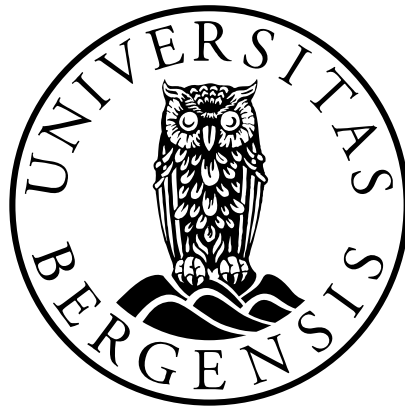


Merverdiavgiftsloven § 2-3

Vilkår for frivillig registrering av næringsdrivende som leier ut bygg eller anlegg

Kandidatnummer: 223

Antall ord: 14 999



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

8. juni 2020

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1. Innledning	3
1.1 Problemstilling og oversikt.....	3
1.2 Hva er merverdiavgift og hvorfor har vi det?.....	4
1.3 Hovedstrukturer og prinsipp i merverdiavgiftsretten	6
2. Oversikt over fradragsretten og justeringsreglene.....	9
2.1 Merverdiavgiftsloven § 8-1	9
2.2 Vilkår for fradragsrett.....	9
2.3 Forholdsmessig fordeling av inngående avgift.....	12
2.4 Justeringsreglene	13
3. Hovedregel om unntatt avgiftsplikt for utleie av fast eiendom	15
4. Frivillig registrering etter mval. § 2-3.....	19
4.1 Innledende om frivillig registrering	19
4.2 Begrunnelse og hensyn.....	21
4.3 Vilkår for frivillig registrering.....	22
4.3.1 Strukturen.....	22
4.3.2 Hvilke utleiery kan frivillig registreres?	23
4.3.2.1 Kravet til næringsvirksomhet.....	23
4.3.2.2 Særskilt om registreringsadgangen for offentlig virksomhet	24
4.3.2.3 Beløpsgrensen for registrering	26
4.3.2.4 Leieforholdet behandles som avgiftspliktig.....	26
4.3.2.5 Virkningstidspunktet for frivillig registrering	27
4.3.2.6 Forhåndsregistrering.....	28
4.3.2.7 Tilbakegående avgiftsoppgjør.....	33
4.3.3 Hva regnes som <i>utleie</i> ?	35
4.3.4 Hvilke objekter kan leies ut etter mval. § 2-3?.....	38
4.3.5 Hvordan skal utleieobjektet brukes?.....	40
4.3.5.1 Bruksvilkåret.....	40
4.3.5.2 Kombinert virksomhet.....	41
4.3.5.3 Fellesareal	43

4.3.5.4 Kontorhoteller	43
4.3.5.5 Ny leietaker, tomme lokaler og konkurs	44
4.3.6 Dokumentasjonskravet.....	46
4.3.6.1 Forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-2	46
4.3.6.2 "IT Fornebu" LB-2007-57596	47
4.3.6.3 "Rosekollen" LB-2014-128935	48
4.3.6.4 "Ole Deviks vei" HR-2017-1948-A	49
4.3.7 Hvem kan være leietaker?	51
5. Avsluttende refleksjoner.....	53
Litteraturliste.....	55

1. Innledning

1.1 Problemstilling og oversikt

Den overordnede problemstillingen for denne avhandlingen er hvilke vilkår som stilles for at utleier skal kunne frivillig registreres for utleie av bygg eller anlegg etter merverdiavgiftsloven (mval.)¹ § 2-3.

For utleier vil anskaffelser til oppføring, rehabilitering og drift av bygg eller anlegg ofte utgjøre betydelige investeringer. Store beløp betales da i merverdiavgift. Registrering i Merverdiavgiftsregisteret gir utleier rett til fradrag for anskaffelser dersom det leies ut til avgiftspliktige virksomheter. Utleier beregner utgående merverdiavgift på husleien, som leietaker fradragsfører i avgiftsoppgaven til staten. Registreringsordningen fører også til at utleiers utgifter til anskaffelser ikke blir en skjult avgift i husleien.

Det er mange frivillig registrerte utleiere, og registreringsordningen er viktig for næringslivet og samfunnet. Merverdiavgift er en av statens største inntektskilder, og fast eiendom er en av de viktigste innsatsfaktorene for næringsvirksomhet. Dette gjør at avhandlingens tema er aktuelt. Problemstillingene som oppstår er også juridisk interessante fordi sentrale hensyn i avgiftsretten ofte står mot hverandre.

Avhandlingens første kapittel gir en oversikt over hva merverdiavgift er og hvilke hovedstrukturer man finner i avgiftsretten. Kapittel to gir en kortfattet fremstilling av fradragsreglene og justeringsreglene. I kapittel tre peker avhandlingen på det generelle utgangspunktet om unntatt avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom.

Avhandlingens fjerde kapittel ser nærmere på ordningen med frivillig registrering etter mval. § 2-3. Det gis først en oversikt over registreringsordningen. Deretter peker avhandlingen på hvilke formål og hensyn som ligger bak registreringsordningen. Deretter gjennomgås vilkårene for registrering, som er oppgavens hovedfokus. I avhandlingens siste kapittel gis noen avsluttende bemerkninger.

¹ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

Avhandlingen gjør bruk av den alminnelige juridiske metode. Det vil si at problemstillingene som tas opp, finner sine svar gjennom fortolkninger av de mest sentrale rettskildene innenfor merverdiavgiftsretten. I første rekke er dette lovtekst, forarbeider, rettspraksis, forvaltningspraksis og juridisk litteratur. Samtidig er utgangspunktet for avhandlingen å gi en oversikt. Dette medfører at ikke hver problemstilling kan behandles, og det setter begrensninger for hvor dypt man kan gå inn i problemstillingene som tas opp.

Det er store variasjoner mellom utleieforholdene som er registrert etter ordningen, og hvordan utleievirksomhetene har innordnet seg avgiftsmessig. Dette medfører også ulike avgiftsmessige konsekvenser for avgiftssubjektene. Derfor vil rettsvirkningene ved forskjellige typer utleieforhold være en viktig del av denne avhandlingen. Enkelte steder gis også eksempler for å illustrere disse rettsvirkningene.

Avhandlingens fokus er på utleie ved *næringsvirksomhet*. For å gi et helhetlig perspektiv på registreringsordningen, vil avhandlingen likevel peke på noen av reglene og rettsvirkningene som gjelder for *offentlig virksomhet* ved utleie av bygg eller anlegg.

Selv om det underveis knyttes enkelte kommentarer til avgiftsmessige konsekvenser ved salg av fast eiendom, avgrenses avhandlingen mot denne tematikken og disse særlige problemstillingene. Det samme gjelder for rettigheter til fast eiendom.

1.2 Hva er merverdiavgift og hvorfor har vi det?

Mval. § 1-1 (1) andre punktum slår fast at merverdiavgift er ”en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester”. Innenfor merverdiavgiftsområdet skal det beregnes utgående avgift når den næringsdrivende selger varer eller tjenester, tar varer eller tjenester ut av virksomheten, og ved innførsel av varer og fjernleverbare tjenester.

Merverdiavgiften er flerleddet. Den avgiftspliktige næringsdrivende innkrever merverdiavgiften direkte fra kjøper ved å beregne utgående merverdiavgift.² I

² Se mval. § 1-3 (1) bokstav e.

avgiftsoppgaven til staten gjøres det så fradrag for inngående merverdiavgift som har påløpt for anskaffelser fra tidligere ledd.³ På denne måten vil ikke avgiften belastes den næringsdrivende som driver avgiftspliktig virksomhet.

Dette synspunktet ble forankret allerede ved omleggingen fra det tidligere system med alminnelig omsetningsavgift på siste ledd, og til merverdiavgiftssystemet som trådte i kraft i 1970. Det fremgår av Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) side 16:

”Omleggingen innebærer at avgift som hovedregel skal svares ved all omsetning, så vel fra produsent som fra grossist og detaljist. Systemet er imidlertid bygget opp slik at den endelige avgiftsbelastningen på forbrukerne normalt vil utgjøre samme andel av prisen uansett det antall ledd varene omsettes gjennom. Dette skyldes at den enkelte næringsdrivende bare skal innbetale differansen mellom den avgift han svarer av sin omsetning og det avgiftsbeløp han selv er blitt belastet.”

Denne grunntanken bak merverdiavgiftssystemet gir uttrykk for *merverdiprinsippet*. Kjernen i prinsippet er at det skal beregnes utgående avgift på egen omsetning, men likevel ikke medføre reelle merverdiavgiftskostnader for næringsdrivende. Derfor omtales avgiften gjerne som en *forbruksavgift* fordi den næringsdrivende ikke rammes:

”Merverdiavgiften som system tar prinsipielt sett sikte på å ramme forbruket ved en proporsjonal avgift på forbruket av varer og tjenester uten særbeskatning av næringslivets innkjøp av investeringsvarer og andre driftsmidler.”⁴

Forbruksavgiften er proporsjonal i forhold til vederlaget for varen eller tjenesten. Utgangspunktet er at merverdiavgift skal svares med 25 prosent av avgiftspliktig omsetning, ved mindre det bestemmes at det skal anvendes redusert sats.⁵ Den proporsjonale skattleggingen av forbruk betyr at det er tale om en indirekte objektsskatt, som ikke tar hensyn til subjektets skatteevne. Ved utleie som omfattes av en frivillig registrering, skal det beregnes 25 prosent utgående avgift på leievederlaget.

³ Se mval. § 1-3 (1) bokstav f.

⁴ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 45.

⁵ Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2020 §§ 2 flg.

Stortinget vedtar hvert år avgiftssatsene som skal gjelde for kommende budsjettår i Stortingets skatte- og avgiftsvedtak. Kompetansen er hjemlet i Grunnloven § 75 (1) bokstav a og mval. § 1-1 (2). Formålet med en generell forbruksavgift er å generere inntekter til staten.⁶ I dag står merverdiavgiften for litt over 20 prosent av statens samlede inntekter, og er beregnet til å utgjøre omtrent 326 milliarder kroner i 2020.⁷

1.3 Hovedstrukturer og prinsipper i merverdiavgiftsretten

Det er ikke alle typer omsetninger, uttak og innførsler som aktiviserer reglene i merverdiavgiftssystemet. Man skiller mellom *avgiftspliktig omsetning*, *unntatt omsetning*, og *fritatt omsetning*. Ved *avgiftspliktig omsetning* er man innenfor regelverket i merverdiavgiftsloven, og selger skal beregne utgående avgift dersom de øvrige vilkår er oppfylt.

Ved *unntatt omsetning*⁸ gjelder ikke lovens hovedregler. Da drives det ikke-avgiftspliktig virksomhet etter bestemmelsene i mval. §§ 3-2 til 3-20. Det beregnes ikke utgående avgift, og det foreligger ingen fradragrett for inngående avgift. Eksempler på unntatt omsetning er salg av fast eiendom og rotfylling hos tannlegen.

Ved *fritatt omsetning*⁹ er man innenfor lovens hovedregler. Merverdiavgiftslovens kapittel 6 lister opp omsetninger som er fritatt for merverdiavgift. Avgiftssubjektet har rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til fritatt virksomhet, men skal likevel ikke beregne utgående avgift. Eksempler på fritatt omsetning er salg av aviser, bøker og oljeboringsplattformer.

Plikten til å beregne utgående avgift innebærer at den næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Registreringsplikten inntreffer for den som driver *næringsvirksomhet* og har en omsetning som har oversteget 50 000 kroner innen en tolv månedersperiode, jf. mval. § 2-1. Vilkårene gjennomgås senere i avhandlingen.

⁶ For en mer presis begrunnelse vises det til Zimmer (2018: 25) som skriver at "[s]katter utskrives og innkreves først og fremst for å finansiere [...] offentlig forbruk og investeringer samt overføringer til den private sektor (f.eks. i form av trygd, næringsstøtte, subsidier o.l.)."

⁷ www.regjeringen.no: "Faktaark: Statens inntekter og utgifter".

⁸ Se mval. § 1-3 (1) bokstav g.

⁹ Se mval. § 1-3 (1) bokstav h.

Den objektive plikten til å beregne utgående avgift for omsetning av varer og tjenester fremgår av mval. § 3-1 (1). Omsetning er legaldefinert i mval. § 1-3 (1) bokstav a som ”levering av varer og tjenester mot vederlag”. Overordnet går dette ut på at det må foreligge en transaksjon. Det stilles krav om at det skjer en levering fra et omsetningsledd til et annet. Så må det betales et vederlag som typisk vil være penger eller bankoverføring, men også vare- eller tjenestebytte medregnes.¹⁰

Formuleringen ”mot vederlag” stiller et krav om tilknytning mellom leveringen og vederlaget. Tradisjonelt forstås dette som at det må foreligge en rettslig forpliktelse om utveksling mellom to parter.¹¹ Omsetning er det sentrale transaksjonskrav, men avgiftsplikten oppstår også ved innførsel¹² og uttak.¹³

Omsetningsbegrepet kan illustreres ved leieforhold som omfattes av en frivillig registrering. Leietaker gis eksklusiv råderett over lokalene og betaler en leiesum for dette. Det skjer da en levering av tjeneste mot vederlag, og det foreligger klar tilknytning mellom ytelse og motytelse.

Den næringsdrivende har rett til å fradragsføre inngående avgift på anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet, jf. mval. § 8-1 (1). Fradragsreglene hindrer *skjult avgiftsbelastning* eller *avgiftskumulasjon*. Dette oppstår når tidligere ledd i omsetningsrekken ikke har fradragsrett for sine anskaffelser og derfor må innkalkulere kostnadene i vederlaget til neste ledd eksklusiv avgift. Dette var en sentral målsetning ved overgangen til dagens merverdiavgiftssystem, og ved utvidelsen av avgiftsområdet som kom med Merverdiavgiftsreformen. Avhandlingen gir en oversikt over fradragsreglene nedenfor.

Fradragsreglene suppleres av justeringsreglene. Dette er et regelverk som vil gjelde for større investeringer i maskiner eller fast eiendom, og kommer til anvendelse når bruken av disse kapitalvarene endres slik at det har betydning for fradragsretten. Avhandlingen gir en oversikt over justeringsreglene nedenfor.

¹⁰ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 87.

¹¹ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 87.

¹² Se mval. §§ 3-29 og 3-30, jf. § 11-1 (1).

¹³ Se mval. §§ 3-21 til 3-28, jf. § 11-1 (1).

I tillegg til merverdiprinsippet og hensynet til statens inntekter, er nøytralitetsprinsippet viktig i merverdiavgiftsretten. Formålet med å legge til rette for nøytralitet, er at markedsaktørene skal handle ut fra det som er økonomisk effektivt, og ikke etter det som er mest gunstig avgiftsmessig. Målsetningen er at merverdiavgiftsretten skal være konkurransenøytral, og i minst mulig grad påvirke valget til forbrukerne, næringsdrivende og offentlige myndigheter.¹⁴

¹⁴ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 55.

2. Oversikt over fradrag retten og justeringsreglene

2.1 Merverdiavgiftsloven § 8-1

Mval. § 8-1 slår fast hovedregelen om fradrag rett for næringsdrivende:

”Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.”

Fradragsretten er et grunnleggende og nødvendig trekk ved merverdiavgiftssystemet. I avgiftsoppjøret med staten kan det gjøres fradrag for avgift som vedkommende omsetningsledd selv har betalt ved anskaffelser til virksomheten. Dette er grunnlaget for at avgiftssystemet gjerne omtales som ”den flerleddete indirekte *subtraksjonsmetode*”.¹⁵ I avgiftsoppjøret trekkes inngående avgift fra den utgående avgift, og resterende beløp innbetales til staten.

For utleieforhold som omfattes av en frivillig registrering, kan fradragsretten illustreres slik: Et lokale leies ut til en klesbutikk, og den utgående avgiften for utleien den aktuelle terminen utgjør 12 000 kroner. Utleielokalet har imidlertid en vannlekkasje som må fikses, og rørleggeren beregner 4 000 kroner i utgående avgift på sine rørleggertjenester. I avgiftsoppjøret trekker utleier fra inngående avgift på rørleggertjenestene i den utgående avgiften på leiesummen. Utleier innbetaler dermed 8 000 kroner i merverdiavgift.

2.2 Vilkår for fradragsrett

Det er vanlig å tale om tre overordnede vilkår for at næringsdrivende har rett til fradrag for inngående avgift. I juridisk teori omtales disse vilkårene gjerne som *den subjektive betingelse*, *det objektive vilkår* og *det formelle krav*.¹⁶ Det klare utgangspunktet er at vilkårene for fradragsrett skal vurderes i lys av forholdene på anskaffelsestidspunktet. Det samme

¹⁵ Kåre Lilleholt m.fl.: *Knops oversikt over Norges rett* s. 566.

¹⁶ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 223.

utgangspunktet gjelder for utleie av bygg eller anlegg som omfattes av en frivillig registrering.¹⁷

Den subjektive betingelse (eller *registreringsvilkåret*¹⁸) for fradragsrett er at den næringsdrivende må være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dette stiller krav om at det drives næringsvirksomhet og at beløpsgrensen er nådd. Dette medfører at fradragsretten ikke inntre før virksomheten er registrert. Det er imidlertid adgang til å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser som er påløpt før registreringen. Det er også mulig å søke om forhåndsregistrering for perioden som løper frem mot ordinær registrering.

Forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør omtales senere i avhandlingen.

Det objektive vilkår er at anskaffelsen må være ”til bruk i den registrerte virksomheten”, jf. mval. § 8-1. Formuleringen viser til at anskaffelsen må være tilknyttet den næringsdrivendes *egen virksomhet*. Dette omtales som *tilordningskriteriet*. Det klare utgangspunkt er at anskaffelsen må være til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet, og at anskaffelser til bruk i et annet avgiftssubjekts virksomhet ikke gir fradragsrett.¹⁹ Dersom en anskaffelse skulle medføre en positiv effekt for andre, i tillegg til eget bruk, vil dette ikke avskjære avgiftssubjektets fradragsrett.

Grensen for tilordningskravet kan imidlertid være vanskelig å trekke. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor faktum er komplisert og selskaper samarbeider. I juridisk teori argumenteres det for at Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig) markerer en yttergrense.²⁰ Høyesteretts flertall kom til at et morselskap fikk fradragsføre advokatkostnader for å unngå konkurs i datterselskapet. Begrunnelsen var at det forelå en egeninteresse i å unngå datterselskapets konkurs da dette kunne medføre tapt fortjeneste for morselskapet. Dermed var anskaffelsene til bruk i morselskapet.

Videre må anskaffelsen være ”til bruk i” den registrerte virksomheten. Dette omtales gjerne som *tilknytningskravet*. Høyesterett oppsummerer rettstilstanden og forståelsen av bruksvilkåret slik:

¹⁷ Rt. 2006 s. 293 avsnitt 33 og Rt. 2012 s. 432 avsnitt 44.

¹⁸ Finansdepartementets brev 13. september 2018.

¹⁹ Rt. 2008 s. 939 avsnitt 33.

²⁰ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 227.

”For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppførelsen være relevant for virksomheten, og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne. De grunnleggende avgjørelsene er RT-1985-93 (Sira Kvina) og RT-2001-1497 (Norwegian Contractors). I enkelte senere avgjørelser har det til dels vært benyttet noen andre formuleringer, men disse avgjørelsene kan ikke oppfattes slik at de tilknytningskriterier som ble oppstilt i RT-1985-93 og RT-2001-1497, er blitt endret.”²¹ (Min utheving)

En naturlig språklig forståelse av vilkåret ”til bruk i” kan tolkes dithen at anskaffelsen må fysisk være til bruk i virksomheten. Høyesterettspraksis har imidlertid lagt til grunn en forståelse av bruksbegrepet som medfører at også mer perifere anskaffelser vil være fradragsberettiget.²² Dette er også i tråd med formuleringene i forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 1969.²³

Det fremgår av mval. § 15-10 (1) at inngående avgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget. Dette er det *formelle krav*²⁴ for fradragsrett, og bestemmelsen forstås som et absolutt krav – dersom inngående avgift ikke kan dokumenteres, vil den heller ikke være fradragsberettiget. Et strengt dokumentasjonskrav er nødvendig siden det er bilagene som gir avgiftsmyndighetene grunnlag for å kontrollere selgeren ved bokettersyn. Med *bilag* menes originale salgsdokumenter.

Hvilke spesifikke dokumentasjonskrav som stilles til salgsdokumentet følger av bestemmelsene i bokføringsforskriften²⁵ delkapittel 5-1, som omhandler dokumentasjon av salg av varer og tjenester. Det må mellom annet angis hvem selger er, organisasjonsnummer i enhetsregisteret og bokstavene ”MVA”, jf. bokføringsforskriften § 5-1-2 (2), jf. § 5-1-1 nr. 2.

²¹ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 43.

²² Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina), Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors), Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt), Rt. 2005 s. 951 (Porthuset), Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig) og Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp).

²³ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55.

²⁴ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 224.

²⁵ Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring.

2.3 Forholdsmessig fordeling av inngående avgift

Næringsdrivende kan gå til anskaffelse av varer og tjenester som er til bruk både i avgiftspliktig virksomhet og til andre formål. Mval. § 8-2 (1) slår da fast at fradragsretten bare gjelder for den del av anskaffelsen som brukes i den registrerte virksomheten. Dette betyr at den næringsdrivende må foreta en fordeling av inngående avgift på slike fellesanskaffelser.

Bestemmelsene om forholdsmessig fordeling vil i noen tilfeller også gjelde for utleier som er registrert etter mval. § 2-3. Det vil typisk være i deler av bygg hvor leietakere med ulik avgiftsstatus gis rett til å benytte felleslokaler. Senere i avhandlingen behandles de mest sentrale av disse problemstillingene, og viser rettsvirkningene for utleier og leietaker ved forskjellige typer utleie.

Imidlertid må hvert utleielokale avgiftsberegnes individuelt. Et bygg som oppføres både til bruk i avgiftspliktig virksomhet og til formål som ikke gir fradragsrett, kan ikke anses anskaffet til bruk under ett når arealene er til eksklusiv bruk i de respektive virksomheter. Konsekvensen blir da at byggekostnadene skal henføres direkte til de forskjellige formål eller fordeles etter areal etter mval. § 8-1.²⁶

Dette gir også begrensninger for bruken av ubetydelighetsregelen i mval. § 8-2 (3) og (4), som bare kommer til anvendelse for felleslokaler hvor leietakerne har ulik avgiftsstatus. Bestemmelsene slår for øvrig fast at det ses bort fra delt bruk hvor den ene av størrelsene utgjør mindre enn fem prosent. Da innrømmes avgiftssubjektet enten full fradragsrett eller ingen fradragsrett.

Utgangspunktet etter mval. § 8-2 (1) er at avgiftssubjektet skal fordele inngående merverdiavgift for den del av anskaffelsen som er til ”antatt bruk” i den registrerte virksomheten. Ordlyden viser til at det skal gjøres en skjønnsmessig og forsvarlig vurdering av hvordan bruken av anskaffelsen kommer til å bli. Slike vurderinger av fremtidig bruk kan imidlertid være utfordrende og usikre.

²⁶ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 796.

Forskrift til merverdiavgiftsloven²⁷ §§ 8-2-1 og 8-2-2 gir hjelperegler i form av fordelingsmetoder som kan benyttes. Forskriftens § 8-2-1 gjelder fordeling av inngående avgift på fellesanskaffelser knyttet til fast eiendom, og slår fast at kostnadene kan fordeles etter kvadratmeter. Denne fordelingsmetoden forutsetter at kostnadene fordeles seg tilnærmet jevnt på kvadratmeter gulvflate.²⁸

Forskrift til merverdiavgiftsloven § 8-2-2 slår fast at inngående merverdiavgift på driftskostnader kan fradragsføres for så stor del som svarer til den avgiftspliktige omsetning i forhold til virksomhetens samlede omsetning i forrige regnskapsår. Det fremgår av bestemmelsen at et vilkår for slik fordeling, er at den i rimelig grad gjenspeiler bruken. Praksis fra domstolene og klagesaksbehandling viser at beregningene til avgiftssubjektet må bygge på et forsvarlig forretningsmessig skjønn, og at det innrømmes et visst slingringsmonn i denne typen vurderinger.²⁹

Avhandlingen går ikke nærmere inn på den konkrete bruken av disse fordelingsnøklerne. For oversiktens skyld kan det påpekes at det i noen tilfeller kan avtales andre fordelingsnøkler mellom utleier og leietaker.

2.4 Justeringsreglene

Regelverket om justering av inngående avgift er av sentral betydning for utleier som er frivillig registrert, og bestemmelsene går frem av merverdiavgiftsloven kapittel 9.

Justeringsplikt innebærer at inngående merverdiavgift som tidligere er fradragsført skal tilbakebetales når det skjer en bruksendring som ikke er fradragsberettiget.

Justeringsreglene gjelder også ved bruksendringer fra ikke-avgiftspliktige til avgiftspliktige formål, jf. mval. § 9-2 (1). Dersom en utleier frivillig registreres når det kommer inn en ny leietaker som er avgiftsregistrert, kan det foreligge en *justeringsrett* – en rett til å fradragsføre inngående avgift dersom utleielokalet for eksempel er rehabilitert.

²⁷ Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540.

²⁸ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 240.

²⁹ For eksempel LB-2003-8771.

For at det skal foreligge *justeringsplikt* eller *justeringsrett*, må anskaffelsen være en *kapitalvare*, og endringen må skje innenfor kapitalvarens justeringsperiode. Etter mval. § 9-1 (2) bokstav a gjelder justeringsreglene for driftsmidler der inngående merverdiavgift utgjør minst 50 000 kroner. Justeringsperioden for driftsmidler er fem år etter anskaffelsen, jf. mval. § 9-4 (1).

Mval. § 9-1 (2) bokstav b slår fast at reglene kommer til anvendelse for ”fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner”. Justeringsperioden for slike byggetiltak er ti år etter ferdigstillelse, jf. mval. § 9-4 (2). Justeringen skjer ved at en tidel av den inngående merverdiavgiften som påløp i forbindelse med byggetiltaket justeres i det enkelte regnskapsår, jf. mval. § 9-5 (1) andre setning.

Formålet bak justeringsreglene springer ut av merverdiprinsippet. Justeringsreglene skal bidra til at fradragsretten i større grad gjenspeiler og følger den faktiske bruken av kapitalvaren over tid. Dette gir en mer korrekt avgiftsbehandling.³⁰ Avhandlingen går ikke nærmere inn på justeringsreglene, men oversikten som gis her, synliggjør enkelte koblinger i problemstillinger senere i avhandlingen.

³⁰ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 38.

3. Hovedregel om unntatt avgiftsplikt for utleie av fast eiendom

Hovedregelen om plikten til å beregne utgående merverdiavgift fremgår av mval. § 3-1 (1). Hovedregelen er bygget opp slik at den i utgangspunktet favner om all omsetning av varer og tjenester. Fra et lovgiverteknisk ståsted er det gunstig å bygge opp regelen slik at virkeområdet blir størst mulig. Staten sikres da et størst mulig proveny, og i tillegg sørger man for at nye typer omsetninger, som lovgiver ikke nødvendigvis har sett for seg, omfattes av avgiftsplikten.

Den objektive avgiftsplikten er et eksempel på en negativt avgrenset hovedregel. All omsetning omfattes, bortsett fra det som regelen avgrenses mot. Fast eiendom omfattes av lovens varebegrep, jf. mval. § 1-2 (1) bokstav b. Derfor kunne det tenkes at omsetning og utleie av fast eiendom i utgangspunktet er avgiftspliktig. Slik er det imidlertid ikke. Mval. § 3-11 (1) er et av flere eksempel på omsetninger som unntas fra avgiftsplikten:

”Omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra loven. Unntaket omfatter også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.”

Bestemmelsen fastsetter et generelt utgangspunkt om unntatt avgiftsplikt for omsetning og utleie av fast eiendom, samt rettigheter til fast eiendom. Følgende eksempel kan illustrere unntaket for omsetning av fast eiendom: En næringsdrivende engasjerer en entreprenør til å oppføre 15 nye hytter i et lukrativt hyttefelt. Den næringsdrivende selger så de nyoppførte hyttene. De avgiftsmessige konsekvensene blir at det ikke skal beregnes utgående avgift ved salgene fordi omsetning unntas etter mval. § 3-11 (1). Selv om selger er næringsdrivende vil vedkommende heller ikke få fradrag for inngående avgift for byggetjenestene til entreprenøren.

Følgende eksempel illustrerer hvordan utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom unntas fra avgift: En næringsdrivende leier ut et forretningsbygg til en tannklinikk med tilhørende veirett over naboeiendommen. Tannklinikken omfattes av bestemmelsen om unntatt avgift for helsetjenester, jf. mval. § 3-2 (1) bokstav b. Det skal dermed ikke beregnes

utgående avgift for leiesummen, og utleier får ikke fradrag for inngående avgift på anskaffelser som brukes i utleievirksomheten.

Formuleringen ”omsetning og utleie” søker ikke å skille *utleie* fra det generelle omsetningsbegrepet i mval. § 3-1 (1), jf. § 1-3 (1) bokstav a, men å synliggjøre at *både* salg og utleie av fast eiendom er unntatt avgift. Dersom man hadde vært innenfor avgiftsområdet, ville utleie av fast eiendom vært omsetning av en tjeneste, mens salg av fast eiendom ville vært omsetning av en vare. Med ”rettighet i fast eiendom” har lovgiver ment å innføre et generelt unntak for salg og utleie av servitutter.³¹

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det innført generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Reformen medførte en betydelig utvidelse av avgiftsområdet. Departementet ønsket en generell merverdiavgiftsplikt med færrest mulig unntak.³² Likevel skulle noen typer omsetninger av tjenester fremdeles holdes utenfor, og utleie av fast eiendom var blant disse. Departementet baserte seg på Storvik-utvalgets bemerkninger og uttalte følgende:

”Det legges særlig vekt på at en eventuell avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom reiser en rekke avgiftsrettslige og avgiftstekniske problemer. Disse anses mer tungtveiende enn hensynet til at avgiftssystemet skal være så generelt som mulig.”³³

Storvik-utvalget pekte på at avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom ville medføre vanskeligheter med avgrensning av avgiftsområdet. For eksempel ville det ved avgiftspliktig utleie av boliger være vanskelig å skille mellom utleie av rom i privat bolig og utleie i større målestokk. Det ville medføre en betydelig økning av registrerte i avgiftsmanntallet. Det ville også føre til problemer ved fordeling av inngående avgift, som i seg selv er utfordrende nok for næringsdrivende. I tillegg ville det være vanskelig å kontrollere avgiftsberegningen.

For næringseiendommer mente utvalget at nøytralitetsprinsippet best ville ivaretas gjennom muligheten for frivillig registrering. Begrunnelsen for dette var problemene knyttet til fordeling av inngående avgift som må forventes å oppstå ved utleie av kombinerte bolig- og næringseiendommer, og til problemer som vil kunne oppstå i forhold til mindre utleieforhold.

³¹ Lov 29. november 1968 om særlege råderettar over framand eigedom § 1.

³² Innst. O. nr. 24 (2000-2001) om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift pkt. 3.1.

³³ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift s. 147.

Utvalget foreslo at ordningen med frivillig registrering ble utvidet til også å gjelde drift av fast eiendom, nettopp for å ivareta hensynet til nøytralitet.

Etter mval. § 3-11 (1) andre setning er også ”omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien” unntatt fra loven. Utgangspunktet er at det ikke skal beregnes utgående avgift på for eksempel levering av vann, elektrisk kraft, gass eller vaktmestertjenester. Disse leveransene skal anses som tilleggsytelser til leieavtalen og ikke som separate leveranser. Når utleier er frivillig registrert, vil disse tilleggsytelsene inngå i den avgiftspliktige og fradragsberettigede husleien. For utleier innebærer dette en forenkling fra tidligere, siden normale tilleggsytelser alltid likestilles avgiftsmessig med husleien.³⁴

Mval. § 3-11 (2) oppstiller en rekke unntak fra utgangspunktet om unntatt avgiftsplikt for omsetning og utleie av fast eiendom etter første ledd. Dersom omsetningen eller utleien er innenfor et av eksemplene som gis i bokstav a til l, skal det likevel beregnes utgående avgift, og det vil foreligge fradragsrett for inngående avgift.³⁵

For å illustrere et av unntakene fra utgangspunktet i mval. § 3-11 (1), kan vi endre litt på eksempelet som er gitt tidligere i kapittelet. Dersom den næringsdrivende bestemmer seg for å leie ut hyttene istedenfor å bygge ut for salg, vil denne utleien omfattes av mval. § 3-11 (2) bokstav a siden utleie av hytter er avgiftspliktig, jf. mval. § 5-5 (1) bokstav c. Da skal utleier beregne utgående avgift på leiesummen, og vil ha fradragsrett for inngående avgift på fakturaen fra entreprenøren for oppføring av 15 hytter.

Unntaket fra unntatt avgiftsplikt for utleiere av fast eiendom går frem av mval. § 3-11 (2) bokstav k. Bestemmelsen lyder:

”Følgende omsetning er likevel omfattet av loven: [...] utleie av fast eiendom og omsetning av rettighet til fast eiendom som er omfattet av en frivillig registrering etter § 2-3 første, annet, tredje, fjerde og sjette ledd.”

³⁴ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 333.

³⁵ Det er riktignok slik at adgangen til frivillig registrering etter mval. § 2-3 er valgfri selv om lovens vilkår skulle være innfridd.

Bestemmelsen innebærer at det likevel regnes som avgiftspliktig virksomhet dersom utleieforholdet er omfattet av en frivillig registrering. De avgiftsmessige konsekvensene blir at utleier skal beregne utgående merverdiavgift på leiesummen, og vil ha fradragrett for anskaffelser til for eksempel oppføring, vedlikehold og drift av lokalene. I kapittelet som følger skal avhandlingen se nærmere på ordningen med frivillig registrering etter mval. § 2-3.

4. Frivillig registrering etter mval. § 2-3

4.1 Innledende om frivillig registrering

Ordningen med frivillig registrering for utleiere av fast eiendom gjør som nevnt unntak fra utgangspunktet om at fast eiendom er unntatt avgiftsplikt, jf. mval. § 3-11 (2) bokstav k. Dersom et utleieforhold omfattes av en frivillig registrering, er omsetningen likevel innenfor merverdiavgiftslovens virkeområde.

Merverdiavgiftsloven § 2-3 åpner for frivillig registrering i flere tilfeller enn ved utleie av bygg og anlegg. Kort oppsummert vil denne registreringsordningen også gjelde for bortforpakting av landbrukseiendom, skogsveiforeninger, visse utbyggere som utenfor næring oppfører vann- og avløpsanlegg, og for næringsdrivende og offentlig virksomhet som stiller baneanlegg til disposisjon.³⁶

Dette er en kort gjengivelse av hvilke andre forhold som faller innenfor ordningen med frivillig registrering etter mval. § 2-3. Avhandlingen går ikke nærmere inn på de andre registreringsordningene, men nevner disse kort for helhetens skyld. Det er likevel slik at frivillig registrering etter mval. § 2-3 (1) er den klart vanligste og praktisk viktigste av registreringsordningene.

Bestemmelsen om frivillig registrering ved utleie av bygg eller anlegg fremgår av mval. § 2-3 (1) bokstav a:

”(1) Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg, kan frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom bygget eller anlegget brukes
a) i virksomhet som er registrert etter denne loven,”

Ordningen med frivillig registrering kan illustreres med følgende eksempel: En næringsdrivende oppfører et treetasjes næringsbygg med tanke på utleie. Første etasje leies ut til et elektrofirma, andre etasje leies ut til en skoforretning, og tredje etasje leies ut til en bank. Hva blir så de avgiftsmessige konsekvensene for utleier og leietaker?

³⁶ Se mval. § 2-3 (2), (4), (5) og (6).

For utleier kan det søkes om frivillig registrering for utleien til elektrofirmaet og skoforretningen ettersom de driver avgiftspliktig virksomhet. Utleier beregner utgående avgift av leiesummen til første og andre etasje, og vil ha fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til oppføring, vedlikehold og drift av disse etasjene.

Banken driver unntatt virksomhet etter mval. § 3-6, og lokalene i tredje etasje kan dermed ikke inngå i den frivillige registreringen til utleier. Konsekvensen blir at det ikke skal beregnes utgående avgift av leiesummen til banken, og utleier vil heller ikke ha fradragsrett for inngående avgift på oppføring-, vedlikeholds- og driftskostnader av lokalene i tredje etasje.

For leietakerne som driver avgiftspliktig virksomhet (elektrofirmaet og skoforretningen) vil det foreligge fradragsrett for inngående avgift på leiesummen, siden det å leie lokaler er en anskaffelse til bruk i virksomheten. For bankens del blir det ikke tale om inngående avgift på leiesummen ettersom denne utleien ikke kan inngå i en frivillig registrering etter mval. § 2-3 (1).

Hvilke anskaffelser som den frivillig registrerte gis rett til å fradragsføre, har endret seg med tiden. Frem til 1. juli 2001 var det bare adgang til å fradragsføre anskaffelser som knyttet seg til oppføring av bygg eller anlegg.³⁷ Omfattet av bestemmelsen var også tilbygg og nybygg, samt nedrivning som stod i direkte sammenheng med oppføring. Det var en klar grense mot vedlikeholds- og driftskostnader: ”Den frivillige registrering omfatter ikke driften av eiendommer (vedlikehold, fellesutgifter, således forbruk av vann, elektrisk kraft, varme m.v.)”, jf. forskrift nr. 80³⁸ § 1 (5).

Dette ble endret ved merverdiavgiftsreformen.³⁹ Med virkning fra 1. juli 2001 ble det innført generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Det ble også gjort endringer med virkning for ordningen med frivillig registrering. Registrering etter forskrift nr. 117⁴⁰ medførte fradragsrett for inngående merverdiavgift både på oppføringskostnader og drifts- og

³⁷ Forskrift 3. mai 1983 nr. 918 § 1.

³⁸ Forskrift 3. mai 1983 nr. 918.

³⁹ Innst. O. nr. 24 (2000-2001) om lov om endringer i lov 19. juni 1969 om merverdiavgift.

⁴⁰ Forskrift 6. juni 2001 nr. 573.

vedlikeholdskostnader. Motstykket var altså at det skulle beregnes utgående merverdiavgift av leievederlaget.

4.2 Begrunnelse og hensyn

Den bærende begrunnelsen for ordningen er å motvirke uønsket avgiftskumulasjon. Dette er formulert på følgende måte i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 148:

”Departementet ser samtidig, i likhet med Storvikutvalget, at det er behov for en utvidelse av gjeldende ordning med frivillig registrering for oppføring av bygg og anlegg. Utvalget påpekte at dagens regelverk fører til skjult avgiftsbelastning for leietakere som driver avgiftspliktig virksomhet i leide lokaler. Dette fordi utleier ikke kan føre inngående merverdiavgift av driftsomkostninger til fradrag, og at merverdiavgiften derfor blir en omkostning som inngår i leievederlaget. I praksis har dette ført til ulike former for avgiftstilpasning, fordi avgiftsbelastningen i noen tilfeller er avhengig av hvordan partene innretter seg.”

Som påpekt tidligere er hensynet til å unngå skjult avgiftskumulasjon et sentralt prinsipp i merverdiavgiftsretten, og en bærende begrunnelse for hvorfor den næringsdrivende skal tilkjennes fradragsrett for sine anskaffelser. Anskaffelser som utleier pådrar seg til utleie av næringslokaler kan utgjøre betydelige beløp. Dette gjelder spesielt dersom det er tale om oppføring av næringsbygg. Ved å tilkjenne den frivillig registrerte fradrag for inngående avgift vil man unngå at disse utgiftene skjules i leiesummen til leietaker.

På denne måten blir merverdiprinsippet ivaretatt, så langt leietaker driver avgiftspliktig virksomhet i lokalene. I neste ledd fradragsfører leietaker inngående avgift på husleien. Slik legges det til rette for et system som følger intensjonen om at merverdiavgiften skal være en avgift som legges på forbruket, og ikke skal belastes den næringsdrivende.

I neste omgang fører dette til at nøytralitetsprinsippet ivaretas. Når utleier fradragsfører inngående avgift på anskaffelsene til utleien, og disse utgiftene ikke skjules i leievederlaget, likestilles det å leie næringslokaler med det å eie lokalene selv. Dersom man driver næringsvirksomhet i egne eide lokaler vil man ha fradragsrett for anskaffelser til virksomheten som gjelder disse lokalene. Frivillig registrering medfører at leietaker på samme

måte ikke belastes for den inngående avgiften som utleier har på anskaffelser til utleielokalene.

Prioriteringen av nøytralitetsprinsippet fremgår av Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 148, hvor det uttales at "[a]vgiftsbelastning for bygget eller anlegget vil da bli tilnærmet lik som om leietakeren selv hadde eid bygget eller anlegget." Lovgivers bevisste prioritering av nøytralitetsprinsippet synliggjøres også forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-1 (1):

"Den frivillige registreringen omfatter de utleide arealer hvor brukeren ville hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift (...) *dersom brukeren hadde eid bygget eller anlegget.*" (Min utheving)

Avhandlingen peker her på merverdiprinsippet, nøytralitetsprinsippet og hensynet til å unngå avgiftskumulasjon, for å vise hvordan hvert av disse hensynene spiller inn i begrunnelsen for registreringsordningen. Likevel er det naturligvis slik at hensynene henger tett sammen. Ved tolknings spørsmål som vedrører registreringsordningen, og spesielt for fradragsretten til frivillig registrerte, er disse hensynene styrende for de rettslige vurderingene som gjøres.

4.3 Vilkår for frivillig registrering

4.3.1 Strukturen

I det følgende redegjør avhandlingen for vilkårene som stilles for at næringsdrivende skal kunne frivillig registreres for utleie av bygg eller anlegg etter mval. § 2-3. Avhandlingen peker på et utvalg av noen av de mest sentrale problemstillingene som kan oppstå knyttet til disse vilkårene, og viser hvilke rettsvirkninger dette fører til for utleier og leietaker.

Strukturen som følger er ikke ment å være kategorisk. Vilkårene for frivillig registrering har nær tilknytning til hverandre, og i rettspraksis og avgiftspraksis ser man at flere av disse vilkårene vurderes samlet. Det klareste eksempelet på dette er vurderinger som ligger i spenningsfeltet mellom bruksvilkåret, utleievilkåret og dokumentasjonskravet. Avhandlingen vil ha et særlig fokus på disse vurderingene.

Avhandlingen redegjør også for hvem som kan være utleier og leietaker, og hvilke objekt som kan leies ut. Avhandlingen tar først for seg de subjektive betingelsene som stilles for at utleier skal kunne frivillig registreres. Herunder vil avhandling særlig redegjøre for adgangen til forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør.

4.3.2 Hvilke utleiere kan frivillig registreres?

4.3.2.1 Kravet til næringsvirksomhet

Det går frem av mval. § 2-3 (1) at utleier må være ”næringsdrivende” for å kunne frivillig registreres. Det stilles altså krav om at det drives *næringsvirksomhet*. Vilkåret er avgjørende både for adgangen til frivillig registrering og for den generelle registreringsplikten etter mval. § 2-1 (1). Likevel er ikke begrepet legaldefinert i merverdiavgiftsloven. Departementet foreslo å ikke ta inn en definisjon av næringsbegrepet i utkastet til den nye merverdiavgiftsloven.⁴¹

Det fremgår av forarbeidene til merverdiavgiftsloven at vurderingen er den samme som i skatteretten.⁴² Selv om begrepet spiller en vesentlig rolle også innen skatteretten, finnes ingen definisjon i skattelovgivningen. Begrepet gjør seg der gjeldende ved skattesubjektets plikt til å skatte for enhver fordel vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven⁴³ §§ 5-1 og 5-30. Det kommer også til uttrykk ved retten til fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-1. Innholdet i det skatterettslige næringsbegrepet er klarlagt gjennom omfattende rettspraksis. Forarbeidene til merverdiavgiftsloven gir denne definisjonen av de generelle kravene til næringsvirksomhet:

”Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko.”⁴⁴

Etter fast praksis vil det bero på en konkret helhetsvurdering om kravet til *næringsvirksomhet* er oppfylt.⁴⁵ Forarbeidene slår fast at det er en rekke momenter som vil være relevante i denne vurderingen, og man kan komme til at momentene og hensynene som gjør seg gjeldende, skal

⁴¹ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 27.

⁴² Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 27.

⁴³ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

⁴⁴ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 26.

⁴⁵ For eksempel Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) s. 1987 og Rt. 1994 s. 1064 (Bye) s. 1069.

vektes forskjellig avhengig av hvilken vare- eller tjenestebransje virksomheten driver innenfor.

Ulik vektning av momentene vil særlig gjøre seg gjeldende innenfor bransjer hvor oppstartsperioden er lang, eller hvor omsetningens omfang påvirkes av hvilken årstid det er. Disse virksomhetene kan ikke vurderes like strengt som virksomheter hvor omsetningen skjer umiddelbart etter oppstart. Når det gjelder aktører som driver innenfor samme bransje, blir disse likestilt ved at de vurderes etter like krav. Konkurransenøytralitet er et vesentlig hensyn innenfor merverdiavgiftsretten. Dette kan også bety at veldedige og allmenntilgitt institusjoner må anses som næringsdrivende ”hvis det kan identifiseres en næringsvirksomhet innen den samlede aktivitet”.⁴⁶

Selv om det kan pekes på en ”felles kjerne” i næringsbegrepet på tvers av skatteloven, folketryktdloven og merverdiavgiftsloven, vil de særlige hensyn på merverdiavgiftsrettens område medføre at begrepene ikke er sammenfallende.⁴⁷ Et eksempel på dette er Rt. 1994 s. 1064, hvor førstvoterende slår fast at merverdiavgiftsloven og skattelovgivningen ikke opererer med det samme næringsbegrep.⁴⁸ I skatteretten opereres det også med et skille mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt.

Avhandlingen går ikke nærmere inn på kravene som ligger i begrepet *næringsvirksomhet*, men nøyer seg med å vise til at begrepets innhold i merverdiavgiftsretten ligger tett opp mot tilgrensende rettsområder. Selv om *næringsbegrepet* har en *fast kjerne*, er det elastisk nok til at grunnleggende prinsipper og bransjebetraktninger kan tas med i vurderingen. Det er særlig nøytralitetshensynet som gjør seg gjeldende, og grunntanken om at aktører som driver i samme marked skal ha like avgiftsmessige vilkår.⁴⁹

4.3.2.2 Særskilt om registreringsadgangen for offentlig virksomhet

Adgangen til frivillig registrering ved utleie av bygg eller anlegg gjelder også for ”offentlig virksomhet”, jf. mval. § 2-3 (1). *Offentlig virksomhet* defineres i mval. § 1-3 (1) bokstav k

⁴⁶ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 137.

⁴⁷ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 137.

⁴⁸ Rt. 1994 s. 1064 (Bye) s. 1069.

⁴⁹ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 27.

som ”statlig, kommunal og fylkeskommunal virksomhet”. Registreringsplikten i Merverdiavgiftsregisteret for offentlig virksomhet reguleres av mval. § 2-1 (1).

Det fremgår av lovforarbeidene at departementet ikke så det som nødvendig å presisere at formuleringen i mval. § 1-3 bokstav k også omfatter ”institusjoner som eies eller drives av stat, kommune og fylkeskommune”.⁵⁰ Det vises også til at aksjeselskap, allmennaksjeselskap, statsforetak og andre lignende selvstendige rettssubjekter ikke omfattes av definisjonen. Til dømes er helseforetak en form for statsforetak.⁵¹

En kommune som for eksempel leier ut et bygg til en næringsdrivende, vil ikke være kompensasjonsberettiget for anskaffelser til denne utleien. Dette går frem av merverdiavgiftskompensasjonsloven⁵² § 4 (2) nr. 3, som slår fast at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på ”anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom for salg eller utleie”.

Kommunen må da benytte adgangen for frivillig registrering etter mval. § 2-3 (1) for å få fradrag på inngående merverdiavgift på anskaffelsene til utleien, forutsatt at de øvrige vilkår i loven er oppfylt. Det stilles ikke krav om næringsvirksomhet. Det antas imidlertid at avgiftssystemet ikke skal brukes til å subsidiere for eksempel kommunal virksomhet. Det betyr at det sannsynligvis ikke vil være adgang for offentlig virksomhet til å frivillig registreres dersom de merverdiavgiftspliktige utgiftene konsekvent overstiger de merverdiavgiftspliktige inntektene.⁵³

Avhandlingen avgrenses mot å gå nærmere inn på reglene som gjelder for offentlig virksomhet. Formålet med fremstillingen i dette punktet er å synliggjøre adgangen offentlige virksomheter har til å frivillig registreres. Det er likevel på sin plass å kommentere at mange av kravene som stilles for næringsdrivende også vil gjelde for offentlig virksomhet. Når det gjelder offentlig virksomhet som *leietaker*, kommer avhandlingen tilbake til dette.

⁵⁰ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 50.

⁵¹ Finansdepartementets brev av 14. mai 2007.

⁵² Lov 12. desember 2012 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

⁵³ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 149.

4.3.2.3 Beløpsgrensen for registrering

Etter mval. § 2-3 (1) andre setning gjelder beløpsgrensen i mval. § 2-1 (1) tilsvarende. Det betyr at den næringsdrivende må ha en omsetning som ”har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder”, jf. mval. § 2-1 (1).

Registreringsplikten inntreer når nettoomsetning av avgiftspliktige varer og tjenester uten merverdiavgift overstiger beløpsgrensen. Beløpsgrensen knyttes ikke til kalenderåret, men viser til 12 sammenhengende måneder hvor omsetningen til sammen overstiger 50 000 kroner. Det er den omsetningen som overstiger beløpsgrensen som blir den første avgiftspliktige transaksjonen.⁵⁴ For utleier vil da vilkåret være oppfylt fra og med den første fakturaen som medfører at 50 000-kronersgrensen blir oversteget.

Merverdiavgiftshåndboken viser til at dersom utleieinntektene fra registrerte leietakere er under denne grensen, kan en frivillig registrering likevel finne sted dersom utleier også har en annen avgiftspliktig omsetning som sammen med utleieinntektene fører til at beløpsgrensen overstiges.⁵⁵

4.3.2.4 Leieforholdet behandles som avgiftspliktig

Dersom utleier ikke allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, må det sendes søknad om frivillig registrering i samordnet registermelding gjennom Altinn.⁵⁶ For virksomhet som allerede er registrert, er det to måter virksomheten kan oppnå frivillig registrering etter mval. § 2-3. Den første måten er ved søknad og registreringsvedtak fra skattekontoret. Den andre måten fremgår av mval. § 2-3 (3):

”Næringsdrivende og offentlig virksomhet som driver utleie som nevnt i første eller annet ledd og er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, anses som frivillig registrerte dersom leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig.”

⁵⁴ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 135.

⁵⁵ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 175.

⁵⁶ www.altinn.no: ”Frivillig merverdiavgiftsregistrering”.

Bestemmelsen kom inn ved regelendring med virkning fra 1. juli 2014.⁵⁷ Før dette krevdes en aktiv handling fra den næringsdrivende som allerede var ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, og som ville gå i gang med utleievirksomhet. Formålet med endringen var å unngå den situasjonen som oppstod når næringsdrivende som allerede var registrert, ikke innrettet seg etter at det måtte søkes særskilt i forbindelse med utleievirksomhet. Dette skapte problemer ved at den manglende registreringen kunne føre til at alle anskaffelser som ble foretatt, ble ansett til bruk i unntatt virksomhet uten rett til fradrag for inngående avgift.

Formuleringen ”leieforholdet behandles som avgiftspliktig” viser til at utleier og leietaker innordner seg etter merverdiavgiftssystemet på samme måte som om utleier hadde søkt og fått registreringsvedtak fra skattekontoret. Det forutsettes også at lovens øvrige vilkår er oppfylt.

En problemstilling som ikke er uvanlig i dag, er at fysiske utsalgssteder, hvor det har vært drevet avgiftspliktig næringsvirksomhet, avvikles som følge av økningen av salg over Internett. Dersom den næringsdrivende bygger om lokalene med tanke på utleie til avgiftspliktig virksomhet, kreves det etter lovendringen ikke en aktiv handling fra den næringsdrivende. Det vil være tilstrekkelig at leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig.

4.3.2.5 Virkningstidspunktet for frivillig registrering

Det klare utgangspunktet i merverdiavgiftssystemet er at retten til føre fradrag for inngående merverdiavgift oppnås ved registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Med virkning fra 1. juli 2014 ble det gitt nye regler om virkningstidspunktet for frivillig registrering. Etter § 14-1 (3) kan frivillig registrering ”tidligst skje med virkning fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før den elektroniske søknaden om registrering ble loggført i mottakssentralen.” Bestemmelsen endret den tidligere regelen som ga søknaden virkning innenfor samme oppgavetermin. I ytterste konsekvens medførte dette at en søknad om frivillig registrering måtte sendes umiddelbart dersom beløpsgrensen ble nådd samme dag.⁵⁸

⁵⁷ Lov 20. juni 2014 nr. 36 om endringer i merverdiavgiftsloven.

⁵⁸ Skattedirektoratets melding 4. juli 2014 avsnitt 4.

Tilsvarende regel for frivillig registrering ved tilkjennegevinge finnes i mval. § 14-1 (4), som slår fast at registreringen tidligst kan skje med virkning fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før avgiftsbehandling av utleieforholdet ble tilkjennegett.

Dagens regel i mval. § 14-1 (3) og (4) medfører at det kan søkes om frivillig registrering i en senere oppgavetermin enn den oppgaveterminen hvor beløpsgrensen ble nådd. Systemet kan illustreres på følgende måte: Utleier når beløpsgrensen på 50 000 kroner 20. juni, og oppfyller da kravene for å kunne frivillig registreres. Utleier søker om registrering 19. desember samme år. Ettersom det i dette tilfellet er søkt innen seks måneder medfører dette at det tidligste virkningstidspunktet er tredje oppgavetermin.

De avgiftsmessige konsekvensene blir for det første at utgående avgift må beregnes på tidligere leievederlag, og periodiseres til den aktuelle oppgaveterminen. Inngående avgift på anskaffelser fra tredje oppgavetermin og fremover kan fradragsføres etter mval. § 8-1. Inngående avgift på anskaffelser fra perioden før tredje oppgavetermin kan fradragsføres i samsvar med reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør etter mval. § 8-6.

Dersom kravene for frivillig registrering derimot ble nådd den 20. februar, og utleier ikke søker om registrering før 19. desember, vil det tidligste virkningstidspunktet fortsatt være tredje oppgavetermin, som altså er den ”oppgavetermin som utløp de siste seks måneder” før søknaden. Inngående avgift på anskaffelser fra tredje oppgavetermin og fremover kan fradragsføres etter mval. § 8-1. Anskaffelser som er foretatt før virkningstidspunktet, kan justeres etter justeringsreglene dersom anskaffelsene utgjør en kapitalvare.

4.3.2.6 Forhåndsregistrering

Det kan ta lang tid før man kommer i gang med utleien. Utleier skal for eksempel rehabilitere lokalene slik at de blir klargjort for utleie, eller det skal oppføres et nytt næringsbygg som skal leies ut til avgiftsregistrerte leietakere. Utleier vil kunne ha et likviditetsmessig behov for å kunne fradragsføre inngående avgift i tiden før selve utleien kommer i gang.

Forhåndsregistrering gir utleier adgang til å registreres på et tidligere tidspunkt enn når virksomhetens omsetning har oversteget 50 000 kroner over en periode på 12 måneder, jf. mval. § 2-3 (1) andre setning. Dersom skattemyndighetene godkjenner søknaden, kan utleier

gjøre fortløpende fradrag for inngående avgift på anskaffelsene. Siden det ikke er uvanlig med et langt tidsperspektiv innenfor denne bransjen, er forhåndsregistrering en gunstig ordning for utleiere.

Bestemmelsen om forhåndsregistrering fremgår av mval. § 2-4:

”(1) Den som ikke har nådd beløpsgrensen for registrering, kan forhåndsregistreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom

a) vedkommende har foretatt betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere merverdiavgiftsplikt omsetning,

b) merverdiavgiftspliktig omsetning hos vedkommende vil overstige beløpsgrensen senest inne tre uker fra det tidspunktet omsetningen igangsettes.”

Det er særlig adgangen til forhåndsregistrering etter bokstav a som er praktisk viktig for utleiere. Dersom det er gjort store investeringer knyttet til utleielokalene i tidsperioden før utleien er kommet i gang, kan det være adgang til forhåndsregistrering. Kravet er at det er foretatt ”betydelige anskaffelser”.

Ordlyden viser til at den næringsdrivende foretar store økonomiske investeringer. Grensen er regulert i forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-4-1: ”Anskaffelser anses som betydelige når verdien er minst 250 000 kroner merverdiavgift medregnet.” Det knytter seg ofte vesentlige utgifter til byggetiltak. Når entreprenøren fakturerer for sine avgiftspliktige tjenester, vil kostnadene raskt overstige denne beløpsgrensen allerede før selve utleien har startet. Da kan det søkes om forhåndsregistrering.

Anskaffelsene må også være avgiftspliktige for selger. Dersom det ikke beregnes utgående avgift ved omsetningen, vil ikke den aktuelle anskaffelsen kunne medregnes i vurderingen av om beløpsgrensen er nådd. Dette betyr for eksempel at forhåndsregistrering ikke er aktuelt på bakgrunn av et tomtekjøp, som er unntatt avgift etter mval. § 3-11 (1).

Merverdiprinsippet er det grunnleggende hensynet bak adgangen til forhåndsregistrering. Avhandlingen pekte tidligere på at prinsippets kjerne er at avgiften ikke skal belastes den

næringsdrivende i omsetningskjeden. Om det ikke var adgang til forhåndsregistrering, måtte utleier ventet til omsetningen først var kommet i gang, for så å søke tilbakegående avgiftsoppgjør. Dette ville medført en likviditetsmessig ulempe, og kan utgjøre et økonomisk hinder for at utleievirksomheten kommer i gang.

Virkingen av registrering blir at den næringsdrivende får fradrag for inngående merverdiavgift i hver tomånedersperiode. Det kan også søkes om kortere terminoppgjør, jf. forskrift til skatteforvaltningsloven⁵⁹ § 8-3-8. Det kan også utgjøre en likviditetsfordel for den næringsdrivende at sistnevnte søknad innvilges, og kapital kan frigjøres på et enda tidligere tidspunkt.⁶⁰

Mval. § 2-4 (1) bokstav b gir adgang til forhåndsregistrering for oppstart av virksomheter hvor 50 000-kronergrensen nås veldig raskt. Dette vil typisk gjelde de tilfeller hvor det fremstår unødig formalistisk dersom den næringsdrivende må vente med registrering til beløpsgrensen nås. Det stilles krav om sannsynlighetsovervekt for at den avgiftspliktige omsetningen overskrider beløpsgrensen innen tre uker etter omsetningsstart.⁶¹

Alternativet er ikke like praktisk for utleievirksomhet. I så fall må det være tale om tilfeller der utleier ikke er registrert, og starter opp med utleie til flere avgiftspliktige leietakere samtidig, uten at det tidligere er gjort ”betydelige anskaffelser”. Her vil de likviditetsmessige ulempene ved å vente med registrering uansett være beskjedne, og utleiers interesser ivaretas gjennom ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør.

Det stilles ytterligere krav for at skattemyndighetene skal godkjenne søknad om forhåndsregistrering. Det går frem av forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-4-1 at det er ”et vilkår for forhåndsregistrering at det framstår som overveiende sannsynlig at virksomheten når normal drift foreligger vil ha en omsetning som ligger betydelig over beløpsgrensen for registrering og at det skal drives næringsvirksomhet”.

Ordlyden av ”overveiende sannsynlig” viser til en høy terskel, og at det stilles strengere krav enn ved alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette underbygges av at lovteksten slår fast at

⁵⁹ Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven.

⁶⁰ Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) s. 10.

⁶¹ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 190.

omsetningen skal ligge *betydelig* over beløpsgrensen. Samlet sett viser formuleringen til et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at virksomheten kommer i gang.

Det er gode grunner for at det stilles et strengt krav. Forhåndsregistrering innebærer også at avgiftssubjektet leverer negative omsetningsoppgaver i en periode. I praksis betyr dette at virksomheten får betalt penger tilbake fra staten. I noen tilfeller kommer ikke omsetningen i gang som forutsatt. Da vil det være vanskelig for staten å innfordre disse pengene i ettertid. Hensynet til statens inntekter taler for et strengt krav, slik at man ikke risikerer at virksomheter subsidieres.⁶²

I Rt. 2015 s. 24 (Bremangerlandet Vindpark) fikk et selskap som skulle drive vindkraftproduksjon avslag på søknad om forlengelse av forhåndsregistrering. Det var ikke tvil om at omsetningen, dersom virksomheten kom i gang, ville ligge langt over beløpsgrensen. Spørsmålet for Høyesterett var om forhåndsregistreringen kunne innvilges så lenge søknaden om konsesjon for å drive vindkraftproduksjon ikke var avgjort.

I dommen kom Høyesterett med tolkningsbidrag til sannsynlighetskravet. Høyesterett slår fast at det i utgangspunktet må oppstilles et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt, men at dette ikke kan tolkes "så strengt at enkelte næringer vil være utelukket fra forhåndsregistrering".⁶³ Det er naturlig å forstå Høyesterett dithen at man i vurderingen må ta hensyn til de konkrete forholdene som gjør seg gjeldende innenfor det aktuelle bransjeområdet.

Bransjeområdet i denne saken var produksjon av vindkraft. Konsesjon er en absolutt forutsetning for at selskapet kan gå over fra planleggingsfasen til anleggs- og produksjonsfasen.⁶⁴ Høyesterett kom til at sannsynlighetskravet ikke var oppfylt så lenge det var usikkerhet om utfallet av konsesjonssøknaden. Skattemyndighetene fikk medhold i at forhåndsregistreringen ikke kunne forlenges, og i kravet om tilbakebetaling for utbetalt merverdiavgift under perioden med tidligere forhåndsregistrering.

⁶² Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) s. 10.

⁶³ Rt. 2015 s. 24 avsnitt 51.

⁶⁴ Rt. 2015 s. 24 avsnitt 54.

Ved forhåndsregistrering for utleiere, er det leiekontrakter inngått med avgiftspliktige leietakere som i stor grad viser at sannsynlighetskravet er oppfylt. Dette gir skattemyndighetene dokumentasjon som viser at det er inngått en rettslig bindende leieavtale. Skattedirektoratet legger til grunn at vilkårene for forhåndsregistrering ikke kan sies å være oppfylt før det er inngått leiekontrakter med avgiftspliktige brukere i tilstrekkelig omfang.⁶⁵

Det kan diskuteres om kravet til inngåtte leiekontrakter for å kunne forhåndsregistreres er for strengt. For den næringsdrivende som skal leie ut bygg eller anlegg fordrer kravet en høy grad av planlegging allerede tidlig i prosessen. Dersom den næringsdrivende ikke oppfyller kravene, og ikke får likviditetsfordelen ved å kunne fradragføre fortløpende, kan dette være en faktor som taler i retning for ikke å fortsette planleggingen.

Som nevnt over, er konsesjon en absolutt forutsetning for et selskap som skal starte opp vindkraftproduksjon. Til sammenligning vil ikke et fravær av leiekontrakter være en absolutt hindring for at utleier på et senere tidspunkt i bygge- eller rehabiliteringsprosessen finner avgiftspliktige leietakere til lokalene. Det går også frem av avgiftspraksis at selv om oppstarten av noen næringer generelt er forbundet med risiko, skal det ikke være diskvalifiserende hvis initiativet fremstår som seriøst.⁶⁶ Når det kreves at det skal foreligge leiekontrakter, kan dette tyde på at hensynet til statens inntekter prioriteres høyere enn merverdi prinsippet i denne vurderingen.

Det er en vanskelig avveining å plassere terskelen for sannsynlighetskravet. Dersom kravet tolkes for strengt, kan merverdiavgiften være en reell skranke for gode forretningsmessige disposisjoner, og utgjøre et hinder for effektiv verdiskapning og samfunnsutvikling. Om man derimot modererer sannsynlighetskravet, kan dette føre til subsidiering av virksomheter som ikke går med overskudd, og at det legges til rette for omgørelser av systemet.

Det fremgår av forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-4-1 (2) at det ikke er adgang til forhåndsregistrering ”dersom det antas at det vil gå mindre enn fire måneder fra søknadstidspunktet til registreringsgrensen nås.” I så fall må utleier vente til man kan frivillig registreres på ordinær måte, for deretter å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør for

⁶⁵ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 191.

⁶⁶ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 190.

anskaffelsene som er foretatt.⁶⁷

Ved forhåndsregistrering på grunnlag av betydelige anskaffelser, kreves det også at anskaffelsene må ha ”direkte sammenheng” med senere avgiftspliktig omsetning, jf. mval. § 2-4 (1) bokstav a. Vilkåret gjennomgås i redegjørelsen av tilbakegående avgiftsoppgjør nedenfor.

Virkningen av at vilkårene for frivillig registrering ikke er oppfylt innenfor fristen som er satt for forhåndsregistreringen, er at merverdiavgiften etterberegnes, jf. skatteforvaltningsloven⁶⁸ § 12-1.⁶⁹ Den tidligere hjemmelen for slik etterberegning var mval. § 18-1 bokstav c.

4.3.2.7 Tilbakegående avgiftsoppgjør

Bestemmelsen om tilbakegående avgiftsoppgjør er gitt i mval. § 8-6 (1), og slår fast at et

”registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet inntil tre år før registrering i Merverdiavgiftsregisteret (tilbakegående avgiftsoppgjør) i den utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetning i den registrerte virksomheten.”

Tilbakegående avgiftsoppgjør betyr at et avgiftssubjekt som *er* registrert kan få fradrag for inngående avgift på anskaffelser foretatt *før* virksomheten ble registrert. Dette betyr at den næringsdrivende avlastes utgiften til avgiften på anskaffelsene først etter at virksomheten er registrert. Om virkningstidspunktet for den frivillige registrering viser avhandlingen tilbake til gjennomgangen over. Det grunnleggende hensynet bak ordningen er merverdiprinsippet og hensynet til å unngå avgiftskumulasjon.⁷⁰

Tilbakegående avgiftsoppgjør kan kombineres med forhåndsregistrering etter mval. § 2-4 (1). Det betyr altså at det kan søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående avgift på anskaffelser som ble foretatt før registreringen.

⁶⁷ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 163.

⁶⁸ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning.

⁶⁹ Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) s. 11.

⁷⁰ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 164.

Etter mval. § 8-6 (1) må det foreligge ”direkte sammenheng” mellom anskaffelsen og omsetningen i den registrerte virksomheten. Dette er også et vilkår for forhåndsregistrering av næringsdrivende som har foretatt betydelige anskaffelser. Da knyttes kravet opp mot ”senere merverdiavgiftspliktig omsetning”, jf. mval. § 2-4 (1) bokstav a.

Ordlyden av ”direkte sammenheng” viser til klar tilknytning mellom anskaffelsen og omsetningen i den registrerte virksomheten. Det fremgår av lovforarbeidene at det skal legges vekt på investeringsperiodens lengde og kontinuitet.⁷¹

Anskaffelsene må også ha vært til bruk i avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet. En anskaffelse som først tas i bruk utenfor avgiftspliktig virksomhet, gir ikke rett til tilbakegående avgiftsoppgjør. For eksempel vil det da ikke foreligge fradrag for anskaffelser som tidligere har vært brukt i hobbyvirksomhet. De aktuelle anskaffelsene må heller ikke være solgt videre uten merverdiavgift. Da vil det ikke være grunnlag for tilbakegående avgiftsoppgjør.⁷² Det vil imidlertid kunne foreligge en rett til å justere inngående avgift på kapitalvarer, jf. mval. § 9-2 (1).

Forskrift til merverdiavgiftsloven § 8-6-2 (1) første setning gir en spesialregel for frivillig registrerte. Bestemmelsen slår fast at utleier bare har ”rett til tilbakegående avgiftsoppgjør dersom omsetning ikke har oversteget beløpsgrensen i § 2-1 før registreringsterminen”. Det betyr at dersom utleievirksomhet allerede har omsetning og passerer beløpsgrensen før den er frivillig registrert, er anskaffelsene tatt i bruk i virksomhet som ikke omfattes av loven. Da gis ikke fradrag gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør, selv om registreringen medfører at det skal beregnes utgående avgift av omsetningen.⁷³

Videre går det frem av bestemmelsen at dersom bygget eller anlegget ikke er leid ut innen seks måneder etter fullføringen av byggetiltaket, vil det ikke gis tilbakegående avgiftsoppgjør på kapitalvarer som nevnt i mval. § 9-1 (2) bokstav b. Utleier må da forholde seg til en annen frist enn treårsfristen som er utgangspunktet etter mval. § 8-6 (1). Det vil være av stor betydning for utleier å inngå leiekontrakter før det er gått seks måneder etter ferdigstilling. De avgiftsmessige konsekvensene for utleier som ikke har inngått leiekontrakter innen den

⁷¹ Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) s. 12.

⁷² Prop.94 LS (2013-2014) s. 25.

⁷³ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 831.

tid, blir at det ikke oppnås umiddelbart fradrag for inngående avgift på byggetiltakene. I stedet ligger dette som en samlet justeringsrettighet som kan benyttes de kommende ti år.⁷⁴

TOSLO-2014-89894 (Kolbotnveien 22) gir et eksempel på en praktisk problemstilling som kan oppstå for utleier. Spørsmålet var om utleier kunne fradragføre inngående avgift på anskaffelser til utbedringer av bygget som skulle leies ut til avgiftspliktig virksomhet, etter å ha vært utleid til unntatt virksomhet. Siden anskaffelsene var foretatt før tidspunktet for frivillig registrering, måtte retten ta stilling til om vilkårene for tilbakegående avgiftsoppgjør var oppfylt.

Utleielokalene var nedslitt etter mange års bruk fra et treningssenter. Utleier rehabiliterte lokalene slik at de egnet seg til kontorplasser som skulle benyttes av kommunen. Spørsmålet var om anskaffelsene hadde ”direkte sammenheng” med utleien til kommunen. Retten kom til at vilkåret ikke var oppfylt fordi utgiftene til utbedring av forsømt vedlikehold var en reell kostnad for utleier. Siden treningssenteret etter leieavtalen og etter husleieloven⁷⁵ var forpliktet til å tilbake stille lokalene før tilbakelevering, knyttet utgiftene seg til utleie til leietaker som drev unntatt virksomhet.

4.3.3 Hva regnes som *utleie*?

For at skattemyndighetene skal godkjenne en frivillig registrering, må det være tale om *utleie* av bygg eller anlegg. I dette avsnittet skal avhandlingen gå nærmere inn på hva som ligger i vilkåret ”leier ut” i mval. § 2-3 (1).

Skatte- og avgiftsrett regnes som spesiell forvaltningsrett, men tilknytningen til privatretten er likevel sterk. Ved fortolkning og fastlegging av innholdet i skatte- og avgiftsrettens begreper, er det derfor nærliggende å se hen til det privatrettslige innholdet i begrepet.⁷⁶

⁷⁴ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 293.

⁷⁵ Lov 26. mars 1997 om husleieavtaler. Etter husleieloven § 10-2 (2) plikter leietaker å overlevere lokalet tilbake i samme stand som ved overtakelsen, bortsett fra den forringelse som skyldes alminnelig slit og elde.

⁷⁶ Zimmer: *Lærebok i skatterett* s. 39.

Tradisjonelt er leie en avtale der en fysisk eller juridisk person stiller en ting til disposisjon for en annen mot vederlag.⁷⁷ Det er særlig tre elementer som utgjør kjernen i det tradisjonelle leiebegrepet. Det må foreligge en avtale. Så må utleier stille noe til disposisjon for leier, og det må betales et vederlag for dette. Disse elementene går igjen i de aller fleste leieavtaler, og utgjør også de bakenforliggende forhold ved utleie av fast eiendom.

Ved utleie av fast eiendom, er det hensiktsmessig å se hen til husleieloven, som regulerer avtaler om bruksrett til husrom mot vederlag.⁷⁸ Avtaler som gjelder utleie av lokaler i næringsbygg, og derav også leieforhold som inngår i en frivillig registrering, vil også i utgangspunktet omfattes av husleielovens bestemmelser.⁷⁹ Forarbeidene til husleieloven gir holdepunkter for hva som ligger i begrepet:

”Husleieavtalen gir rettighetshaveren en bruksrett til husrommet. Leieretten har tradisjonelt vært oppfattet som en total bruksrett. Det karakteristiske for disse er at rettighetshaveren har besittelse av tingen. Tingen må etter tradisjonell oppfatning være klart avgrenset rent fysisk og rettighetshaveren må ha en (tilnærmet) eksklusiv råderett over den. (...) Utvalget mener at en ikke bør stille særlig strenge krav når det gjelder lovens anvendelsesområde. Husleieloven bør kunne anvendes selv om avtalen ikke gjelder et klart avgrenset areal.”⁸⁰

Ved sammenligning ser man at det privatrettslige begrepet i stor grad sammenfaller med forståelsen lagt til grunn i avgiftspraksis av vilkåret ”leier ut” i mval. § 2-3 (1):

”Bestemmelsen i § 2-3 første ledd gjelder utleier av bygg eller anlegg. Det må altså foreligge et utleieforhold, og i dette ligger at leietaker overtar den totale bruksrettigheten til leieobjektet, slik at eksklusiv rådighet midlertidig overføres fra eier til leietaker. Et leieforhold innebærer således noe mer enn en ren bruksrett.”⁸¹

Det avtalerettslige elementet er i utgangspunktet det samme. Det må foreligge en rettslig bindende avtale mellom partene. Kravet om at det skal skje en overføring av eksklusiv rådighet til leietaker bærer også klare likhetstrekk. Imidlertid kan det på dette punkt tenkes et

⁷⁷ Gisle m.fl.: *Jusleksikon* s. 237.

⁷⁸ Se husleieloven § 1-1 (1).

⁷⁹ Det er sikker rett at utleie av lokaler til næringsvirksomhet mv. omfattes av vilkåret ”husrom” etter husleieloven § 1-1. Se for eksempel Ot.prp. nr. 82 (1997-1998) s. 150.

⁸⁰ NOU 1993: 4 s. 98 og Ot.prp. nr. 82 (1997-1998) s. 147.

⁸¹ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 173-174.

større rom for tilpasninger innenfor den privatrettslige forståelsen. Kravet til overføring av eksklusiv rådighet av utleieobjektet i mval. § 2-3 (1) tolkes strengt. Dette kommer for eksempel til uttrykk i HR-2017-1948-A, som avhandlingen kommer tilbake til.

Dersom det overføres en rådighet som ikke er eksklusiv, er det nærliggende å tolke dette som en avtale om ”rettighet til fast eiendom”, som unntas avgiftsplikt etter mval. § 3-11 (1).

Vilkåret ”leier ut” i mval. § 2-3 (1) avgrenses i så fall nedad mot rene bruksretter.

Det kan etter dette sies at utleiebegrepet etter mval. § 2-3 (1) langt på vei har det samme utgangspunktet som det tradisjonelle leiebegrepet. Likevel er kravet om utleie etter mval. § 2-3 (1) strengere enn forståelsen av det privatrettslige leiebegrepet. I tillegg stilles et strengt dokumentasjonskrav, jf. forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-1. Dette kravet sier nettopp noe om hvordan det avtalerettslige elementet kommer til uttrykk. Avhandlingen kommer tilbake til dokumentasjonskravet nedenfor.

Det har vært spørsmål om leietaker må ha tiltrådt lokalene for at vilkåret skal være oppfylt, eller om bindende avtale er tilstrekkelig. Skattedirektoratet tok til orde for ”effektuerte leiekontrakter” som et generelt krav for fradragsrett.⁸² Direktoratet mente dette ville dempe risikoen for avgiftsunndragelser ved at det pretenderes utleieforhold. Finansdepartementet vurderte imidlertid at bindende leieavtaler er tilstrekkelig for at vilkåret er oppfylt.⁸³ Departementet pekte på at dette synet harmonerer best med hensynet til avgiftsmessig nøytralitet, rettspraksis og avgiftspraksis.

Utleieobjektet kan leies ut til flere leietakere som alle driver avgiftspliktig virksomhet, uten at dette påvirker utleiers adgang til å frivillig registreres. En vanskeligere problemstilling er om registreringsadgangen står seg ved utleie til flere leietakere i det samme lokalet, men hvor bare den ene driver avgiftspliktig virksomhet. I en bindende forhåndsuttalelse 26. oktober 2018, kom Skatt øst til at utleie i en slik situasjon oppfylte utleievilkåret for frivillig registrering. Leietakerne skulle hver leie en ideell del av lokalene, og bruke disse om hverandre. Avgjørende for skattekontoret var at kravet om eksklusiv bruksrett var oppfylt – den totale bruksretten for arealet ble overført til de to leietakerne.

⁸² Skattedirektoratets melding 4. juli 2011 avsnitt 3.

⁸³ Finansdepartementets tolkningsuttalelse 17. desember 2013.

Bestemmelsens ordlyd stenger ikke for registrering av slik utleie. Problemstillingen har dessuten klare likhetstrekk til tidsmessig delt bruk når utleie skjer til én leietaker som driver både avgiftspliktig og unntatt virksomhet. Siden sistnevnte utleieforhold omfattes av registreringsordningen, er det vanskelig å se for seg gode grunner for å avskjære registreringsadgangen for de tilfeller hvor to leietakere med ulik avgiftsmessig status leier hver sin ideelle halvdel.

Fremleier kan også frivillig registreres. Det fremgår av forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-1 (2) at det må ”foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleieren og den som bruker arealene i registrert virksomhet”. Dette betyr at flere utleiere kan være frivillig registrert for utleie av de samme lokalene.

4.3.4 Hvilke objekter kan leies ut etter mval. § 2-3?

I det følgende ser avhandlingen nærmere på hvilke utleieobjekter som omfattes av registreringsordningen. Etter mval. § 2-3 (1) kan ”bygg eller anlegg” være gjenstand for utleiers frivillige registrering.

Det benyttes en annen formulering i mval. § 3-11 (2) bokstav k. Bestemmelsen slår fast at ”utleie av fast eiendom (...) som er omfattet av en frivillig registrering” likevel omfattes av lovens bestemmelser. Det er mest nærliggende å tolke lovgivers formulering som et bevisst valg for å også omfatte registreringsordningene i mval. § 2-3 (2), (4), (5) og (6).

For å avklare innholdet i ”bygg eller anlegg” og hvilke utleieobjekter som faller inn under ordlyden, kan det være hensiktsmessig å se hen til hva som ligger i forståelsen av ”fast eiendom”. Det finnes ingen legaldefinisjon av *fast eiendom* i merverdiavgiftsloven. Den naturlige språklige forståelsen av begrepet sammenfaller med den alminnelige tingsrettslige forståelsen av begrepet: Fast eiendom omfatter grunnen og det som er varig knyttet til grunnen. Begrepet avgrenses mot løsøre (rørlige ting).⁸⁴

⁸⁴ For eksempel lov 3. juli 1992 nr. 93 om avhending av fast eiendom § 1 (1) andre punktum, og Ot.prp. nr. 66 (1990-1991) avsnitt 4.3.4.

I forarbeidene til merverdiavgiftsloven regnes fast eiendom som ”både ubebygget og bebygget tomt, bygninger og anlegg, samt del av bygning eller anlegg”.⁸⁵ Denne forståelsen er også lagt til grunn i avgiftspraksis.⁸⁶

Merverdiavgiftsloven gir ingen legaldefinisjon av ”bygg eller anlegg”. Ordlyden av ”bygg” viser til at det må være tale om en konstruksjon med vegger og tak. Ordlyden av ”anlegg” kan derimot sies å være mer uklar. Formuleringen peker i retning av at det har skjedd en bearbeidelse av en tomt, og bygget en konstruksjon på denne.

Avgiftspraksis viser til en lav terskel for hvilke utleieobjekter som vil falle inn under ordlyden. Dersom utleien gjelder en ubearbeidet tomt, vil det ikke være tale om ”bygg eller anlegg”, og utleier av tomten vil ikke kunne frivillig registreres selv om den brukes i avgiftspliktig virksomhet. Dette utdypes videre i Merverdiavgiftshåndboken, som viser til praksis fra tidligere forskrift⁸⁷ om frivillig registrering:

”(...)reingjerder og asfaltert oppmarsjeringsplass for kjøretøy som skal om bord i ferger, er blitt ansett som anlegg. Det samme gjelder opparbeidelse av tomteareal. Det er med andre ord ikke noe krav for å bli ansett som anlegg at det på tomten oppføres bygning eller annen fast innretning.”⁸⁸

I vurderingen av om et utleieobjekt omfattes av ordlyden, er det altså lite hensiktsmessig å skille mellom *bygg* og *anlegg*. I tvilstilfeller blir det avgjørende om utleieobjektet regnes for å være *fast eiendom*, og om tomten er blitt bearbeidet i tilstrekkelig omfang. Det blir da naturlig å vurdere bearbeidelsen opp mot den avgiftspliktige virksomheten som utleieobjektet skal være en innsatsfaktor for. At avgiftsmyndighetene opererer med en lav terskel samsvarer godt med merverdiprinsippet og hensynet til å unngå avgiftskumulasjon.

Et illustrerende eksempel kan være utleie av en bearbeidet tomt til en virksomhet som arrangerer avgiftspliktige paintball-konkurranser. Avgiftspraksis legger til grunn at slik virksomhet ikke faller inn under mval. § 3-8, som unntar idrettsarrangement eller rett til å

⁸⁵ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 191.

⁸⁶ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 325.

⁸⁷ Forskrift 3. mai 1983 nr. 918.

⁸⁸ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 174.

uøve idrettsaktiviteter fra avgiftsplikt.⁸⁹ Bearbeidelse av tomten vil for eksempel kunne skje ved at et skogsområde ryddes og avgrenses med vegger, gjerder eller nett. Det monteres forskjellige hindre og det gjøres sikkerhetstiltak. Utleier vil da kunne frivillig registreres for utleien av dette skogsområdet.

4.3.5 Hvordan skal utleieobjektet brukes?

4.3.5.1 Bruksvilkåret

For at utleier skal kunne frivillig registreres må bygget eller anlegget ”brukes i” virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, jf. mval. § 2-3 (1) bokstav a. En naturlig språklig forståelse av ordlyden viser til at utleieobjektet anvendes som en del av leietakers avgiftspliktige virksomhet og bidrar til denne. Ordlyden stiller ikke så strenge krav at bruken må være avgjørende eller uunnværlig for virksomhetens omsetning.

En romslig forståelse av begrepet er nødvendig for at næringsdrivende skal kunne innrette virksomheten effektivt. Dersom avgiftspliktig leietaker leier fire lagerrom og utleier er frivillig registrert, trenger verken utleier eller leietaker være bekymret dersom noen av lagrene skulle stå tomme i perioder. Selv beskjeden bruk av et lagerrom i avgiftspliktig virksomhet vil være tilstrekkelig for at bruksvilkåret er oppfylt.

Ordlyden viser likevel til at det må være en terskel. Utleieobjektet må ha en viss funksjon for virksomheten til leietaker. Dersom utleieobjektets funksjon blir for svak eller fraværende, vil ikke hensynet bak merverdiavgiftsprinsippet stå like sterkt.

Bruksvilkåret kommer til uttrykk flere steder i merverdiavgiftsloven. Først og fremst kommer vilkåret til uttrykk i den ordinære fradragshjemmelen, ved å fastslå at anskaffelsen må være ”til bruk i” den registrerte virksomheten, jf. mval. § 8-1. For utleier er også bruksvilkåret aktuelt ved vurderingen av om det foreligger *delt bruk* (mval. § 8-2) og *endret bruk* (mval. § 9-2).

Utgangspunktet må være at vurderingen av bruksvilkåret i mval. § 2-3 (1) gjøres etter samme krav som stilles etter den ordinære fradagsregelen i mval. § 8-1. Det er særlig

⁸⁹ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 328.

tilknytningskravet som blir fremtredende i vurderingen, men det forutsettes selvsagt at lovens øvrige krav er oppfylt. Tilknytningskravet omtales også som *relevanskravet* eller kravet til *faktisk bruk*.⁹⁰ Avgjørende for om tilknytningskravet er oppfylt, beror på de samme føringer lagt til grunn i rettspraksis knyttet til mval. § 8-1. Høyesterett har formulert vurderingstema slik:

”For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppførelsen være relevant for virksomheten, og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne.”⁹¹ (Min utheving)

Hensynene bak registreringsordningen taler for denne systemligheten mellom mval. § 2-3 (1) og mval. § 8-1. Nøytralitetsprinsippet tilsier at utleier må kunne frivillig registreres for leietakers bruk av utleielokalene på lik linje som en næringsdrivende i selveide lokaler ville oppnådd fradragsrett for anskaffelsen etter mval. § 8-1. Dette kommer også til uttrykk i forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-1, som slår fast at den frivillige registreringen omfatter de utleiede lokaler hvor brukeren ville hatt rett til fradrag ”dersom brukeren hadde eid bygget eller anlegget”. Merverdiprinsippet og hensynet til å unngå skjult avgiftsbelastning, taler også i denne retning.

For at utleieforholdet må kunne omfattes av utleiers frivillige registrering, må lokalene være relevant for leietakers virksomhet, og ha en naturlig og nær tilknytning til denne. Det er videre lagt til grunn i rettspraksis at det ikke er tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig.⁹² Hensynene bak registreringsordningen taler for at denne grensen også må gjelde for adgangen til frivillig registrering. Dersom lokalene bare har en ren økonomisk tilknytning, og ikke fungerer som en innsatsfaktor i leietakers avgiftspliktige virksomhet, vil ikke hensynene bak registreringsordningen slå til.

4.3.5.2 Kombinert virksomhet

Utgangspunktet er at en frivillig registrering bare omfatter de utleide lokaler hvor det drives avgiftspliktig virksomhet. Når leietaker bruker hele lokalet eksklusivt i sin avgiftspliktige

⁹⁰ For eksempel LB-2014-128935.

⁹¹ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 43.

⁹² Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 43.

virksomhet, vil utleielokalet i sin helhet omfattes av den frivillige registreringen. Da vil utleier kunne fradragføre inngående avgift på anskaffelser, og plikter å beregne utgående avgift på husleien til leietaker.

Flere leietakere driver imidlertid kombinert virksomhet. Dette betyr at leietaker driver både avgiftspliktig og unntatt virksomhet. Det er typisk to overordnede problemstillinger som knytter seg til kombinert virksomhet.

Den ene problemstillingen er når leietaker driver kombinert virksomhet i adskilte deler av lokalet. Leietaker bruker da en del av lokalet eksklusivt i avgiftspliktig virksomhet, og en annen del av lokalet eksklusivt i ikke-avgiftspliktig virksomhet. Den delen av arealene som ikke er til bruk i leietakers avgiftspliktige virksomhet, vil ikke kunne inngå i utleiers frivillige registrering. Motsetningsvis vil arealene som brukes i den avgiftspliktige virksomheten inngå i den frivillige registreringen.

Som illustrasjon kan det vises til utleie til et advokatfirma som driver omfattende kursvirksomhet i et konferanserom som bare benyttes til dette formålet, og som ligger adskilt fra de øvrige kontorene. Kursvirksomhet er unntatt avgift siden det er omsetning av undervisningstjenester, jf. mval. § 3-5. Konferanserommet brukes da i unntatt virksomhet. Arealet som konferanserommet utgjør, kan følgelig ikke omfattes av utleiers frivillige registrering, og utleier kan ikke innrømmes fradragsrett for anskaffelser til dette arealet.

Den andre problemstillingen er når leietaker driver kombinert virksomhet i hele lokalet. Det vil si at leietaker driver både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet uten at dette på noen måte er fysisk adskilt fra hverandre. Areal som brukes på denne måten omtales gjerne som *myldreareal*.⁹³ Det er altså ingen del av lokalet som eksklusivt er til bruk i enten avgiftspliktig eller unntatt virksomhet. Dette kan også formuleres som at det foreligger tidsmessig delt bruk, og fører til andre avgiftsmessige konsekvenser enn ved adskilt bruk.

Dette kan illustreres med følgende eksempel: En sparebank driver både bank- og eiendomsmeglingstjenester, og leier et lokale som brukes i sin helhet til begge formål.

⁹³ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 283-284.

Bankens ansatte utfører begge disse tjenestene uten at de er fysisk adskilt fra hverandre. De avgiftsmessige konsekvensene blir at hele lokalet vil kunne omfattes av utleiers frivillige registrering. Det foreligger full fradragsrett på anskaffelser til utleielokalet, og utleier plikter å beregne utgående avgift på hele utleielokalet.

Banken må gjøre en forholdsmessig fordeling av inngående avgift på husleien og andre anskaffelser som er til bruk i både avgiftspliktig og unntatt virksomhet, jf. mval. § 8-2. Leietaker kan for eksempel bruke fordelingsnøkkelen som gis i forskrift til merverdiavgiftsloven § 8-2-2 om omsetningsfordeling.

4.3.5.3 Fellesareal

Ved utleie til flere leietakere i samme bygning, kan det være arealer i bygningen som brukes i fellesskap av flere leietakere. Områdene brukes ikke da eksklusivt av bare den ene leietaker. Det er ikke uvanlig at flere leietakere deler for eksempel inngang, trappeoppgang, resepsjon, heis, toalett eller lignende.⁹⁴

For at utleier skal få full fradragsrett for kostnader til oppføring, rehabilitering eller vedlikehold av fellesarealer, må hele bygget leies ut til avgiftspliktig virksomhet. Utleier beregner bare utgående avgift i husleien til leietakere som omfattes av den frivillige registreringen. Dersom det da leies ut til virksomheter som er unntatt avgiftsplikt, kan ikke utleier gjøre fullt fradrag for anskaffelser til fellesarealer.

Konsekvensen for utleiers fradragsrett blir at inngående avgift på anskaffelser til fellesarealene må fordeles forholdsmessig etter mval. § 8-2 (1). Utleier har bare rett til fradrag for den del av varen eller tjenesten som er til bruk innenfor den frivillige registreringen. Fordelingen gjøres etter de fordelingsnøkklene som er gitt i forskrift til merverdiavgiftsloven §§ 8-2-1 og 8-2-2.

4.3.5.4 Kontorhoteller

Utleie av kontorplasser i en begrenset periode er en type virksomhet som er blitt mer vanlig de siste årene. Typisk for slik utleie er at kontorplassene er klargjort for rask innflytning, og at

⁹⁴ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 284.

det gjerne medfølger tilleggstjenester i leieavtalen. Dette kan for eksempel være tilgang til toalett, kjøkken, fellesareal og møterom, samt tjenester som strøm, matservering, renhold etc.

Den som driver kontorhotell fremleier ofte lokalene, men det kan også tenkes at utleier selv driver slik virksomhet. Utleie kan skje til både avgiftsregistrerte og ikke-avgiftsregistrerte leietakere. Skattedirektoratet har lagt til grunn at utleie som er lagt opp løpende med hyppig skifte av fremleietakere, er én driftsmåte. Slik fortløpende utleie vil gi full fradragsrett for utleier, og fordeling hos fremleietaker. Den frivillige registreringen kan opphøre dersom utleievirksomheten endrer karakter til å være ett bestemt utleieforhold til fremleietaker som ikke er avgiftsregistrert.⁹⁵

Det er imidlertid ikke klart hvor denne grensen går, og det må derfor gjøres en konkret vurdering i hver enkelt sak. Som eksempel nevner direktoratet at en annen driftsmåte vil være når det inngås fremleiekontrakt på ubestemt tid, eller for en viss periode med mulighet med forlengelse.⁹⁶ Om man sammenligner disse driftsmåtene med alminnelig hotellvirksomhet, ser man at ulikhetene blir større enn hva de er ved hyppig utskiftning av fremleietakere. Man nærmer seg da ordinær utleie av fast eiendom.

Frivillig registrert utleier som driver utleie av kontorplasser, bør være bevisst disse problemstillingene, og følge med hvem som er fremleietakere og hvilke kontrakter som inngås med disse. Skattedirektoratet skriver at det i utgangspunktet ikke vil være tilstrekkelig for fortsatt frivillig registrering å vise til at utleien erfaringsmessig en dag kommer til å skje til avgiftspliktige virksomheter igjen.⁹⁷

4.3.5.5 Ny leietaker, tomme lokaler og konkurs

Ved utskiftning av leietaker i et utleielokale som er omfattet av en frivillig registrering, vil den nye leietakers avgiftsmessige status være avgjørende for om den frivillige registrering fortsetter eller opphører. Om det på ny leies ut til avgiftsregistrert leietaker, vil den frivillige registrering fortsette som før. Ved utleie til unntatt virksomhet, vil den frivillige registreringen opphøre.

⁹⁵ Skattedirektoratets prinsipputtalelse 10. mai 2017.

⁹⁶ Skattedirektoratets prinsipputtalelse 10. mai 2017.

⁹⁷ Skattedirektoratets prinsipputtalelse 10. mai 2017.

Dersom utleielokaler omfattet av en frivillig registrering blir stående tomme i påvente av at man skal finne ny leietaker, utløser ikke dette en justeringsplikt etter mval. § 9-2 (1). Dette regnes for å være en videreføring av bruken på fullføringstidspunktet.⁹⁸ Det foreligger imidlertid ikke fradragsrett på løpende anskaffelser som knytter seg til vedlikehold, drift eller lignende i mellomperioden hvor lokalene står tomme.⁹⁹ Men dersom lokalene igjen leies ut til avgiftspliktig virksomhet, kan det foretas tilbakegående avgiftsoppgjør etter mval. § 8-6.¹⁰⁰

Dersom avgiftsregistrert leietaker går konkurs, skal virksomhetens konkursbo registreres på eget nummer i Merverdiavgiftsregisteret med virkning fra åpningen av bobehandlingen, jf. mval. §§ 2-1 (4) og 14-2. Konkursboets virksomhet regnes for å være en fortsettelse av debtors næringsvirksomhet. Utleier beregner da utgående avgift på husleien, og har fradragsrett for inngående avgift på løpende kostnader.

Ved leietakers konkurs, kan utleier ha udekkede krav i boet i form av husleie. Når slike skal dekkes som dividende i konkursboet, er det stor risiko for at hele eller deler av kravet kan gå tapt. Dette kan gjelde husleie for oppsigelsesperioden dersom boet ikke trer inn, eller for perioden før konkursen.

Den frivillig registrerte kan etter mval. § 4-7 (1) korrigere beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift dersom kravet må anses ”endelig konstatert tapt” som følge av skyldnerens manglende betalingsevne. En utestående fordring anses endelig tapt dersom ”offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning [...]”, jf. forskrift til merverdiavgiftsloven § 4-7-1 (1) bokstav c.

Selv om det ikke er vanlig, kan det tenkes at konkursboet starter virksomhet som er unntatt merverdiavgift. Dette kan føre til at utleier plikter å justere inngående avgift på kapitalvarer, og at fradragsrett for løpende kostnader ved utleien går tapt. Konkursboet har de samme rettigheter og plikter etter leieavtalen som skyldner hadde (med unntak av oppsigelsestid), og

⁹⁸ Gjems-Onstad m.fl.: *Lærebok i merverdiavgift* s. 290.

⁹⁹ Skattedirektoratets brev 10. oktober 2001.

¹⁰⁰ Gjems-Onstad m.fl.: *MVA-kommentaren* s. 163.

som regel vil det være regulert i leiekontrakten at slik omlegging av virksomhet krever samtykke fra utleier.

4.3.6 Dokumentasjonskravet

4.3.6.1 Forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-2

Avgiftsmyndighetene fører kontroll med om frivillig registrerte oppfyller kravene i loven, og denne vurderingen baseres på innsendt dokumentasjon. Utleier plikter å dokumentere at vilkårene for den frivillige registreringen er til stede. Dokumentasjonsplikten går frem av forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-2. Etter første ledd skal utleier kunne dokumentere hvordan utleieobjektet brukes:

”Utleiere skal dokumentere hvordan bygget eller anlegget er disponert med målsatte tegninger e.l. av bygget eller anlegget og med utleiekontrakter. Det må fremgå av dokumentasjonen hvilke arealer som er leid ut til fradragsberettiget formål.”

Tidligere i avhandlingen ble det pekt på at kravet om inngåtte leiekontrakter er en forutsetning for å kunne forhåndsregistreres etter mval. § 2-4. Det er selvsagt også et krav for den alminnelige adgangen til å kunne frivillig registreres etter mval. § 2-3 (1), og ved tilkjenning etter mval. § 2-3 (3).

Etter forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-2 (1) første setning går det frem at utleiekontrakter skal foreligge i dokumentasjonen for å vise hvordan utleieobjektet disponeres. Dette kravet er tydelig fremhevet i rettspraksis og avgiftspraksis, og det er sikker rett at registreringsadgangen er avskåret om utleien ikke kan dokumenteres ved leiekontrakt.¹⁰¹ Det er leiekontrakten som gir uttrykk for at partene har inngått en rettslig bindende avtale. Det redegjøres nærmere for kravet til inngått leiekontrakt ved gjennomgangen av rettspraksis nedenfor.

Formuleringen ”målsatte tegninger e.l.” viser til at informasjon om bruken av utleieobjektet kan fremgå av andre dokumentasjonsformer enn *målsatte tegninger*. Formålet bak den vide

¹⁰¹ For eksempel HR-2017-1948-A avsnitt 39 og Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 173.

formuleringen er å åpne opp for at svært gamle bygg, som er omsatt gjennom flere ledd, også kan registreres etter ordningen.¹⁰²

Etter andre ledd skal det ved utgangen av hvert år foreligge en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. Etter avgiftspraksis er det tilstrekkelig at det foreligger en erklæring fra leietaker som viser hvordan utleieobjektet er blitt brukt.¹⁰³ Bestemmelsens tredje ledd slår fast at oppføringskostnader, ombygginger og påkostninger må spesifiseres i regnskapet, og knyttes til de riktige arealer av utleieobjektet.

Dokumentasjonsplikten er viktig for å fange opp eventuelle endringer i plikten til å beregne utgående avgift på husleien, og for fradragsretten. Leietakers bruksendringer kan også medføre at justeringsreglene kommer til anvendelse.¹⁰⁴ Hensynet til statens inntekter nødvendiggjør avgiftsmyndighetenes kontroll av at den frivillig registrerte oppfyller vilkårene for registreringsordningen. Dette har en side til å avdempe mulighetene for omgåelser og illojale tilpasninger.

4.3.6.2 ”IT Fornebu” LB-2007-57596

Et selskap som rehabiliterte eiendom for utleie til avgiftspliktige næringsdrivende, ble etterberegnet for den rentefordel som selskapet hadde av å fradragsføre for mye avgift de første terminene etter registreringen. Spørsmålet for lagmannsretten var om det var adgang for selskapet til å fradragsføre merverdiavgiften.

Lagmannsretten peker på at det må være tale om et aktuelt leieforhold, og viser til at ordlyden bruker presensformen ”den som leier ut” og bestemt entall av substantivet *brukeren*.¹⁰⁵ Lagmannsretten slår fast at det ikke strider med formålet at det stilles krav om at det er inngått leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere. Videre heter det i dommen:

”Den fremtidige bruk må imidlertid være avklart. For at arealenes omfang og brukernes avgiftsmessige status kan sies å være avklart, må det etter lagmannsrettens syn kreves at det finnes en bestemt leietaker som har forpliktet seg rettslig til å leie bestemte lokaler.”

¹⁰² Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 177.

¹⁰³ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 178.

¹⁰⁴ Gjems-Onstad m.fl.: *MVA-kommentaren* s. 159-160.

¹⁰⁵ Retten viser til dagjeldende forskrift 6. juni 2001 nr. 573 § 1.

Lagmannsrettens lovforståelse går ut på at man ved inngåing av leiekontrakter skal ha en identifisert leietaker, og en avklart bruk av lokalene til avgiftspliktig virksomhet. Dersom det ikke foreligger slik avklaring, vil anskaffelsene som knyttes til rehabilitering av lokalene ikke være fradragsberettiget.

Et av de prinsipielle spørsmålene i dommen var om kravet om leiekontrakter var en innskrenking av fradragsretten. Selv om denne problemstillingen i dag er avklart, er det en interessant betraktning de lege ferenda. Lagmannsretten startet med å vise til at kravet om inngåtte leiekontrakter medfører at utleier blir påført en likviditetsbelastning som en næringsdrivende som oppfører bygg til eget bruk, ikke utsettes for.

Retten pekte på at dersom man la selskapets egen forståelse til grunn, er det staten som påføres den samme likviditetsbelastningen. Dersom det skulle overlates til den enkelte utleier selv å anslå hvilke arealer som blir utleid til avgiftsregistrert leietaker, vil det oppstå usikkerhet om flere forhold. For det første om leiekontrakter i det hele tatt vil bli oppnådd. For det andre vil det knytte seg usikkerhet til omfanget av leiekontrakter, og til hvilken tid leiekontraktene vil bli inngått.

I tillegg ville staten måtte bære risikoen for den avgiftspliktiges solvens dersom det skal tilbakebetales for mye fradragsført merverdiavgift på et senere tidspunkt. Lagmannsrettens resonnement viser hvordan merverdiprinsippet og nøytralitetsprinsippet står mot hensynet til statens inntekter, og hvilke utfordringer det ville medført om sistnevnte hensyn skulle settes til side.

4.3.6.3 ”Rosekollen” LB-2014-128935

I ”Rosekollen” kom lagmannsretten til at leieavtaler mellom morselskap og to norske datterselskaper var uten realitet. Avgiftsmyndighetenes vedtak om etterberegning av fradragsrett for inngående avgift for ombyggingskostnader ble derfor kjent ikke ugyldig. Det forelå utleiekontrakter og datterselskapene betalte husleie i samsvar med avtalen.

Lagmannsretten pekte på at det stilles krav om at de utleide lokalene rent faktisk må benyttes av leietaker i avgiftspliktig virksomhet. Datterselskapene hadde for eksempel ingen ansatte

som arbeidet i lokalene. Etter bevisførselen måtte det legges til grunn at datterselskapene ikke benyttet de leide arealene i samsvar med avtalen. Siden lokalene ikke var til faktisk bruk i leietakers avgiftspliktige virksomhet, forelå ingen fradragsrett for inngående merverdiavgift på ombyggingskostnadene.

4.3.6.4 ”Ole Deviks vei” HR-2017-1948-A

Et frivillig registrert selskap krevde fradrag for inngående avgift i forbindelse med oppføring av nybygg. Før oppføringen var det inngått leieavtale med entreprenøren om utleie av en vesentlig del av bygget. Skattekontoret la til grunn at leieavtalen ikke var en reell leieavtale, men en garantiforpliktelse fra entreprenøren om å betale leie i den grad arealene ikke ble leid ut til andre. Skattekontoret traff derfor vedtak om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift på oppføringskostnader.

Problemstillingen for Høyesterett var om det kunne kreves inngående avgift av den delen av bygget som skulle leies ut til entreprenøren. Høyesterett skriver i avsnitt 33 at spørsmålet som denne saken reiser, er ”hvilken dokumentasjon for fremtidige utleieforhold som kreves for at det skal foreligge fradragsrett”.

Høyesterett viser til at forståelsen som ble lagt til grunn i ”IT Fornebu” bygger på avgiftspraksis før og etter den dommen, og retningslinjer gitt av departementet.¹⁰⁶ I avsnitt 36 slår Høyesterett fast hvilke krav som skal stilles i vurderingen av om dokumentasjonskravet er oppfylt:

”For at det skal være grunnlag for frivillig registrering når et bygg for utleie er under oppføring, må det således være *avklart* hvem som skal leie lokalene, og det må dreie seg om en identifisert og avklart bruk til avgiftspliktig virksomhet.”

På bakgrunn av kravene som stilles i denne vurderingen, ser man at både bruksvilkåret og utleievilkåret får sin avklaring gjennom dokumentasjonskravet. Det er gjennom den innsendte dokumentasjonen at utleier må sannsynliggjøre overfor avgiftsmyndighetene hvem den avgiftspliktige leietaker er, og at utleieobjektet skal brukes i avgiftspliktig aktivitet.

¹⁰⁶ Finansdepartementets tolkningsuttalelse 17. desember 2013.

Høyesterettsdommen viser at det gjøres en konkret helhetsvurdering på bakgrunn av forholdene i den bestemte saken.

I avsnitt 39 peker Høyesterett på at en bindende leieavtale, som gir leietaker en ubetinget rett til å tiltre utleielokalene ved byggets ferdigstilling, normalt vil være tilstrekkelig til at dokumentasjonskravet er oppfylt. Da vil det foreligge avklaring både når det gjelder hvem som er leietaker, og leietakers bruk av lokalene til avgiftspliktig virksomhet.

Det forelå slik leiekontrakt mellom selskapet og entreprenøren som regulerte rettigheter og plikter i leieforholdet. Høyesterett slår imidlertid fast at det kan foreligge omstendigheter i det enkelte tilfelle som gir avgiftsmyndighetene grunnlag for å foreta nærmere undersøkelser og vurderinger.

Retten tolket ordlyden i leieavtalen som var inngått. Der var flere punkter i avtalen som klart pekte i retning av at formålet med utleien ikke var at lokalene var ment for faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten til leietaker. Det gikk frem av leieavtalen at utleier forpliktet seg til å fortsette å lete etter nye leietakere, og ble gitt en ubetinget rett til å si opp leieavtalen frem til ett år etter inngåelsen. I tillegg ble det bestemt at nye leieavtaler ville redusere leieforpliktelsene til leietaker.

Momentene i leieavtalen viste at det overordnede formålet var å garantere for leieinntekter slik at man sikret bankfinansiering av bygget. Etter avtalen hadde ikke leietaker en ubetinget rett til å tiltre lokalene. I vitneuttalelse forklarte representant for leietaker (entreprenøren) at de ikke tok sikte på å bruke lokalene, men at leieavtalen ble inngått slik at man skulle få oppdraget med oppføring av bygget.

Når leieavtalen gir utleier en ubetinget rett til å terminere leieavtalen, er det høyst tvilsomt at det skjer en overføring av eksklusiv rådighet (total bruksrettighet) fra eier til leietaker. Det er vanskelig å se for seg at en leietaker som skal bruke lokaler i avgiftspliktig virksomhet, kan innrette driften på en forretningsmessig fornuftig måte med et slikt utgangspunkt i leieavtalen. I så fall måtte det foreligge konkrete planer i avtalen mellom partene om hvilke løsninger og tiltak som skulle iverksettes ved ulike scenarioer, slik at leietakers fremtidige drift ble sikret.

Leieavtalen og de faktiske forhold viser også at lokalene ikke var i faktisk bruk i leietakers avgiftspliktige virksomhet, og at dette heller ikke var partenes hensikt ved inngåelsen av leieavtalen. Ved å påta seg denne leieforpliktelsen, uten faktisk å bruke lokalene, foretar leietaker en bedriftsøkonomisk disposisjon som ikke ville gitt rett til å fradragføre avgiften på husleien. Leietakers oppofrelse har med andre ord ikke en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.

I denne saken er det mest nærliggende å vurdere at verken lovens utleievilkår eller bruksvilkår var oppfylt. Høyesteretts rettsanvendelse illustrerer at det er gjennom dokumentasjonskravet at det gjøres vurderinger av om bruksvilkåret og utleievilkåret er oppfylt. I dommen gjøres en konkret helhetsvurdering hvor leieavtalen er det naturlige utgangspunkt, men hvor det også er adgang til å trekke inn andre faktiske opplysninger som kan belyse saken.

At disse vilkårene vurderes samlet i vurderingen av dokumentasjonskravet, er naturlig siden avgiftsmyndighetene baserer seg på dokumentasjonen som sendes inn. Da er vurderingstemaet som brukes i rettspraksis og avgiftspraksis, en praktisk og fornuftig tilnærming til problemstillingen som reises i denne dommen.

4.3.7 Hvem kan være leietaker?

Som tidligere nevnt kan det leies ut til virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, jf. mval § 2-3 (1) bokstav a. I utgangspunktet stilles altså krav om at leietaker oppfyller kravene til næringsvirksomhet, har en omsetning som har oversteget beløpsgrensen, og er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.¹⁰⁷ Det er imidlertid selve registreringen som oppfyller lovens vilkår. Dette innebærer at utleier også kan frivillig registreres for utleie til leietaker som er forhåndsregistrert.

Etter mval. § 2-3 (1) bokstav b og c kan utleier også frivillig registreres for utleie til kommune, fylkeskommune og interkommunale eller interfylkeskommunale sammenslutninger, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 (1) bokstav a og b. Det stilles krav om at leietaker benytter lokalene til kompensasjonsberettiget bruk, jf. forskrift til merverdiavgiftsloven § 2-3-1 (1).

¹⁰⁷ For utleier ble disse kravene gjennomgått over, og avhandlingen viser derfor tilbake til disse redegjørelsene så langt de også vil gjelde for leietaker.

Merverdiavgiftskompensasjonsloven § 3 (1) slår fast at det ytes kompensasjon for offentlig virksomhet for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende. Kompensasjonsordningen medfører da at en kommune vil kunne tjene på selv å føre opp egne bygg fremfor å kjøpe eller leie av andre. Et viktig hensyn bak adgangen for frivillig registrering ved utleie til offentlig virksomhet, er derfor å hindre slik konkurransevridning.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 178.

5. Avsluttende refleksjoner

Adgangen til å frivillig registreres for utleie av bygg eller anlegg til avgiftspliktige leietakere, er en viktig ordning. Den ivaretar hensynet til å skape nøytralitet mellom det å eie og å leie. Ved å tilkjenne utleier fradragsrett og en plikt til å beregne utgående avgift på leievederlaget, sikrer registreringsordningen at merverdiavgiften ikke blir en reell kostnad for leietaker som driver avgiftspliktig virksomhet i lokalene.

Registreringsordningen er effektiv siden administrasjonsarbeidet i stor grad legges på avgiftssubjektene, og disse står for innrapporteringen til avgiftsmyndighetene. Registreringsordningen finner sin naturlige plass i merverdiavgiftssystemet, som generer store inntekter til staten.

Det kan imidlertid tenkes at det er noen utfordringer med registreringsordningen. Reglene som regulerer adgangen for frivillig registrering er generelle og etterlater et visst tolkningsrom for avgiftsmyndighetene, domstolene og næringsdrivende. Endringer i arbeids- og næringslivet kan medføre at næringsbygg brukes på nye måter. Et eksempel på dette er utleie av kontorplasser, som avhandlingen pekte på tidligere.

Derfor kan det stilles spørsmål om hvor godt egnet dette regelverket er for å regulere kompliserte avgiftsmessige problemstillinger som oppstår i fremtiden. I tillegg kan det være vanskelig for næringsdrivende å manøvrere i dette regelverket – selv om de rettslige utgangspunktene i registreringsordningen fremstår som intuitive, kan de reelle problemstillingene som oppstår stille høye kunnskapskrav.

Det kan også problematiseres hvor strengt dokumentasjonskravet burde være. Rettspraksis og avgiftspraksis har lagt seg på en forholdsvis streng linje. Selv om lovgiver ikke har ment at det skal være full likebehandling mellom eie og leie av lokaler, kan det tenkes at for rigide tolkninger fører for langt bort fra utgangspunktet om at avgiftsbelastningen skal være *tilnærmet lik* som om leietakeren selv hadde eid bygget.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Ot.prp. nr. 2 (2000-20001) s. 148.

På den andre siden er en klar praksis nødvendig for å ivareta hensynet til at staten ikke skal påføres tap og bære risikoen for den avgiftspliktiges solvens. Dagens praksis forhindrer også at det gjøres illojale tilpasninger og at det pretenderes utleieforhold.

Litteraturliste

Lover og forskrifter:

Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov

Lov 29. november 1968 om særlege råderettar over framand eigedom.

Lov 3. juli 1992 nr. 93 om avhending av fast eigedom.

Lov 26. mai 1997 nr. 17 om husleieavtaler.

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

Lov 20. juni 2014 nr. 36 om endringar i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

Lov 12. desember 2012 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning.

Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2020 (kap. 5521 post 70).

Forskrift 3. mai 1983 nr. 918 (nr. 80) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven.

Forskrift 6. juni 2001 nr. 573 (nr. 117) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven.

Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring.

Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven.

Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven.

Lovforarbeider:

Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester.

Ot.prp. nr. 66 (1990-1991) om lov om avhending av fast eigedom.

NOU 1993: 4 Lov om husleieavtaler.

Ot.prp. nr. 82 (1997-1998) om lov om husleieavtaler.

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

Innst. O. nr. 24 (2000-2001) om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

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

Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) om lov om endringer i lov 18. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) om lov om merverdiavgift.

Prop. 94 LS (2013-2014) om endringar i skatte-, avgifts- og tollavgivinga.

Rettspraksis:

Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina) Rt. 1994 s. 1064 (Bye)

Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)

Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)

Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt)

Rt. 2005 s. 951 (Porthuset)

Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole)

Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig)

Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp)

Rt. 2015 s. 24 (Bremangerlandet Vindpark)

HR-2017-1948-A (Ole Deviks vei)

LB-2003-8771 (KS Grand)

LB-2007-57596 (IT Fornebu)

LB-2014-128935 (Rosekollen)

TOSLO-2014-89894 (Kolbotnveien)

Brev og uttalelser:

Skattedirektoratets brev 10. oktober 2001 til fylkesskattekontorene: ”Spørsmål som gjelder selve ordningen”.

Finansdepartementets brev 14. mai 2007 (2007/253203). ”Merverdiavgift – helseforetak”.

Skattedirektoratets melding 4. juli 2011 (SKM-2011-8): ”MVA og justering – noen enkeltspørsmål (I)”.

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 17. desember 2013 (UFIN-2012-4680):
”Merverdiavgift – fradragsretten ved utleie av fast eiendom”.

Skattedirektoratets melding 4. juli 2014 (SKD 5/14): ”Revidert nasjonalbudsjett 2014 – endringer i reglene om frivillig registrering for utleie av fast eiendom”.

Skattedirektoratets prinsipputtalelse 10. mai 2017 (USKD-2017-10): ”Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd – spørsmålet om omfanget av utleiers frivillige registrering – Skattedirektoratets brev av 10. mai 2017”.

Finansdepartementets brev 13. september 2018, UFIN-2015-1810: ”Merverdiavgift – tolkningsuttalelse om overdragelse av bygg under oppføring”.

Litteratur:

Gisle, Jon; m.fl.: *Jusleksikon*. 4. utgave (Oslo 2010).

Gjems-Onstad, Ole; Tor S. Kildal; Cecilie Aasprong Dyrnes,; Anders B. Mikelsen og Roy K. Kristensen: *MVA-kommentaren*, 5. utgave (Oslo 2016).

Gjems-Onstad, Ole; Tor S. Kildal; Cecilie Aasprong Dyrnes; Anders B. Mikelsen: *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave (Oslo 2017).

Gjems-Onstad, Ole: *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 9. utgave (Oslo 2017).^[1]_{SEP}

Lilleholt, Kåre: *Knophs oversikt over Norges rett*. Kapittelet "Skatterett" av Magnus Aarbakke og Hugo P. Matre. 14. utgave (Oslo, 2014).

Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*. 8. utgave (Oslo 2018).

Merverdiavgiftshåndboken, 16. utgave 2020.

Nettsider:

www.altinn.no: "Frivillig merverdiavgiftsregistrering" (lastet ned:

<https://www.altinn.no/starte-og-drive/skatt-og-avgift/avgift/frivillig-merverdiavgifts-registrering/>, 6. mai 2020).

www.regjeringen.no: "Faktaark: Statens inntekter og utgifter" (lastet ned:

https://www.regjeringen.no/contentassets/e1ebc66904094926b9d42177ffcb2e4e/faktaark_statens_inntekter_og_utgifter.pdf, 5. mai 2020).