



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Skattedirektoratet
Postboks 6300 Etterstad
0603 OSLO

Deres ref
2005/22740 FN-AV/ØAa

Vår ref
05/4564 SL TRL/KR

Dato
18.05.2006

Merverdiavgift - forskrift nr. 80 og tilbakegående avgiftsoppgjør

1. Innledning

Vi viser til Skattedirektoratets fellesskriv 26. september 2005 pkt. 5 om fradrag tilbake i tid, hvor det bl.a. fremgår at spørsmålet om frivillig registrering for bygg eller anlegg etter forskrift nr. 80 er til nærmere vurdering i Finansdepartementet.

Ved brev 7. desember 2005 til direktoratet la Finansdepartementet til grunn at næringsdrivende som er omfattet av nevnte fellesskriv, kan få fradrag for inngående merverdiavgift inntil tre år tilbake i tid. Departementet besluttet samtidig, og med umiddelbar virkning, å legge om praksis for frafallelse av foreldelsesinnsigelser på merverdiavgiftsområdet. Fra samme tidspunkt ble fullmaktene som Skattedirektoratet og fylkesskattekontorene hadde hatt til å frafalle foreldelsesinnsigelser innenfor merverdiavgiftsområdet trukket tilbake.

Finansdepartementet har etter den nevnte praksisomleggingen nå vurdert to gjenstående problemstillinger. Dette gjelder rammene for adgangen til frivillig registrering etter forskrift 3. mai 1983 nr. 918 (forskrift nr. 80), jf. forskrift 6. juni 2001 nr. 573 (forskrift nr. 117) § 8 annet ledd om refusjoner knyttet til *"bygg eller anlegg som er under oppføring per 1. juli 2001 eller som er fullført før denne dato"*. Videre har departementet vurdert ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør.

2. Registrering etter forskrift nr. 80, jf. forskrift nr. 117 § 8

Etter forskrift nr. 80 kunne utleier av bygg eller anlegg til bruk i registrert avgiftspliktig

virksomhet etter søknad bli registrert i avgiftsmanntallet (frivillig registrering). Denne frivillige registreringsordningen for utleiere ble innført med virkning fra 1. juli 1983. Den avløste da den tidligere mer begrensede ordningen som kun gjaldt dersom bygget ble leiet ut til industri og bergverk. Ved å utvide ordningen til å gjelde utleie til annen avgiftspliktig næringsvirksomhet, oppnådde man at frivillige registrerte byggherrer kom i samme avgiftsmessige stilling som brukerne ville vært ved egen oppføring av bygget. Det vises til omtale av endringen i St.prp. nr. 1 (1983-1984).

Hovedformålet med utvidelsen av ordningen var, ved siden av å bedre sysselsettingen og skape mulighet for ny virksomhet, å sikre at utleier får rett til fradrag for inngående merverdiavgift i samme utstrekning som brukeren ville fått ved egen oppføring av bygget eller anlegget. Dette fremgår av forskrift nr. 80 § 4 annet ledd. Utvidelsen ivaretok dermed hensynet til et nøytralt avgiftssystem hvor det ikke blir forskjell på avgiftsbelastningen ved oppføringen, enten bygget eies eller leies, såfremt bruken er i avgiftspliktig virksomhet. Det fremgikk av forskriften § 4 tredje ledd at utleier var fritatt fra å beregne utgående merverdiavgift av leievederlaget. Forskrift nr. 80 har i praksis derfor fungert som en refusjonsordning for utleiere som etter søknad ble frivillig registrert.

Den frivillige registreringsordningen for utleiere ble ytterligere utvidet i forbindelse med merverdiavgiftsreformen 2001, se bl.a. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kap. 7.2.12.5, hvor også forskrift nr. 80 fra 1. juli 2001 ble erstattet av forskrift nr. 117. Etter forskriftens overgangsbestemmelse, jf. § 8 annet ledd, ble imidlertid forskrift nr. 80 fortsatt gjort gjeldende for *"for bygg eller anlegg som er under oppføring per 1. juli 2001 eller som er fullført før denne dato"*. Formålet med overgangsbestemmelsen var dels å ivareta hensynet til nøytralitet i forhold til næringsdrivende som hadde foretatt oppføringer i skjæringstidspunktet mellom ny og gammel forskrift, og dels å sikre at forskrift nr. 80 fremdeles gjaldt for bygg som allerede var registrert, noe som bl.a. hadde betydning for kravet om minimum 5-års registrering.

Som det fremgår av gjeldende praksis, har avgiftsmyndighetene akseptert at næringsdrivende som fyller vilkårene for registrering i forskrift nr. 80, etter søknad har blitt registrert med virkning fra søknadstidspunktet. Hvis forskriftens øvrige vilkår har vært oppfylt, har det videre vært akseptert at det er gitt tilbakegående avgiftoppgjør, slik at oppføringskostnader påløpt *før* registreringen også har blitt refundert. Selv om verken merverdiavgiftsloven eller forskrift nr. 80 gir rett til tilbakegående avgiftsoppgjør, har dermed næringsdrivende utleiere som tidligere ikke har vært frivillig registrert, kunnet oppnå refusjon av oppføringskostnader også bakover i tid. De foreliggende retningslinjene omtaler imidlertid ikke spørsmålet om hvor langt tilbake i tid tilbakegående avgiftsoppgjør bør gis.

Frivillige registrering av næringsdrivende etter forskrift nr. 80 medfører at den frivillige registrerte, avgiftsmessig sett, likestilles med registreringspliktige næringsdrivende. Ordningen har således til formål å gi utleiere med avgiftspliktige leietakere en mulighet

til å oppnå samme fradragrett som om leietakeren selv hadde stått for oppføringen. Det ville derfor være i strid med intensjonene bak ordningen og alminnelige merverdiavgiftsrettslige hensyn om nøytralitet, at utleierye av fast eiendom som etter merverdiavgiftsloven er unntatt avgift, gjennom en frivillig registreringsordning skal stilles bedre enn ordinært registreringspliktige.

Departementet finner etter dette derfor grunn til å presisere og stramme inn praktiseringen av tilbakegående avgiftsoppgjør også overfor frivillig registrerte virksomheter etter forskrift nr. 80, jf. forskrift nr. 117 § 8 annet ledd. Det vises til nærmere redegjørelse nedenfor.

3. Om tilbakegående avgiftsoppgjør, herunder forholdet til registrering etter forskrift nr. 80

Næringsdrivende vil i en oppstartsperiode ofte ha kostnader knyttet til investeringer som senere skal brukes i den avgiftspliktige virksomheten. En del av disse kostnadene påløper i noen grad før virksomheten fyller vilkårene for registrering i avgiftsmanntallet, og er derfor ikke fradagsberettiget. For å hindre at næringsdrivende blir belastet merverdiavgift på relevante anskaffelser frem til registrering oppnås, og i samsvar med hensynet til nøytralitet, kan avgiftsmyndighetene etter merverdiavgiftsloven § 28 første ledd siste punktum derfor samtykke til forhåndsregistrering når særlige forhold foreligger. Nærmere retningslinjer om dette er fastsatt av Skattedirektoratet.

I tillegg til den nevnte ordningen med forhåndsregistrering har avgiftsmyndighetene gitt tillatelse til tilbakegående avgiftsoppgjør. Denne ordningen har, i likhet med adgangen til forhåndsregistrering, til formål å ivareta nøytraliteten ved at næringsdrivende som i oppstartsfasen – og inntil nødvendig registrering i avgiftsmanntallet kan finne sted – ikke har gjort fradrag for inngående merverdiavgift relatert til nødvendige investeringer mv. Ordningen innebærer at næringsdrivende ved senere søknad til avgiftsmyndighetene, og med virkningstidspunkt før registreringsterminen, tillates fradragført inngående merverdiavgift.

Ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør er verken lovfestet eller eksplisitt regulert i forskrift. Som det fremgår av forarbeidene til merverdiavgiftsloven, er det forutsatt at det i visse tilfeller "[...] kan foretas tilbakebetaling av eller tillates gitt fradrag for inngående avgift på kjøp i perioden fra start til registrering", jf. Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) s. 58. Ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør, herunder de nærmere rammene for ordningen, har blitt utviklet gjennom sentrale retningslinjer/rundskriv fra avgiftsmyndighetene, se for eksempel Skattedirektoratets felleskriv av hhv. 20. september 1999 og 15. november 2001. Dette er også nærmere beskrevet i enkelte dokumenter som er forelagt Stortinget, jf. bl.a. Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) pkt. 7.5.1. Departementet legger til grunn at vilkårene og rammene for ordningen kan presiseres og endres på tilsvarende måte gjennom sentrale retningslinjer.

I gjeldende retningslinjer fra direktoratet er det ikke fastsatt noen tidsfrist for å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør. Tilsvarende er det heller ikke oppstilt noen grense for hvor langt tilbake i tid det kan innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør. Departementet viser til at dette skaper uklarhet om rammene for ordningen. Videre vil manglende tidsmessige grenser for hvor langt tilbake i tid det kan innrømmes fradrag, kunne få store provenymessige konsekvenser. Samtidig kan anslagene for inntektene fra merverdiavgiften bli usikre.

Departementet kan ikke se at det innenfor dette fagområdet er spesielle hensyn som i tilstrekkelig grad tilsier så vide rammer rundt ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør. Det vises til nevnte provenyhensyn og usikkerhet ved inntektene fra merverdiavgift. I tillegg vil en liberal praksis med tilbakegående avgiftsoppgjør kunne undergrave pliktene i merverdiavgiftsloven om at næringsdrivende som fyller vilkårene, i størst mulig grad skal registreres i avgiftsmanntallet. En aksept av fradragsrett i slike tilfeller vil dessuten kunne innebære et brudd på prinsippet i merverdiavgiftssystemet om en rettferdig og nøytral likebehandling av næringsdrivende.

En slik innstramming har blitt ytterligere aktualisert på bakgrunn av den omleggingen Finansdepartementet nylig har gjort i forhold til praksis om frafallelse av foreldelsesinnsigelser på merverdiavgiftsområdet, jf. vårt brev 7. desember 2005 til direktoratet. Det strider mot intensjonene med ordningen om frivillig registrering etter forskrift nr. 80, og med ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør, at næringsdrivende gjennom disse ordningene skal få større rettigheter enn ordinært registrerte når det gjelder muligheten for å rette opp forhold bakover i tid.

Departementet har i lys av dette besluttet å legge om praksisen med tilbakegående avgiftsoppgjør. Endringen innebærer at slikt oppgjør ikke lenger skal gis for krav om fradrag for anskaffelser lenger tilbake enn tre år fra det tidspunktet søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør fremsatt. Etter departementets mening er det mest hensiktsmessig at skjæringstidspunktet tilpasses merverdiavgiftssystemets krav til oppgaveterminer mv., slik at treårsfristen regnes fra utløpet av oppgavefristen for den terminen søknaden er innkommet, sml. det tilsvarende utgangspunktet i vårt brev 7. desember 2005 til direktoratet om foreldelse. For næringsdrivende med alminnelig to måneders termin vil i forhold til dags dato for eksempel kostnader som skal henføres til terminer eldre enn 2. termin 2003 (med oppgavefrist 10. juni 2003), ikke være gjenstand for tilbakegående avgiftsoppgjør.

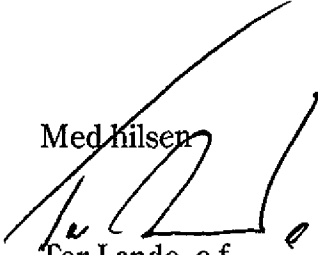
Endringen gjøres også gjeldende for krav på fradrag fra utleier av bygg og anlegg i tilfeller hvor det er aktuelt med frivillig registrering etter søknad i samsvar med overgangsbestemmelsen i forskrift nr. 117 § 8 annet ledd. Næringsdrivende som i lys av Høyesteretts avklaringer nå får adgang til frivillig registrering etter forskrift nr. 80, vil etter dette ikke kunne få tilbakegående avgiftsoppgjør for kostnader lenger tilbake i tid enn tre år fra det tidspunktet søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør er fremsatt.

Endringene gjøres gjeldende med umiddelbar virkning. Dette gjelder også for innkomne saker som ikke er ferdigbehandlet pr. dags dato, likevel slik at det opprinnelige tidspunktet for når søknaden kom inn her legges til grunn.

Departementet vil foreta en nærmere gjennomgang av ordningen med tilbakegående avgiftsoppgjør med sikte på en lovmessig forankring. Inntil videre, og med unntak for ovennevnte innføring av en tidsmessig grense for tilbakegående avgiftsoppgjør, har departementet ikke funnet grunnlag for andre endringer.

Skattedirektoratet bes orientere fylkesskattkontorene om departementets beslutning. Direktoratet bes også om å gjøre praksisendringen kjent for andre aktører i så stor grad som mulig, herunder gjøre nødvendige endringer i rundskriv og sentrale retningslinjer om tilbakegående avgiftsoppgjør.

Med hilsen



Tor Lande e.f.
avdelingsdirektør



Heidi Heggønes
avdelingsdirektør