

Finansdepartementet
postboks 8008 Dep.
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post: postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:
13/4007 SL NKW/
KR 1

Dok. nr.: 169415

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no

06.01.2014

Høring — Forslag om merverdiavgift og fast eiendom

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 24.9.2013 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for avgiftsrett og lovutvalget for fast eiendom (tings- og leierett). Lovutvalget for avgiftsrett består av Marianne Brockmann Bugge (leder), Kari Elisabeth Christiansen, Morten Fjermeros, Finn Lervik og Anniken Skogly. Lovutvalget for fast eiendom (tings- og leierett) består av Frode Seim Halvorsen (leder), Ivar Christian Andersskog, Anne Sofie Bjørkholt, Christina Lyngtveit-Petersson og Mikkel Vislie.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Sakens bakgrunn

All omsetning av varer og tjenester er som hovedregel merverdiavgiftspliktig. Den som i næringsvirksomhet har materielt sett merverdiavgiftspliktig omsetning over kr 50 000 i løpet av en tolv måneders periode, har plikt til å la seg registrere i Merverdiavgiftsregisteret.

Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Utleiere av bygg eller anlegg kan imidlertid la seg frivillig registrere i Merverdiavgiftsregisteret. En frivillig registrering medfører rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift for påløpte kostnader knyttet til utleievirksomheten, og samtidig en plikt til å ilegge utgående merverdiavgift på leieverlaget. Avgiftsbelastningen for bygget eller anlegget vil da bli tilnærmet lik som om leietakeren selv hadde eid bygget eller anlegget.

For å bli frivillig registrert for utleie av bygg og anlegg kreves det at den næringsdrivende søker særskilt om slik registrering, selv for næringsdrivende som allerede er ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Søkere må fylle ut Registermelding del 2 hvor en kan krysse av for slik frivillig registrering og legge ved dokumentasjon for at kravene til slik registrering er oppfylt. Blant annet må det legges ved leiekontrakt som dokumenterer utleie. Videre er det tidsfrister for å sende inn søknad om frivillig registrering. Etter merverdiavgiftsloven § 14 -1 tredje ledd kan registrering tidligst skje fra og med den oppgaveterminen en elektronisk søknad er loggført i mottakssentralen som godkjent eller en søknad levert på papir er postlagt. Denne løsningen innebærer at en søknad om registrering gis tilbakevirkende kraft innenfor oppgaveterminen. Oppgaveterminene er i denne sammenheng tomånedlig. Dersom en søknad eksempelvis sendes 30. april som er siste dag i 2. termin, får med andre ord den frivillige registreringen virkning fra og med 1. mars.

I praksis har det vist seg at næringsdrivende som har blitt ansett for å leie ut eller fremutleie lokaler, enten ikke har søkt, ikke har fylt ut registermeldingen korrekt, ikke har dokumentert at vilkårene er oppfylt på korrekt måte, eller har søkt for sent. I slike situasjoner har den næringsdrivende blitt ansett for å ha leid ut bygg eller deler av bygg utenfor merverdiavgiftssystemet og således ikke hatt rett til å fradragføre kostnader til oppføring, påkostninger, vedlikehold og løpende drift. Dette til tross for at utleier har fakturert husleien med merverdiavgift i tråd med leie- eller fremleieavtalen. Særlig ved nybygg og større påkostninger og vedlikehold har slik manglende eller mangelfull søknad medført store etterberegninger fra skatteetaten. For nybygg og andre påkostninger har det siden 1. januar 2008 vært mulig å overføre en justeringsrett for merverdiavgift på slike kostnader. For kostnader til vedlikehold og løpende drift er imidlertid fradragretten tapt.

På visse vilkår gis adgang til forhåndsregistrering i Merverdiavgiftsregisteret, noe som etter forvaltningspraksis innvilges når det er inngått leiekontrakter med avgiftspliktige leietakere, men før den faktiske bruken/leieforholdet er påbegynt. Når vilkårene for slik forhåndsregistrering ikke er oppfylt, kan det søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør for merverdiavgift som er påløpt før registreringen. Utleiere som har ikke søkt om frivillig registrering i tide, det vil si innen første avgiftstermin etter at utleieforholdet er påbegynt, har ikke rett til tilbakegående avgiftsoppgjør da utleiearealene er ansett tatt i bruk i virksomhet som

ikke er omfattet av loven.

Dersom utleier senere søker om frivillig registrering, regnes dette som en omdisponering til avgiftspliktig bruk som i henhold til justeringsreglene gir rett til fradrag for påløpt inngående merverdiavgift over den resterende justeringsperioden. En justeringsperiode løper i 10 år fra ferdigstilling. Det er imidlertid betydelig lavere nåverdi av fradragsføring forholdsmessig over 10 år, enn ved umiddelbar fradragsføring av det samme beløpet. I tillegg kommer likviditetsbelastningen. Videre gjelder justeringsreglene ikke for kostnader til vedlikehold og løpende drift. For større oppussinger av eldre bygg kan vedlikeholdskostnadene være betydelige.

Frivillig registrering gjelder kun hvor det foreligger en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleieren og den som bruker eiendommen. Framleie fra en enhet som ikke søker frivillig registrering i tide, medfører at alle bakenforliggende utleieledd driver utleie utenfor merverdiavgiftsloven. Dette innebærer at samtlige ovennevnte tilfeller av tapt fradragsmulighet kan inntre.

Finansdepartementet har satt i gang en større gjennomgang av merverdiavgiftsreglene for fast eiendom. I påvente av resultatet av gjennomgangen inneholder høringsnotatet et forslag om endringer for å forhindre enkelte uheldige utslag av dagens ordning med frivillig registrering for utleie av fast eiendom. Forslaget går i hovedsak ut på å erstatte kravet til særskilt søknad med krav om at leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig for virksomheter som allerede er ordinært registrert for merverdiavgift. Videre foreslås det endringer i tidspunktet for når en virksomhet kan anses frivillig registrert.

3. Kommentarer

3.1. Oppheving av plikt til å søke om frivillig registrering for virksomheter som allerede er ordinært registrert

Departementet foreslår å oppheve kravet om søknad om frivillig registrering for utleievirksomheten for virksomheter som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for ordinær avgiftspliktig virksomhet. For utleiere som ikke allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for annen næringsvirksomhet, videreføres kravet om søknad om frivillig registrering.

Videre foreslår departementet at det inntas en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven med vilkår om at utleier skal anses som frivillig registrert hvor "leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig". I dette skal ifølge forslaget ligge at de materielle vilkårene som allerede gjelder for frivillig registrering må være oppfylt, samt at utleier opptrer i samsvar med de øvrige plikter som følger av en frivillig registrering. I slike situasjoner legges det til grunn at utleier har tatt et valg om at utleievirksomheten skal være frivillig registrert.

Et leieforhold anses behandlet som merverdiavgiftspliktig når utleier fakturerer leievederlaget med merverdiavgift. For forhåndsregistrering vil det være tilstrekkelig at det fremgår av leieavtalen at leievederlaget vil bli avgiftsberegnet.

Departementet angir at vilkåret om at leieforholdet av utleier/fremutleier må behandles som merverdiavgiftspliktig, innebærer at det må foretas en helhetsvurdering. Vilkalet anses ikke oppfylt i tilfeller hvor utleier kun har foretatt fradragsføring av inngående merverdiavgift og uten at andre forhold indikerer at leieforholdet er ment å være avgiftspliktig.

Selv om forslaget betyr at frivillig registrering ikke lenger blir et absolutt krav, understreker departementet at det likevel er ønskelig at utleier søker om frivillig registrering.

Endringen foreslås tatt inn i merverdiavgiftsloven § 2-3 som nytt annet ledd.

Advokatforeningen stiller seg positiv til departementets forslag, men foreslår at omfanget av den frivillige registreringen presiseres.

Da ordningen med frivillig registrering ble innført i 2001, ga Finansdepartementet merknader til daværende forskrift om frivillig registrering (i dag merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd). Av merknaden fremgikk det blant annet at en søknad om frivillig registrering ville omfatte all eksisterende og senere utleie til avgiftspliktige leietakere som skal benytte lokalene i egen avgiftspliktig virksomhet, med mindre utleier har tatt særskilte forbehold. Dette forholdet til registreringens omfang er ikke berørt i høringen.

Ut fra det foreliggende forslaget er det nærliggende å anta at en frivillig registrering for leieforhold som behandles som merverdiavgiftspliktig, ikke rekkes lenger enn det leieforhold som er behandlet som avgiftspliktig. Dersom utleier velger å sende inn en søknad om frivillig registrering, vil utleier etter forvaltningspraksis anses avgiftspliktig for alle eksisterende og senere utleie. Spørsmålet er om denne praksisen forutsettes videreført.

Advokatforeningen antar at en forskjell i rekkevidden av en frivillig registrering kan skape misforståelser, og at forholdet derfor bør avklares av departementet ved endring av reglene.

3.2. Endring av virkningstidspunktet for frivillig registrering av utleiere av bygg eller anlegg

Departementet foreslår at utleier skal ha rett til å velge virkningstidspunktet for den frivillige registreringen bakover i tid til oppgaveterminen som utløp seks måneder før dagen hvor elektronisk søknad er registrert eller søknad er postlagt. For den næringsdrivende som allerede er registrert, er det tilstrekkelig å tilkjenne avgiftsbehandlingene av utleien. Virkningstidspunktet gis ikke fra en bestemt dato, men fra og med en avgiftstermin. Dette innebærer en forlenget frist til å søke om eller tilkjenne avgiftsbehandlingen av utleien.

Forslaget gjennomføres ved en endring av merverdiavgiftsloven § 14 -1.

Advokatforeningen stiller seg positiv til direktoratets forslag.

3.3. Ikrafttredelse og overgangsregler

Det er ikke foreslått tidspunkt for ikrafttredelse eller overgangsregler. Sett i lys av de feil som begås i praksis henstilles det om at reglene vedtas med virkningstidspunkt så snart som mulig, og at det i mangel av overgangsregler rettes mindre fokus på feil bakover i tid når det nå løsnes opp i regelverket.

4. Konklusjon

Advokatforeningen tiltrer Finansdepartementets forslag.

Vennlig hilsen

Erik Keiserud
leder

Merete Smith
generalsekretær