



Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

## Høringsuttalelse - Forslag til endringer i merverdiavgiftsregelverket om frivillig registrering av utleie av bygg eller anlegg

Vi viser til høringsnotat 24. september 2013 med forslag til endringer i merverdiavgiftsregelverket om frivillig registrering av utleie av bygg eller anlegg.

Etter forslag til ny § 2-3 annet ledd skal næringsdrivende og offentlig virksomhet som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret også anses som frivillig registrert for utleievirksomheten dersom leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig. Her blir det altså ikke krav om søknad og registrering i Merverdiavgiftsregisteret for utleievirksomheten.

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

### *Sammenhengen mellom tilkjennegivelse og virkningstidspunktet*

I utkast til ny § 2-3 annet ledd skal utleier altså anses som frivillig registrert dersom leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig. I forslaget til ny § 14-1 femte ledd er denne situasjonen angitt som en tilkjennegivelse av utleieforholdets avgiftsbehandling.

Det er for Skattedirektoratet noe uklart om registrerte næringsdrivende, som etter forslaget § 2-3 annet ledd anses frivillig registrert ved tilkjennegivelse, for perioden forut for tilkjennegivelse (begrenset til seks måneder) må søke om frivillig registrering etter § 14-1 femte ledd eller om de uten søknad og registreringsvedtak også kan bli å anse som frivillig registrert for denne perioden.

Vi antar at det ikke er noen automatikk i at utleier ønsker frivillig registrering, og derav avgiftsplikt på leievederlag for perioden forut for tilkjennegivelse. Dette vil eksempelvis særlig være aktuelt der en igangværende utleievirksomhet først fra tilkjennegivelse pådrar seg inngående avgift på vedlikehold-, eller oppussingsarbeider. Dersom det er meningen at søknad ikke skal være

nødvendig for frivillig registrering for terminene forut for tilkjennegevingelse, vil andre kriterier måtte legges til grunn for denne perioden. I eksempelet ovenfor kan det i praksis også oppstå tilfeller hvor utleier har fradragsført inngående merverdiavgift på driftskostnader i perioden forut for tilkjennegevingelsen, (altså perioden før det er beregnet avgift på leievederlaget). Avgiftsmyndigheten må i en slik situasjon ta stilling til om fradragsført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres, eller om manglende utgående merverdiavgift skal etterberegnes.

I høringsnotatet side 34 uttales at utleier blir pliktig til å svare utgående merverdiavgift på leievederlag for inntil tre utløpte ordinære oppgaveterminer, og at det motsetningsvis oppnås alminnelig fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-1 for den samme periode. Vi antar at utleier som med virkning tilbake i tid blir omfattet av den frivillige registreringsordningen, må innberette utgående avgift på tidligere terminer med dertil rentebelastning. Tilsvarende må det gis fradrag med renter fra samme termin. Dersom utleier har fradragsført inngående avgift før tilkjennegevingelse, antar vi at det kan gis tilleggsavgift siden utleier ikke hadde fradragsrett på dette tidspunktet.

Disse spørsmål bør etter vårt syn omtales nærmere i en proposisjon.

#### *Tilkjennegevingelse*

I høringsnotatet side 29 er det opplyst at uttrykket "leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig" i utkast til ny mval. § 2-3 annet ledd innebærer at de materielle regler for frivillig registrering skal være oppfylt, samt at utleier opptrer i samsvar med de øvrige plikter. Det fremgår videre på neste side i høringsnotatet at det foreslåtte vilkåret gir anvisning på en konkret helhetsvurdering. Det vil fortsatt være krav til leiekontrakt for å omfattes av den frivillige registreringsordningen, men ved en nærmere helhetsvurdering av om merverdiavgiftsplikten er tilkjennegevingitt, vil det ikke nødvendigvis være samsvar mellom hva som fremgår av leiekontrakt (f.eks. at det skal beregnes merverdiavgift av leievederlag) og den faktiske avgiftsbehandlingen av leieforholdet. At det fremgår av avtale mellom partene at avgift skal beregnes av leievederlag, er i høringsnotatet side 30 angitt som tilstrekkelig i fasen forut for at utleieavtalen effektueres. Det kan derfor med bakgrunn i leiekontrakten være fradragsført inngående merverdiavgift på oppføringskostnader eller gitt tilbakegående avgiftsoppgjør uten at utleier etter effektivering av leieforholdet har beregnet utgående avgift på leievederlaget. Særlig kan manglende avgiftsberegning de første terminer etter at utleieforholdet ble effektuert skyldes en misforståelse. F.eks kan et avgiftssubjekt ha lagt til grunn (uriktig) at det gjelder en ny registreringsgrense og således ikke beregnet utgående avgift på leievederlag under 50.000 kroner.

Dersom det skal legges vekt på hvorvidt utleier har oppfylt sine plikter til tross for at avgiftsforholdet er tilkjennegevingitt i leiekontrakt, antar vi at inngående merverdiavgift skal tilbakeføres. Dersom det skal legges vekt på tilkjennegevingelse i leiekontrakt må manglende beregnet merverdiavgift på leievederlag etterberegnes. Vi antar at sistnevnte løsning som regel vil være gunstigst for utleier, men vi er noe usikre på hva som er tilsiktet i høringsnotatet siden det er vist til at "utleier opptrer i samsvar med de øvrige plikter."



Vi legger til grunn at det ikke er adgang til å tilkjennegi med tilbakevirkende kraft. En motsatt løsning vil harmonere dårlig med de foreslåtte reglene om nytt virkningstidspunkt for den frivillige registreringen. Etterfakturering av leievederlag med avgift er således ingen tilkjennegivelse med tilbakevirkende kraft. Vi oppfatter derfor tilkjennegivelsekriteriet slik at det må vurderes ut fra de faktiske forhold termin for termin. Dette bør omtales i proposisjonen.

#### *Tilbakegående avgiftsoppgjør/justeringsreglene*

Forslaget innebærer ingen endring i reglene for tilbakegående avgiftsoppgjør. Det må fortsatt foreligge direkte sammenheng mellom anskaffelsen og den senere avgiftspliktige bruken. Det må videre fremmes søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør til skattekontorene på vanlig måte, jf. merverdiavgiftsforskriften § 8-6-3. Egendeklarering av inngående avgift pådratt forut for virkningstidspunktet for en frivillig registrering vil altså etterberegnes på ordinær måte. Vi oppfatter forslaget dithen at det for utleiere som allerede er avgiftssubjekter ikke er nødvendig med faktisk registrering av utleievirksomheten i Merverdiavgiftsregisteret for å oppnå rett til tilbakegående avgiftsoppgjør.

Den praktisk viktigste konsekvens av forslaget, 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. Dette innebærer en endring i forhold til dagens regler. I den grad igangværende utleievirksomheter kan forskyve virkningstidspunktet tilbake i tid til effektuering av leieforholdet, vil utleier i forhold til dagens praksis (likevel) ikke anses 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 § 2-1 før registreringsterminen.

En forskyvning av virkningstidspunktet for utleier vil ha en side mot justeringsreglene. Dersom kjøperen av et bygg er en utleier som på overtakelsestidspunktet ikke er frivillig registrert, er det for selgeren ikke adgang til å unnlate justering og overdra en justeringsforpliktelse etter mval. § 9-3 første ledd. Se merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 første ledd. Bestemmelsen slår fast at mottakeren må være et avgiftssubjekt på overdragelsestidspunktet eller i løpet av den terminen som overdragelsen skjer. Dette må ses i sammenheng med at selgeren etter § 9-5-1 annet ledd skal foreta en samlet justering i overdragelsesterminen.

Ved salg til en kjøper som på overdragelsesterminen ikke er frivillig registrert, vil selger allerede ha foretatt en samlet justering av fradragsført inngående merverdiavgift på bygget. Kjøper vil på sin side ha fått en justeringsrett, jf. mval. § 9-3 første ledd og forskriftens § 9-3-4. At selger ved overdragelsen må justere inngående merverdiavgift vil være en del av forhandlingen om prisen på bygget. Dersom kjøperen på et senere tidspunkt enn overdragelsesterminen blir frivillig registrert med virkning tilbake i tid, til f.eks overdragelsesterminen av bygget, vil imidlertid vilkårene for å overta justeringsforpliktelsen foreligge etter at selgeren har foretatt en samlet justering. Her må selgeren enten få reversert den samlede justering mot at kjøperen overtar en justeringsforpliktelse (og at kjøperen eventuelt reverserer allerede foretatt justering som følge av overtakelse av justeringsrett) eller så må kjøper nøye seg med å benytte seg av justeringsretten. Førstnevnte tilfelle



krever en endring av forskriftens § 9-5-1 annet ledd. Den minst kompliserte løsning, både i forholdet mellom kontraktpartene og den foretatte avgiftsbehandlingen, tilsier at kjøper må benytte seg av justeringsretten.

#### *Kontrollmessige sider av forslaget*

Høringsforslaget vil medføre at kvaliteten på Merverdiavgiftsregisteret blir dårligere ved at registerets troverdighet svekkes. Forslaget vil derfor medføre at utplukk av virksomheter for kontroll blir vanskeligere. Dersom høringsforslaget blir vedtatt vil Skattedirektoratet vurdere om en skal innføre en rubrikk i omsetningsoppgaven eller næringsoppgaven hvor det må fremkomme om det foreligger avgiftspliktige utleieinntekter.

Kontrollutfordringer med utplukk har vi for øvrig med andre bransjer hvor virksomheter ikke har meldt inn oppdatering av bransje til enhetsregisteret. Dette er imidlertid kun en av flere faktorer som virker inn på utplukk til kontroll.

Skatt øst har opplyst at de følger med på kontinuitet/diskontinuitet i frivillig registrering ved fusjoner/fisjoner, for derav å fange opp justeringshendelser. Høringsforslaget vil gjøre dette arbeidet vanskeligere.

Virksomheter som allerede er ordinært registrert i merverdiavgiftsregisteret har ikke incitament for å søke om frivillig registrering hvis fradrag likevel oppnås uten faktisk registrering av utleievirksomheten i Merverdiavgiftsregisteret. Det foreligger derimot ikke adgang til å egendeclare inngående avgift pådratt forut for virkningstidspunktet for en frivillig registrering. Avgiftsmyndighetene kan derfor i den forbindelse få opplysninger om den avgiftspliktige utleievirksomheten.

SITS vil i samarbeid med Brønnøysundregistrene fra 7. januar 2014 utveksle informasjon fra Merverdiavgiftsregisteret, slik at det nå skal bli mulig å sjekke i Enhetsregisteret (offentlig) om virksomheter er frivillig registrert for utleievirksomhet. Dette er særlig praktisk ved utleie i flere ledd, hvor det kreves at hele utleiekjeden er frivillig registrert. Opplysningene i enhetsregisteret vil imidlertid ikke være bedre enn de opplysningene vi har i våre grunndata.

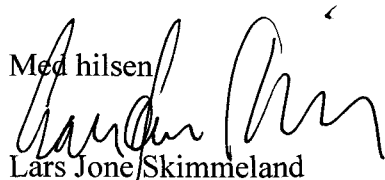
#### *Bortforpaktere*

Bortforpaktere av landbrukseiendom etter dagens § 2-3 annet ledd er ikke omfattet av høringsforslaget. Det har også vært uheldige utslag av regelverket for denne gruppen. Vi ser ingen begrunnelse for at denne gruppen av frivillig registrerte ikke skal omfattes av endringene.



Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

  
Lars Jone Skimmeland  
seksjonssjef

Rettsavdelingen, avgift

  
John Eriksen