Skattedirektoratet

meldinger

SKD 5/14, 4. juli 2014
Rettsavdelingen, avgift

Revidert nasjonalbudsjett 2014 – endringer i reglene om frivillig registrering for utleie av fast eiendom

Med virkning fra 1. juli 2014 er det fastsatt nye regler for frivillig registrering for utleie av bygg/anlegg til bruk i avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet.

Denne meldingen omhandler de nye reglene som innebærer at kravet til søknad blir fjernet for allerede avgiftsregistrerte utleiere, og at det er tilstrekkelig for å anses frivillig registrert for det enkelte leieforholdet at dette blir behandlet som merverdiavgiftspliktig. Videre omtales de nye reglene om virkningstidspunktet for den frivillige registreringen.

Meldingen omtaler også om de nye registreringsreglene har betydning for reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør og reglene om justering av inngående avgift.

1 Innledning

2 Virksomheter som er ordinært registrert i merverdiavgiftsregisteret
2.1 Søknad
2.2 Tilkjennegivelse
2.2.1 Det enkelte leieforhold
2.2.2 Innholdsmessig betydning
2.2.3 Feil i avgiftsbehandlingen
2.2.4 Tidspunktet for tilkjennegivelse

3 Virksomheter som ikke er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret
3.1 Krav til søknad om frivillig registrering
3.2 Forhåndsregistrering i oppføringsfasen

4 Virkningstidspunktet
4.1 Beregning av virkningstidspunktet
4.1.1 Behandling av leieforholdet som merverdiavgiftspliktig (tilkjennegivelse)
4.1.2 Søknad om frivillig registrering

5 Tilbakegående avgiftsoppgjør

6 Justering

7 Ny lovtekst

1 Innledning

I revidert statsbudsjett som ble lagt frem 14. mai 2014, foreslo Regjeringen endringer i merverdiavgiftsloven. Ved lov 20. juni 2014 nr. 36, jf. Prop. 94 LS (2013-2014) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga og Innst. 261 L (2013-2014) ble det foretatt endringer i merverdiavgiftsloven. Lovendringene er tatt inn i sin helhet under punkt 7 nedenfor.

Lovendringene innebærer i korthet at næringsdrivende og offentlig virksomhet som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret også anses som frivillig registrert for leieforhold som behandles som merverdiavgiftspliktig, jf. mval. § 2-3 tredje ledd. Det er i slike tilfeller ikke krav om særskilt søknad og registreringsvedtak i Merverdiavgiftsregisteret for at utleien skal anses omfattet av loven. Det er forutsatt at vilkårene i dagens materielle regler for frivillig registrering er oppfylt.

I tillegg er det gjort endringer i i virkningstidspunktet for den frivillige registreringen. For subjekter som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret fremgår det av mval. § 14-1 femte ledd at frivillig registrering tidligst kan skje med virkning fra og med oppgaveterminen som utløp de siste seks måneder før avgiftsbehandlingen av utleieforholdet ble tilkjennegitt. For subjekter som ikke allerede er registrert i merverdiavgiftsregisteret, er det i mval. § 14-1 fjerde ledd lagt opp til tilsvarende endring i virkningstidspunktet regnet fra loggføring av elektronisk søknad eller når papirsøknad ble postlagt.

Bakgrunnen for lovendringen er at den frivillige registreringsordningen for utleie av bygg eller anlegg har gitt enkelte uheldige utslag. Dette skyldes først og fremst at ordningen med frivillig registrering krever en aktiv handling fra den næringsdrivende. Dette har i noen tilfeller ført til at næringsdrivende som har vært ordinært registrert for annen virksomhet har opptrådt som om virksomheten også var registrert for utleie av bygg eller anlegg. En slik manglende frivillig registrering har ført til at alle anskaffelser som er foretatt, for eksempel i forbindelse med oppføringen av utleiebygg, har blitt ansett til bruk i unntatt virksomhet uten rett til fradrag for inngående avgift. I tilfeller hvor det til tross for manglende frivillig registrering er fradragsført inngående avgift og beregnet utgående avgift av leievederlaget, har avgiftsoppgjøret blitt korrigert med tilbakeføring av inngående avgift.

Det er også flere eksempler på at for sen søknad om frivillig registrering har ført til tap av fradragsrett for utleier fordi arealet er tatt i bruk før virkningstidspunktet for registreringen. Konsekvensen av at søknaden er fremmet for sent, er at inngående avgift for anskaffelser til bruk i utleievirksomheten ikke kan fradragsføres direkte og at det heller ikke kan gis tilbakegående avgiftsoppgjør. Utleier er således henvist til å foreta justering av inngående merverdiavgift dersom dette gjelder kapitalvarer.

2 Virksomheter som er ordinært registrert i merverdiavgiftsregisteret

Virksomheter som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, kan etter lovendringen oppnå frivillig registrering på to måter. Enten ved søknad og registreringsvedtak fra skattekontoret eller dersom leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig, jf. mval. § 2-3 tredje ledd. I mval. § 14-1 femte ledd er sistnevnte situasjonen angitt som en tilkjennegivelse av avgiftsbehandlingen. Materielt har disse to formene for frivillig registrering ulikt omfang ved at tilkjennegivelse kun gjelder det enkelte leieforhold til bruk i avgiftspliktig virksomhet, mens vedtak på frivillig registrering etter søknad som utgangspunkt gjelder alle utleielokaler til bruk i avgiftspliktig virksomhet.

2.1 Søknad

For subjekter som søker om frivillig registrering vil registreringen (som tidligere) anses for å omfatte all utleievirksomhet, også fremtidige utleieforhold som fyller vilkårene for registrering, med mindre enkelte lokaler er besluttet unntatt i utleiers registreringssøknad. Dette innebærer at en virksomhet som er frivillig registrert for utleievirksomhet kan fradragsføre inngående avgift på alle utleielokaler, også ved senere oppføring av bygg såfremt de materielle vilkår ellers er oppfylt. Det betyr at fradragsføring kan skje uten prøving av om det er angitt i leiekontrakt at avgift skal beregnes av leievederlag. Leiekontrakt hvor

avgiftsmessig status på leietaker fremgår danner således grunnlag for registrering av utleievirksomhet og eventuelt tilbakegående avgiftsoppgjør.

2.2 Tilkjennegivelse

2.2.1 Det enkelte leieforhold

For avgiftssubjekter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret kan virksomheten etter mval. § 2-3 tredje ledd alternativt bli frivillig registrert der leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig (tilkjennegitt). Bestemmelsen er ment som en sikkerhetsventil og alternativ framgangsmåte for å bli frivillig registrert.

Det fremgår av proposisjonen side 24 at uttrykket *leieforholdet* i mval. § 2-3 tredje ledd er benyttet bevisst siden lovendringen kun gjelder det enkelte leieforholdet. Dette betyr at ved slik alternativ fremgangsmåte for frivillig registrering, kan ikke tilkjennegivelse knyttet til en leieavtale med avgiftspliktig virksomhet bety at utleier automatisk kan fradragsføre inngående avgift på andre leieavtaler. I tillegg til at leietakers avgiftsmessige status må være avklart i leiekontrakt må altså leieforholdet være tilkjennegitt for hver enkelt utleieavtale.

2.2.2 Innholdsmessig betydning

I hvilken grad leieforholdet anses behandlet som merverdiavgiftspliktig skal etter proposisjonens forutsetninger foretas ut fra en konkret helhetsvurdering. Det er bemerket i proposisjonen at frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret er grunnleggende for rettigheter og plikter etter merverdiavgiftsloven. Kravet til søknad om frivillig registrering skal ivareta skatteetatens informasjonsbehov ved utplukk til kontroller og statistikk samt behovet for notoritet rundt utleiers valg. Når kravet til søknad om frivillig registrering opphører for ordinært registrerte virksomheter, bør utleier etter departementets vurdering derfor ha foretatt et synlig og etterprøvbart valg for å bli vurdert som frivillig registrert for utleien.

I uttrykket "*behandles som merverdiavgiftspliktig*" i mval. § 2-3 tredje ledd er det et premiss at de materielle vilkårene for frivillig registrering skal være oppfylt, og at utleier opptrer i samsvar med de sentrale pliktene som følger av den frivillige registreringen.

De sentrale materielle vilkår i mval. § 2-3 er at det er inngått leiekontrakter med subjekter registrert etter merverdiavgiftsloven eller med subjekter som nevnt i kompensasjonsloven § 2 a og b. Videre omfatter registreringen bare arealer som subjektene ville hatt rett til fradrag for eller rett til kompensasjon etter kompensasjonsloven, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 første ledd.

At utleier opptrer i samsvar med de sentrale pliktene som følger av registreringen innebærer at utleier må beregne, oppkreve og innberette utgående merverdiavgift på leievederlaget etter effektuering av leieforholdet. Det er altså ikke nok å vise til at beregning av merverdiavgift på leievederlag er forutsatt i leieavtale dersom pliktene ikke følges opp etter effektuering av leieforholdet. Hvilken betydning feil i avgiftsbehandlingen skal ha er omtalt under pkt. 2.3.3 nedenfor.

Oppføringsfasen eller før effektuering

For å ta vare på dagens rettstilstand, hvor registreringen omfatter perioden før leieforholdet er effektuert (omsetning skjer), er lovens uttrykk "leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig" et videre kriterium enn utfakturering av merverdiavgift. Det er derfor fremhevet i proposisjonen at før det er grunnlag for fakturering av leievederlag, vil avtale hvor det fremgår at leievederlaget vil bli avgiftsberegnet kunne anses som tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret om at utleieforholdet er tilkjennegitt. Det er i proposisjonen fremhevet at det ligger innenfor utleierens kontroll å sørge for klarhet i de faktiske forhold, også av hensyn til klarhet i det privatrettslige forholdet med leietakeren.

Det er i proposisjonen fremhevet at vilkåret om tilkjennegivelse av avgiftsforholdet ikke blir oppfylt bare ved at utleieren fradragsfører inngående merverdiavgift på anskaffelser.

Etter fullføring og effektuering av leieforhold

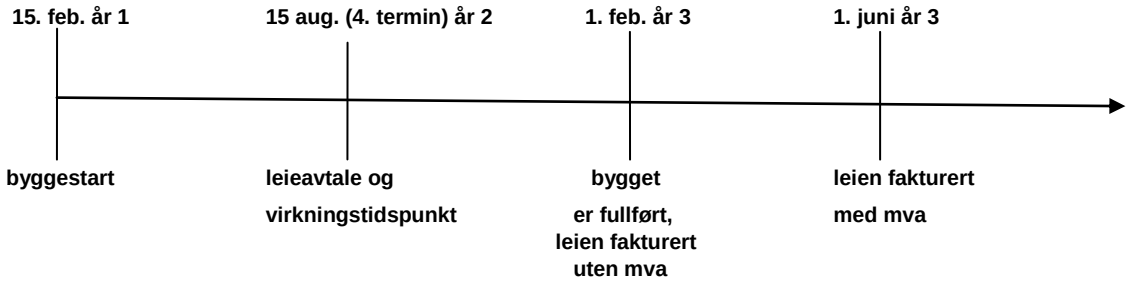
I proposisjonen er det antatt at et stort flertall av utleieforholdene vil kunne avgiftsklassifiseres ut fra at utleier fakturerer leievederlag med utgående merverdiavgift for deretter å bokføre utleien som avgiftspliktig i regnskapet og innberette avgiften på oppgaven. Dette antas å gi en praktikabel rettstilstand uten å pålegge de næringsdrivende nye plikter. Ved å knytte vurderingen til salgsdokumentet blir det i tillegg oppnådd notoritet ved at salgsdokumentet skal sendes leietaker innen gitte frister.

2.2.3 Feil i avgiftsbehandlingen

I praksis kan det forekomme misforståelser og feil i avgiftsbehandlingen etter at leieforholdet er effektuert. Et eksempel kan være at leieforholdet er tilkjennegitt som avgiftspliktig i oppføringsfasen, og at det derav er grunnlag for fradragsføring, men at utleier etter effektuering ikke fakturerer leievederlag under kr 50 000 med avgift ut fra en villfarelse om at det gjelder en ny registreringsgrense for utleien.

Eksempel 1: Etter at bygget er fullført skal det fra 1. februar år 3 betales månedlig leie. Ved en feil blir leievederlaget i en periode på fire måneder fakturert til leietaker uten beregning av avgift.

Dette kan illustreres som følger:



Det klare utgangspunktet er at utleier også etter fullføringen av bygget og effektueringen av leieforholdet må opptre i samsvar med de sentrale pliktene som følge av registreringen for at avgiftsforholdet skal anses som tilkjennegitt i lovens forstand. Manglende oppfølgning av pliktene etter effektuering av leieforholdet vil derfor bety at fradragsføring forut for effektueringen skal tilbakeføres. Skattedirektoratet legger likevel til grunn at i et tilfelle som nevnt, bør leieforholdet anses som tilkjennegitt, men at manglende utgående merverdiavgift skal etterberegnes.

Skattedirektoratet finner derfor grunn til å presisere at ikke nødvendigvis enhver feil i avgiftsbehandling etter effektuering av leieforholdet medfører tilbakeføring av fradragsført inngående avgift.

2.2.4 Tidspunktet for tilkjennegivelse

Tilkjennegivelse i salgsdokument

Fra hvilket tidspunkt leieforholdet er behandlet som merverdiavgiftspliktig må vurderes ut fra de faktiske forhold. Leie skal faktureres med avgift senest en måned etter utløpet av merverdiavgiftsterminen. Dersom avgiftspliktig leie først omsettes fra februar ved at faktura med avgift utstedes påfølgende måned reiser det spørsmål om tilkjennegivelsen er skjedd i 1. termin eller 2. termin. Ut fra proposisjonens forutsetninger om å knytte vurderingen av tilkjennegivelse til salgsdokumentet, antar vi at tilkjennegivelsen er skjedd i 1. termin siden det er omsetning for denne måned salgsdokumentet er knyttet til.

For virksomheter som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, er det også innenfor visse rammer adgang til å forskuddsfakturere leie, jf. bokføringsforskriften § 5-2-7. Forskuddsfakturering av leievederlag

med avgift vil anses som tilkjennegivelse. Tidspunktet for tilkjennegivelse vil i slike tilfeller være fakturadato med mindre leieforholdet ikke er tilkjennegitt på et tidligere tidspunkt i bindende avtale. Se nedenfor.

Etterfakturering av leie for flere terminer tilbake i tid med avgift har imidlertid i forhold til tilkjennegivelseskriteriet ingen tilbakevirkende kraft. En annen løsning ville harmonere dårlig med forutsetningene om at virkningstidspunktet ikke kan gå lenger tilbake i tid enn seks måneder før avgiftsbehandlingen ble tilkjennegitt.

Tilkjennegivelse ved avtale

Før leieforholdet er effektuert, legger Skattedirektoratet til grunn at tilkjennegivelse i avtale må antas foretatt den terminen bindende avtale er inngått. Det er altså ikke i avtale adgang til å regulere at tilkjennegivelse er skjedd fra et tidspunkt forut for avtaleinngåelsen. Tilsvarende vil en tilbakedatering av avtalen ikke ha noen betydning i forhold til vurderingstemaet. Dersom tilkjennegivelse skjer før fullføring, vil imidlertid tilbakegående avgiftsoppgjør uansett kunne oppnås for perioden forut for virkningstidspunktet.

Ved avtaleinngåelse og tilkjennegivelse seks måneder etter fullføring, vil tidspunktet kunne få større betydning, ved at tilbakegående avgiftsoppgjør er avskåret, jf. merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 første ledd annet punktum. Fradrag kan isåfall kun oppnås gjennom justering.

3 Virksomheter som ikke er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret

3.1 Krav til søknad om frivillig registrering

Næringsdrivende som ikke er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret må fortsatt søke om frivillig registrering, jf mval § 14-1. Det stilles da krav om at beløpsgrensen på 50 000 kroner er overskredet før registrering kan foretas. Melding om registrering kan gis elektronisk eller ved å sende papirversjonen av samordnet registermelding.

3.2 Forhåndsregistrering i oppføringsfasen

Dersom beløpsgrensen ikke er overskredet kan det søkes om forhåndsregistrering i medhold av mval § 2-4. En forhåndsregistrering innebærer at inngående avgift kan føres til fradrag før det foreligger avgiftspliktig omsetning. Dette er særlig aktuelt under oppføringsfasen av et utleiebygg, og hvor det kan påløpe store kostnader før utleier mottar leievederlag.

Det er også et vilkår for forhåndsregistrering at bruken av bygget, eller bruken av det enkelte lokale, er avklart før leieforholdet anses omfattet av forhåndsregistreringen. Det er lagt til grunn i forvaltningspraksis at bruken må dokumenteres gjennom leieavtale med avgiftspliktig leietaker. Dersom det inngås ytterligere leieavtaler under oppføringen, blir forhåndsregistreringen utvidet til å gjelde også disse lokalene. Det kan gis tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående avgift som er påløpt før lokalene er omfattet av forhåndsregistreringen.

4 Virkningstidspunktet

Virkningstidspunktet for den frivillige registreringen har betydning både for plikten til å beregne utgående avgift på leievederlaget, og for retten til fradrag for inngående avgift. Virkningstidspunktet er regulert i mval § 14-1. Før lovendringen het det i tidligere tredje ledd at registreringen tidligst kunne skje fra og med den oppgaveterminen hvor en elektronisk søknad var loggført eller hvor en søknad levert på papir var postlagt. Søknaden om registrering ble således bare gitt tilbakevirkning innenfor vedkommende oppgavetermin. Dette innebar for eksempel at en søknad om frivillig registrering måtte sendes umiddelbart dersom beløpsgrensen for registrering ble nådd siste dag i terminen. Dersom dette ikke ble gjort, ville retten til ordinært fradrag etter mval § 8-1 gå tapt fordi arealet da ville bli ansett tatt i bruk til virksomhet unntatt fra avgiftsplikt. I et slikt tilfelle gis det heller ikke rett til tilbakegående avgiftsoppgjør, og utleier vil være henvist til å fradragsføre den inngående avgiften gjennom justeringsreglene.

Det er eksempler på at søknad om frivillig registrering har vært fremsatt for sent, og at utleiere har mistet fradragsrett som følge av dette. Av denne grunn er mval. § 14-1 endret, slik at utleier nå gis rett til å velge et virkningstidspunkt som ligger innenfor en periode på seks måneder før leieforholdet er behandlet som merverdiavgiftspliktig eller det er sendt søknad om frivillig registrering, se nærmere nedenfor.

4.1 Beregning av virkningstidspunktet

4.1.1 Behandling av leieforholdet som merverdiavgiftspliktig (tilkjennegivelse)

Det følger av mval. § 2-3 tredje ledd at en utleier anses som frivillig registrert dersom leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig, se omtalen under punkt 2.2 ovenfor. I medhold av § 14-1 femte ledd kan virkningstidspunktet etter utleiers valg tidligst settes til den oppgaveterminen som utløp seks måneder før leieforholdet ble tilkjennegitt. Virkningstidspunktet skal regnes fra den termin tilkjennegivelsen skjer, slik at selve tilkjennegivelse ikke gis tilbakevirkende kraft.

Det er viktig å være oppmerksom på, slik det også er understreket under punkt 2.2.1, at en tilkjennegivelse bare gjelder vedkommende leieforhold. Dersom det er andre lokaler hvor bruken er uavklart, er det nødvendig å behandle de enkelte lokalene (tilkjennegi) som avgiftspliktige etter hvert som bruken blir avklart. I motsatt fall vil lokalene bli ansett til bruk i unntatt virksomhet.

Videre finner direktoratet grunn til å understreke at de materielle vilkårene for frivillig registrering må være til stede dersom virkningstidspunktet settes til en termin forut for tilkjennegivelsen. Se nærmere eksempel 1.

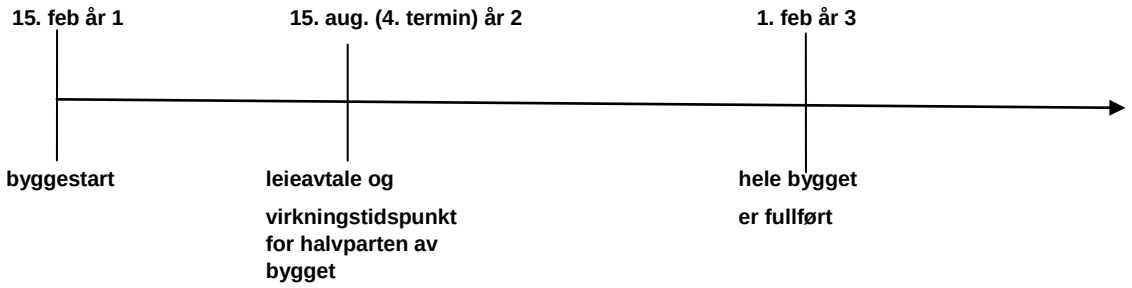
En tilkjennegivelse kan skje både før og etter fullføringen av et byggetiltak.

Tilkjennegivelse før fullføring

Kravet til en tilkjennegivelse før fullføring vil gjerne være at det inngås avtale med en avgiftspliktig leietaker om at det fra et gitt tidspunkt skal betales avgift av leievederlaget, se nærmere punkt 2.2.2 ovenfor. Leieforholdet anses da som behandlet som avgiftspliktig i medhold av mval. § 2-3 tredje ledd i den termin avtalen er inngått. I dette tilfellet er de materielle vilkårene for frivillig registrering ikke til stede før det er inngått leieavtale med leietaker. Bestemmelsen i mval. § 14-1 femte ledd om at virkningstidspunktet for den frivillige registreringen kan settes til et tidligere tidspunkt kommer derfor ikke til anvendelse

Eksempel 2: Oppføringen av et nybygg starter 15. februar år 1, og er fullført 1. februar år 3. 15. august år 2 inngås det avtale med avgiftspliktig leietaker om leie av halvparten av arealene i nybygget.

Dette kan illustreres som følger:



De materielle vikårene for frivillig registrering inntrer først når det inngås avtale med avgiftspliktig leietaker, og virkningstidspunktet kan ikke settes tidligere enn 4. termin år 2. I medhold av mval. § 8-1 kan det da gjøres fradrag for inngående avgift som er påløpt fra og med denne terminen. Det understrekes i denne forbindelse at fradragsretten er begrenset til den del av nybygget som er omfattet av tilkjennegivelsen. Oppføringen av et nybygg starter 15. februar år 1, og er fullført 1. februar år 3. 15. august år 2 inngås det avtale med avgiftspliktig leietaker om leie av halvparten av arealene i nybygget

For inngående avgift som er påløpt fra byggestart år 1 og frem til 4. termin år 2, og som gjelder det arealet som er omfattet av tilkjennegivelsen, kan det søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør. Det samme gjelder for inngående avgift som er påløpt i forbindelse med prosjektering etc. forut for byggestart.

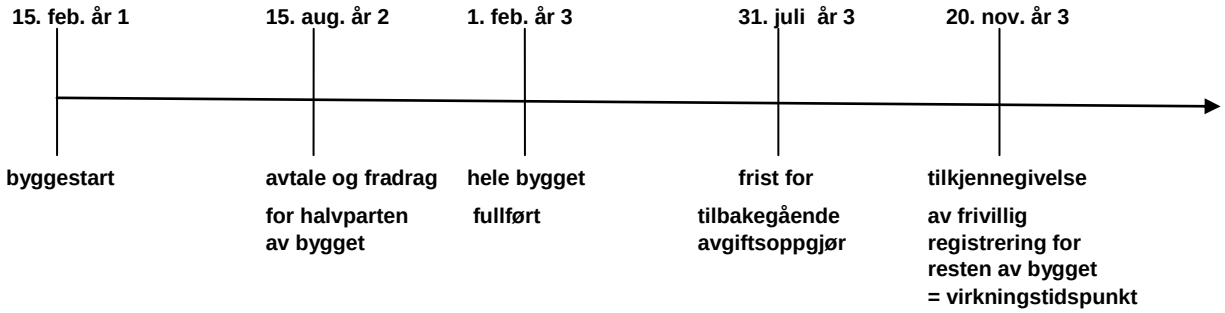
Tilkjennegivelse etter fullføring

Kravet til tilkjennegivelse etter fullføring er også at utleier behandler leieforholdet som avgiftspliktig, og dette kravet er oppfylt når det i avtalen fremgår at det skal betales avgift av leievederlaget, og det er beregnet avgift av utfakturert leievederlag. Det følger av merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 første ledd at det ikke gis tilbakegående avgiftsopgjør for arealer som ikke er leid ut innen seks måneder etter fullføring av et byggetiltak. Utleier er i et slikt tilfelle henvist til å gjøre fradrag gjennom justeringsreglene.

Eksempel 3: Oppføringen av et nybygg starter 15. februar år 1, og blir fullført 1. februar år 3. 15. august år 2 er det inngått avtale med avgiftspliktig leietaker om leie av halvparten av arealene i nybygget, og frivillig registrering anses tilkjennegitt. Utleier har gjort fradrag for inngående avgift for denne halvparten med virkning fra 4. termin år 2.

20. november år 3 inngås det avtale med avgiftspliktig leietaker om leie av den andre halvparten av bygget. Leieforholdet løper fra desember år 3 og det beregnes utgående avgift av leievederlaget fra dette tidspunkt.. Det er påkrevet med ny tilkjennegivelse av frivillig registrering også for denne del av bygget, og kravet til slik tilkjennegivelse av utleieforholdet anses oppfylt ved inngåelse av leieavtalen.

Dette kan illustreres som følger:



Tilkjennegivelse av frivillig registrering ble ansett gjennomført i 4. termin år 2, men dette gjaldt bare for den halvdelen av bygget som på det tidspunkt var omfattet av leieavtalen. De materielle vilkår for frivillig registrering var ikke til stede for den resterende halvdelen av bygget før dette er tilkjennegitt som følge av leieavtalen. Dette innebærer at virkningstidspunktet for denne halvdelen ikke kan settes tidligere enn tidspunktet for tilkjennegivelse, som i dette tilfellet er 6. termin år 3.

Fristen for å kreve tilbakegående avgiftsopgjør er 6 måneder fra fullføringen av bygget. Denne fristen er således overskredet, og utleier er derfor henvist til benytte justeringsreglene for å få fradrag for inngående avgift.

4.1.2 Søknad om frivillig registrering

Bestemmelsen i mval. § 2-3 første ledd er ikke endret, og en virksomhet som driver utleie av fast eiendom til bruk i avgiftspliktig virksomhet kan fortsatt søke om frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Dette er i første rekke aktuelt for virksomheter som ikke tildligere er registrert for annen avgiftspiktig virksomhet, men gjelder også for virksomheter som allerede er avgiftsregistrert. For den sistnevnte gruppen er det således mulig å velge mellom frivillig registrering gjennom tilkjennegivelse eller ved søknad.

I medhold av mval. § 14-1 fjerde ledd kan virkningstidspunktet etter utleiers valg tidligst settes til den oppgaveterminen som utløp seks måneder før en elektronisk søknad er loggført eller en skriftlig søknad er postlagt.

En søknad om frivillig registrering vil, i motsetning til det som gjelder for tilkjennegivelse, gjelde for alle fremtidige utleiefohold hvor de materielle krav til slik registrering er oppfylt. Dersom utleier ønsker å holde enkelte lokaler utenfor den frivillige registreringen, må dette opplyses til skattekontoret.

Eksempel 4: Utleier er ikke registrert i Merverdiavgiftregisteret. Oppføringen av et nybygg starter 15. februar år 1, og er fullført 1. februar år 3. 15. august år 2 inngås det avtale med avgiftspliktig leietaker om leie av halvparten av arealene i nybygget, og søknad om frivillig registrering (forhåndsregistrering) sendes 15. november år 2.

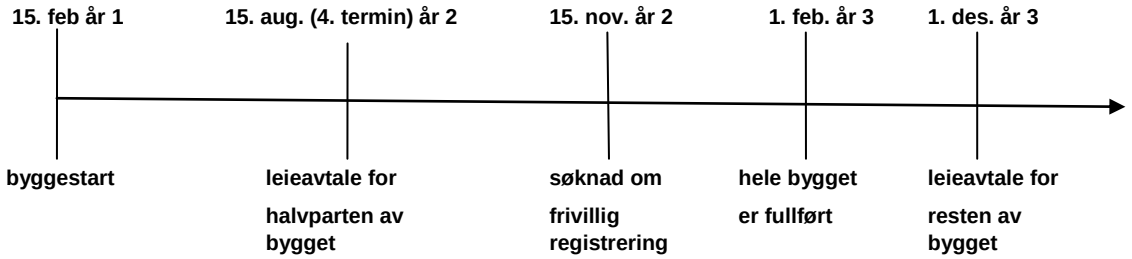
Dette kan illustreres som følger:

De materielle vilkårene for frivillig registrering var oppfylt allerede i august år 2, da det ble inngått leieavtale med avgiftspliktig leietaker. Virkningstidspunktet kan derfor settes til 4. termin år 2.

Eksempel 5: Utleier er ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Oppføringen av et nybygg starter 15. februar år 1, og er fullført 1. februar år 3. 15. august år 2 inngås det avtale med avgiftspliktig leietaker om leie av halvparten av arealene i nybygget, og søknad om frivillig registrering (forhåndsregistrering) sendes 15. november år 2.

1. desember år 3 inngås det leieavtale med avgftspliktig leietaker om leie av den resterende halvdelen av bygget.

Dette kan illustreres som følger:



Det er ikke nødvendig med ny søknad om frivillig registrering, og bruken av arealene er avklart og dokumentert gjennom leieavtalen. De materielle vilkårene for frivillig registrering for denne delen av bygget var først til stede ved inngåelsen av avtalen. Dette innebærer at adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør i medhold av merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 ikke er til stede fordi det har gått mer enn 6 måneder fra fullføring av bygget. Utleier er således henvist til å gjøre fradrag for inngående avgift av oppføringskostnader etc. ved hjelp av justeringsreglene.

5 Tilbakegående avgiftsoppgjør

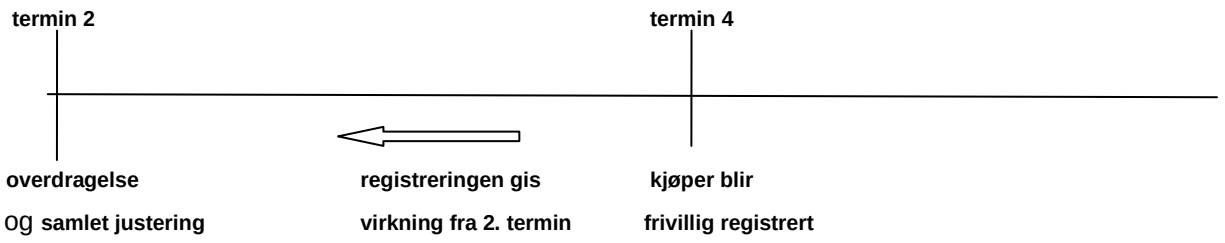
For inngående avgift pådratt forut for virkningstidspunktet, vil hjemmelen for fradrag være tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. mval. § 8-6 første ledd. Lovendringen medfører ingen endring i reglene for tilbakegående avgiftsoppgjør. Det må fortsatt være direkte sammenheng mellom anskaffelsen og bruk i avgiftspliktig utleievirksomhet. Den praktisk viktigste konsekvens av lovendringen, er at virkningstidspunktet kan forskyves bakover i tid med den følge at det vil foreligge fradragsrett og plikt til å beregne utgående merverdiavgift for en periode hvor den igangværende utleievirksomheten opprinnelig ikke har vært omfattet av loven. Hvis utleievirksomhet kan forskyve virkningstidspunket tilbake i tid til effektuering av leieforholdet, vil utleier ikke anses for å ha fakturert husleie uten plikt til å beregne merverdiavgift av leievederlaget. Se merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 første ledd som oppstiller som vilkår for tilbakegående avgiftsoppgjør at omsetningen ikke har oversteget beløpsgrensen i mval. § 2-1 før registreringsterminen. Fordi virkningstidspunktet nå kan settes seks måneder tilbake i tid fra søknadsterminen eller terminen når utleieforholdet ble tilkjennegitt, vil igangværende utleievirksomheter altså ha lengre tid til å områ seg uten at lokaler anses omdisponert fra ikke avgiftspliktig- til avgiftspliktig utleievirksomhet og derav tap av rett til tilbakegående avgiftsoppgjør.

6 Justering

Ved overdragelse av utleiebygg til kjøper som på overdragelsesterminen ikke er frivillig registrert, vil selger ha plikt til å foreta en samlet justering av inngående merverdiavgift for den resterende justeringsperioden, jf. mval. § 9-2 tredje ledd. Justering vil måtte foretas i overdragelsesterminen, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 annet ledd. Kjøper av utleiebygget vil på sin side få en justeringsrett, jf. mval. § 9-3 annet ledd. Dersom kjøperen på et senere tidspunkt blir frivillig registrert med virkning tilbake i tid til overdragelsesterminen, vil vilkårene for å overdra justeringsforpliktelse for selger, jf. merverdiavgiftsforskriftens § 9-3-2 første ledd foreligge etter at selgeren har foretatt en samlet justering (og eventuelt etter at kjøperen har justert som følge av overtakelse av justeringsrett). I proposisjonen er det forutsatt at dersom partene er enige og vilkårene ellers er oppfylt, kan justeringsplikten overføres. Det er videre fremhevet i proposisjonen at merverdiavgiftsloven § 18-3 gir overdrager krav på å rette avgiftsoppgjør. Motstykket til dette er at kjøper også må reversere eventuell foretatt justering som følge av tidligere overtakelse av justeringsrett.

<u>Eksempel 6:</u> Det er oppført et bygg til bruk i utleie til avgiftspliktig leietaker. Utleier er frivillig registrert for utleien, og inngående avgift er fradragsført. Bygget overdras sammen med løpende leieavtale i termin 2. Kjøper er ikke registrert i Merverdiavgiftsregisteret på overdragelsesterminen, og selger foretar samlet negativ justering i overdragelsesterminen. Kjøper søker om frivillig registrering i termin 4.

Dette kan illustreres som følger.



Det forutsettes at det utarbeides tilfredsstillende dokumentasjon for overføring av justeringsplikt, og selger kan da reversere den samlede negative justeringen. Kjøper må beregne utgående avgift av leien for 2. og 3. termin.

7 Ny lovtekst

Med virkning fra 1. juli 2014 er det gjort følgende endringer (angitt i kursiv) i merverdiavgiftsloven:

§ 2-3 tredje ledd skal lyde:

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

Nåværende tredje til sjette ledd blir fjerde til nytt sjuende ledd

§ 3-11 andre ledd bokstav k skal lyde:

k) utleie av fast eiendom og omsetning av rettigheter til fast eiendom som er omfattet av en frivillig registrering etter § 2-3 første, annet, tredje, *fjerde og sjette* ledd.

§ 14-1 tredje, fjerde og femte ledd skal lyde:

(3) *Fellesregistrering og frivillig registrering etter § 2-3 fjerde til sjette ledd* kan tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen den elektroniske søknaden om registrering blir loggført i mottakssentralen som godkjent. Godkjenning bekreftes ved elektronisk kvittering. Dersom søknaden er levert på papir, kan registreringen tidligst skje med virkning fra og med den oppgaveterminen søknaden ble postlagt.
(4) Frivillig registrering etter § 2-3 første og annet ledd kan tidligst skje med virkning fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før den elektroniske søknaden om registrering ble loggført i mottakssentralen. Godkjenning bekreftes ved elektronisk kvittering. Dersom søknaden er levert på papir, kan registreringen tidligst skje med virkning fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før søknaden ble postlagt.
(5) Frivillig registrering etter § 2-3 tredje ledd kan tidligst skje med virkning fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før avgiftsbehandlingen av utleieforholdet ble tilkjennegitt.

Nåværende fjerde ledd bli nytt sjette ledd