om han er registrert før han faktisk er det, men samtidig sier det ingenting om fra hvilket tidspunkt registreringen gjelder fra. Ordlyden taler imidlertid for statens syn da det ikke finnes holdepunkter i denne for det motsatte. Særlig fordi en annen løsning burde fremkommet i ordlyden.

3.4.5.2 Forvaltningspraksis på området

I den grad det foreligger forvaltningspraksis om spørsmålet er den fra 2001 og senere. En slik relativt kortvarig praksis bør tillegges liten vekt ved tolkningsspørsmålet, jf. grunnleggende rettskildelære.⁶⁷ I Sundby-saken trekker retten frem at MVA-håndboken uttaler at fradragsretten er tapt dersom utleier ikke sørger for registrering i den terminen lokalene tas i bruk. Ettersom dette er uttrykk for forvaltningens standpunkt bør ikke dette

⁶⁷ Eckhoff (2001) s. 233.

argumentet tillegges relevans. Det er i tilfellet de kilder forvaltningen støtter sitt syn på, som er relevant her, eventuelt om uttalelsen har kommet til uttrykk gjennom en langvarig praksis.

Foruten praksis etter F-117 kan det være aktuelt å se hen til praksis etter den tidligere ordningen etter F-80. For registrering etter F-80 ble det akseptert tilbakegående avgiftsoppgjør, slik at virkningstidspunktet praktisk ble satt tilbake i tid. Denne praksisen avvises i både *Acte*, *Sundby* og *Ulven*-dommene med at F-80 kun var en refusjonsordning og at innføringen av F-117 medførte en så stor forandring at den tidligere praksisen ikke kunne vektlegges.⁶⁸

Dersom det sees hen til praksis vedrørende registreringstidspunktet for de virksomhetene som på vanlig måte driver omsetning innenfor loven, vil følgene av en for sen registrering bli behandlet på en helt annen måte. De fleste tilfellene hvor registreringen skjer kort tid etter at omsetningsgrensen er nådd, registreres på vanlig måte uten videre reaksjoner.⁶⁹ Registreringstidspunktet blir i slike tilfeller satt til den terminen omsetningsgrensen faktisk ble nådd.⁷⁰ Med andre ord tillates virkningstidspunktet satt tilbake i tid. Vekten av denne praksisen blir av Oslo tingrett ansett som begrenset fordi alminnelig omsetning er registreringspliktig uavhengig av melding/registrering.

Praksisen rundt virkningstidspunktet er på denne måten delt. At tingretten har avfeid den tidligere forståelsen av F-80 og praksis ved alminnelig omsetning, er en streng forståelse. Systembetraktninger tilsier her at praksis om dette knyttet til alminnelig registreringspliktige bør tillegges vekt.

⁶⁸ Dette er også Gjems-Onstads standpunkt jf. Gjems-Onstad (2005) s. 440.

⁶⁹ Fremkommet etter samtaler med Jørgen Grønlie hos Ernst & Young. Eventuelle reaksjoner kan være renteberegning etter § 36, forhøyelse av avgiften etter §§ 54 og 55 og tilleggsavgift etter § 73.

⁷⁰ Jf. klagesak 5658.

3.4.5.3 Hensynet til forutberegnelighet

Endringen i praksis har verken forankring i forskriftens ordlyd eller i merknadene til denne, og kom derfor uten forvarsel. På skatterettens område er det av Høyesterett stilt krav om forutberegnelighet, blant annet i Baker Hughes II og i Rt. 1990 s. 1293 Ytterbøe-dommen. I førstnevnte dom uttales det:

”Men hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil eller som her, er taus.”

Det samme standpunkt kommer også til uttrykk i Ytterbøe-dommen:

”Hensynet til foruberegnelighet og skattyterens behov for å kunne innrette seg, tilsier at det legges vekt på alminnelig tilgjengelige tolkingskilder. [...] At hensynet til foruberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og i teori.”

De samme innrettelsesbehovene foreligger også på avgiftsrettens område slik at det samme må gjelde her. Særlig viktig er forutberegnelighet for virksomhetene fordi avgiften skal betales på all omsetning uavhengig av om virksomheten går med overskudd eller ikke. Det taler for at skatter i form av avgift skal ha et bedre vern enn vanlige likningsskatter. Når det i ordlyden ikke klart fremgår at virkningstidspunktet er søknadsterminen, sammenholdt med tidligere praksis etter F-80 og praksis for alminnelig omsetning, kan det hevdes å foreligge en situasjon hvor hensynet til forutberegnelighet vil tale mot myndighetenes standpunkt.

I tillegg styrkes dette ved at mange utleiere er virksomheter som i hovedsak driver alminnelig omsetning innenfor loven, og kun leier ut lokaler de selv ikke trenger. For de er det nærliggende å tro at registrering skjer på samme måte selv om det fordres særskilt søknad. Noe annet vil gi dårlig symmetri i avgiftssystemet når den frivillige registreringen ellers skal følge lovens system. En slik tankegang er i liten grad akseptert av Oslo tingrett. Det uttales i Sundby-saken at ”næringsdrivende [...] har et ansvar for å sette seg inn i og opptre i samsvar med reglene på området”. Sundby var bevisst sitt ansvar og fikk derfor hjelp av regnskapsfører. Selv etter at regnskapsføreren søkte hjelp fra fylkesskattekontoret

ble registreringen likevel for sent innsendt. Dette, sammenholdt med alle klagesakene som ligger til behandling, kan tyde på at forutberegnligheten ikke er tilstrekkelig ivaretatt, noe som bør tillegges betydelig vekt.

3.4.5.4 Formålsbetraktninger

Forskriftens formål er å åpne for fradragsrett for kostnader i forbindelse med utleien, for å unngå avgiftskumulasjon. Dersom adgangen til registrering begrenses, enten gjennom for strenge vilkår eller gjennom lite tilgjengelige retningslinjer, vil dette kunne undergrave ordningens intensjon.

Om vekten av formålsbetraktninger i skatteretten skriver Zimmer:⁷¹

”Særlig vil lovbestemmelsens formål kunne ha betydning. Men hensynet til forutsigbarhet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå; skattyterne skal i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene.”

Dette må tolkes slik at Zimmer mener at formålsbetraktninger kan tillegges vekt, særlig i favør av skattyter, jf. kravet til forutberegnlighet. Videre skriver Zimmer:

”Og under tilbørlig hensyntagen til lovgivers formål må det være riktig å gå langt i retning av å velge de fortolkningsalternativer som stemmer best med de grunnleggende prinsipper i faget, og som dermed i det lange løp gir best sammenheng i regelverket.”

Selv om Zimmer uttaler dette i sin skatterettsbok, gjør de samme hensynene seg gjeldene på avgiftsrettens område og burde i større grad vært tillagt vekt.

3.4.5.5 Reelle hensyn

Forståelsen som legges til grunn fører til svært dårlig forholdsmessighet mellom den for sene handling og konsekvensene dette får. Resultatet av en litt for sen søknad kan tenkes å bli tap av store fradrag.

⁷¹ Zimmer (2005) s. 46 og 47.

Et alternativ kunne vært å behandle tilfellene slik de alminnelig registreringspliktige blir behandlet: Renteberegning, tilleggsavgift og eventuelt et forholdsmessig fradrag, vil i større grad samsvare med handlingen som er unnlatt. Særlig gjelder det for de som faktisk har opptrådt som avgiftspliktige. I Acte- og Sundby-sakene er et slikt synspunkt avfeid ved å anse Acte og Sundbys fakturering med merverdiavgift som ”urettmessig og i strid med merverdiavgiftsloven § 44 annet ledd”. Dette må nok også være tilfellet da verken Acte eller Sundby var registrert for utleievirksomheten. De var imidlertid registrert i avgiftsmanntallet ved at de drev annen avgiftspliktig virksomhet etter loven, noe som åpner for at retten kunne ha lagt større vekt på de faktiske forholdene.

Ekstra uheldig blir dette ved at det ofte er de mindre aktørene som får problemer med registreringsreglene fordi disse er lite tilgjengelige. Slike aktører ser seg sjeldent tjent med rådgivning, i motsetning til de større aktørene som ofte vil ha mer komplekse bygg som derfor krever mer inngående kunnskap.

Videre kan tidsrommet som søknaden kan sendes inn i bli svært kort, særlig når det sees i sammenheng med de økonomiske følgene av at fristen oversittes. For eksempel kan en utleievirksomhet måtte søke om registrering samme dag som lokalene tas i bruk dersom dette skjer siste dag i en registreringstermin. Før lokalene tas i bruk oppfyller ikke utleien kravene til registrering. Dersom søknaden sendes dagen etter, vil den få virkning først fra neste termin, noe som igjen fører til at lokalene blir ansett som tatt i bruk utenfor loven. Tilsvarende gjelder der leietaker ikke er registrert men vil bli det i løpet av den nærmeste tiden. Her vil myndighetenes og Oslo tingretts syn føre til at utleier må holde svært god kontroll på leietakers omsetning. Dette gjelder særlig dersom direktoratets holdning til registreringstidspunktet for de alminnelige registreringspliktige, jf. klagesak 5658⁷², skulle bli gjeldende rett. En slik praksis fører til at utleie til en nyetablert virksomhet er forbundet med stor risiko, noe som igjen kan lede til at frivillig registrerte utleiere unngår slike

⁷² Se pkt. 3.2.4.2.

leietakere. Dette blir en hindring som gjør det vanskeligere for nystartede virksomheter og som derfor er direkte i strid med bakgrunnen for forskriften.

Avgiftsmyndighetene har en liberal praksis er når det gjelder dispensasjoner fra tilbakeføring ved bruksendringer, jf. mval. § 21 tredje ledd. Det er således påfallende hvor vanskelige de gjør seg når det gjelder adgangen til å få satt registreringstidspunktet tilbake i tid, eventuelt å tillate tilbakegående avgiftsoppgjør i slike saker. I bruksendringstilfellene begrunnes den liberale praksisen i at en annen løsning ville virket ”særlig urimelig” når utleien etter salget skal fortsette innenfor loven. Dette er noe som tydeligvis ikke tillegges vekt i tilfeller som nevnt, selv om utleien også her er ment å skje innenfor loven i det videre.

3.4.5.6 Kontroll og notoritetshensyn

En innvending mot å sidestille følgene av for sen registrering av utleievirksomhet og vanlig omsetning, vil være hensynet til kontrollen med virksomhetene. Næringsdrivende som driver vanlig omsetning plikter å innlevere melding om virksomheten til avgiftsmyndighetene, jf. mval. § 27. Videre skal de registreres når omsetningsgrensen er nådd. Dette er plikter som gjør myndighetenes kontroll lettere, men som ikke påligger utleievirksomhetene før etter registrering. Når så dette er en valgfri ordning, må utgangspunktet være at virksomheten ikke er registrert før etter søknad og at søknaden virker frem i tid. I mangel av andre holdepunkter antas det at virksomheten ikke ønsker registrering når det ikke er søkt om dette.

Men dersom det foreligger holdepunkter for at virksomheten har ønsket registrering fra et nærmere angitt tidspunkt, kan det hevdes at behandlingen bør samsvare med behandlingen av de vanlige avgiftspliktige som faller direkte inn under loven. Dette særlig fordi resultatet vil være i tråd med begrunnelsen for systemet samtidig som den motsatte tolkningen ikke kommer til uttrykk i forskriften, loven eller forarbeidene til disse.

Praksis viser at dette ikke er en forståelse som støttes av avgiftsmyndighetene. Klagenemnda for merverdiavgift var i Acte-saken enige med Acte om å sette

virkningstidspunktet tilbake til da Acte begynte fakturering av avgift. Denne avgjørelsen ble omgjort av Finansdepartementet, noe som igjen ble stadfestet av Oslo tingrett. Det samme var tilfellet i Sundby-saken, hvor leietaker ble fakturert avgift på leievederlaget i henhold til avtalen. Dette fant retten ikke kunne være avgjørende da ”næringsdrivende fritt kunne operere innenfor loven uten søknad og registrering”. Slik jeg forstår rettens standpunkt sees det bort fra den privatrettslige realitet av hensyn til notoritet og kontrollmuligheter.

Dette kunne vært løst på samme måte som etter F-80 ved at søkeren måtte dokumentere sin hensikt. Ved at man søker tilbake i tid vil kontrollen med vilkårene være mye bedre enn ved for eksempel forhåndsregistrering hvor arealene ikke er tatt i bruk på fradragstidspunktet. På denne måten sikres statens krav ved at man ser at vilkårene faktisk er oppfylt. Videre er en slik praktisering ikke en umulighet ettersom det godtas registrering tilbake i tid der den sene registreringen skyldes at omsetningsgrensen ikke er nådd for utleier eller leietaker. Dette tyder på at hensynet til praktiske og kontrollerbare regler ikke er uoverkommelige.

Når man som i disse sakene har klare holdepunkter for at utleien er ment å skje innenfor loven, bør hensynet til kontroll og notoritet tillegges vesentlig mindre vekt. Annerledes kan det tenkes dersom utleiers handlingsmønster ikke tilsier at han har ønsket å være registrert.

3.4.5.7 Oppsummering

De tre tolkningsmomentene som Zimmer nevner i sin skatterettsbok, kan hevdes å tale for en tolkning i disfavør av staten og Oslo tingretts tolkning. For det første er et av lovgivers hovedformål med F-117 å unngå avgiftskumulasjon. Ved å nekte fradrag i disse sakene oppstår det nettopp en slik situasjon. Dette alene er klart nok ikke tilstrekkelig fordi det lett ville undergrave ordningens frivillighet, men bør tillegges mer vekt ved tolkningen. Videre taler som nevnt forutberegnligheten for en forståelse i tråd med Acte og Sundbys syn. Det siste tolkningsmomentet som Zimmer peker på er grunnprinsippene hvor det særlig kan pekes på at anskaffelsen rent faktisk er ment til bruk innenfor loven. Videre kan ulike reelle

hensyn tale for at en forståelse i tråd med tingretten og Skattedirektoratets syn vil føre til uheldige resultater.

Hensynene som taler for en streng fortolkning av registreringstidspunktet er at dette er den forståelsen av ordlyden i forskriften som rent språklig og kontekstuellet gir best mening. Videre taler kontroll og notoritetshensyn for at det skal legges til grunn en tolkning som gir en firkantet regel å forholde seg til. Dette er tolkningsfaktorer som sett i lys av de øvrige faktorene, trolig ikke skulle vært tillagt avgjørende vekt. Når det gjelder provenyehensynet kan det som nevnt under pkt. 3.3.1 ikke tillegges vekt da forskriftsgiver med F-117 har akseptert mindre inntekter.

3.4.6 Bruksendringer

3.4.6.1 Tilbakeføringsplikt

Utleie av bygg og anlegg må som nevnt benyttes i avgiftspliktig virksomhet for at utleier kan bli frivillig registrert. Vilåret gjelder også etter registrering. Dersom det skjer endringer i brukerens avgiftsstatus, kan det få virkninger for eier. Hva som menes med bruksendringer fremgår av mval. § 21:

”Fradragsført inngående avgift [...] kan kreves tilbakeført hvis bygget eller anlegget før fullføring eller innen 3 år etter fullføring, selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven.”

Det er kun endringer innenfor en treårsperiode etter fullføringen av bygget som omfattes av tilbakeføringsplikten.

Arealer som i en periode har vært utleid til virksomhet innenfor loven, kan av ulike grunner bli ansett for å være utleid til virksomhet utenfor loven. Normalt vil det skje når en ny leietaker som ikke driver avgiftspliktig virksomhet tar i bruk lokalet. Det kan imidlertid også tenkes at leietakerens status endres etter en tid, da gjeme gjennom økt omsetning som fører til registreringsplikt. Bruksendring foreligger når bruken av lokalene endrer avgiftskarakter. Også salg av bygget eller anlegget regnes som omdisponering, selv om bruken er den samme etter salget.

3.4.6.2 Følgene av bruksendringer

Følgene av bruksendring av arealer som omfattes av frivillig registrering, fremgår av bestemmelsen i § 21 tredje ledd. Ordlyden er imidlertid knapp og sier ikke mer enn at fradragsført avgift vedrørende bygg og anlegg kan kreves tilbakeført. Rent umiddelbart kan det fremstå som om all fradragsført avgift i perioden kan kreves tilbakeført. Det er imidlertid med hjemmel i bestemmelsens fjerde ledd gitt utfyllende bestemmelser i forskrift av 31. mars 1977 nr. 72 (F-72).

Det er først og fremst § 2 som sier noe om hva som kan kreves tilbakeført:

”Tilbakeføring som nevnt i § 1 omfatter inngående merverdiavgift på tjenester, materialer m.v. i forbindelse med oppføring eller ombygging av bygg eller anlegg, men ikke vedlikehold eller reparasjoner.”

Det er således ikke kun oppføringsarbeider som omfattes, men også kostnader i forbindelse med ombygging og trolig også påkostning. § 2 angir et skille mellom typiske etableringskostnader og andre kostnader forbundet med den daglige driften. Inngående avgift på driftskostnadene og vedlikeholdskostnader i perioden fra oppstart til bruksendringen skjer, er unntatt tilbakeføring ved bruksendring. Det er med andre ord den fradragsførte avgiften på oppførings- og ombyggingskostnader som skal tilbakeføres. Det må antas at skillet er det samme som trekkes i skatteretten mellom aktiveringspliktige påkostnings- og vedlikeholdskostnader og direkte fradragsberettigede vedlikeholdskostnader. Hvorvidt kostnaden knytter seg til påkostning eller vedlikehold avgjøres blant annet ut fra om den har verdi for inntektsskapning også i senere år. For oppførings- og ombyggingskostnader vil inntektsskapningen kunne skje over flere år, mens vedlikehold referer seg til den verdiskapningen som har skjedd.⁷³ Fradragsført avgift som knytter seg til verdiskapning som har skjedd skal derfor ikke tilbakeføres. Begrunnelsen for å skillet mellom kostnadene ved omdisponering er den samme som begrunner selve skillet.

⁷³ Se mer om den nærmere grensedragningen i Zimmer (2005) s. 173.

3.4.6.3 "Karantenetiden"

"Karantenetiden" beregnes fra fullføringstidspunktet for oppføringsarbeidet og tre år fremover.⁷⁴ Her kan det da oppstå spørsmål om når noe anses fullført. Nybygg og tilbygg anses å være fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, jf. F-72 § 1 andre ledd.

For tilfeller hvor det skjer mindre påkostninger utstedes det ikke ferdigattest. Her må det avgjørende være når betaling skjer i tråd med når omsetning foreligger etter mval. § 3. Dette gjelder særlig for påkostninger som kan komme betydelig senere enn oppføringskostnadene. Fristen for dette arbeidet må beregnes uavhengig av oppføringskostnadene. Hvorvidt arbeid som skjer tidsmessig nært hverandre er å anse som samme arbeid, vil måtte bero på en helhetsvurdering av arbeidets art og håndverkerkontraktene. For eksempel må det kunne legges til grunn at fristen for et mindre ombyggingsarbeid som gjøres i forbindelse med at en ny leietaker flytter inn begynner å løpe når arbeidet er ferdig. Dette må gjelde uavhengig av om eier samtidig er i gang med et større tilbygg som ikke angår det ombygde areal. Er påkostningen en del av samme kontrakt som tilbygget kan det tale for at vi står ovenfor en del av et større arbeid.

3.4.6.4 Unntak fra tilbakeføringsplikten

Mval. § 21 tredje ledd, annet punktum, oppstiller et unntak. Unntaket gjelder bruksendringer som har skjedd på grunn av "dødsfall eller konkurs eller andre forhold der tilbakeføring av avgift vil virke særlig urimelig ovenfor den avgiftspliktige". Dersom det foreligger forhold som nevnt, foreligger ikke tilbakeføringsplikt. Unntakene er typisk tilfeller som ikke er planlagte. I tillegg vil en regel om "karantenetid" for døds- og konkursbo virke sterkt motiverende for å holde driften i gang til treårsfristen er utløpt.

Når det gjelder det siste unntaket kan ordlyden "særlig urimelig" gi et inntrykk av at dette er en sikkerhetsventil som kun skal benyttes i unntakstilfeller. Dette er imidlertid ikke tilfellet. Tolkes ordlyden i lys av forskriftens § 4 går det klart frem at forvaltningen er gitt

⁷⁴ For tiden behandler lovgiver et forslag om å forlenge denne karanteneperioden fra 3 til inntil 10 år.

adgang til å gi samtykke til bruksendringen. Samtykke kan gis når omdisponering skjer som følge av forhold den registrerte ikke har herredømme over eller dersom krav om tilbakeføring ellers vil virke særlig urimelig. Forvaltningspraksis viser at det ofte gis samtykke hvis søknaden er velbegrunnet og viser at det ikke forelå noen salgshensikt på utbyggingstidspunktet. Særlig legges det vekt på at bruken vil være den samme, og at kjøper vil fortsette i den frivillige registreringsordningen.

3.4.6.5 Tilpasninger

Med høyere aktivitet i den norske økonomien har markedet for salg og utleie av næringseiendom økt de siste årene. Nye bygg føres opp for videresalg til store eiendomsfond og eiendomsselskaper. I tillegg til bedre marked har også antallet eiendommer som kan registreres blitt flere etter at avgiftsreformen i 2001 gjorde de fleste næringsdrivende tjenesteytere avgiftspliktige. Med slikt videresalg både før og kort tid etter at bygget står klart, oppstår spørsmålet om tilbakeføring av fradragsført avgift ved salg. Både markedet og utvidelsen av avgiftssystemet kunne ha ført til mange saker om omdisponering, men som følge av skatte- og avgiftsplanlegging har dette i mindre grad vært tilfelle.

Måten mange eiendomsutviklere har tilpasset seg regelverket på, er å danne et såkalt single purpose-selskap som kun eier eiendommen. Ved å la selskapet, ikke den "egentlige" selgeren, stå som byggherre, unngås omdisponering ved at det er aksjene/andelene i selskapet som omsettes. Juridisk regnes dette som salg av aksjer, ikke salg av eiendom, og man går derfor klar av blant annet regler som mval. § 21. Ved prosjekter som ikke er ferdigstilt, garanterer selgeren for byggekostnadene og den nærmere utførelsen av prosjektet. En slik tilpasning er også i tråd med skatteplanleggingen som er skjedd etter innføringen av fritaksmodellen,⁷⁵ samt planlegging for å unngå dokumentavgiften.⁷⁶

⁷⁵ Modellen innebærer blant annet at selskaper fra 2006 ikke skal skatte av gevinst ved salg av aksjer og andeler. Motstykket er at selskapene ikke har fradragsrett for tap. Det er derfor blitt svært attraktivt å eie eiendom gjennom holdingstrukturer med single purpose-selskaper som datterselskaper. Med gunstige overgangsregler kunne eierne danne holdingselskap som gjennom flere singel purpose-selskaper står som eier

4 Kort vurdering av forskrift nr. 117

Forskriften er på sitt område helt nødvendig for å unngå avgiftskumulering som i sin tur fører til konkurransevridning og avgiftsplanlegging. Imidlertid kan reglene og strenge fortolkninger i enkelte tilfeller passe dårlig med de faktiske forhold, noe som fører til uheldige resultater. Dette gjør seg for eksempel gjeldene ved omsetningskravene til utleier, samt mulighetene til forhåndsregistrering for eier og fremleier. I tillegg er deler av ordningen lite tilgjengelig for mange av aktørene, noe som gjør at mange trår feil ved frivillig registrering. Spesielt uheldig er dette når slike feil ikke oppdages før etter flere år. Særlig vil renteberegningen da kunne medføre at kravet er blitt betydelig større enn det opprinnelige fradraget.

Praktiseringen av virkningstidspunktet er et av flere eksempler på uheldig utslag av forvaltningens praktisering av ordningen, ved at de later til å ønske mest mulig avgiftsproveny inn til statskassen. Dette leder igjen til fortolkninger og praksis som strider med grunnprinsippene bak systemet og som slik fører til systemmessig dårlige resultater.

På den andre siden har enkelte særegenheter med systemet motivert aktørene til å opptre annerledes. Dette gjelder særlig mulighetene utleier har til å fradragføre all avgift på lokaler som leies ut til kombinerte virksomheter, for så å trekke seg ut av registreringsordningen etter tre år. Incentivet for slik avgiftsplanlegging forsøkes nå å begrenses gjennom å utvide "karantenetiden" i mval. § 21 tredje ledd, til inntil 10 år.

av eiendommene. Ved ønske om salg av eiendommen, kan holdingselskapet selge aksjene i selskapet som eier eiendommen skattefritt.

⁷⁶ Som følge av at kun selskapet omsettes, endres ikke hjemmelshaveren og eierskiftet trenger ikke tinglyses.

5 **Registre**

5.1 **Lover**

1814 Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814

1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni. 1969 nr. 66

2003 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108

5.2 **Forarbeider**

Ot.prp. nr. 21 (2001-2002). Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002)

Ot.prp. nr. 2 (2000-2001). Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001)

Ot.prp. nr. 28 (1992-1993). Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp. nr. 17 (1969-1970). Om lov om merverdiavgift (Merverdiavgiftsloven)
NOU 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene

5.3 **Forskrifter**

Forskrift av 20. desember 1969 nr. 18 om forholdsmessig fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven.

Forskrift av 19. november 1970 nr. 41 om frivillig registrering av skogsveiforeninger.

Forskrift av 22. august 1973 nr. 59 om frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom.

Forskrift av 31. mars 1977 nr. 72 om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift etter bruksendring.

Forskrift 3. mai 1983 nr. 918 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven

Forskrift av 6. juni 2001 nr. 117 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven.

5.4 Dommer

Rt. 1985 s. 93, Sira-Kvina

Rt. 1986 s. 826

Rt. 1990 s. 1293, Ytterbøe

Rt. 2001 s. 1497, Norwegian Contractors

Rt. 2003 s. 1821, Hunsbedt Racing

Rt. 2005 s. 577, Baker Hughes II

Rt. 2005 s. 951, Porthuset

Frostatting lagmannsretts dom av 13. april 2005

RG 2006 s. 1101, Acte

Oslo tingretts dom av 29. desember 2006, Sundby (dommen er anket og er ikke rettskraftig)

Oslo tingretts dom av 26. januar 2007, Ulven (dommen er anket og er ikke rettskraftig)

Oslo tingretts dom av 12. februar 2007, It Fornebu Eiendom (dommen er anket og er ikke rettskraftig)

5.5 Klagenemndsavgjørelser

Klagesak 5488

Klagesak 5658

5.6 Bindende forhåndsuttalelser

BFU av 11. juli 2006

5.7 Litteraturliste

Refsland, Thor. Lærebok i merverdiavgift. 5. utg. Oslo, 2004

Refsland, Thor. Merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 med kommentarer. 5. utg. Oslo, 1994

Zimmer, Frederik. Lærebok i skatterett. 5. utg. Oslo, 2005

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S. MVA kommentaren. 3. utg. Oslo, 2005

Gjems-Onstad. Merverdiavgift – en innføring, 7. utg. Oslo, 2006

Eide, Erling og Stavang, Endre. Rettsøkonomi I. Oslo, 2005

Eckhoff, Torstein. Rettskildelære. 5. utg. ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2001

Jusleksikon. Jon Gisle ...[et al.]. 2. utg. Oslo, 2002

Skatteetaten. Merverdiavgiftshåndboken. 4. utg. Bergen, 2006

Ringen, Trygve Holst og Yngvar Engelstad Solheim. Etablering av virksomhet: avgiftsmessige konsekvenser. Oslo, 2004

5.8 Artikler

Gjems-Onstad, Ole. Høyesterett som høyrisikosport – nye dommer om merverdiavgift. I:

Dog fred er ej det bedste- ; festskrift til Carl August Fleischer. Oslo, 2006 s [185]-202

Ernst & Young, Nyhetsbrev Fast Eiendom. Nr. 2, juni 2006