

Vilkår for registrering etter Forskrift 117, og ulike rettsvirkninger vedrørende en slik registrering

Veileder: Røkke, Hild Sande

Kandidatnr: 145958

Til sammen 13 343 ord

02.06.2009

Innholdsfortegnelse

1. Emne og kilder

- 1.1 Innledning
- 1.2. Begrunnelse for lovens hovedregel og normalordning
- 1.3 Kildesituasjon

2. Hensyn bak Forskrift nr. 117

3. Gjeldende rett før forskrift nr. 117

4. Grunnvilkår for registrering etter Forskrift nr. 117

- 4.1 Utleier av bygg og anlegg
- 4.2 Bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven
- 4.3 Utleieobjekt må være bygg/anlegg

5. Generelt om ordningen

- 5.1 Frivillig registrering ved søknad
- 5.2 Dokumentasjonskrav
- 5.3 Virkningstidspunkt
- 5.4 Rett og plikt som følger av registreringen
- 5.5 Beløpsgrense

6. Særlig om bruken

- 6.1 Bruk utenfor avgiftsområdet
- 6.2 Lokaler tatt i bruk før registrering
- 6.3 Uavklart bruk og tomme lokaler
- 6.4 Tidsmessig delt bruk
- 6.5 Særlig om sammenhengende kjede av frivillig registrerte

7. Forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør

- 7.1 Generelt om forhåndsregistrering
- 7.2 Forhåndsregistrering grunnet betydelige anskaffelser
- 7.3 Manglende oppfylning av vilkår for forhåndsregistrering
 - 7.3.1 Sletting og etterberegning
 - 7.3.2 Forlengelse av forhåndsregistreringen
 - 7.3.3 Fradragsrett tapt ved avslag?
- 7.4 Tilbakegående avgiftsoppgjør
 - 7.4.1 Generelt
 - 7.4.2 Vilkår for innrømmelse av tilbakegående avgiftsoppgjør

8. Fradragsrett for inngående merverdiavgift

- 8.1 Generelt
- 8.2 Spesielt om fritidseiendommer
- 8.3 Plikten til tilbakeføring eller justering
 - 8.3.1 Generelt
 - 8.3.2 Bygg og anlegg som var fullført før 1.jan 2008
 - 8.8.2.1 Tre års frist
 - 8.8.2.2 Lempingsregel
 - 8.3.3 Bygg og anlegg oppført etter 1. jan 2008

8.3.3.1 Generelt

8.3.3.2 Litt nærmere om vilkårene for justeringsreglene

9. Oppsummering

10. Litteraturliste

1. Emne og kilder

1.1 Innledning

Det følger av merverdiavgiftsloven § 13 at det skal betales merverdiavgift av omsetning av varer og tjenester som er omfattet av loven i henhold til bestemmelsene i kapittel I. Bestemmelsen angir altså at all omsetning av varer og tjenester er avgiftspliktig, med mindre de er særskilt unntatt i lovens første kapittel.

Før merverdiavgiftsreformen i 2001 var tjenester avgiftspliktige bare i den grad de var positivt oppregnet i loven. Etter endringen i 2001 ble alle tjenester gjort avgiftspliktig med mindre de er positivt unntatt.

Etter merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd første punktum gjelder ikke loven for omsetning og utleie av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom. Forarbeidene til bestemmelsen presiserer at unntaket omfatter omsetning og utleie av grunn, bygninger og anlegg, samt del av bygning eller anlegg. Unntaket gjelder også utleie til boligformål og næringsformål.¹ Utgangspunktet er derfor at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved omsetning og utleie av fast eiendom.

Virkningen av at utleie av fast eiendom er unntatt fra avgiftsområdet medfører at det ikke foreligger rett eller plikt til registrering i avgiftsmanntallet. Dernest er det ikke adgang til å beregne utgående merverdiavgift på utleie eller omsetning av fast eiendom eller rettighet til fast eiendom. Det foreligger heller ikke adgang til å fradragsføre inngående merverdiavgift for anskaffelser tilknyttet slik virksomhet.

Imidlertid gir merverdiavgiftsloven § 28 a hjemmel for særskilt registrering i avgiftsmanntallet etter søknad, for virksomheter som omsetter andre tjenester enn nevnt i lovens kapittel IV. Finansdepartementet har med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 28 a gitt forskrift 6. juni 2001 nr. 573 (Forskrift 117) som omhandler frivillig registrering av utleier av fast eiendom. Det følger av forskriften § 1 første ledd at den som leier ut bygg eller anlegg som brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven, kan etter søknad registreres i merverdiavgiftsmanntallet dersom visse forutsetninger er oppfylt. Det samme gjelder utleie til kommuner og fylkeskommuner mv., jfr. forskriftens § 1 andre ledd nr. 1 og nr. 2.

Dersom utleier velger å la seg registrere skal det beregnes utgående merverdiavgift av omsetning av tjenester som omfattes av den frivillige registreringen, jfr. merverdiavgiftsloven § 28 a andre ledd. For registrerte leietakere betyr dette imidlertid ingen reell kostnad da disse har fradragsrett for den inngående merverdiavgift på leien. Ved registrering vil utleier få de samme rettigheter og plikter som en ordinært registrert næringsdrivende, herunder rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i utleievirksomheten.

Denne oppgaven omhandler de generelle vilkår for frivillig registrering etter Forskrift 117 om utleie av bygg eller anlegg, og en gjennomgang av de ulike virkninger av en slik registrering.

¹ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 148

1.2. Begrunnelse for lovens hovedregel og normalordning

Hovedårsaken til at utleie av fast eiendom faller utenfor avgiftsområdet er primært at det ville medføre vesentlige avgiftsrettslige og avgiftstekniske problemer dersom slik utleie skulle være innenfor avgiftsområdet. Forarbeidene viser blant annet til problemene knyttet til fordeling av inngående avgift som må forventes å oppstå ved utleie av kombinerte bolig- og næringsseiendommer, og til problemer som vil kunne oppstå i forhold til mindre utleieforhold.² Slike fordelingsspørsmål er vanskelige å ta stilling til selv for næringsdrivende, og ved en eventuell generell avgiftsplikt for utleie av fast eiendom vil også en rekke private utleiere måtte forholde seg til disse, noe som ikke ble ansett ønskelig.

Staten har likevel sikret seg inntekter ved omsetning av fast eiendom i medhold av dokumentavgiften. Plikten til å betale dokumentavgift inntreder ved tinglysning av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom. Avgiften er på 2,5 prosent av salgsværdien. Hensikten med avgiften er kun å skaffe staten inntekter, og den har f.eks. ikke som begrunnelse å dekke kostnadene ved tinglysingskontorene.³ De faktiske tinglysningskostnadene dekkes av at tinglysningsgebyr.

Hovedregelen om at fast eiendom er unntatt fra avgiftsområdet gjelder likevel ikke for noen spesielt utvalgte omsetnings- og utleietransaksjoner som er angitt uttømmende i merverdiavgiftsloven § 5 a andre ledd.⁴ For slik omsetning gjelder de plikter og rettigheter som følger av merverdiavgiftsloven alminnelige regler.

Begrunnelsen for avgiftsplikt for disse omsetningsformer er at de retts tekniske problemene ikke her gjør seg gjeldende i like stor grad som for tilfeller etter bestemmelsens første ledd. Et annet hensyn er at slik omsetning i større grad ligner omsetning av ordinære varer og tjenester.

Et illustrerende eksempel på sistnevnte hensyn er unntaket som følger av merverdiavgiftsloven § 5 a andre ledd nr. 6 som omhandler omsetning av trær og avling på rot, når omsetning ikke skjer sammen med grunnen. Salg av trær og avling på rot uten at grunnen selges er de facto varesalg, forutsetningen er imidlertid at kjøper skal hente varene der de står.

Et annet eksempel er merverdiavgiftsloven § 5 a andre ledd nr. 1 som hjemler avgiftsplikt for utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet. Utleie av parkeringsplasser alene regnes ikke som avgiftspliktig, det er en forutsetning at utleien skjer som ledd i parkeringsvirksomhet.

Ordlyden tilsier her at aktiviteten knyttet til utleien må være mer eller mindre profesjonell, samtidig som virksomheten hovedsakelig er en parkeringstjeneste.

Avgrensningen mot avgiftsfri utleie av parkeringsplasser må sies å være skjønnsmessig. Det må kreves at det er foretatt visse installasjoner på parkeringsområdet, herunder tilstrekkelig oppmerking, og at det finnes bommer eller betalingsautomater.

Merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd som unntar utleie av fast eiendom eller rettigheter til fast eiendom fra avgiftsområdet, gjelder som nevnt også for utleie til avgiftspliktige næringsdrivende. Dette medfører at en betydelig bransje innen næringslivet som utgangspunkt faller utenfor avgiftsområdet. Ved at lovgiver har innført en hjemmel for særskilt registrering

² Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 148

³ St.prp. nr. 1 (2003-2004) kap. 5565, post 70

⁴ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 192

for utleie til avgiftspliktige næringsdrivende, har en imidlertid innført en fradragsrett for kostnader tilknyttet utleiebygg som loven ellers ikke hadde tillatt.

1.3 Kildesituasjon

Reglene om merverdiavgift finner vi først og fremst i lov nr. 66 av 19. juni 1969 om merverdiavgift. Siden denne oppgaven tar sikte på å presentere vilkårene for frivillig registrering etter forskrift nr. 117, vil følgelig forskriften ha en sentral rolle i besvarelsen. Forskriften er gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 28 a, og bestemmelsene i forskriften har materiell lovs kraft og virkning.

Siden Forskrift 117 ikke trådte i kraft før 1. juli 2001, foreligger det ikke nevneverdig rettspraksis fra Høyesterett vedrørende den nye forskriften som kan kaste lys over de forskjellige bestemmelser i forskriften. Det vil i det følgende henvises til en del lagmannsrettsdommer, som ofte vil være publisert av Utvalget. Kritikken som er reist i forhold til bruk av underrettsdommer gjør seg ikke gjeldende i like stor grad i vårt tilfelle, da dommene forutsettes kjent via Utvalgets publikasjoner, samtidig som likeartede saker i det vesentlige har fått samme resultat.

Dessuten vil det bli vist til Vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift, tolkningsuttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet, samt bindende forhåndsuttalelser fra ulike skattekontor. Slike vedtak og tolkningsuttalelser er ikke bindende lovbestemmelser. De er alene uttrykk for hvordan avgiftsmyndighetene stiller seg i forhold til konkrete avgiftsspørsmål.

Disse uttalelsene får imidlertid stor betydning ved sin autoritetsvirkning innenfor avgiftsmyndighetene, og gir dermed grunnlag for en ensartet praksis på merverdiavgiftsrettens område. En avgiftspliktig vil derfor kunne føle seg trygg om han legger slike uttalelser til grunn for sin avgiftsbehandling.

Er den avgiftspliktige derimot uenig i avgiftsmyndighetenes tolkning av lovbestemmelsene, vil spørsmålet kunne prøves for domstolene, og det er tolkningsresultatet som domstolen kommer til som vil være avgjørende.

De foreliggende forarbeider som er mest sentrale i forhold til oppgaven er Ot.prp. nr. 2 (2000-2001), Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008).

2. Hensyn bak Forskrift 117

Formålet med ordningen er å redusere den kumulasjon av avgift som følger av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Ordningen vil altså i stor grad motvirke uønsket avgiftskumulasjon ved at utleie av fast eiendom holdes utenfor avgiftsområdet.⁵ Dersom adgangen til frivillig registrering etter Forskrift 117 ikke eksisterte, ville det resulterte i at utleier ikke fikk fratrukket for inngående merverdiavgift på oppførings-, drifts- og vedlikeholdskostnadene, og dermed var nødt til å øke leien tilsvarende disse kostnadene.

Til sammenligning får virksomheter som oppfører bygg til bruk i egen avgiftspliktige virksomhet fullt fradrag for oppføringskostnadene etter hovedregelen i mval § 21.

⁵ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 148

Avgiftspliktige leietakere får gjennom den frivillige registreringen dermed tilnærmet lik avgiftsbelastning som virksomhet i selveide lokaler.

Dersom det foreligger betydelig forskjell for muligheten til å trekke fra inngående merverdiavgift hva angår oppførings-, vedlikeholds- og driftskostnader i forholdet mellom eier og leier, vil dette samsvare dårlig med merverdiavgiftssystemets krav til nøytralitet på dette området.

Hvis en næringsdrivende eksempelvis måtte eie et bygg for å dra fordel av inngående merverdiavgift, ville dette påvirke den næringsdrivende til å bruke kapitalen på en bestemt måte, og dermed binde opp en del av sin kapital på fast eiendom. En slik løsning ville vært uheldig da dagens krav til lønnsomhet medfører at markedet i stor grad foretrekker frie likvide midler, samtidig som det ikke er ønskelig at avgiftssystemet regulerer en næringsdrivendes organisatoriske muligheter mer enn på forhånd tilsiktet.

3. Gjeldene rett før Forskrift 117

Forskrift 117 avløste gammel Forskrift 80 og 87, som også gjaldt frivillig registrering for oppføring av bygg eller anlegg for utleie til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven. Forskrift 80 gjaldt kun fradrag for oppføringskostnader. Forskrift 87 regulerte selve gjennomføringen av Forskrift 80, herunder hva som måtte være vedlagt søknaden, oppgaveterminer, diverse begrepsdefinisjoner mv.

Utleievirksomheten måtte dessuten ha eget, særskilt organisasjonsnummer i avgiftsmanntallet for den frivillige registreringen. Denne ordningen er ikke fulgt opp i Forskrift 117.

Den eldre ordningen ga ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på drifts- og vedlikeholdskostnader, samtidig som Forskrift 80 ikke ga utleier hjemmel til å fakturere leie med utgående merverdiavgift. Fradragsretten for utleier etter gammel ordning var begrenset til leietakers rett til fradrag for bruk innenfor avgiftsområdet. Etter Forskrift 117 kan utleier fradragsføre hele den inngående merverdiavgiften på leibeløpet og velte fordelingen over på leietaker, jfr. forskriftens § 2 med merknader.⁶

Ordningen etter Forskrift 117 utvidet den eldre fradragsretten slik at registrert utleier kan trekke fra inngående merverdiavgift som refererer seg til eksempelvis reparasjon, vedlikehold og drift av det utleide lokalet. Den frivillig registrerte etter Forskrift 117 er nå forpliktet til å beregne utgående merverdiavgift av leievederlaget. Etter dette innebar Forskrift 117 en betydelig endring av eldre rettstilstand, som i praksis fungerte som en ren refusjonsordning.

Begrunnelsen for den eldre ordning var den samme som nåværende Forskrift 117, og fremgår direkte av Forskrift 80 § 4 annet ledd: ”Den frivillig registrerte kan gjøre fradrag i samme utstrekning som brukeren kunne har gjort ved egen oppføring av bygget eller anlegget”. Hensynet bak regelen var altså at avgiftsbelastningen for bygget eller anlegget skulle bli tilnærmet den samme som om leietakeren selv hadde eid bygget eller anlegget.

De som var registrert etter Forskrift 80 ved ikrafttredelsen av ny Forskrift 117 den 1. juli 2001 var omfattet av den eldre ordningen frem til utløpet av registreringsperioden som var på minst

⁶ Skattelovsamlingen s. 404

5 år etter fullføring, jfr. Forskrift 80 § 3. For nye eiendommer måtte en søke særskilt registrering etter Forskrift 117.

4. Grunnvilkår for registrering etter Forskrift 117

4.1 Utleier av bygg og anlegg

Det følger av forskrift § 1 første ledd at "[d]en som leier ut bygg eller anlegg [...] kan [...] registreres i avgiftsmanntallet". Det er således utleier av det enkelte bygg eller anlegg som er aktuelt registreringssubjekt.

Merverdiavgiftsloven § 10 første ledd første punktum presiserer at det kun er "[r]egistreringspliktig næringsdrivende" som skal beregne og betale avgift av omsetning og uttak. Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 28 første ledd første punktum at registrering skal skje "når den næringsdrivendes omsetning [...] har oversteget kr. 50.000 i en periode på 12 måneder." For å kunne registrere seg etter merverdiavgiftsloven må altså utleier drive næringsvirksomhet.

For at en utleier skal anses å drive en næringsvirksomhet, har rettspraksis lagt til grunn at driften objektivt sett må være egnet til å gå med overskudd. I en skattesak, som også har klar relevans på avgiftsrettens område, uttaler Høyesterett blant annet:

«Det sentrale i virksomhetsbegrepet [...] er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene».⁷

En utleier som typisk ønsker å bli registrert etter Forskrift 117 er et eiendomsselskap som oppfører et bygg eller anlegg som skal leie ut lokalene til registreringspliktige næringsdrivende. Det er imidlertid meget praktisk også for ordinært registrerte næringsdrivende å registrere seg som utleier etter forskriften dersom deres virksomhet inneholder overskuddslokaler som kan utleies.

Det er imidlertid ikke tilstrekkelig at den næringsdrivende som ønsker å registrere seg etter Forskrift 117 har en intensjon om å leie ut sine lokaler. For å kunne registrere seg etter forskriften må leiekontrakter allerede være inngått.

Et illustrerende eksempel er BFU 31/06 som omhandler spørsmålet om et selskap kunne frivillig registreres for utleie til fremleier før lokalene er fremleid til avgiftspliktig leietaker.

Skattedirektoratet la til grunn at det er et absolutt krav for frivillig registrering at lokalene faktisk er utleid til bruker som skal benytte dem i sin avgiftspliktige virksomhet. Det har i denne sammenheng ingen betydning at selskapet i utkastet til leieavtale med fremleier presiserer at fremleier er forpliktet til å leie ut kun til avgiftspliktige leietakere. Selskapets utleie til fremleier før denne har avtale med avgiftspliktig fremleietaker sperret også for tilbakegående avgiftsoppgjør.

⁷ Rt. 1985 s. 319 (s. 323)

Dette medfører at det i utgangspunktet er eiere av bygg eller anlegg som kan registrere seg som utleier etter Forskrift 117. Forutsetningen er at leiekontrakter er inngått, og at utleier regnes som næringsdrivende etter merverdiavgiftslovens regler.

Da det er utleien til bruk i registrert virksomhet som berettiger den frivillige registreringen, vil også en fremleier kunne registrere seg som utleier etter forskriften selv om lokalene bare er leid. Det er meget vanlig at utleie av næringslokaler skjer gjennom flere ledd, slik at en fremleiers registrering etter Forskrift 117 er meget praktisk. Eksempelvis vil en byggherre leie ut sitt nyoppførte bygg i sin helhet, der leietaker driver fremleie av de ulike lokalene til forskjellige leietakere. Fremleietilfellene behandles nærmere nedenfor under punkt 6.5.

Endelig er det et vilkår at leietaker overtar den totale bruksrett til leieobjektet, for at en skal kunne registreres som ”utleier” etter forskriften. Det medfører at en ikke kan registrere en hvilken som helst bruk. Det må foreligge et utleieforhold, hvor utleier midlertidig sier fra seg rådigheten som sådan over bygget eller anlegget, slik at den eksklusive rådigheten midlertidig overføres fra eier, eventuelt fremleier, til leietaker. Et leieforhold etter forskriften innebærer således mer enn en ren bruksrett.

4.2 Bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven

Det følger av forskriftens § 1 første ledd at bygg eller anlegg som leies ut må ”brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven”.

Ordlyden tilsier at bruk av private aktører som ikke er registreringsberettiget faller utenom ordningen. En privat leietaker ville heller ikke hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift, og dermed allerede av den grunn vært uaktuell som leietaker etter forskriften, jfr. forskriftens § 1 tredje ledd. En privat leietaker følger dermed hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd, og det aktuelle leiebeløpet skal dermed ikke faktureres med utgående merverdiavgift.

Ordlyden presiserer videre at utleie må skje til avgiftspliktig næringsdrivende, jfr. merverdiavgiftsloven § 28 første ledd første punktum. Det er imidlertid ikke nok at leietaker driver avgiftspliktig næringsvirksomhet. Etter ordlyden må han også faktisk være registrert i avgiftsmanntallet.

Etter dette stiller forskriften et krav om at en utleier kun kan registreres for utleie til pågående avgiftspliktige næringsvirksomheter.

Dette medfører at næringsdrivende som driver utenfor avgiftsområdet, eksempelvis leger eller undervisningsvirksomheter, ikke kan være leietaker i en 117-registrering, da disse ikke er avgiftspliktige næringsdrivende. Slik virksomhet er positivt unntatt fra avgiftsplikt, og medfører at leiekontrakter med slike virksomheter ikke kan brukes av utleier som grunnlag for en registrering etter Forskrift 117.

Etter dette vil all type virksomhet som er unntatt fra avgiftsområdet etter merverdiavgiftsloven kapittel I, herunder §§ 5, 5a første ledd og 5b ikke kunne omfattes av en 117-registrering.

Det er flere årsaker til at slik virksomhet er unntatt avgiftsområdet. Varer og tjenester som er levert av det offentlige og som finansieres, helt eller delvis, ved skatter og avgifter er generelt

lite egnet for avgiftsplikt. Det vil i disse tilfellene ofte mangle en objektiv pris som grunnlag for avgiftsberegning. Helsetjenester vil her være et illustrerende eksempel, da mange slike tjenester ikke er aktuelle for avgiftsplikt allerede fordi det ikke betales noe vederlag i det hele tatt.

Selv om det skal betales en egenandel for slike tjenester, må det generelt antas at inngående merverdiavgift vil overstige utgående merverdiavgift, slik at avgiftsprovenyet blir negativt.

For ideelle, veldedige og kulturelle organisasjoner, museer mv. er næringskriteriet sjelden oppfylt. Det samme kan sies om tjenester innen idrett og kultur. For å hindre at staten subsidierer slik tapsbringende aktiviteter gjennom avgiftssystemet, er slike tjenester unntatt avgiftområdet.

Det finnes imidlertid flere eksempler på at idretts og kulturtjenester også tilbys på kommersiell basis, der næringskriteriet klart er oppfylt. Også ulike blandingsformer foreligger. Grunnen til at også disse tjenestene faller utenom avgiftsområdet er fordi at avgiftsunntak for en gruppe aktører og avgiftsplikt for en annen (lik) gruppe kan forstyrre avgiftssystemets nøytralitet og gi konkurransevridninger i markedet. På grunnlag av at like ytelser bør behandles likt, angir loven flere generelle unntak for omsetning av artsbestemte tjenester, uansett hvem som tilbyr tjenesten.⁸

Dersom leietaker ved kontraktsinngåelsen ikke har startet opp med avgiftspliktig virksomhet, men det fremstår som overveiende sannsynlig at registreringsvilkårene for leietaker vil oppfylles innen rimelig tid, følger det av avgiftspraksis at leietakers manglende registrering ikke være til hinder for utleiers rett til registrering og fradragrett.

En slik forvaltningspraksis representerer et avvik fra forskriftens ordlyd. Begrunnelsen er at det bør være adgang til registrering med utgangspunkt i leietakere som ikke enda har oversteget omsetningsgrensen på kr 50 000 i merverdiavgiftsloven § 28, eksempelvis ved oppstart av ny virksomhet i leide lokaler. En annen løsning ville forvansket ulike virksomheters mulighet til å leie lokaler ved oppstart av virksomhet.

Et illustrerende eksempel vil være en inngått leiekontrakt med en butikk som ennå ikke har fått begynt omsetning fordi lokalet ikke er ferdigstilt. En utleier vil med grunnlag i en slik kontrakt kunne registrere seg etter Forskrift 117. Utleieren må imidlertid i slike tilfeller selv bære risikoen for at butikken vil klare å oppnå vilkårene for registrering i avgiftsmanntallet. Dersom butikken ikke blir registrert i avgiftsmanntallet av ulike årsaker, må utleier tilbakebetale merverdiavgift som urettmessig er fradragført.

Frivillig registreringen etter Forskrift 117 omfatter også utleie til kommuner og fylkeskommuner med kommunale eller fylkeskommunale virksomheter, jfr. forskriften § 1 andre ledd nr. 1. Videre omfattes også utleie til interkommunale og interfylkeskommunale sammenslutninger, jfr. forskriften § 1 andre ledd nr. 2. Kravet om at bruken i lokalene må være næringsvirksomhet gjelder altså ikke for offentlige virksomheter, selv om også offentlige virksomheter selvsagt kan drive næringsvirksomhet.

Årsaken til at også kommuner og fylkeskommuner mv. kan være leietakere er fordi Kompensasjonsloven som trådte i kraft 1. januar 2004, gir adgang til å kompensere inngående

⁸ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 105

merverdiavgift på anskaffelse av varer og tjenester for kommuner mv. Kompensasjonsloven medfører dermed at en kommune vil tjene på selv å føre opp sine egne bygg fremfor å kjøpe eller leie disse av andre. For å likestille tilfeller hvor en kommune eier og hvor en kommune leier, omfatter Forskrift 117 fra 1. januar 2004 utleie til noen av de kompensasjonsberettigede subjektene.⁹

Utleie til virksomheter som nevnt i kompensasjonsloven § 2 bokstav c–e (private eller ideelle virksomheter, barnehager og kirkelig fellestråd) omfattes imidlertid ikke av Forskrift 117. Dette begrunnes med at avgiftsmyndighetene ikke ønsker en ordning med statlig subsidiering av bevisst tapsbringende aktiviteter, jfr. drøftelsen ovenfor.

Dersom leietakers bruk av lokalene endrer seg eller at det skjer utskiftning av leietakere, kan dette få innvirkninger i forhold til utleiers rett til frivillig registrering etter Forskrift 117 eller hans rett til fradrag for inngående merverdiavgift. En typisk situasjon vil være at leietaker endrer sin virksomhet slik at virksomheten etter endringen faller utenom avgiftsområdet. Hvilke konsekvenser en bruksendring vil ha, blir nærmere omtalt i punkt 6 nedenfor.

4.3 Utleieobjekt må være bygg eller anlegg

Det følger av forskriftens § 1 første ledd at utleieobjektet må være ”bygg eller anlegg”. Spørsmålet blir dermed hvordan begrepene ”bygg og anlegg” nærmere skal avgrenses.

Ordlyden tilsier at utleieobjektet for forskriftens vedkommende er snevrere enn begrepet fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd, da det etter ordlyden kreves noe mer enn ren tomteutleie. Et grunnvilkår er imidlertid at bygget eller anlegget kvalifiserer som fast eiendom.

En står dermed ovenfor to problemstillinger knyttet til begrepene bygg og anlegg. Ordlyden tilsier at ren tomteleie faller utenfor, og at det derfor må kreves noe mer enn en ren grunnleie for å kunne registreres etter Forskrift 117. Videre vil en måtte avgrense mot innretninger som ikke har en slik tilknytning til grunnen at det reelt sett er tale om utleie av bygg eller anlegg, men løsøre.

Som fast eiendom anses både ubebygde og bebygde tomt, bygninger og anlegg, samt del av bygning eller anlegg.¹⁰

Når det vurderes om et bygg eller anlegg skal kunne karakteriseres som fast eiendom, må objektet for det første ikke ha en forbeskjeden fysisk tilknytning til grunnen. Et slikt standpunkt støttes av forarbeidene til avhendingsloven som presiserer at begrepet ”fast eiendom” omfatter bygninger og andre innretninger som er varig forbundet med grunnen.¹¹ En slik tolkning av fast eiendom må ligge til grunn også for merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd.

Dermed må det være en viss permanens over tilknytningsforholdet. For å avgjøre om et bygg eller anlegg skal karakteriseres som fast eiendom må avgjøres etter en konkret helhetsvurdering i hvert enkelt tilfelle.

⁹ Mva-håndboken s. 498

¹⁰ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 192

¹¹ Ot.prp. nr. 66 (1990.1991) s. 62

Generelt kan det sies at lett flyttbare og midlertidige bygg i utgangspunktet ikke vil bli ansett som fast eiendom selv om de er fundamentert til grunnen og tilknyttet vann, strøm og kloakk. Et illustrerende eksempel vil være utleie av plast- og industrihaller. Skattedirektoratet uttaler at slike haller, under forutsetning av at leietaker selv disponerer grunnen hallen skal stå på, skal anses som vareutleie.¹² Dette til tross for at de konkrete hallene kunne leveres med grunnflate på opp til 3000 kvm, samtidig som de største krevde stabile fundamenter. Det samme må antas å gjelde også for anleggsbrakker.

Det vil imidlertid kunne oppstå grensetilfeller. I slike situasjoner kan subjektive momenter kan få avgjørende vekt, herunder om bygget eller anlegget er forutsatt permanent eller midlertidig oppsatt.

Et illustrerende eksempel hva angår subjektive momenter er en uttalelse fra Skattedirektoratet i tilknytning Lillehammer OL.¹³ Saken gjaldt midlertidige bygg som var reist på Lillehammer i tilknytning til de Olympiske Leker 1994. Bygningene skilte seg ikke fra de permanente byggene i bygningsmessig kvalitet, men skulle etter OL demonteres og flyttes andre steder. Disse bygningene ble ansett som varer, og ikke fast eiendom. Det ble ved avgjørelsen blant annet lagt vekt på bygningenes konstruksjon, tilknytning til grunnen og særlig det forhold at det var forutsatt at bygningene bare skulle plasseres på stedet for en liten stund.

Hva gjelder brakkerigger har det i tvilstilfeller vært avgjørende om brakkene er montert i tilknytning til en mer varig betongsåle. I tilfeller der brakkene har blitt festet til grunnen ved hjelp av midlertidige installasjoner har utleien ikke blitt ansett som utleie av fast eiendom.¹⁴

Et særskilt spørsmål er om utleier må være eier av grunnen som bygget står på. Ordlyden ”bygg og anlegg” tilsier at også festet grunn må være omfattet, forutsatt at festeren disponerer grunnen som sin egen i festeperioden.

Det vil si at det ikke er noe krav om at utleier eier grunnen, men at det er tilstrekkelig at utleieobjektet er selve bygget eller anlegget på grunnen. En slik tolkning er også lagt til grunn av avgiftsmyndighetene.¹⁵

Dersom utleieobjektet ikke anses som fast eiendom vil utleien regnes som vareutleie. Vareutleie er avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 13, og ordinær registrering kan dermed skje under forutsetning av at de øvrige vilkår er oppfylt etter merverdiavgiftsloven § 10, jfr. § 28.

Er det på det rene at utleieobjektet er fast eiendom, må det foretas en avgrensning i forhold til ren tomteutleie. Et tilfelle der det leies ut tomteareal der det står et eller flere bygg som er omfattet av leieforholdet vil ikke være problematisk, dette gjelder selv om bygget bare har en midlertidig tilknytning til tomten.

Dersom der bare er grunnen som er utleid blir spørsmålet hva som må til for at et tomteareal skal kunne anses som et ”anlegg”.

¹² Avgiftsmelding 24/1981 nr. 3

¹³ Avgiftsmelding nr. 7/1992

¹⁴ KL 3739 og KL 3875

¹⁵ Avgiftsmelding nr. 24/1982

En språklig forståelse av ”anlegg” tilsier at grunnen må være opparbeidet til et visst formål. Det kan imidlertid ikke stilles for store krav til bearbeidelse av grunnen, da det vil være stor forskjell på hvilken bearbeidelse som kreves alt etter hvilken virksomhet som skal drives på det aktuelle området. Eksempelvis kreves det ikke mye bearbeidelse av grunnen der en skal lage en ”driving range” for å trene på utslag i forbindelse med golf. Det motsatte vil være resultatet der en ønsker å opparbeide en 9-hulls golfbane.

Hva som faktisk kreves for at en står ovenfor et anlegg må avgjøres etter en konkret helhetsvurdering i det enkelte tilfellet. På generelt grunnlag kan det nok sies at dersom et grunnareal er tilrettelagt for en avgiftspliktig virksomhet, eksempelvis ved planering og grusing, har det formodningen for seg at en står ovenfor et anlegg i forskriftens forstand.

5. Generelt om ordningen

5.1 Frivillig registrering ved søknad

Det følger av forskriftens § 1 første ledd at en utleier ”... kan etter søknad til skattekontoret registreres i merverdiavgiftsmanntallet”. Da registrering er frivillig kan utleier fritt velge, innenfor forskriftens ramme, om utleid areal skal inngå i registreringen eller holdes utenfor. Dette innebærer at utleier både ved registreringen og på et senere tidspunkt står fritt til å velge å holde enkelte utleieforhold utenfor den registrerte utleievirksomheten.

De som ønsker å bli registrert etter forskriften må sende søknad om dette til det lokale skattekontoret. Dersom bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel VII i og vilkårene etter Forskrift 117 er oppfylt, vil den næringsdrivende kunne registrere sin utleievirksomhet.

For avgiftspliktige virksomheter som på ordinær måte allerede er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, utvides den eksisterende registreringen i disse tilfellene til også å gjelde utleien. Siden slik utleie i utgangspunktet faller utenom avgiftsområdet, må det imidlertid også her sendes inn en søknad om registrering etter Forskrift 117 til skattekontoret, før registreringen kan omfatte utleievirksomheten.

Ordningen med frivillig registrering er etablert av hensyn til utleiers fradragsrett, og det vil i de fleste tilfelle være i både utleiers og leietakers interesse å få innvilget en videst mulig registrering. En søknad blir derfor i utgangspunktet forstått slik at den omfatter all utleie av bygg eller anlegg til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Hvis enkelte enheter ikke skal omfattes av registreringen må søkeren opplyse om det i søknaden. Også enheter som i fremtiden oppfyller vilkårene etter ordningen vil automatisk anses omfattet, med mindre utleier selv beslutter å holde dem utenfor ordningen og informerer skattekontoret om dette.¹⁶

5.2 Dokumentasjonskrav

Kontrollhensyn tilsier at avgiftsbehandlingen må dokumenteres i regnskapet, jfr. merverdiavgiftsloven § 25 sammenholdt med § 26, hvor det følger et generelt krav til dokumentasjon for å kunne fradragføre inngående avgift. Finansdepartementet vedtok 20. juni 2002 særskilte dokumentasjonskrav på dette området for Forskrift 117 sitt vedkommende, og disse ble inntatt i forskriftens § 6.¹⁷

¹⁶ Mva-håndboken s. 499

¹⁷ Mva-håndboken s. 504

Det fremgår av forskriftens § 6 første ledd første punktum at utleier må kunne dokumentere hvordan bygget er disponert ”med målsatte tegninger eller lignende av bygget eller anlegget samt utleiekontrakter”.

Bestemmelsens ordlyd tilsier det stilles krav til at det både må vedlegges målsatte tegninger eller lignende av bygget eller anlegget, og utleiekontrakter, jfr. ”samt” i forskriften § 6 første ledd første punktum. Vilkårene er således kumulative.

Det følger imidlertid av avgiftsmyndighetenes praksis at det ikke er satt et ubetinget krav om at det må foreligge tegninger. Grunnen til dette er fordi at svært gamle bygg som er omsatt gjennom flere ledd, også skal kunne registreres etter den foreliggende ordning. I tilfeller der slike tegninger foreligger, må det nok antas at det er et ubetinget krav at disse vedlegges som dokumentasjon, da hensynet bak unntaket ikke gjør seg gjeldende i disse tilfellene.

Når det gjelder ”utleiekontrakter” er spørsmålet om også muntlig inngåtte leiekontrakter omfattes av bestemmelsen.

Ordlyden ”kontrakt” tilsier isolert sett at en står ovenfor et krav om skriftlighet. Det er imidlertid på det rene at det ikke er noen formkrav for avtaleinngåelse i norsk rett, slik at en muntlig avtale rettslig sett er like bindende som en skriftlig avtale. Dette taler for at også muntlige avtaler kan omfattes av bestemmelsen.

På den annen side er det kontrollhensyn som ligger bak bestemmelsen om dokumentasjonskrav, noe som taler med styrke for at det foreligger et krav om skriftlighet. Dersom muntlige avtaler skulle være omfattet av bestemmelsen kunne det åpnet for atskillig omgåelse av vilkåret om at det kun er inngåtte leiekontrakter som er gyldig for registrering etter forskriften. Også det momentet om at utleier skal kunne dokumentere hvordan lokalene er disponert taler for et skriftlighetskrav. Forvaltningspraksis krever at utleiekontraktene må foreligge i regnskapet og det må klart fremgå hvilke areal som skal omfattes av den frivillige registreringen.

Et skriftlighetskrav kan vel neppe sies å være en uforholdsmessig byrde for utleier, slik at det dermed ikke foreligger noen praktiske hensyn som setter skranke for et skriftlighetskrav.

Etter dette må det være forsvarlig å innfortolke et skriftlighetskrav i forhold til ordlyden ”utleiekontrakter”.

Et særskilt spørsmål er om en intensjonsavtale kan omfattes av begrepet ”utleiekontrakter”.

En intensjonsavtale er ikke som sådan rettslig bindende, den vil bare være et uttrykk for partenes felles forståelse av en fremtidig situasjon. Allerede det faktum at en slik avtale ikke er rettslig bindende tilsier at en ikke kan legge en intensjonsavtale til grunn for registrering etter Forskrift 117, da forskriften krever at leiekontrakt er inngått.

Et eksempel på at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger en intensjon om utleie, er vedtaket fra Klagenemnda for merverdiavgift av 26. mai 2006.¹⁸ Utleier hadde i den aktuelle saken påbegynt forhandlinger med potensiell leietaker, men dette ble ikke ansett tilstrekkelig. En kan derfor ikke bruke en intensjonsavtale som dokumentasjon etter forskriftens § 6.

¹⁸ KL 5613

Leieforholdene kan endres, og utleier plikter til enhver tid å kunne dokumentere at vilkårene for å omfattes av ordningen er tilstede. Det følger imidlertid av forskriftens § 6 andre ledd at det er tilstrekkelig med en erklæring fra leietakeren ved utløpet av kalenderåret som viser hvordan lokalene er benyttet gjennom året.

Ved utleie gjennom flere ledd må det kunne dokumenteres at det foreligger en ubrutt kjede av frivillig registrerte utleiere frem til den endelige brukeren, jfr. forskriften § 6 andre ledd, andre og tredje punktum. Det foreligger etter dette en plikt for sluttbruker til å lage en erklæring om at lokalet eller anlegget benyttes i hans avgiftspliktige virksomhet. Utleier benytter deretter denne erklæringen som dokumentasjon i sitt regnskap. Videre må denne utleieren erklære overfor neste utleieledd at han er frivillig registrert og benytter arealene til utleie som fremgår av kopi av erklæringen fra sluttbrukeren.

Av bestemmelsens tredje ledd følger det at oppføringskostnader, ombygginger og påkostninger må spesifiseres i regnskapet i forhold til de ulike arealene. Dette kravet har sammenheng med plikten til å tilbakeføre inngående avgift ved bruksendringer i henhold til justeringsreglene.

5.3 Virkningstidspunkt

Etter merverdiavgiftsloven § 28 første ledd første punktum plikter en næringsdrivende å registrere seg når vedkommendes omsetning og avgiftspliktige uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på 12 måneder.

For registreringer etter merverdiavgiftsloven § 28 a og Forskrift 117 gjelder det imidlertid ingen plikt til registrering i avgiftsmanntallet ved oppnåelsen av en bestemt omsetning. Dette følger allerede av det faktum at registreringsordningen er frivillig. Lovens system tilsier derfor at en registrering etter Forskrift 117 først virkning fra det tidspunktet den næringsdrivende faktisk velger å benytte seg av ordningen. Før dette tidspunkt driver virksomheten utenfor loven, og kan fortsette å gjøre det frem til en eventuelt bestemmer seg for det motsatte.

En utleier etter Forskrift 117 kan i tråd med hovedregelen i § 28 første ledd ikke søke registrering før han har oppnådd omsetning i form av leie over kr 50 000.

Det foreligger ingen avgjørelser fra Høyesterett som slår fast virkningstidspunktet ved frivillig registrering, men det finnes atskillig rettspraksis fra lavere domstoler – herunder lagmannsrettspraksis, som entydig slår fast at virkningstidspunktet først er ved registrering.

For ordinært registrerte virksomheter kan en søknad om registrering få virkning fra en tidligere termin enn søknaden kom inn. En slik ordning følger av merverdiavgiftslovens system siden den type virksomhet lå innenfor avgiftsområdet allerede fra starten av.

Dette gjelder imidlertid ikke for utleiere etter Forskrift 117, der registreringen først får virkning fra den termin søknad kom inn. Årsaken til dette er fordi en er innenfor et område som i utgangspunktet er utenfor merverdiavgiftsområdet, og hvor det forutsettes særskilt søknad for å bringe virksomheten inn under loven. Slik virksomhet vil da alltid være utenfor loven helt til det søkes om noe annet.

Denne avgrensingen av registreringens gjenstand er hovedårsaken til at en frivillig registrert utleier ikke helt ut vil komme i samme stilling som sine avgiftspliktige leietakere dersom de hadde eid eiendommen selv. Ordningen med frivillig registrering etter Forskrift 117 eliminerer således ikke en hver avgiftskumulasjon i forholdet mellom utleier og avgiftspliktig leietaker.

Etter dette er klart at det ikke er anledning til å foreta frivillig registrering tilbake i tid, utover den 2-månedstermingrensen som følger av merverdiavgiftsloven § 30 første ledd.

Før den 01.01.2008 var ordinær fradragsrett for inngående merverdiavgift tapt, dersom utleieren ikke hadde søkt om frivillig registrering senest innen den avgiftstermin bygget ble overtatt av leietakeren. Grunnen til dette var at bygget da var tatt i bruk til utleievirksomhet utenfor avgiftsområdet som ikke gav rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven § 21, noe som innebærer samme utgangspunkt som for en hver form for virksomhet hvor en anskaffelse er tatt i bruk utenfor loven eller til privat bruk, og hvor en omdisponering til bruk innenfor loven ikke gir rett til fradrag.

Imidlertid har en som følge av de nye justeringsreglene oppnådd en videre adgang til fradragsføring selv om bygget er tatt i bruk utenfor avgiftsområdet. Utleier kan oppnå delvis fradrag dersom bruken endrer seg til utleie til avgiftspliktig virksomhet og han registreres for denne utleien, jfr. merverdiavgiftsloven § 26 e. Mer om justeringsreglene under punkt 8.3.

I og med at fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd bare gis for anskaffelser etter registreringstidspunktet, kan det påløpe betydelig inngående merverdiavgift før registrering som vil utgjøre en belastende kostnad for virksomheten. Lovgiver har derfor i § 28 første ledd siste punktum gitt adgang til å samtykke til forhåndsregistrering når særlige grunner foreligger. Dette gir adgang til fradragsføring av inngående merverdiavgift før virksomheten har oppnådd den nødvendige omsetning for ordinær registrering. Nærmere retningslinjer for slik forhåndsregistrering er gitt av Finansdepartementet. Dessuten åpner forarbeidene til merverdiavgiftsloven for tilbakegående merverdiavgiftsoppgjør. Om forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør, se punkt 6 nedenfor.

5.4 Rett og plikt som følger av registreringen

Ved å registrere seg etter forskrift nr. 117 vil utleier i utgangspunktet få de samme rettigheter og plikter som en næringsdrivende som er registrert etter merverdiavgiftslovens alminnelige regler. I det følgende vil noen punkter bli omtalt nærmere.

Da det etter forskrift § 1 første ledd er utleievirksomheten som berettiger registrering etter forskriften, kan en utleier følgelig ikke velge å bli registrert kun for oppføringen. Det er heller ikke tilstrekkelig for å bli registrert etter forskriften at man oppfører et bygg med tanke på utleie. Eksempelvis vil et bygg som planlegges solgt i løpet av byggeperioden eller umiddelbart etter ferdigstilling, ikke omfattes av ordningen. Hvorvidt bygget vil bli utleid til avgiftspliktig leietaker etter overdragelsen, har i denne forbindelse ingen betydning.

En slik løsning støttes av de legislative hensynene bak forskriften. Et tungtveiende hensyn som her gjør seg gjeldende er avgiftsmessig nøytralitet mellom å være eier eller leier. Dette hensynet vil jo ikke være fremtredende der bygget eller anlegget blir solgt fortløpende.

Dersom en skulle godtatt registrering i slike tilfeller ville mistet store deler av avgiftsprovenyet ved oppføring av fast eiendom, noe som åpenbart ikke er tilsiktet.

Et illustrerende eksempel er Utv 2005 s 983: Frivillig registrering etter forskrift nr.117 var nektet av avgiftsmyndighetene. Vedtaket ble stadfestet av retten, idet bygget måtte anses oppført for salg og ikke for utleie fra saksøkerens side. Saksøkeren hadde selv aldri drevet utleie av bygget. Det ble solgt før det var ferdigstillet og før et leieforhold kunne begynne å løpe. Det forhold at leiekontrakten var inngått før salget, kunne ikke være avgjørende.

Etter dette vil det aldri kunne registreres et bygg som allerede er solgt eller skal selges. Dette begrunnes med at hvis huseier i slike tilfeller skulle kunne fradragsføre all inngående avgift tilknyttet oppføringen, ville det ha ført til en urimelig avgiftsforskjell mellom ham og andre som oppfører for salg men som ikke kan fradragsføre etter merverdiavgiftsloven § 5a.

En slik løsning støttes og av tilbakeføringsregelen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, som ville kommet til anvendelse dersom selgeren hadde blitt registrert. Tilsvarende regel er videreført i merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd.

I og med de nye justeringsreglene i merverdiavgiftsloven vil registrert virksomhet etter Forskrift 117 som etter fullføring selger bygget få en plikt til justering av fradragsført inngående avgift, jfr. merverdiavgiftsloven § 26 e fjerde ledd.

Salg av bygg eller anlegg har imidlertid blitt godkjent uten avgiftsmessige konsekvenser der det skjer en umiddelbar tilbakeleasing av bygget. Finansdepartementet uttalte at en byggherre kunne gis fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene i et slikt tilfelle, under forutsetning om at bygget reelt kunne sies å forbli byggherrens driftsmiddel, og leasingforholdet kun hadde karakter av å være en særlig finansieringsform.¹⁹ Ved bruk av salg/tilbakeleasing har avgiftsmyndighetene heller ikke krevd tilbakeføring av den inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd fordi bygget ble solgt innen tre år etter oppføring.²⁰

For øvrig følger av forskriftens § 2 første ledd at utleier av bygg og anlegg plikter å beregne utgående merverdiavgift av omsetningen som omfattes av registreringen. En slik utgående merverdiavgift vil ikke være en ulempe for leietaker da han i utgangspunktet kan fradragsføre denne avgiften som inngående merverdiavgift i sin virksomhet.

Som en følge av utleier ved registrering plikter å fakturere leibeløpet med utgående merverdiavgift, følger det av forskrift § 3 at utleier har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den virksomhet som omfattes av den frivillige registreringen.

Avslutningsvis kan det nevnes at utleier med hjemmel i forskrift § 6 skal dokumentere hvordan det registrerte bygget er disponert, herunder levere omsetningsoppgaver. Dette er nærmere behandlet i punkt 5.2 ovenfor.

¹⁹ F 29.juni 1976

²⁰ Gjems-Onstad s. 78

5.5 Beløpsgrense

Det er en forutsetning for registrering etter forskriften at de alminnelige vilkårene i merverdiavgiftsloven kapittel VII er oppfylt, jfr. forskriften § 1, første ledd. Det betyr blant annet at leieinntektene fra registrerte leietakere, må ha oversteget kr. 50.000 i løpet av en periode på 12 måneder, jfr. merverdiavgiftsloven. § 28 første ledd første punktum. Er utleieinntektene under denne grensen, kan frivillig registrering likevel finne sted dersom utleier har annen avgiftspliktig omsetning som sammen med utleieinntektene fører til at beløpsgrensen på kr. 50.000 overstiges, jfr. forskriften § 4 sammenholdt med merverdiavgiftsloven § 28 første ledd første punktum. En utleier kan for øvrig få innvilget forhåndsregistrering dersom visse vilkår er oppfylt, se punkt 7 nedenfor.

Videre gjelder det samme krav til omsetning som i merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd, hvor virksomheten kan bli slettet dersom den avgiftspliktige omsetning synker under den lovbestemte grense som følger av bestemmelsens første ledd første punktum. I så fall skal virksomheten stå registrert i 2 år etter at omsetningen har sunket under denne grensen, med mindre virksomheten er opphørt eller andre grunner tilsier en tidligere sletting.

6. Særlig om bruken

Registreringen omfatter areal som til enhver tid er utleid til en bruker som selv ville hatt fradragsrett, jfr. forskriften § 1, tredje ledd. Utleid areal som bare delvis benyttes til avgiftspliktig virksomhet omfattes også. Årsaken til at utleid areal må brukes i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven henger sammen med kravet til at det skal beregnes utgående avgift på leieinntekten, slik at ordningen etter forskrift nr. 117 ikke blir en ren refusjonsordning.

Imidlertid vil det for et bygg som leies ut forekomme perioder hvor leietakere skiftes ut, leieforhold sies opp og lokaler omdisponeres. Dersom bruken endres eller opphører kan det få avgiftsmessige konsekvenser for utleier. Brukens betydning er nærmere presisert i forskriftens § 1 tredje ledd, hvor det fremgår at registreringens omfang avhenger av hvordan arealet brukes.

6.1 Bruk utenfor avgiftsområdet

Bruken av det utleide areal i utleiebygg vil med jevne mellomrom endres. Leietakere skiftes ut med nye, eller eksisterende leietakere endrer sin egen virksomhetstype.

Med bruk utenfor avgiftsområdet menes her en omdisponering av virksomheten som gjør at en leietaker går fra å være avgiftspliktig til å bli ikke-avgiftspliktig. Eksempelvis vil en stå ovenfor en bruksendring der leietakers virksomhet ikke lenger oppfyller vilkårene for å bli ansett som næringsvirksomhet, herunder at registreringsgrensen ikke oppnås over en periode på tolv måneder. Likeledes vil bruken av lokalene endres hvor en leietaker går fra å drive avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Det samme gjelder hvor ny leietaker driver utenfor avgiftsområdet.

Siden forutsetningen for frivillig registrering er at brukeren selv ville hatt fradragsrett, kan virkningen av en slik bruksendring bli at utleier mister sin rett til fradrag for inngående merverdiavgift i forbindelse med utleien av lokalet, samtidig som utleier kan få en

tilbakeføringsplikt for allerede fradratt merverdiavgift. Spørsmålet blir hva som kreves av utleier for at han skal kunne unngå konsekvensene fra en bruksendring.

Her vil dokumentasjonskravet få relevans, herunder at utleier har en plikt til årlig å følge opp sine respektive leieforhold. Dernest vil ofte utleier og leietaker ha kontraktsregulert hva som blir den økonomiske konsekvens mellom partene dersom leietaker endrer virksomhetsområde. Rent praktisk må en også kunne legge til grunn at det som oftest vil være en dialog mellom utleier og leietaker om en eventuell endret virksomhet fra leietakers side, da en eventuell bruksendring vil kunne få store konsekvenser for utleiers fradragsrett.

En slik dialog mellom utleier og leietaker bør følge allerede av at merverdiavgiftssystemet er tilsiktet å være selvkontrollerende, noe som var en av intensjonene bak valget av merverdiavgiftssystemet som omsetningsavgift.²¹

Hvor leietaker ikke lenger driver avgiftspliktig vil det ikke foreligge rett til fradrag for inngående merverdiavgift for utleier tilknyttet denne leietakerens lokale. Det medfører at det må finne sted en forholdsmessig reduksjon av fradragsføringen av den inngående avgiften tilknyttet vedlikeholdet av bygget eller anlegget. Det kan legges til grunn at fradragsretten ikke foreligger, uavhengig av om utleier ikke kjente til at leietaker la om virksomheten sin. Det medfører at det ikke vil foretas en nærmere god tro-vurdering overfor utleier.

Begrunnelsen er at så lenge lokalene leies ut utenfor avgiftsområdet etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 5a første ledd vil det uansett ikke foreligge fradragsrett. Dette fordi det er en forutsetning for frivillig registrering etter Forskrift 117 at leieren ville hatt fradragsrett dersom han eide bygget selv.

6.2 Lokaler tatt i bruk før registrering

Ikke sjelden forekommer det at huseier har latt leietakere ta i bruk lokalene før en har sørget for særskilt registrering i avgiftsmanntallet etter Forskrift 117 for utleien. En slik disponering medfører begrensninger i utleiers fradragsrett.

Utleie til ikke-avgiftspliktig virksomhet gir ikke rett til registrering etter Forskrift 117, eller fradragsføring. Etter justeringsreglene løper det en justeringsperiode på 10 år for fast eiendom, hvor virksomheten kan oppnå delvis fradragsrett dersom bruken senere endrer seg til utleie til avgiftspliktig virksomhet, og utleier blir registrert etter Forskrift 117.

Årsaken til at utleier mister sin fradragsrett helt eller delvis er fordi lokalene er tatt i bruk utenfor avgiftsområdet, jfr. merverdiavgiftsloven § 5a. Utleien vil da være regulær utleie av fast eiendom som er unntatt fra avgiftsplikt. Anskaffelser som er tatt i bruk til ikke-fradragsberettiget formål foreligge det ikke fradragsrett for etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 21. Begrunnelsen er at en registrering etter forskriften kun får virkning fra den 2-månedstermin hvor søknaden kommer inn. Selve bruken av bygget før dette tidsrom vil dermed falle utenfor avgiftsområdet, og en registrering vil kun få virkning for den gjenstående del av justeringsperioden.

²¹ Ot.prp. nr. 28 (1992-1993) s. 6 flg

6.3 Uavklart bruk og tomme lokaler

Det er utleievirksomheten som gir adgang til frivillig registrering etter Forskrift 117, og fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 21. Dersom en leietager flytter ut, og arealet forløpelig ikke er leiet ut til andre, kan utleiers avgiftsstatus bli uklar.

Utgangspunktet er at det ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift på vedlikehold og drift for lokaler som ikke er leid ut til avgiftspliktig virksomhet, eller lokaler som midlertidig står tomme etter at registrert leietaker har flyttet ut.²² Utleier mister dermed den løpende fradragsretten for anskaffelser til lokaler som var utleid til avgiftspliktig leietaker fra det tidspunkt leieforholdet opphører.

Dersom lokalene har stått tomme siden fullføringen, og utleier inngår ny leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker, kan det innvilges tilbakegående avgiftsoppgjør for kostnader ved ombygginger, påkostninger mv. som gjelder det aktuelle arealet. Tilbakegående avgiftsoppgjør blir nærmere behandlet nedenfor i punkt 7.4.

At lokalene står tomme for en periode vil altså ikke ha betydning dersom den nye leietaker driver registrert avgiftspliktig virksomhet. Utleiers fradragsrett vil i slike tilfeller være i behold. Dersom den nye leietakeren ikke er registrert næringsdrivende, skal den frivillige registreringen og derved fradragsretten straks opphøre.

Dette medfører at lokaler som står tomme ikke anses som en bruksendring etter merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd. Det samme gjelder som utgangspunkt etter justeringsreglene. Årsaken til dette er at bruken faktisk ikke kan sies å ha gått fra å være innen avgiftsområdet til bruk utenfor avgiftsområdet når lokalene står tomme.

I de tilfeller hvor den fremtidige bruken fremdeles er uavklart, kan det ikke innrømmes fradragsrett. Et illustrerende eksempel er It Fornebu Eiendom AS:²³

Selskapet rehabiliterte en eiendom beregnet på utleie og lot seg i den forbindelse frivillig registrere i merverdiavgiftsmanntallet. Inngående avgift ble fradragsført etter hvert som den påløp, basert på et anslag over hvor stor del av eiendommen som ville bli leid ut til avgiftspliktig virksomhet. Retten var enig med staten i at fradragsrett ikke forelå før de aktuelle arealene avgiften var knyttet til faktisk var utleid. Saken ble ikke anket inn for Høyesterett.

Dommen slår fast at retten til å fradragsføre inngående avgift oppstår fra det tidspunkt hvor det foreligger leiekontrakter med merverdiavgiftspliktige leietakere.

6.4 Tidsmessig delt bruk

Noen bygg leies ut deler av året eksklusivt til virksomhet som driver innenfor loven og deler av året til virksomhet som driver utenfor loven. Spesielt gjelder dette for idrettshaller eller såkalte flerbrukshaller, der det ofte skjer hyppige bytter av brukere.

I forskriften er det ikke satt noen nedre grense for utleid areal som vilkår for registrering, slik at tidsmessig delt bruk følgelig ikke er til hinder for at bygget kan bli omfattet. Den delte

²² SKD brev av 10. oktober til fylkesskattekontorene

²³ Utv. 2008 s. 864 (Borgating)

bruken vil imidlertid få betydning for fradragsrettens omfang, jfr. merverdiavgiftsloven § 23 jfr. Forskrift 18 hvor det skal foretas en forholdsmessig fordeling.

Det vil i slike tilfeller imidlertid oppstå noen særlige spørsmål. Man kan for eksempel tenke seg lokaler som i perioden januar til juli leies ut til leietaker som kun benytter lokalet eksklusivt til virksomhet innenfor loven, mens lokalene resten av året leies ut til leietaker som bruker arealet utenfor loven. Utleier vil åpenbart kunne bli registrert for utleien til bruk i avgiftspliktig virksomhet i perioden januar til juli. Når dette utleieforholdet opphører, oppstår spørsmålet om utleien til avgiftspliktig virksomhet er opphørt etter merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd, slik at utleieforholdet dermed ikke faller inn under den frivillige registreringen.

Om tidsmessig delt bruk uttalte Skattedirektoratet i brev av 10. oktober 2001 til fylkesskattedekontorene:

”Det må her etter Skattedirektoratets syn foretas en konkret vurdering i den enkelte sak. Dersom det dreier seg om lokaler som etter sin art i perioder leies ut til eksklusiv bruk henholdsvis innenfor og utenfor lovens område, kan man ikke si at utleien til bruk i avgiftspliktig virksomhet har opphørt selv om det i perioder kommer inn leietakere som eksklusivt bruker arealet til virksomhet som faller utenfor lovens område. Utleier må kunne stå registrert også i disse periodene og sende inn oppgaver selv om det ikke foreligger avgiftspliktig omsetning. Spørsmålet om fradragsrett for inngående avgift må løses konkret etter de alminnelige regler i merverdiavgiftsloven. For kostnader som refererer seg kun til utleien innenfor loven vil det foreligge fullt fradrag. Tilsvarende foreligger ikke fradragsrett for kostnader som refererer seg til utleien til bruk utenfor lovens område. Har utleier kostnader som relaterer seg både til utleien til bruk innenfor og utenfor loven, må det skje en fordeling i henhold til merverdiavgiftsloven § 23 og forskrift nr. 18.”

Etter dette er det klart at selv om lokalene tidvis brukes eksklusivt utenfor avgiftsområdet, hindrer ikke det rett til å være fortsatt registrert etter Forskrift 117. Bruken vil imidlertid ha innvirkning på utleiers fradragsrett.

6.5 Særlig om sammenhengende kjede av frivillig registrerte

Videre er det ikke upraktisk at leietaker ønsker å fremleie egne lokaler. Dette er det anledning til etter Forskrift 117, og får i utgangspunktet ingen innvirkning på utleiers registrering og fradragsrett.

Der det skjer fremleie av de bygg eller anlegg som er utleid, må det foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og den som bruker arealene i registrert virksomhet, jfr. forskriften § 1 fjerde ledd. Det betyr at flere næringsdrivende kan være registrert for utleie av det samme bygget.

Dersom det ikke foreligger en sammenhengende kjede av frivillig registrerte vil fremleien skje utenfor avgiftsområdet, da fremleier ikke er registrert som utleier etter Forskrift 117. Dette får betydning i to retninger. Opprinnelig utleier vil i et slikt tilfelle leie ut til virksomhet utenfor avgiftsområdet. Dernest vil fremleietaker leie av en som ikke er registrert etter Forskrift 117, og som da ikke har rett til å anføre avgift på husleien. Feilen vil dermed få virkning for alle involverte ledd i utleievirksomheten.

Siden det er registreringsforholdene som er bestemmende etter Forskrift 117, er det av helt avgjørende betydning at fremleier er registrert i avgiftsmanntallet. Fremleier vil jo fungere som utleier i forskriftens forstand.

Det er ofte et problem i praksis at en slik sammenhengende kjede av frivillig registrerte ikke foreligger, og det er svært strenge reaksjoner på dette. Det vil bli krevet tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 55 nr 2, samtidig som det kan ilegges tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 og renter.

7. Forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør²⁴

7.1 Generelt om forhåndsregistrering

Ved en oppstarts- eller bruksendringsfase kan en næringsdrivende investere betydelige beløp før det foreligger omsetning. Den næringsdrivende vil derfor i slike tilfeller ha et likviditetsmessig behov for fortløpende å kunne fradragsføre inngående avgift på sine anskaffelser. Et illustrerende eksempel vil her være oppføring av et større næringsbygg som blir oppført over flere år. Det vil i slike tilfeller påløpe store beløp før omsetning kan starte.

I slike tilfeller kan en næringsdrivende bli registrert i avgiftsmanntallet før minimumsgrensen for registrering i merverdiavgiftsloven § 28 er nådd, når ”særlige forhold” foreligger.

Et generelt hensyn bak reglene om forhåndsregistrering følger av merverdiavgiftslovens system. Dersom formålet med anskaffelsene er at disse skal inngå i avgiftspliktig virksomhet, og det ikke innrømmes fradrag for inngående merverdiavgift, vil dette føre til et brudd med det grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftsloven om at avgiftsbelastning ikke skal oppstå før ved ”forbruk”.

Forhåndsregistrering kan, dersom visse vilkår er oppfylt, innrømmes på to forskjellige grunnlag. Det kan for det første innrømmes forhåndsregistrering der det foreligger betydelige anskaffelser. Videre kan det innrømmes forhåndsregistrering når særlige praktiske grunner tilsier det.

Det mest praktiske for utleietilfellene vil være forhåndsregistrering grunnet betydelige anskaffelser. Forhåndsregistrering der særlige praktiske grunner tilsier registrering, vil ikke bli nærmere omtalt.

7.2 Forhåndsregistrering grunnet betydelige anskaffelser

De fleste næringsdrivende har ofte et behov for forhåndsregistrering, og søker derfor om slik registrering for å føre opp bygget og fradragsføre fortløpende, før en har kommet i gang med omsetning i form av utfakturering av husleie. Forhåndsregistrering er derfor meget praktisk for næringsdrivende som ønsker frivillig registrering etter Forskrift 117.

Det følger av Finansdepartementets retningslinjer som er gjengitt på skatteetatens nettsider at tre vilkår må være oppfylt dersom forhåndsregistrering skal kunne innrømmes.

For det første må det foreligge ”betydelige anskaffelser” før virksomheten får omsetning.

Etter retningslinjene skal betydelige anskaffelser anses å foreligge når det er foretatt investeringer på minst kr. 250.000 inklusive merverdiavgift. Ved denne beløpsvurderingen skal det kun tas hensyn til avgiftspliktige varer og tjenester, samtidig som anskaffelsene må ha direkte sammenheng med senere avgiftspliktig virksomhet, eventuelt avgiftspliktig del av

²⁴ Kapitlet er skrevet med utgangspunkt i Finansdepartementets retningslinjer for forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør. Retningslinjene ble sist endret 16. november 2007 (Med virkning fra 01.01.2008)

kombinert virksomhet. For øvrig må den inngående avgift følgelig være fradragsberettiget etter merverdiavgiftslovens alminnelige bestemmelser.

I oppføringstilfellene av bygg eller anlegg for utleie vil det i de aller fleste tilfeller være tale om betydelige anskaffelser, og da langt over den beløpsgrensen som følger av retningslinjene. Det kan i mange tilfeller være snakk om millionbeløp bare i merverdiavgift.

For det andre oppstilles det krav om at det må fremstå som overveiende sannsynlig at virksomheten ved normal drift både vil ha en omsetning som overstiger registreringsgrensen, og at virksomheten vil drive sin aktivitet i næring.

Når det gjelder næringer der oppstart generelt er forbundet med risiko, skal ikke risikoen alene virke diskvalifiserende. Det fremheves at det avgjørende må være om den aktuelle virksomheten fremstår som seriøs, ikke hvorvidt det er generell usikkerhet forbundet med den typen virksomhet.

Hva gjelder oppføringstilfellene for utleie vil det normalt ikke foreligge noe risiko ved oppstarten av virksomheten, da det vil være inngått leieavtaler med ulike leietakere slik at det er på det rene at det vil foreligge inntekter ved normal drift. Kravet om at det må fremstå som overveiende sannsynlig at virksomheten må ha en omsetning som overstiger registreringsgrensen og at virksomheten må drive sin aktivitet i næring er derfor ikke særlig problematisk i forhold til registrering etter Forskrift 117.

Endelig stilles det som krav at tidsperioden fra søknad om forhåndsregistrering kommer inn til registreringsgrensen forventes nådd, ikke må være mindre enn fire måneder. Det blir anført at uten en slik fire måneders grense vil forhåndsregistrering kunne bli normalt tilfelle fremfor ordinær registrering, noe som ville samsvart dårlig med merverdiavgiftsloven § 28 første ledd fjerde punktum, hvor det fremgår at forhåndsregistrering kun skal innrømmes når det foreligger ”særlige forhold”.

I oppføringstilfeller for bygg eller anlegg vil det som regel være snakk om betydelig lengre perioder enn 4 måneder, og da gjerne flere år for bygget er ferdigstilt og normal drift er nådd. En forhåndsregistrering grunnet betydelige anskaffelser er derfor ofte normalordningen etter Forskrift 117 for oppføring av utleiebygg.

Da det som nevnt er utleieforholdet som hjemler registrering etter forskrift 117, vil imidlertid forhåndsregistrering etter denne forskriften bare kunne innrømmes der det foreligger inngåtte leiekontrakter, jfr. forskriften § 1 første ledd.

I de tilfellene vilkårene for forhåndsregistrering er oppfylt, vil utleier bli stilt som om han var ordinært registrert etter merverdiavgiftslovens alminnelige regler. Det skal dermed beregnes utgående merverdiavgift på omsetning og uttak uten hensyn til registreringsgrensen, og det foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på alle relevante anskaffelser tilknyttet den avgiftspliktige virksomheten.

7.3 Manglende oppfylning av vilkår for forhåndsregistrering

7.3.1 Sletting og etterberegning

Forhåndsregistrering skal alltid gis for et bestemt tidsrom, og dette vil normalt være til og med den termin registreringsgrensen forventes å være nådd. Dersom vilkårene for registrering ikke blir oppfylt innenfor denne perioden, skal virksomheten slettes fra avgiftsmanntallet, med mindre avgiftsmyndighetene finner at registreringsperioden bør forlenges.

Blir virksomheten slettet fra avgiftsmanntallet grunnet de generelle vilkårene ikke er oppfylt innen fastsatt dato, skal det foretas en etterberegning av avgift etter merverdiavgiftsloven § 55 første ledd, nr. 3.

Det følger av lovforarbeidene til bestemmelsen at etterberegningen skal skje uavhengig av om en registrert næringsdrivende har vært i god tro. Det understrekes at den som søker seg registrert selv har risikoen for at vilkårene oppfylles, og at tilbakebetaling derfor bør kreves på objektivt grunnlag i de tilfeller at staten er påført avgiftstap.²⁵

7.3.2 Forlengelse av forhåndsregistreringen

Selv om vilkårene for registrering ikke blir oppfylt innenfor den perioden som forhåndsregistreringen gjelder, er ikke det ensbetydende med at virksomheten skal slettes. Forvaltningspraksis tilsier at forlengelse av forhåndsregistreringen kan innrømmes der vilkårene for slik registrering fremdeles foreligger. Forutsetningen er at det søkes om samme type virksomhet som tidligere omsøkt.

7.3.3 Fradragsrett tapt ved avslag?

Viss forhåndsregistrering blir nektet vil utleier ved ordinær registrering etter Forskrift 117 kunne søke om tilbakegående avgiftsoppgjør. Dette medfører at selv om en får avslått en søknad om forhåndsregistrering, vil fradragsretten fremdeles være i behold.

Dersom forhåndsregistrering innrømmes, kan det samtidig etter søknad innvilges tilbakegående avgiftsoppgjør for investeringer som er foretatt før tidspunktet for forhåndsregistrering.

7.4 Tilbakegående avgiftsoppgjør

7.4.1 Generelt

Inngående merverdiavgift på anskaffelse før registrering skjer, er i utgangspunktet en endelig kostnad, jfr. ordlyden ”registrert næringsdrivende” i merverdiavgiftsloven § 21. Imidlertid vil det kunne innrømmes fradragsrett for anskaffelser før registrering har funnet sted, dersom anskaffelsen er til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Hensikten med instituttet ”tilbakegående avgiftsoppgjør” er å hindre at avgiftspliktige virksomheter blir belastet merverdiavgift på relevante anskaffelser i tiden før registrering i merverdiavgiftsmanntallet, herunder forhåndsregistrering. Ordningen med tilbakegående

²⁵ Ot.prp. nr. 84 (1988-1989) s. 2

avgiftsoppgjør lempes på kravene om at fradrag først kan gis etter registrering, og stadfester dermed det grunnleggende prinsippet i merverdiavgiftsloven om at merverdiavgift ikke skal bli pålagt før ”forbruk”. Dette innebærer at inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt før registreringsterminen tilbakebetales eller tillates fradragført.

For en utleier vil tilbakegående avgiftsoppgjør kunne være av stor betydning da det ikke er sikkert at det foreligger utleiekontrakter for hele arealet som ønskes utleid, allerede når oppføringskostnadene oppstår.

7.4.2 Vilkår for innrømmelse av tilbakegående avgiftsoppgjør

Et grunnvilkår for at en virksomhet skal kunne innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør er at vedkommende virksomhet er registrert i avgiftsmanntallet. Det betyr at en utleier av bygg eller anlegg først må være registrert etter Forskrift 117 før han kan innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør.

Anskaffelsene må også i forbindelse med tilbakegående avgiftsoppgjør ha direkte sammenheng med omsetningen i registrert virksomhet. Videre er det et krav at anskaffelsen på anskaffelsestidspunktet var til bruk innenfor avgiftspliktig virksomhet.

Ved oppstart av virksomheten kan en frivillig registrert næringsdrivende som hovedregel kunne innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør. Det innrømmes imidlertid ikke tilbakegående avgiftsoppgjør på anskaffelser eller fremstilling av kapitalvarer i forbindelse med bygg eller anlegg som utleieobjekt etter Forskrift 117 dersom bygget eller anlegget ikke er leid ut innen seks måneder etter fullføringen av byggtiltaket. Regelen begrunnes med at det er utleien som berettiger fradragretten, slik at utleier dermed har en sterk oppfordring til å inngå utleiekontrakter. Etter tidligere retningslinje var det ikke et slikt tidsmessig krav til oppstarten av utleien.

Det er i utgangspunktet også en forutsetning for tilbakegående avgiftsoppgjør at lokalene ikke har vært utleid i perioden søknaden omfatter, siden dette er å anse som bruk i virksomhet utenfor loven der leievederlaget ikke skal faktureres med utgående avgift, jfr. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Det følger av merverdiavgiftslovens system at det ikke oppnås fradragrett når driftsmidler først tas i bruk i virksomhet utenfor loven, men senere omdisponeres til virksomhet innenfor loven.

Imidlertid følger det av justeringsreglene at utleie av bygg eller anlegg før utleier er registrert etter Forskrift 117, ikke utelukker fradragrett for oppføringskostnadene. Justeringsreglene er omtalt i punkt 8.3 nedenfor.

Den tidligere retningslinje hadde en regel som utelukket tilbakegående merverdiavgift dersom kostnadene lå lenger tilbake enn tre år fra søknaden ble mottatt. Etter nåværende retningslinje fremgår det direkte av retningslinjene at fristen på tre år ikke gjelder for ”kapitalvarer” som nevnt i merverdiavgiftsloven § 26 b. Kapitalvarer er driftsmidler og fast eiendom, jfr. § 26 c.

Det medfører at det ikke lenger er noen tidsbegrensning på hvor langt tilbake i tid en kan få innvilget tilbakegående avgiftsoppgjør for kapitalvarer etter § 26 b. Ordningen innebærer en fordel for de som oppfører bygg eller anlegg med tanke på utleie, og som har pådratt seg kostnader lenger tilbake i tid enn 3 år før det søkes om registrering, da fradragretten med

dette er utvidet etter den nye retningslinjen. Forutsetningen er at det er inngått leiekontrakt før det er gått 6 måneder fra fullføringen av byggetiltaket, jfr. drøftelsen ovenfor.

8. Fradragsrett for inngående merverdiavgift

8.1 Generelt

Et næringsbygg er som hovedregel delt inn i ulike areal, hvor areal brukes både eksklusivt innen avgiftsområdet og areal til felles bruk for leietakere som både driver virksomhet innenfor og utenfor avgiftsområdet. Det kan også skje eksklusiv bruk utenfor avgiftsområdet. Spørsmålet blir hvordan fradragsretten stiller seg for utleier hvor bygget leies ut til både fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget formål.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd at registrerte næringsdrivende har rett til å trekke inngående merverdiavgift på varer og tjenester til ”bruk i virksomhet” med avgiftspliktig omsetning fra den utgående merverdiavgiften når ikke annet følger av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven Kap. VI.

Det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen at en forutsetning for fradragsrett er at den inngående merverdiavgiften knytter seg til anskaffelser som er relevante for den avgiftspliktige virksomheten.²⁶

Høyesterett har i flere saker vurdert og presisert hva som ligger i lovens krav om at en anskaffelse skal være ”til bruk” i avgiftspliktig virksomhet. I Hunsbedt-dommen uttalte førstvoterende at det ikke kan oppstilles andre vilkår for fradragsrett for inngående merverdiavgift enn at kostnaden er relevant og har en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.²⁷

I Porthuset-dommen ble adgangen til fradragsrett for inngående merverdiavgift ytterligere presisert.²⁸ Saken gjaldt spørsmålet om fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til oppføring av hotellrom med tilhørende fellesareal.

Porthuset AS drev med utleie av hotellrom, som på den aktuelle tiden ikke var avgiftspliktig virksomhet, samtidig som det ble tilbudt avgiftspliktige tjenester på rommene, herunder telefon, betal-tv, minibar, internett-tilkobling, reklame, servering av mat og drikke til rommet og henting og bringing av kundenes klær for vask eller rensing. Selv om disse avgiftspliktige tjenestene kun utgjorde mellom 5-10 % av den avgiftsfrie romutleie, og klart må sies å være avledet fra og bare en refleksvirkning fra hotellvirksomheten, kom Høyesterett til at det forelå full fradragsrett for inngående merverdiavgift. Resultatet ble begrunnet med at hotellrommene med tilhørende fellesareal var en innsatsfaktor ved salg av avgiftspliktige varer og tjenester, og at denne avgiftspliktige virksomheten hadde en nær og naturlig tilknytning til hotellvirksomheten.

Etter dette er det klart at for en vare eller tjeneste skal anses å være til bruk i avgiftspliktig virksomhet må anskaffelsen være relevant for den avgiftspliktige virksomhet, slik at det avgjørende er om oppførelseskostnadene har en nær og naturlig tilknytning til den aktuelle virksomhet.

²⁶ Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 55

²⁷ Rt. 2003 s. 1821 (avsnitt 40)

²⁸ Rt. 2005 s. 951 (avsnitt 40)

Hva gjelder utleietilfeller må denne vurderingen knyttes opp mot arealene som er utleid, der det avgjørende er om leietaker selv ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Der hvor leietaker bruker det leide arealet både til virksomhet innenfor og utenfor lovens område, men hvor en del av arealet brukes eksklusivt innenfor loven, og en annen del brukes eksklusivt utenfor loven, skal utleier kun beregne utgående merverdiavgift av den delen av leiebeløpet som brukes innenfor loven, altså det areal som omfattes av registreringen etter Forskrift 117.

Dette medfører at utleier bare har fradragsrett for den inngående merverdiavgiften som relaterer seg til arealet innenfor loven. Spørsmålet blir hva som må til for at ett areal kan sies å være eksklusivt til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

Ved en slik grensedragnings mellom ulike bruksområder må det ses hen til hvordan arealet fysisk og praktisk er innrettet for formålet. Et illustrerende eksempel vil være en kiosk som driver avgiftspliktig omsetning av kioskvarer, samtidig som kiosken omsetter spill utenfor avgiftsområdet. Dersom et areal befinner seg innerst i et rom, delvis skjult bak en vegg uten at det er innrettet til annen bruk enn avgiftsunntatte lotteritjenester, må det antas at denne delen av lokalet ikke kan registreres etter Forskrift 117, slik at det heller ikke foreligger noen fradragsrett for inngående merverdiavgift i tilknytning til det aktuelle arealet.

Dersom det utleide arealet brukes både innenfor og utenfor loven, der det ikke kan skilles mellom bruken i lokalene, såkalla myldreareal, vil utleier kunne beregne merverdiavgift av hele leiebeløpet. Dette medfører at han også har fradragsrett for all inngående merverdiavgift som relaterer seg til utleievirksomheten.

Også i slike tilfeller vil kiosk-eksempelet være illustrerende. Selv om arealet for lotteritjenestene skulle bli ansett som eksklusivt til bruk i avgiftsfri virksomhet, vil kiosken ha et inngangsparti som brukes både innenfor og utenfor loven. Tilsvarende for areal som betjener kunder for omsetning både av avgiftspliktige varer og unntatte lotteritjenester. Som nevnt vil utleier her kunne beregne utgående avgift på leiebeløpet for denne del av lokalene, mens en fordeling skal skje på leietakers hånd.

Dersom bygget eller anlegget er anskaffet til bruk under ett for avgiftspliktig virksomhet og til bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift, såkalla fellesanskaffelser, skal det kun beregnes utgående avgift for bruk innenfor loven, samtidig som inngående merverdiavgiften må fordeles forholdsmessig. Eksempelvis vil et næringsbygg som leies ut til både avgiftspliktige og avgiftsfri leietakere, inneholde både trapper og korridorer. Slike arealer vil ofte brukes av samtlige leietakere i forskjellig grad, uten at nøyaktig bruk av arealene kan identifiseres.

Hvor anskaffelsen ikke konkret kan henføres til faktisk bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet, kan avgiften i slike tilfeller fordeles etter samlet omsetning innenfor og utenfor avgiftsområdet, jfr. Forskrift 18 § 3. For utleiers vedkommende innebærer dette at han for slike anskaffelser kan fordele avgiften forholdsmessig etter andelen utleie innenfor og utenfor avgiftsområdet.

8.2 Spesielt om fritidseiendommer

Fra 1. januar 2008 ble det innført merverdiavgiftsplikt ved utleie av ferieleiligheter og annen fritidseiendom, jfr. merverdiavgiftsloven § 5 a andre ledd nr. 2 i.f. Bestemmelsen i Forskrift 117 § 1 fjerde ledd som begrenset frivillig registrering til å ikke omfatte utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom, ble derfor opphevet.

Det følger imidlertid av forarbeidene at det bare er den profesjonelle og næringsmessige utleien av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom som er ment omfattet av avgiftsplikt.²⁹

Ved vurderingen av om utleien skal være avgiftspliktig, vil en rekke momenter være relevante. I korthet vektlegges om virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, det konkrete opplegget for inntjening må objektivt sett være egnet til å gå med overskudd og den må drives for eiers egen regning og risiko.

Videre vil det være relevant å legge vekt på antall utleieenheter eller størrelsen på utleiearealet, samt antall leietakere, størrelsen på leievederlaget og hvilke forpliktelser utleier påtar seg overfor leietaker. Det er også fremhevet at det ved vurderingen av næringskravet i merverdiavgiftslovens forstand må tas hensyn til at avgiftssystemet i mest mulig grad skal virke konkurransenøytralt.

Hva som i det enkelte tilfellet skal til for at utleier av fritidseiendommer driver næringsvirksomhet, vil derfor måtte vurderes konkret. Som et utgangspunkt kan det legges til grunn at det ikke foreligger avgiftsplikt ved utleie av fritidseiendom som er anskaffet til privat bruk, selv om leievederlaget overstiger registreringsgrensen på kr 50 000 over en 12 måneders periode. I motsatt tilfelle kan imidlertid én utleieenhet som også benyttes privat være av en slik størrelse og inneholde slike fasiliteter at det er naturlig å sammenligne dette med profesjonell og næringsmessig utleie.

8.3 Plikten til tilbakeføring eller justering

8.3.1 Generelt

Hvor det skjer en etterfølgende bruksendring av et bygg på en slik måte at retten til registrering og fradragsføring av oppførings- og driftskostnader ikke lenger er tilstede, skal det finne sted en tilbakeføring av den fradragførte avgiften. Endringen får således virkning tilbake i tid, og innebærer dermed et mer inngripende tap av fradragsrett enn ved de regulære bruksendringer som er omtalt under punkt 6 ovenfor.

Med bruksendring menes at et bygg eller anlegg selges, leies ut eller på annen måte omdisponeres fra bruk i avgiftspliktig virksomhet, til bruk i virksomhet som ligger utenfor avgiftsområdet.

For å vurdere konsekvensene av en bruksendring må det skilles mellom bygg som var ferdig oppført før 1.jan 2008, og bygg som ble påbegynt eller var ferdig oppført etter 1.jan 2008. Bygg eller anlegg som var fullført før dette tidspunkt rammes ikke av de nye justeringsreglene

²⁹ Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) s. 123 og Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 195

som trådte i kraft 1.januar 2008, og omfattes dermed av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd.

8.3.2 Bygg og anlegg som var fullført før 1.jan 2008

8.3.2.1 Tre års frist

Dersom det skjer en bruksendring for bygget eller anlegget før fullføring eller innen tre år etter fullføring, kan avgiftsmyndighetene kreve tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift, jfr. merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd.

Med tilbakeføring menes tilbakebetaling til staten av merverdiavgift som allerede er kompensert. Det kan imidlertid bare kreves tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift vedrørende oppføring og påkostning av bygg og anlegg, jfr. Forskrift 72 § 2, jfr. merverdiavgiftsloven § 21 fjerde ledd. Fradragsført inngående merverdiavgift til drifts- og vedlikeholdskostnader kan altså ikke kreves tilbakeført.

Etter dette kan en næringsdrivende som er frivillig registrert etter Forskrift 117 være pliktet til å tilbakeføre tidligere fradragsført inngående merverdiavgift. Bestemmelsens ordlyd er streng, og uttaler at dersom bruksendring skjer innen tre år skal all fradragsført inngående merverdiavgift tilbakebetales til staten, jfr. merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd første punktum.

Begrunnelsen for regelen er at dersom utleier skal kunne foreta omdisponeringer forholdsvis kort tid etter fullføringen vil dette føre til en omgåelse av avgiftsregelverket, ved at en gis anledning til å fradragføre avgift til et bygg som reelt selges innen kort tid.

Justeringsreglene avløser imidlertid de tidligere reglene om bruksendring i merverdiavgiftsloven 21 tredje ledd. Regelen er vedtatt opphevet med virkning fra 01.01.2011, og erstattes da av de generelle justeringsreglene samt plikten til tilbakeføring av inngående merverdiavgift ved bruksendring før fullføringstidspunktet, jfr. 26 d sjette ledd.

8.3.2.2 Lempingsregel

Skattedirektoratet kan imidlertid samtykke i at tilbakeføring av inngående merverdiavgift unnlates dersom bruksendringen skyldes årsaker som den avgiftspliktige ikke har herredømme over, eller dersom en tilbakeføring av andre grunner ville virke særlig urimelig overfor ham, jfr. forskrift nr. 72 § 4, jfr. merverdiavgiftsloven § 21 fjerde ledd.

Hensynet bak lempingsregelen er at utleiers plikt til full tilbakebetaling uten avkorting etter brukstid av all fradragsført inngående merverdiavgift, vil kunne slå meget skjevt ut. Husleien vil følgelig være kalkulert ut fra de faktiske kostnader ved oppføring og vedlikehold, slik at fradragsført merverdiavgift har redusert disse kostnadene, og dermed også husleien. Merverdiavgiften er i disse tilfellene ikke dekket inn i husleien, og ved krav om full tilbakebetaling av avgift må utleier betale en avgift som ikke er dekket inn. Grunnet disse rimelighetsbetraktningene er lempingsadgangen praktisert forholdsvis liberalt.

8.3.3 Bygg og anlegg oppført etter 1. jan 2008

8.3.3.1 Generelt

Dersom det skjer en bruksendring for bygg eller anlegg som er oppført etter 1. jan 2008, vil en tilbakeføringsplikt måtte ta hensyn til de nye justeringsreglene som trådte i kraft 1. jan 2008. Reglene om justering er fastsatt i merverdiavgiftsloven § 26b – 26e, og vil etter utløpet av gjeldende overgangsordning erstatte tilbakeføringsregelen i § 21 tredje ledd.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd at dersom bruken som lå til grunn for kompensasjonsbeløpet ved anskaffelsen senere blir endret, skal fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeføres. Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 26 c nr. 2 avgrenser tilbakeføringsplikten for drifts- og vedlikeholdskostnader.

Justeringsreglene innebærer et avvik fra reglene om fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 21 som fastsetter at fradragsretten skal vurderes på anskaffelsestidspunktet, og at endring i senere tid har ingen betydning utover den 3-års grense som følger av bestemmelsens tredje ledd. Formålet med justeringsbestemmelsene er at fradraget for inngående merverdiavgift i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet under justeringsperioden.³⁰

Enhver endret bruk vil derfor medføre en nødvendig vurdering av fradragsretten. Det vil blant annet gjelde ved bytte av leietakere, der eksisterende leietaker endrer avgiftspliktig status, og i forbindelse med salg eller overdragelse. Disse endringene kan være både til fordel og ulempe for den næringsdrivende.

Det vil si at justering skal skje både når kompensasjonsberettiget bruk senere blir større enn ved anskaffelsen og når slik bruk senere blir mindre enn ved anskaffelsen, herunder at den faste eiendommen blir overdratt. Et eksempel vil være et nytt kontorbygg som leies ut til et advokatfirma (virksomhet som faller innenfor loven). etter en tid blir utleiet til et forsikringsselskap (virksomhet utenfor loven). Dette er en bruksendring som medfører at kompensert avgift ved oppføringen av kontorbygget senere må tilbakeføres.

8.3.3.2 Litt nærmere om vilkårene for justeringsreglene

Det følger av merverdiavgiftsloven § 26 e andre ledd at for fast eiendom er justeringsperioden ti år etter fullføring. Dette betyr at det i utleietilfellene oppstår en plikt til å tilbakeføre en forholdsmessig del av den fradragsførte inngående merverdiavgiften ved bruksendring av bygget innen 10 år etter oppføringen. Eventuelt medfører endringen en rett til å øke det forholdsmessige fradraget. Regelen må etter dette forstås slik at det etter 10 år foreligger verken rett eller plikt til å foreta justering.

Grunnet forenklingshensyn skal det derimot ikke foretas justering dersom den årlige endringen er mindre enn 10 prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse, jfr. merverdiavgiftsloven § 26 e femte ledd.

³⁰ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 48 flg.

Rett og plikt til justering gjelder ikke bare ved oppføring av bygget, men også ved ny-, på- eller ombygging. Her oppstår det imidlertid en grense mot vedlikeholds- og reparasjonskostnader.

Ved vurderingen av om et tiltak skal regnes som vedlikehold eller påkostning mv., skal de samme kriteriene legges til grunn som ved vurderingen av om tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning i forhold til avskrivningsreglene i skatteretten.³¹

Skattemessig er regelen at kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i den standard som den har hatt tidligere, er vedlikeholdskostnader. Eksempelvis vil maling av et tidligere malt bygg være vedlikehold. Dersom kostnaden bringer gjenstanden opp til en høyere standard, er dette en påkostning. Viss det skiftes ut vinduer med to lags isolerglass i et bygg, med vindu som har trelags isolerglass, vil en slik utskiftning anses som påkostning.³²

Dersom en avgiftspliktig leietaker byttes ut med en leietaker som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, er dette en omdisponering av bygget og allerede fradratt inngående merverdiavgift av oppføringskostnaden må da tilbakeføres forholdsmessig i samsvar med bruksendringen.

Dersom utleiers avgiftspliktige virksomhet opphører ved en slik bruksendring skal justering/tilbakebetaling skje samlet. Det samme gjelder ved salg av et bygg, hvor det har blitt drevet avgiftspliktig virksomhet.

Eksempelvis vil et kompensasjonsberettiget bygg som ble oppført i år 1, som blir ombygget til samme bruk i år 5 og deretter solgt i år 12, vil det bli justering i år 12 (det vil si etter 7 år) av kompensert beløp i forbindelse med ombyggingen. Salget i år 12 fører ikke til noen justering av kompensasjonsbeløpet i forbindelse med oppføringen i år 1, men siden det kun er gått 7 år fra ombyggingen, må det tilbakeføres 30 % av kompensert merverdiavgift.

Etter at justeringsreglene trådte i kraft er det slik at selv om bygget er leid ut til avgiftspliktige leietakere før det søkes om registrering etter Forskrift 117, vil ikke det medføre at fradragsretten for oppføringskostnadene er tapt. Dersom utleier ett år etter fullføring leier lokalene ut til en avgiftspliktig leietaker vil han kunne få tilbake 90 % av den inngående merverdiavgiften som knyttet seg til oppføringskostnadene.

Viss lokalene står tomme skal det ikke finne sted noe nedjustering. I motsatt tilfelle skal det ikke finne sted en oppjustering av avgiften der lokalene står tomme, og det så leies ut til avgiftspliktig leietaker. Dette medfører at utleier vil kunne tape 10 % av avgiftsfradraget for hvert år lokalene står tomme.

En nærliggende tilnærming for leietaker med endrede arealbehov er å forsøke å reforhandle leiekontrakten med utleier. En dialog mellom partene kan resultere i at leien reduseres, at leid areal reduseres eller at avtaleperioden endres.

En endring av leibeløpet vil ikke utløse en justeringsplikt av tidligere fradragsført merverdiavgift i tilknytning til lokalene, en slik avtale vil kun føre til en endring av det fremtidige avgiftsgrunnlaget. Der det skjer en reduksjon av utleid areal, forkortning av

³¹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 66

³² Lignings ABC s. 1263

leieperiode eller direkte fraflytting, vil dette kunne få avgiftsmessige konsekvenser for utleier, jfr. drøftelsen ovenfor.

Dersom all avgiftspliktig virksomhet hos utleier opphører må det som nevnt foretas en samlet justering. I de tilfeller der eiendommen beholdes i virksomheten og det senere i justeringsperioden gjenopptas utleie til avgiftspliktig virksomhet i lokalene, kan utleier på ny søke om frivillig registrering etter Forskrift 117 og dermed foreta en årlig oppjustering av avgiftsfradraget.

8. Oppsummering

Forskrift 117 om registrering av utleie av bygg eller anlegg er en meget praktisk og vel anvendt forskrift. Reglene i forskriften fremmer utleievirksomhet, og bidrar til at flere virksomheter driver næring i leide lokaler.

Registrering etter Forskrift 117 medfører at utleier får de samme rettigheter og plikter som en avgiftspliktig næringsdrivende som er registrert etter merverdiavgiftslovens alminnelige regler. Imidlertid har avgiftsmyndighetene i fremleietilfellene frem til nå sett en rekke eksempler på at fremleier ikke har registrert seg etter forskriften for utleien. Dette har fått store avgiftsmessige konsekvenser for både utleier, fremleier og fremleietaker.

Med de nye justeringsreglene vil slik unnlatt registrering få mindre avgiftsmessige konsekvenser. Eksempelvis dersom registreringsforholdene senere bringes i orden for fremleier vil det kunne foretas en forholdsmessig fradragsføring av inngående avgift i den gjenstående justeringsperioden, isteden for at avgiften er endelig tapt slik resultatet ble etter de gamle tilbakeføringsreglene.

I de tilfeller hvor leietaker driver virksomhet både innenfor og utenfor avgiftsområdet, er det ikke alltid like lett å identifisere bruken i forhold til de respektive lokalene. Hvor anskaffelsen ikke konkret kan henføres til faktisk bruk innenfor og utenfor avgiftsområdet, kan leietaker i slike tilfeller fordele avgiften etter samlet omsetning innenfor/ utenfor avgiftsområdet, jfr. Forskrift 18 § 3. Utleier er imidlertid berettiget til å fakturere hele leiebeløpet med utgående merverdiavgift.

Videre kan det for avgiftsmyndighetene knytte seg problemer til dokumentasjon av leieforhold og faktisk bruk av bygg eller anlegg. Det kan det knytte seg problemer til tolkningen av arten av virksomhet som drives, og hvorvidt virksomheten faller innenfor eller utenfor loven i forhold til kravet til avgiftspliktig virksomhet. Eksempelvis kan nevnes grensen mellom avgiftsunntatt undervisningsvirksomhet og avgiftspliktig konsulent- og opplæringsvirksomhet, og de konsekvenser en klassifisering av virksomheten kan få for utleier og hans registreringsforhold.

Fremover vil både avgiftsmyndighetene og næringsdrivende oppleve en rekke utfordringer i forhold til tolkningsspørsmål knyttet til nytt justeringsregelverk og konkret anvendelse av reglene på utleieforhold. Det kan imidlertid ikke være tvilsomt at de nye justeringsreglene vil hindre ubehagelige overraskelser for utleier i forhold til bruksendringer, og på den måten øke forutberegneligheten for avgiftshåndteringen i utleietilfeller.

Dersom utleier uriktig har fradragsført merverdiavgift, foreligger det hjemmel i merverdiavgiftsloven § 73 til å ilegge tilleggsavgift. Der det foreligger uriktig fradrag på

grunn av unnlatt registrering, har avgiftsmyndighetene normalt ilagt en tilleggsavgift på 10 %.³³ Ved unnlatt fordeling for inngående merverdiavgift innenfor og utenfor avgiftsområdet ilegges normalt en tilleggsavgift på 20 %.

³³ KL 6076 og KI 6077

9. Litteraturliste

Gjems-Onstad, Ole: Merverdiavgift- en innføring. Oslo 2006

Gjems-Onstad, Ole, Kildal, Tor S: Lærebok i merverdiavgift. Oslo 2005

Refsland, Thor: Lærebok i merverdiavgift. Oslo 2004

Zimmer, Fredrik: Bedrift, selskap og skatt. Oslo 2006

Lignings ABC: Skattedirektoratet, Oslo 2004

Mva-håndboken; Merverdiavgiftshåndboken v/Skatteetaten. 4. utgave 2006

Skattelovsamlingen: Skattelovsamlingen 07-08 v/ Gjems-Onstad (red)