

Saksnr. 13/4007

24.09.2013

# **Høringsnotat -**

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

## Innhold

1	Innledning .....	4
2	Bakgrunn for utredningsarbeidet.....	4
2.1	Dokument 8:75 S (2011-2012) og Innst. 277 S (2011-2012) .....	4
2.2	Status i det pågående utredningsarbeidet.....	6
2.3	Behovet for en straksløsning med enkelte justeringer av den frivillige registreringsordningen.....	8
3	Gjeldende rett .....	9
3.1	Innledning.....	9
3.2	Merverdiavgiftsreglene for fast eiendom .....	11
3.3	Frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg.....	12
3.3.1	Bakgrunnen og hovedtrekkene i ordningen .....	12
3.3.2	Særlig om kravet til søknad om frivillig registrering.....	14
3.3.3	Frivillig registrerte og reglene om forhåndsregistrering.....	15
3.3.4	Frivillig registrerte og reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør.....	15
3.3.5	Frivillig registrerte og justeringsreglene .....	17
3.3.6	Virkningene av for sen eller manglende registrering .....	18
4	Utenlandsk rett.....	19
4.1	Innledning.....	19
4.2	Merverdiavgiftsregelverket i EU .....	20
4.3	Sverige .....	22
4.3.1	Frivillig avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom .....	22
4.3.2	Frivillig registrering ved oppføring av fast eiendom .....	22
4.3.3	Forslag om å fjerne søknads- og vedtaksprosedyrene ved frivillig registrering .....	23
5	Departementets vurderinger .....	24
5.1	Innledning.....	24
5.2	Oppheving av kravet til søknad om frivillig registrering for virksomheter som allerede er ordinært registrert.....	26

5.3	Endring av virkningstidspunktet for frivillig registrering av utleiere av bygg eller anlegg .....	30
6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	36
7	Lovforslag.....	37
7.1	Forslag til endringer i merverdiavgiftsloven.....	37

## **1 INNLEDNING**

Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Utleiere av bygg eller anlegg kan imidlertid la seg frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret. En frivillig registrering medfører rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift for påløpte kostnader knyttet til utleievirksomheten, samt en plikt til å ilegge merverdiavgift på leievederlaget. Finansdepartementet legger i dette høringsnotatet fram forslag om endringer i merverdiavgiftsregelverket for frivillig registrering.

Departementet foreslår at kravet om søknad for frivillig registrering for allerede avgiftsregistrerte utleiere av bygg eller anlegg oppheves. I tillegg foreslås det en endring i virkningstidspunktet for når den frivillige registreringsordningen skal gjelde fra. Dette vil gi utleiere noe lenger tid til å områ seg uten å miste retten til en effektiv fradragsrett. Forslaget krever endringer i merverdiavgiftsloven.

Formålet med forslagene er å modernisere merverdiavgiftsregelverket for frivillig registrering, slik at det skal være enkelt, oversiktlig og gi minst mulig uheldige utslag.

## **2 BAKGRUNN FOR UTREDNINGSARBEIDET**

### **2.1 Dokument 8:75 S (2011-2012) og Innst. 277 S (2011-2012)**

Merverdiavgiftsregelverket om fast eiendom er svært omfattende. Siden merverdiavgiftsreformen i 2001 har det vært arbeidet kontinuerlig med ulike rettslige spørsmål på dette området. Eksempelvis har en rekke enkeltspørsmål knyttet til merverdiavgift og fast eiendom vært tatt opp av ulike aktører. Dessuten har Stortinget blant annet gjennom skriftlige spørsmål belyst ulike sider av denne delen av merverdiavgiftsregelverket. Flere av disse spørsmålene har vært rettet mot den generelle ordningen for frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret av virksomhet med utleie av fast eiendom til avgiftspliktige leietakere.

Den nærmere bakgrunnen for flere av disse spørsmålene er at den frivillige ordningen kan gi enkelte uheldige utslag. Dette henger blant annet sammen med at den frivillige ordningen forutsetter en aktiv handling fra den næringsdrivende. I enkelte tilfeller har dette medført at næringsdrivende som er ordinært registrerte for avgiftspliktig virksomhet, uten særskilt registrering har opptrådt som om virksomheten også er frivillig registrert for utleie av fast eiendom. En slik manglende frivillig registrering, ofte betegnet som uteglemt avkryssing i registreringsmeldingen, kan gi store avgiftsmessige konsekvenser for de det gjelder. Denne problemstillingen ble berørt i flere spørsmål til skriftlig besvarelse fra stortingsrepresentanter. I svarene fra finansministeren ble det varslet at Finansdepartementet har satt i gang et større utredningsarbeid innen temaet merverdiavgift og fast eiendom, herunder om det bør innføres generell og obligatorisk merverdiavgiftsplikt for utleie av næringseiendom.

I ett representantforslag 8. mars 2012 fra stortingsrepresentantene Ketil Solvik-Olsen, Kenneth Svendsen, Christian Tybring-Gjedde og Jørund Rytman ble det fremmet forslag om endringer i merverdiavgiftsregelverket for fast eiendom, jf. dokument 8:75 S (2011-2012). Forslagsstillerne framhevet at reglene om frivillig registrering for utleie av fast eiendom i mange tilfeller skaper problemer og unødige kostnader for næringsdrivende. Det ble anført at problemet er at reglene er for strenge og at de økonomiske konsekvenser av å trå feil er store. Forslagsstillerne ønsker å rette opp dette. Etter forslagsstillernes foreløpige syn er det enkleste tiltaket å innføre en generell merverdiavgiftsplikt for utleie av fast eiendom til avgiftspliktig virksomhet. I tillegg ble det i dokumentet foreslått enkelte endringer knyttet til reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør og at det skal bli enklere å kontrollere hvilken avgiftsregistrering man har.

I brev 18. april 2012 til Stortingets finanskomite sa finansministeren seg enig i stortingsrepresentantenes prinsipale forslag om at det bør vurderes generell merverdiavgiftsplikt ved utleie av fast eiendom til merverdiavgiftspliktig virksomhet, men at utredningen bør være bredere og undersøke om reglene kan forbedres for flere

virksomheter som driver næring med utgangspunkt i fast eiendom. I det skriftlige innspillet ble det videre vist til at et bredt utredningsarbeid var igangsatt. Det ble også understreket at utredningsarbeidet er omfattende og at eventuelt forslag om å utvide merverdiavgiftsplikten må inngå i de årlige budsjetter. Det ble signalisert at forslag om lovendringer til Stortinget tidligst kunne komme i forbindelse med statsbudsjettet for 2014.

I Innst. 277 S (2011-2012) sluttet finanskomiteen seg til at det er flere gode argumenter for å innføre en generell merverdiavgiftsplikt ved utleie av fast eiendom til avgiftspliktig virksomhet. Finanskomiteen delte finansministerens syn om at det er behov for å se konsekvenser og mulige lovendringer i en større sammenheng. Finanskomiteen ba derfor regjeringen jobbe videre med denne problemstillingen, slik at eventuelle endringer i tråd med intensjonene i representantforslaget og finansministerens brev til komiteen kan legges fram for Stortinget. Finanskomiteen ba samtidig regjeringen om å ha tett dialog med ulike deler av næringslivet for å sikre at alle sider av saken blir belyst.

I tråd med en enstemmig innstilling fra finanskomiteen vedtok Stortinget samlet at representantforslaget vedlegges protokollen.

## **2.2 Status i det pågående utredningsarbeidet**

Utredningsarbeidet har i den første fasen vært konsentrert om den del av eiendomsunntaket som gjelder utleie av næringseiendom, og da særlig knyttet til utformingen av ordningen med frivillig registrering av utleievirksomhet. Innenfor denne rammen ble Skattedirektoratet gitt i oppdrag å utrede følgende tre alternativer:

- en obligatorisk merverdiavgiftsplikt på all utleie av næringseiendom (utleie til boligformål holdes utenfor),

- en obligatorisk merverdiavgiftsplikt på utleie hvor avgiftsplikten avgrenses på samme måte som dagens frivillige registreringsordning, og
- en videreføring av dagens frivillige registreringsordning med nødvendige justeringer for å unngå uheldige virkninger.

I tråd med oppdraget har Skattedirektoratet vurdert de ulike alternativene. Som ledd i dette arbeidet gjennomførte Skattedirektoratet et drøftingsmøte med enkelte aktører, herunder interesseorganisasjoner.

Finansdepartementet foretar nå en vurdering av de ulike alternativene. Ved denne vurderingen er det også naturlig å se hen til hvilke merverdiavgiftsregler som gjelder i våre naboland, for å finne ut om de norske reglene eventuelt avviker fra disse. Eiendomsunntaket for så vidt gjelder salgstilfellene (omsetning av fast eiendom) er noe mer vidtgående i Norge sammenliknet med EUs merverdiavgiftsregelverk. Med virkning fra 1. januar 2011 ble det i Danmark innført merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nye bygninger mv. Endringene innebar at de danske merverdiavgiftsreglene på dette området ble mer i samsvar med de alminnelige reglene i EUs merverdiavgiftsregelverk (Rådskonklusjon 2006/112/EF). Danmark benyttet seg tidligere av en overgangsordning i EUs merverdiavgiftsregelverk til å opprettholde unntak for disse transaksjonene, som ellers er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsdirektivet.

Etter en fornyet vurdering av utredningsbehovet innen dette saksfeltet har Finansdepartementet kommet fram til at det er hensiktsmessig også her i landet å utrede mulighetene for en merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nye bygninger mv. Spørsmålet om utforming av merverdiavgiftsreglene ved omsetning av nye bygninger mv. og utleie av næringsseiendom bør ses i sammenheng. En utredning av salgstilfellene bør derfor inngå i det allerede igangsatte utredningsarbeidet. Dette vil gjøre utredningsarbeidet mer omfattende enn opprinnelig forutsatt, med den konsekvens at

arbeidet med å få på plass en helhetsløsning blir forskjøvet i tid. Av denne grunn er det ikke mulig å legge fram forslag på nåværende tidspunkt.

Som ledd i arbeidet med å få gjennomført en bredere utredning har Skattedirektoratet fått i oppdrag å vurdere mulighetene for en utvidelse av merverdiavgiftsplikten ved omsetning av nye bygninger mv. Finansdepartementet vil deretter vurdere saken nærmere og presentere saken for Stortinget. Eventuelle forslag til regelendringer vil bli sendt på høring før et lovforslag kan sendes til Stortinget. Arbeidet er prioritert, men på grunn av sakens omfang er det vanskelig å angi nærmere en spesifikk tidsplan for slutføringen av utredningsarbeidet og når et eventuelt lovforslag kan legges fram for Stortinget.

### **2.3 Behovet for en straksløsning med enkelte justeringer av den frivillige registreringsordningen**

Etter gjeldende rett er det et grunnleggende vilkår for å være registrert, og således være omfattet av merverdiavgiftsloven hva gjelder utleie av fast eiendom, at man søker om frivillig registrering. Dette framgår både direkte av lovens ordlyd, se merverdiavgiftsloven § 14-1 første ledd, jf. § 2-3 første ledd, og av merverdiavgiftslovens system. Utgangspunktet er at slik utleie er unntatt fra loven. Samtidig har utleier en valgmulighet. Denne valgmuligheten innebærer at inntil det foreligger en søknad om frivillig registrering, må avgiftsmyndighetene gå ut fra utleier har valgt å holde utleievirksomheten utenfor loven. Det er utleier som må tilkjenne aktivt ved søknad at virksomheten ønskes brakt inn for loven. Det gjelder også om utleier fra før er registrert for ordinær avgiftspliktig næringsvirksomhet. Selv om ordningen med frivillig registrering av utleievirksomhet i utgangspunktet gir fleksibilitet og åpner for at næringsdrivende kan innrette seg på flere måter, åpner valgmuligheten også for misforståelser og uheldige utslag i enkeltstående situasjoner.



Finansdepartementet er opptatt av at merverdiavgiftsregelverket skal være så enkelt og oversiktlig som mulig, samt gi minst mulig uheldige utslag. Kravet til søknad ved frivillige registreringsordninger ivaretar viktige hensyn i merverdiavgiftssystemet, også i tilfeller hvor utleier fra før er registrert for ordinær næringsvirksomhet. På den annen side ser departementet at det kan være behov for å foreta justeringer av dagens frivillige registreringsordning for å motvirke enkelte uheldige utslag for de næringsdrivende. Departementet har dessuten merket seg at man i Sverige har foreslått endringer i den frivillige registreringsordningen ved oppføring og utleie av fast eiendom, se lagrådsremiss lagt fram 30. mai 2013 "Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014". Forslagene ble 18. september 2013 fremmet for Riksdagen ved "Regeringens proposition 2013/14:1, Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor".

På denne bakgrunn foreslår Finansdepartementet i dette høringsnotatet enkelte justeringer i den frivillige registreringsordningen for utleiere av fast eiendom.

### **3 GJELDENE RETT**

#### **3.1 Innledning**

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift som oppstår ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten, og merverdiavgiften skal som hovedregel beregnes av alle ledd i omsetningskjeden. Dette medfører at merverdiavgift påløper også ved kjøp av varer og tjenester som skal brukes i avgiftspliktig virksomhet, selv om slik bruk ikke utgjør forbruk i merverdiavgiftsrettens forstand. Avgiftspliktig virksomhet skjermes imidlertid fra denne forbruksavgiften, ved at registrerte avgiftssubjekter har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag i avgiftsoppgjøret med staten. Fradragsretten gir merverdiavgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte avgiftssubjekter. Det er først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, at beløpet er opptjent på statens hånd.

Merverdiavgiftslovens hovedregel er at det skal beregnes merverdiavgift på omsetning av alle varer og tjenester, se merverdiavgiftsloven § 3-1. I merverdiavgiftsloven er det imidlertid fastsatt enkelte unntak og fritak fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Unntak er blant annet gitt for omsetning og utleie av fast eiendom, se avsnitt 3.2 nedenfor.

Kravet om registrering står sentralt i merverdiavgiftssystemet. Alle næringsdrivende og offentlig virksomhet med avgiftspliktig omsetning over en viss størrelse, skal sende registreringsmelding til skattekontoret. Den generelle beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret er 50 000 kroner. Beløpsgrensen knytter seg til den næringsdrivendes samlede omsetning og uttak i en tolv månedersperiode. Nærmere om hvem som skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret følger av merverdiavgiftsloven § 2-1. Regler om selve registreringen i Merverdiavgiftsregisteret når de materielle vilkårene for registrering er oppfylt, er gitt i merverdiavgiftsloven kapittel 14. Det foreligger plikt til å sende søknad uten ugrunnet opphold. Melding kan inngis elektronisk på [www.brreg.no](http://www.brreg.no) eller ved å sende papirversjon av Samordnet registermelding til Brønnøysundregistrene. Er vilkårene oppfylt, blir virksomheten registrert og får rett og plikt til å bruke MVA etter organisasjonsnummeret som er tildelt av Enhetsregisteret. Det er skattekontorene som etter en konkret vurdering treffer avgjørelse om registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Merverdiavgiftsloven § 2-3 åpner for frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret for ulike aktører. Bestemmelsens første ledd gir utleier av bygg eller anlegg adgang til frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Denne ordningen er omfattende og berører et stort antall utleiere, se avsnittene 3.2 og 3.3 nedenfor.

Registrering i Merverdiavgiftsregisteret medfører en rekke rettigheter og plikter. En grunnleggende plikt ligger i at avgiftssubjektet har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift på omsetning og uttak, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd.

Motstykket til dette er at registrerte avgiftssubjekter har rett til fradrag for inngående merverdiavgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.

Nedenfor gis det en kort omtale av merverdiavgiftsreglene for fast eiendom, se avsnitt 3.2, før det i avsnitt 3.3 gis en beskrivelse av hovedtrekkene i den frivillige registreringsordningen for utleiery av bygg eller anlegg. I denne beskrivelsen inngår også en omtale av reglene om forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør, samt reglene om justering av inngående merverdiavgift av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på større driftsmidler. Disse reglene har stor betydning for frivillig registrerte utleiery av bygg eller anlegg.

### **3.2 Merverdiavgiftsreglene for fast eiendom**

Etter merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd er omsetning og utleie av fast eiendom unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette betyr at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på omsetningen, eksempelvis salgssum eller leievederlag. Det foreligger derfor heller fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i denne virksomheten, eksempelvis byggekostnadene ved oppføring av den faste eiendommen. Unntaket har eksistert siden merverdiavgiften ble innført i 1970 og ble videreført i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001. Unntakets generelle karakter er først og fremst begrunnet ut fra avgiftstekniske hensyn. Men det finnes også områder der materielle hensyn gjør seg gjeldende, først og fremst i boligmarkedet.

Unntaket gjelder i utgangspunktet uavhengig av eiendommens karakter og bruk. Unntaket omfatter imidlertid ikke visse former for virksomhet som involverer fast eiendom, se merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd. Felles for mange av disse virksomhetene er at det kan være vanskelig å trekke grensen mot andre avgiftspliktige aktiviteter, eksempelvis utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering. De siste

årene er stadig flere virksomheter med utgangspunkt i fast eiendom blitt underlagt merverdiavgiftsplikt, blant annet ved at den generelle avgiftsplikten ble utvidet til å omfatte utleie av rom i hotellvirksomhet i 2006 og næringsmessig utleie av fritidseiendom i 2008.

For enkelte virksomheter er det blitt adgang til frivillig registrering av utleievirksomhet, se avsnitt 3.3 nedenfor.

Også ved omsetning av fast eiendom og utleie som ikke kan frivillig registreres, er det innført spesielle regler for å redusere de negative virkningene av eiendomsunntaket. Ved lov 11. juni 1971 ble det tatt inn en bestemmelse om at næringsdrivende som for egen regning driver virksomhet med oppføring av bygg eller anlegg for salg eller utleie, skal beregne og betale merverdiavgift som ved uttak når varer eller tjenester tas bruk i denne virksomheten. Senere er denne særskilte plikten til uttaksberegning utvidet til å omfatte ombygging, oppussing og modernisering. Bestemmelsen omfatter også administrasjon av slike arbeider, se merverdiavgiftsloven 3-26.

### **3.3 Frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg**

#### **3.3.1 Bakgrunnen og hovedtrekkene i ordningen**

Unntaket for merverdiavgiftsplikt for utleie av fast eiendom kan medføre skjult merverdiavgift i leiesummen som avgiftspliktige leietakere ikke kan fradragsføre i sine avgiftsoppgjør, altså avgiftskumulasjon. Det er derfor på nærmere vilkår gitt adgang til frivillig registrering for utleievirksomhet. Med frivillig registrering vil næringsdrivende kunne løfte av merverdiavgiften på anskaffelser gjennom fradragsretten. Fradragsretten for inngående merverdiavgift omfatter ikke bare oppføringskostnadene, men også inngående merverdiavgift på driftsomkostningene. Avgiftsbelastningen for bygget eller anlegget vil da bli tilnærmet lik som om leietakeren selv hadde eid bygget eller anlegget, se side 148 i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001).

Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd gir hjemmel for frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg. Ordningen gjelder for næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut bygg eller anlegg som brukes i virksomhet som er registrert i henhold til merverdiavgiftsloven eller av kompensasjonsberettiget kommunalt organ.

Registreringen er frivillig. Dette innebærer at dersom virksomheten ikke søkes registrert i den oppgaveterminen registreringsvilkårene er oppfylt, kommer utleievirksomheten inn under unntaket for fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. Om de nærmere konsekvensene av manglende eller for sen registrering, se avsnitt 3.6.

Frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret foretas etter søknad og får tidligst virkning fra den oppgaveterminen den elektroniske søknaden om registrering blir loggført eller søknad på papir ble postlagt, se merverdiavgiftsloven 14-1 tredje ledd. For avgiftspliktige virksomheter som på ordinær måte er registrert i

Merverdiavgiftsregisteret, forutsettes det ikke en særskilt registrering med eget organisasjonsnummer for utleievirksomheten. Den eksisterende registreringen utvides i disse tilfellene til også å gjelde utleien ved den frivillige registreringen. Det må imidlertid også her sendes inn en søknad om frivillig registrering til skattekontoret før registreringen kan omfatte utleievirksomheten. Hva som ligger i søknadsplikten vil bli nærmere behandlet nedenfor i avsnitt 3.3.2.

For framleietilfellene er det krav etter merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 annet ledd at det må foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleieren og den som bruker arealene i registrert virksomhet. Det vil si at også framleieren må være frivillig registrert for at bakenforliggende utleieledd, for eksempel byggets eier, skal anses å drive avgiftspliktig utleie av de aktuelle arealene.

Når en virksomhet er frivillig registrert, vil dette gjelde for hele utleievirksomheten. Hvis virksomheten erverver nye lokaler for utleie, er det således ikke nødvendig med en ny frivillig registrering for disse. Utleieforhold som fyller vilkårene for frivillig

registrering vil automatisk omfattes av ordningen når virksomheten er frivillig registrert. Det er tilstrekkelig at eiendommen er leid ut innenfor den frivillige registreringen. Ordningen er imidlertid frivillig, og hvis virksomheten skulle ønske å holde enkelte utleieforhold utenfor den frivillige registreringen, er det adgang til det. Skattekontoret må i så fall underrettes om dette.

Dokumentasjonskravene framgår av merverdiavgiftsforskriften § 2-3-2. Utleiere skal dokumentere hvordan bygget eller anlegget er disponert med målsatte tegninger eller lignende av bygget eller anlegget med utleiekontrakter. Det skal framgå av dokumentasjonen hvilke arealer som er leid ut til fradragberettiget formål.

### **3.3.2 Særlig om kravet til søknad om frivillig registrering**

Det følger av merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd at virksomheter på nærmere vilkår kan frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Av merverdiavgiftsloven § 14-1 tredje ledd jf. første ledd følger det at frivillig registrering skjer ved søknad. Vedtak om frivillig registrering skjer tidligst med virkning fra den oppgaveterminen elektronisk søknad blir loggført i mottakssentralen eller den oppgaveterminen skriftlig søknad ble postlagt. Loven oppstiller ikke noe formkrav om hvordan slik søknad om frivillig registrering skal utformes. I de aller fleste tilfeller vil frivillig registrering skje ved at det krysses av i Samordnet registermelding og at denne meldingen sendes enten Enhetsregisteret eller det lokale skattekontoret. Det følger imidlertid av retts- og forvaltningspraksis at også andre handlinger, som utgjør et dispositivt utsagn overfor skattemyndighetene om at virksomheten ønsker å bli frivillig registrert, vil være tilstrekkelig, se blant annet Borgarting lagmannsretts dom 11. januar 2010 (inntatt i Utvalget 2010 side 218), Sivilombudsmannens uttalelse 28. februar 2007, vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift 31. august 2011 (KMVA-2011-7122) og 13. desember 2010 (KMVA-2010-5954a). Av denne praksisen framgår at det ikke er tilstrekkelig at den næringsdrivende faktisk har innrettet seg som om frivillig registrering hadde funnet sted.

### **3.3.3 Frivillig registrerte og reglene om forhåndsregistrering**

Det følger av merverdiavgiftsloven § 2-4 at det på visse vilkår gis adgang til forhåndsregistrering i Merverdiavgiftsregisteret. Dette innebærer at en næringsdrivende kan registreres og gjøre fradrag for inngående merverdiavgift før det foreligger avgiftspliktig omsetning. Det er vilkår om at det enten er foretatt betydelige anskaffelser som har direkte sammenheng med senere avgiftspliktig omsetning, eller at beløpsgrensen for registrering vil overstiges senest tre uker etter at omsetningen starter. En anskaffelse anses som betydelig når verdien er minst 250 000 kroner inklusive merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-4-1.

Adgangen til forhåndsregistrering gjelder også for næringsdrivende som søker om frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette er særlig aktuelt for de tilfeller hvor det påløper betydelige kostnader ved oppføring av bygg for utleie. Det er lagt til grunn i forvaltningspraksis at vilkårene for forhåndsregistrering neppe er oppfylt før det er inngått leieavtale med avgiftspliktige leietakere, og da vil forhåndsregistreringen være begrenset til de lokaler som er omfattet av de inngåtte leieavtalene. Dersom det inngås ytterligere leiekontrakter kan forhåndsregistreringen utvides til disse lokalene. For merverdiavgift som allerede er påløpt før forhåndsregistreringen, kan det søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør.

### **3.3.4 Frivillig registrerte og reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør**

Etter merverdiavgiftsloven § 8-6 kan det på nærmere vilkår gis tilbakegående avgiftsoppgjør. Det innebærer at det gis fradrag for inngående merverdiavgift påløpt før registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Det framgår av merverdiavgiftsloven § 8-6 at det kan gis tilbakegående avgiftsoppgjør i den utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten. Dette henger sammen med prinsippet i

merverdiavgiftssystemet om at anskaffelser som faktisk skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, ikke skal avgiftsbelegges, se her Ot.prp. nr. 21 (2001-2002) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) avsnitt 7.5.1.

For utleiere av fast eiendom som er frivillig registrerte og krever tilbakegående avgiftsoppgjør er det særskilte vilkår i merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 som må være oppfylt. Virksomheter som allerede var i gang med omsetning og passerte beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 2-1 før de ble frivillig registrert, har tatt anskaffede driftsmidler til bruk i virksomhet som ikke er merverdiavgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. Det oppnås generelt ikke fradragsrett når driftsmidler først er tatt i bruk i unntatt virksomhet, men senere omdisponeres til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Justeringsreglene modifierer dette utgangspunktet, se nedenfor.

Tilbakegående avgiftsoppgjør vil også være avskåret der utleier ikke er frivillig registrert, selv om husleien er fakturert med et beløp som uriktig er kalt merverdiavgift og som skal innbetales etter merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd. Dette innebærer i slike tilfeller at fradragsretten for utleiers oppførings- og driftskostnader vil gå tapt etter at leietaker har overtatt lokalene, dersom utleier ikke har oppnådd frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd senest i den tomånedsterminen beløpsgrensen på 50 000 kroner passerer. Høyesterett avsa i Rt. 2010 s. 1131 (Bryggeriparken AS) dom som gjaldt Bryggeriparken AS, som leide ut deler av et bygg til avgiftspliktig virksomhet. Søknad om frivillig registrering ble sendt 9. mai 2005. Registreringsgrensen på 50 000 kroner ble nådd allerede i 2. termin 2005. Selskapet fradragsførte inngående merverdiavgift på anskaffelser som var påløpt før 3. termin 2005. Skattekontoret nektet fradrag for disse anskaffelsene. Høyesterett ga staten medhold og viste i avsnitt 34 i dommen til systembetraktninger som tilsier at fradragsretten er avledet av avgiftsplikten og bør avgrenses i tråd med denne. For frivillig registrerte oppstår avgiftsplikten først ved registrering, og før dette tidspunkt anses anskaffelsene som skjedd til bruk i virksomhet som ikke omfattes av



merverdiavgiftsloven. Ved frivillig registrering må således den næringsdrivende tilkjennegi aktivt ved søknad hvis man ønsker at virksomheten skal bringes inn under loven.

Det framgår også av merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 at det ikke gis tilbakegående avgiftsoppgjør for fast eiendom, hvis bygget eller anlegget ikke er leid ut innen seks måneder etter fullføringen av byggetiltaket.

Som hovedregel gis det tilbakegående avgiftsoppgjør for inntil tre år tilbake i tid, jf. merverdiavgiftsloven § 8-6 første ledd første punktum. Etter merverdiavgiftsloven § 8-6 første ledd tredje punktum, gjelder treårsfristen i første punktum ikke retten til fradrag for fast eiendom som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b.

### **3.3.5 Frivillig registrerte og justeringsreglene**

Justeringsreglene framgår av merverdiavgiftsloven kapittel 9. Bestemmelsene medfører i hovedtrekk at fradragsføringen av inngående merverdiavgift på kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi) justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og den avgiftspliktige virksomheten endres etter at kapitalvaren er anskaffet og en viss periode framover i tid (justeringsperioden). Slik oppnås en fradragsføring som i større grad gjenspeiler kapitalvarens faktiske bruk i avgiftspliktig virksomhet, og dermed en avgiftsbehandling som er mer i samsvar med prinsippene bak merverdiavgiftssystemet, se her Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift side 38.

Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner anses som kapitalvarer etter justeringsreglene, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b. Utleier av fast eiendom som har gjort slike anskaffelser hvor fullføringen har skjedd etter 31. desember 2007 vil som hovedregel være omfattet av justeringsreglene, jf.

merverdiavgiftsloven § 9-1 første ledd. I sin alminnelighet vil det være store kostnader ved oppførelse av fast eiendom. Som omtalt i avsnitt 3.3.4 ovenfor gis det ikke tilbakegående avgiftsoppgjør hvis lokalene ikke er leid ut innen seks måneder etter fullføring, jf. merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 første ledd annet punktum. Fradraget går likevel ikke tapt i sin helhet, da det gis en rett til å foreta en positiv justering slik at forholdsmessig andel av inngående avgift betales tilbake over justeringsperioden på ti år.

### **3.3.6 Virkningene av for sen eller manglende registrering**

Dagens regler for frivillig registrering innebærer at fram til den næringsdrivende aktivt ved søknad tilkjenner at virksomheten ønskes brakt inn under loven som frivillig registrert, anses alle anskaffelser som skjedd til bruk i unntatt virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. Unntaket medfører at utleier ikke har fradragsrett for den merverdiavgiften som påløper ved anskaffelser til utleievirksomheten. Hvis en virksomhet ikke er frivillig registrert, men likevel har opptrådt som om den var frivillig registrert ved å beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget og fradragsføre inngående merverdiavgift for anskaffelser til utleievirksomheten, skal det foretas en korreksjon, slik at den fradragsførte inngående merverdiavgiften blir tilbakeført.

Virksomheter som ikke søker registrering i løpet av den terminen som beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 2-1 overstiges, har tatt anskaffede driftsmidler til bruk i virksomhet som ikke er merverdiavgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. For virksomheter som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for annen virksomhet, løper det som nevnt ingen ny beløpsgrense, hvilket innebærer at søknaden om frivillig registrering må foretas den første avgiftsterminen som de aktuelle lokalene leies ut. Hvis det ikke er søkt om frivillig registrering innenfor disse tidsrommene, vil det heller ikke foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til virksomheten. Det oppnås generelt ikke fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-1 følgende når driftsmidler først tas i bruk i unntatt virksomhet, men senere omdisponeres til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Justeringsreglene i

merverdiavgiftsloven kapittel 9 modifiserer dette utgangspunktet. Hvis den manglende registreringen oppdages, og bringes på plass innen justeringsperioden, vil virksomheten få en justeringsrett, se merverdiavgiftsloven § 9-2. Ved kortere forsinkelser av søknad om frivillig registrering, vil tapet av fradrag for inngående avgift nominelt sett være relativt beskjedent. Det er imidlertid betydelig lavere nåverdi av fradragsføring forholdsmessig over 10 år, enn ved umiddelbar fradragsføring av det samme beløpet. I tillegg til en ren nåverdifferanse kan utleieren oppleve utfordringer med å håndtere likviditetsbelastningen, som følger av å bli henvist til forholdsmessig fradragsføring av den inngående merverdiavgiften over en tiårsperiode.

Frivillig registrering gjelder kun hvor det foreligger en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleieren og den som bruker eiendommen, se avsnitt 3.3.1 ovenfor. Framleie fra en enhet som ikke søker frivillig registrering i tide, medfører at alle bakenforliggende utleieledd driver utleie utenfor merverdiavgiftsloven, se blant annet avgjørelser av Gulating lagmannsrett 21. oktober 2009 (Utv. 2006 side 1494) og 26. oktober 2011 (Utv. 2011 side 1551). Dette innebærer at samtlige ovennevnte tilfeller av tapt fradragsmulighet kan inntre. Brudd i leietakerkjeden vil, ved alltid å ha virkning for alle bakenforliggende utleieledd, naturlig typisk ramme den utleieren som har stått for de vesentlige anskaffelsene til eiendommen og fradragsført inngående merverdiavgift på disse.

## **4 UTENLANDSK RETT**

### **4.1 Innledning**

I dag har over 150 land et merverdiavgiftssystem som i stor grad bygger på de samme prinsippene, men den nærmere utformingen varierer. På området for fast eiendom har mange land i sine merverdiavgiftsregelverk unntatt omsetning og utleie av fast eiendom fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Begrunnelsen for dette synes først og fremst å være historisk, men det foreligger også tekniske årsaker til dette. Utformingen og rekkevidden av eiendomsunntaket varierer imidlertid fra land til land. I New Zealand

som har et svært bredt merverdiavgiftsgrunnlag, er hovedregelen at omsetning og utleie av fast eiendom er merverdiavgiftspliktig med standardsatsen på 15 pst. Etter EUs merverdiavgiftsregelverk er avgiftsplikten snevrere ved at det er fastsatt unntak både i omsetnings- og utleietilfellene. Eiendomsunntaket er imidlertid blant annet avgrenset mot salg av nye bygninger mv., som er omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. Det er også gitt adgang til frivillig å velge at utleie skal være merverdiavgiftspliktig.

Nedenfor gis det en kort framstilling av EUs merverdiavgiftsregelverk på området for fast eiendom siden dette regelverket legger føringer for de enkelte medlemslands merverdiavgiftslovgivning, se avsnitt 4.2. Deretter gis det en beskrivelse av svensk merverdiavgiftsrett på området, se avsnitt 4.3. Framstillingen er i hovedsak begrenset til å beskrive eiendomsunntaket i utleietilfellene og hovedtrekkene i ordningen med adgang til frivillig registrering.

#### **4.2 Merverdiavgiftsregelverket i EU**

Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU er Rådsdirektiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet) som ble vedtatt 28. november 2006 og trådte i kraft 1. januar 2007. Merverdiavgift er pliktig for alle medlemsland og merverdiavgiftsdirektivet setter rammer for medlemslandenes regelverk på merverdiavgiftsområdet, men det er opp til de nasjonale myndigheter å bestemme hvordan innholdet i direktivet skal implementeres i nasjonal lovgivning. Direktivet gir også valgmuligheter på flere områder.

Merverdiavgiftsdirektivets utgangspunkt er en generell avgiftsplikt ved omsetning av alle varer og tjenester. Det er fastsatt særskilte unntak fra dette, og utgangspunktet er at anvendelsesområdet for disse skal tolkes restriktivt. Omsetning av bygning med tilhørende grunn vil i utgangspunktet være unntatt fra merverdiavgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 135 (1) (j). Dette gjelder imidlertid ikke for omsetning

før første innflytting, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 135 (1) (j) jf. artikkel 12 (1) (a). Omsetning av ubebygde grunn skal også unntas fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsdirektivets artikkel 135(1) (k). Utenfor dette unntaket faller byggegrunn som er omfattet av merverdiavgiftsdirektivets artikkel 12(1) (b), jf. artikkel 135(1) (k).

Etter merverdiavgiftsdirektivet artikkel 135(1) (l) er bortforpaktning og utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Etter merverdiavgiftsdirektivet artikkel 137 (1) (d) kan imidlertid medlemslandene innrømme de næringsdrivende en rett til registrering (frivillig registrering) ved utleie og bortforpaktning av fast eiendom. Denne ordningen innebærer at leien blir behandlet som om den er merverdiavgiftspliktig, med plikt til å beregne utgående merverdiavgift og rett til å gjøre fradrag for anskaffelser knyttet til virksomheten. Medlemslandene kan også begrense omfanget av denne valgfriheten og de kan fastsette nærmere bestemmelser for utøvelsen av den, jf. artikkel 137(2).

Den 1. januar 2012 hadde Danmark, Estonia, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Italia, Litauen, Luxemburg, Nederland, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Storbritannia, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn og Østerrike en frivillig registreringsordning ved utleie av fast eiendom.<sup>1</sup> For Belgia, Bulgaria, Latvia, Polen og Spania er en frivillig registreringsordning overflødig, ettersom utleie av fast eiendom ikke er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. I Malta er utleie av næringsseiendom merverdiavgiftspliktig hvor utleier er et selskap og leietaker er registrert. Kypros har ingen frivillig registreringsordning.<sup>2</sup> De norske reglene på dette området skiller seg derfor ikke vesentlig fra reglene hos våre største handelspartnere.

---

<sup>1</sup> Se EU VAT Compass 2012/2013, van der Corput og Annacondia side 584.

<sup>2</sup> Se EU VAT Compass 2012/2013, van der Corput og Annacondia side 584

## **4.3 Sverige**

### **4.3.1 Frivillig avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom**

De svenske merverdiavgiftsreglene framgår av mervärdesskattelagen (1994:200) (ML). Etter ML kapittel 3 § 2 er både omsetning- og utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsplikt. I kapittel 3 § 3 første ledd gjøres det visse unntak fra denne hovedregelen, slik at blant annet utleie av rom i hotellvirksomhet er avgiftspliktig. Utleie av fast eiendom (virksomhetslokaler) til visse leietakere, herunder avgiftspliktige leietagere med fradragsrett for inngående avgift og det offentlige, kan imidlertid gjøres avgiftspliktig, jf. ML kapittel 3 § 3 annet ledd 1. pkt. Denne avgiftsplikten inntreer først etter at søknad fra utleier er godkjent av Skatteverket, jf. kapittel 9 § 1. Registreringen får som hovedregel først virkning fra den dagen søknaden kommer frem til Skatteverket og tidligst fra den dag leietaker tiltrer den aktuelle eiendommen, jf. kapittel 9 § 4 første ledd.

Foruten utleier kan også første- og annenhånds leietakere søke om frivillig registrering for utleie av fast eiendom. Begrensningen i utleiekjeden innebærer at tredjehånds leietaker ikke kan frivillig registreres for videreutleie.

Frivillig registrert utleier kan innrømmes tilbakegående avgiftsoppgjør (retroaktivt avdrag) etter ML kapittel 9 § 8 for kostnader som har påløpt til ny-, på- eller ombygging. Det er et vilkår at de aktuelle lokaler/bygninger ikke er tatt i bruk etter at byggarbeidene er utført. Dette er praktisk tillempet slik at det kan innvilges tilbakegående avgiftsoppgjør om søknaden kommer fram måneden etter at leietaker tiltrådte lokalene. Tilbakegående oppgjør kan omfatte de tre siste kalenderårene, regnet fra registreringsåret.

### **4.3.2 Frivillig registrering ved oppføring av fast eiendom**

Ved utleie som vil være registreringsberettiget, er det adgang til å søke om en form for forhåndsregistrering med frivillig avgiftsplikt for oppføring eller omfattende ombygging

av fast eiendom. En slik frivillig avgiftsplikt inntreer først etter at søknad er innvilget av Skatteverket, jf. kapittel 9 § 2. Det må foreligge særlige grunner for at enheten skal kunne registreres mens bygget er under oppføring og før det er inngått leieavtaler. Ved denne vurderingen skal man blant annet se hen til søkerens personlige eller økonomiske forhold, jf. ML kapittel 9 § 2 tredje ledd. Utleier må videre kunne sannsynliggjøre at utleie skal skje til registrerte virksomheter, for eksempel ved byggetillatelse, tegninger og markedsføring.

Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør (retroaktivt avdrag) gjelder ikke for utleier som ble registrert allerede ved oppføring. Dette innebærer at fradrag for utgifter som påløp før registreringen henvises til justeringsoppgjør etter at leietaker har tiltrådt bruken.

Dersom bruken av lokalene endres eller eiendommen selges innen ti år etter at bygningen kunne vært tatt i bruk, skal inngående merverdiavgift justeres, jf. ML kapittel 8 a og kapittel 9 §§ 9 til 13.

#### **4.3.3 Forslag om å fjerne søknads- og vedtaksprosedyrene ved frivillig registrering**

I Sverige har det pågått et utredningsarbeid knyttet til den frivillige registreringsordningen, og Skatteverket har utredet mulighetene for å forenkle reglene om frivillig registrering ved å fjerne søknads- og vedtaksprosedyrene. Skatteverket avga sin utredning 4. juni 2012 "Förstudie om förenkling av den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler." Den svenske regjeringen har 15. april 2013 skissert endringer i regelverket for frivillig registrerte i "Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014". Forslagene har vært på høring, og har blitt fulgt opp i Lagrådsremiss 30. mai 2013 "Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014". Forslagene ble 18. september 2013 fremmet for Riksdagen ved "Regeringens proposition 2013/14:1, Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor".

I budsjettproposisjonen foreslås å opprettholde dagens ordning med adgang til frivillig registrering, men at kravene til søknad om frivillig registrering og vedtak fra Skatteverket avvikles i de fleste tilfeller. For virksomheter som allerede er merverdiavgiftsregistrert, vil det etter forslaget være tilstrekkelig å fakturere med utgående merverdiavgift på leievederlaget for å anses frivillig registrert. Det vises imidlertid til at det kan begås feil ved faktureringen, og det foreslås dermed en viss korrigeringsadgang. Dette slik at fakturering av utgående avgift på leievederlaget gir den frivillige registreringen virkning inntil seks måneder tilbake i tid. Registreringen kan imidlertid ikke gjøres gjeldende for tiden før leietager tiltrådte eiendommen. I tilfeller hvor utleier ved en feil har fakturert utgående merverdiavgift på leievederlaget, er det foreslått en firemåneders frist for korreksjon, slik at utleien ikke blir omfattet av frivillig registrering. Etter den svenske ordningen er det ikke anledning til å velge at en frivillig registrering skal opphøre. Dette er en forskjell fra norsk rett, hvor utleier når som helst kan velge at ett utleieforhold ikke skal omfattes av frivillig registrering.

Reglene for frivillig registrering ved utleie av virksomhetslokaler, har også vært utredet tidligere, se SOU 1999:47 Mervärdesskatt – Frivillig skattskyldighet og regjeringens proposisjon 1999/2000:82 – Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter, Ds 2009:58 – Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.

## **5 DEPARTEMENTETS VURDERINGER**

### **5.1 Innledning**

Kravene om søknad og registrering i Merverdiavgiftsregisteret står sentralt i merverdiavgiftssystemet ved at registrering er knyttet direkte til grunnleggende rettigheter og plikter i merverdiavgiftsloven. De materielle vilkår for registrering er inntatt i merverdiavgiftsloven kapittel 2, mens kapittel 14 har regler om hvordan registrering skal skje. Det foreligger søknadsplikt for de som er ordinære



registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven § 2-1. Når det gjelder ordningen med frivillig registrering av utleievirksomhet etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd, er det lovens ordning at det er utleier som må tilkjenne aktivt ved søknad at virksomheten ønskes brakt innenfor loven. Det gjelder også om utleier fra før er registrert for annen næringsvirksomhet. Krav til søknad også i sistnevnte situasjoner ivaretar flere hensyn. En egen registreringsprosedyre etter søknad er blant annet viktig for å sikre Skatteetatens informasjonsbehov ved utplukk til statistikk og kontroller. Et slikt system bidrar dessuten generelt sett til å skape notoritet for Skatteetaten knyttet til utleieres valg om å benytte seg av den frivillige ordningen. Finansdepartementet understreker også at det er en overordnet målsetting at reglene om registrering utformes slik at det er enkelt å bli registrert.

Det er på det rene at dagens ordning med krav til søknad om frivillig registrering av utleievirksomhet hvor man allerede er registrert for annen næringsvirksomhet, kan gi enkelte uheldige utslag. Flere saker har vist at virksomheter har startet med utleie av fast eiendom uten å bli frivillig registrert, men likevel opptrådt som om utleien var avgiftspliktig. Når virksomheten ikke er frivillig registrert, anses alle anskaffelser som skjedd til bruk i unntatt virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. Dette innebærer at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det vises til omtalen i kapittel 2 og avsnitt 3.3.6 ovenfor.

For å motvirke de uheldige utslagene kan en nærliggende løsning etter departementets mening være å oppheve kravet om søknad for virksomheter som allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det finnes både argumenter for og mot en slik løsning. Fordelene er at uheldige konsekvenser som følge av manglende søknad ikke lenger vil oppstå for denne gruppe utleiere. Videre vil dette bidra til et enklere regelverk for de næringsdrivende. Ulempene består først og fremst i at kontrollmulighetene for Skatteetaten kan svekkes. Etter en helhetsvurdering har departementet kommet fram til at kravet til søknad bør oppheves i disse situasjonene. Dette nødvendiggjør

endringer i merverdiavgiftsloven, se avsnitt 5.2 nedenfor hvor forslaget er nærmere presentert.

Registrering har som nevnt en viktig funksjon i merverdiavgiftssystemet. For utleiere av anlegg eller bygg som ikke allerede er registrert i Merverdiavgiftsregisteret for annen næringsvirksomhet videreføres derfor kravet om søknad om frivillig registrering for utleievirksomheten.

Virkningstidspunktet for frivillig registrering kan ha stor betydning for mulighetene for fradragsføring av inngående merverdiavgift. Det er flere eksempler på at utleiearealet har vært tatt i bruk før virkningstidspunktet for den frivillige registreringen. I slike tilfeller vil konsekvensene være at fradragsført inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring og drift blir tilbakeført. Begrunnelsen for dette er at utleiearealene er tatt til bruk i virksomhet som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, og at det derfor ikke forelå fradragsrett verken på anskaffelsestidspunktet eller på et senere tidspunkt i form av tilbakegående avgiftsoppgjør. Etter departementets mening er i utgangspunktet ikke gjeldende regler om virkningstidspunkt i merverdiavgiftsloven § 14-1 tredje ledd isolert sett for restriktive. På den annen side kan det anføres at reglene er for strenge tatt i betraktning av begrensingene som ligger i adgangen til fradragsrett for inngående merverdiavgift. Justeringsreglene vil til en viss grad motvirke for sen registrering.

Etter en helhetsvurdering har departementet kommet fram til at det grunnlag for å foreslå endringer i virkningstidspunktet for frivillig registrering. Se avsnitt 5.3 nedenfor hvor forslaget er nærmere presentert.

## **5.2 Oppheving av kravet til søknad om frivillig registrering for virksomheter som allerede er ordinært registrert**

Ved fjerning av kravet til søknad om frivillig registrering for utleie av bygg eller anlegg for virksomheter som allerede er ordinært registrert, må det tas stilling til hva som i stedet skal kreves for å bli frivillig registrert for denne gruppe aktører. Om valgfriheten

kan utøves helt formløst vil det kunne oppstå tvil om utleievirksomheten er frivillig registrert eller ikke. Etter departementets vurdering er det nødvendig med lovbestemmelser som krever at utleier har tatt et synlig og etterprøvbart valg, for å anses frivillig registrert for utleie av fast eiendom. Det kan tenkes flere alternativer.

Som omtalt i avsnitt 4.3.3 ovenfor er det i Sverige framsatt forslag om å forenkle reglene om frivillig registrering ved å fjerne søknad- og vedtaksprosedyrene. I forslaget er det blant annet vist til at i Irland og Tyskland, som ikke har krav om søknad ved frivillig registrering, har løst dette forskjellig. I Irland skal valget om å være frivillig registrert foretas skriftlig, eksempelvis i leieavtalen eller ved en meddelelse til leietaker. I Tyskland er det avgjørende hvorvidt det er belastet utgående merverdiavgift på leievederlaget. I Sverige er det foreslått at det skal være tilstrekkelig for å bli frivillig registrert etter den svenske ordningen at utleier har angitt utgående merverdiavgift i en faktura på leievederlaget.

Etter departementets mening kan det være et alternativ å innføre en tilsvarende regel i det norske merverdiavgiftsregelverket. Det er også i norsk merverdiavgiftsrett tradisjon for å knytte virkninger til salgsdokumentasjonen. Hovedregelen for tidfesting av merverdiavgift er at avgiften skal oppgis i omsetningsoppgaven for den terminen dokumentasjon er utstedt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. Tidfestingen av inngående og utgående merverdiavgift avhenger således av datoen salgsdokumentasjonen er utstedt. Etter bokføringsforskriften § 5-1-1 oppstilles videre krav om at salg skal dokumenteres, med spesifisering av eventuell merverdiavgift som kreves opp ved salget. Det kan dessuten vises til at inngående merverdiavgift må være dokumentert med salgsbilag for å være fradragsberettiget, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 første ledd. Departementet ser flere fordeler med å knytte frivillig registrering til om leievederlag faktureres med merverdiavgift. En slik tilnærming anses imidlertid ikke tilstrekkelig vidtfaende til å omfatte alle utleieforhold som etter gjeldende rett gir rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag.

Til forskjell fra den norske frivillige registreringsordningen er det i svensk rett det enkelte utleieforhold som er gjenstand for frivillig registrering. Dette innebærer at en utleier som er registrert for utleie av ett lokale ikke er avgiftspliktig for utleie av andre lokaler, noe som igjen betyr at utleier må søke om frivillig registrering for hvert enkelt utleieforhold. Med mindre søknad om forhåndsregistrering er innvilget, kan ikke utleier under en slik ordning gjøre fradrag for inngående merverdiavgift før det kan utfaktureres leievederlag for det aktuelle utleieforholdet. Departementet viser til den norske ordningen innebærer at det er utleier som blir frivillig registrert for sin utleievirksomhet. Samtlige av utleiers leieavtaler, som oppfyller vilkårene, er omfattet av den frivillige registreringen. Dette innebærer at en frivillig registrering omfatter også utleieforhold i tidligere faser, før det er grunnlag for å utfakturere leievederlag. Et typisk eksempel her er at det allerede under oppføringen av bygg inngås leieavtale med avgiftsregistrert leietaker. En frivillig registrert utleier vil da kunne gjøre fradrag rett gjeldende for oppføringskostnadene, selv om denne delen av virksomheten ennå ikke genererer avgiftspliktig omsetning. For å opprettholde dagens rettstilstand er det således behov for et videre kriterium enn utfakturering med merverdiavgift, for å anses som frivillig registrert.

På denne bakgrunn foreslår departementet derfor 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 ligger at de materielle vilkår for frivillig registrering skal 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.

Departementet antar at et stort flertall av utleieforholdene vil kunne avgiftsklassifiseres ut fra at utleier fakturerer leievederlagene med utgående merverdiavgift, for deretter å bokføre utleien som avgiftspliktig omsetning i regnskapet og å innberette dette på omsetningsoppgavene. Dette antas å gi en praktikabel rettstilstand, uten å pålegge de næringsdrivende nye plikter eller dokumentasjonskrav. Ved å knytte vurderingen til

salgsdokumentet oppnås også notoritet, ved at salgsdokumentet skal sendes leietaker innen visse frister. Ved en slik utfakturering vil det foreslåtte vilkåret være oppfylt.

I den tidlige fasen av et utleieforhold, før det er grunnlag for å utfakturere leievederlag, vil vurderingen av om utleieforholdet er avgiftsbehandlet måtte foretas på grunnlag av andre momenter enn salgsdokumentasjon. Etter gjeldende rett er det et krav om at det er inngått en leieavtale før at utleieforholdet skal være omfattet av den frivillige registreringen og inngående merverdiavgift kan føres til fradrag. Departementet legger til grunn at avtale, hvor det framgår at leievederlag vil bli avgiftsberegnet, vil være tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret om at utleien behandles som merverdiavgiftspliktig.

Det foreslåtte vilkåret gir anvisning på at det må foretas en konkret helhetsvurdering. Departementet viser til at det ligger innenfor utleiers kontrollområde å sørge for en slik grad av klarhet, i de faktiske forhold, til at vilkåret er oppfylt. Departementet framholder at utleier ikke under noen omstendighet er berettiget til å fradragsføre inngående merverdiavgift før det er inngått utleieavtale. Utleier har ved inngåelse av avtale klar foranledning til, også av hensyn til klarhet i det privatrettslige forholdet med leietaker, å sørge for tydelighet med om utleievirksomheten skal omfattes av frivillig registrering eller ikke. Departementet vil presisere at vilkåret ikke kan anses oppfylt i tilfeller hvor utleier alene har foretatt fradragsføring av inngående merverdiavgift.

Departementet har vurdert hvor den nye regelen skal plasseres i merverdiavgiftsloven. Lovens oppbygning er at de materielle bestemmelsene om frivillig registrering er angitt i merverdiavgiftsloven § 2-3, mens kapittel 14 del I har bestemmelser om hvordan registrering i Merverdiavgiftsregisteret skal skje når vilkårene i kapittel 2 er oppfylt. Forslaget til ny bestemmelse i dette høringsnotatet innebærer at utleiere som allerede er registrert for annen næringsvirksomhet slipper å søke særskilt om frivillig registrering for utleievirksomheten, forutsatt at utleien behandles som merverdiavgiftspliktig. Etter forslaget vil denne gruppe utleiere bli ansett som frivillig registrerte. Bestemmelsen er ment som en sikkerhetsventil og alternativ

framgangsmåte ved å inkludere denne gruppe utleiere inn under ordningen med frivillig registrering, men forslaget gjør ingen endringer på de øvrige materielle vilkårene for frivillig registrering i merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd.

Departementet antar likevel at den mest hensiktsmessige lovtekniske løsningen er å innta den nye regelen som et eget ledd i merverdiavgiftsloven § 2-3.

Departementet finner for øvrig grunn til å understreke lovens generelle utgangspunkt om krav til søknad. Det er ønskelig at allerede registrerte utleiere som også ønsker frivillig registrering, søker om slik registrering.

Siden den nye bestemmelsen må anses som en alternativ framgangsmåte for denne gruppe utleiere til å bli frivillig registrert uten at det er fremmet en særskilt søknad, mener departementet at det ikke er nødvendig å foreta noen presiseringer i merverdiavgiftsloven § 14-1. Det må foretas en endring i merverdiavgiftsloven § 3-11 annet ledd bokstav k, slik at henvisningene til loven § 2-3 blir korrekte.

Det vises til forslag til endringer i § 2-3 annet ledd og § 3-11 annet ledd bokstav k i merverdiavgiftsloven.

### **5.3 Endring av virkningstidspunktet for frivillig registrering av utleiere av bygg eller anlegg**

Virkingstidspunkt for registrering har betydning i flere sammenhenger. En av disse er plikten til å beregne utgående merverdiavgift på leievederlagene. For den frivillige registreringsordningen er det imidlertid først og fremst virkningstidspunktets betydning for fradragsretten som påkaller oppmerksomhet. Den alminnelige fradragsretten etter merverdiavgiftsloven § 8-1 er forbeholdt anskaffelser som er foretatt fra og med virkningstidspunktet for den frivillige registreringen. Inngående avgift på anskaffelser foretatt forut for virkningstidspunktet kan på nærmere vilkår fradragsføres etter reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør. Det er et sentralt vilkår for tilbakegående avgiftsoppgjør at anskaffelsen tas direkte i bruk i avgiftspliktig

virksomhet. Anskaffelser som først er tatt i bruk utenfor avgiftspliktig virksomhet gir ikke rett til tilbakegående avgiftsoppgjør.

Fra hvilket tidspunkt en frivillig registrering får virkning er særskilt regulert i merverdiavgiftsloven § 14-1 tredje ledd. Det framgår av denne bestemmelsen at registrering tidligst kan skje fra og med den oppgaveterminen en elektronisk søknad er loggført i mottakssentralen som godkjent eller fra og med den oppgaveterminen en søknad levert på papir er postlagt. Dette er en kodifisering av tidligere domstols- og forvaltningspraksis. Denne løsningen innebærer rent faktisk at en søknad om registrering gis tilbakevirkende kraft innenfor oppgaveterminen, det vil si med inntil to måneder. Både ordinær fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-1 og tilbakegående avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven § 8-6 kan dermed vurderes ut fra premisset om at utleievirksomheten har vært drevet som avgiftspliktig fra oppstart av, så lenge virksomheten har søkt frivillig registrering før utløpet av den aktuelle oppgaveterminen. Dersom beløpsgrensen nås siste dag i oppgaveterminen, må virksomheten få søknaden loggført i mottakssentralen senest denne dagen for å ha krav om tilbakegående avgiftsoppgjør i behold.

Dersom det søkes om frivillig registrering først etter utløpet av den oppgaveterminen hvor beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 2-1 jf. § 2-3 nås, anses utleievirksomheten ikke å være avgiftspliktig virksomhet. Dette medfører at det, for den eller de aktuelle terminer, ikke foreligger fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Videre tapes adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven § 8-6. Dette følger eksplisitt av merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2.

Etter departementets vurderinger er i utgangspunktet ikke reglene om virkningstidspunktet for strenge. Det er eksempler på at utleieareal har vært tatt i bruk før virkningstidspunktet for den frivillige registreringen. Konsekvensen av dette at det ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift på anskaffelsene til virksomheten. Inngående avgift på anskaffelser til byggetiltak som utgjør kapitalvare, vil etter at

frivillig registrering er foretatt kunne komme helt eller delvis til fradrag gjennom justeringskrav. Å måtte foreta fradragsføringen over ti år, gjennom justeringskrav, gir imidlertid en vesentlig lavere nåverdi enn verdien av et umiddelbart fradrag etter reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør.

På denne bakgrunn mener departementet at det er grunnlag for å vurdere endringer i regelen om virkningstidspunktet for frivillig registrering av utleiere av bygg eller anlegg. Departementet foreslår at utleier skal gis rett til å velge virkningstidspunktet til en oppgavetermin som utløp de siste seks månedene før dagen for loggføring eller sending av utleiers søknad om frivillig registrering.

For utleiere som allerede er registrert foreslås det som nevnt at det skal være tilstrekkelig å tilkjennegi avgiftsbehandling av utleien, som et alternativ til å søke frivillig registrering. For utleiere som benytter denne fremgangsmåten, vil tidligste "registreringstermin" måtte avgjøres ut fra når avgiftsbehandling av utleieforholdet ble tilkjennegett.

For frivillig registrering etter søknad, foreslår departementet at det inntas en egen bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 14-1. Det foreslås at frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd tidligst kan skje med virkning "fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før den elektroniske søknaden om registrering ble loggført i mottakssentralen". For det tilfellet at søknaden leveres på papir, vil virkningstidspunktet knyttes til da søknaden ble postlagt. Se forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 14-1 fjerde ledd. Departementet understreker at virkningstidspunktet, i likhet med gjeldende rett, gis fra og med én oppgavetermin, for terminen i sin helhet.

Den foreslåtte bestemmelsen tar ikke sikte på å endre de materielle vilkårene for å bli frivillig registrert. Det er således ikke adgang til en frivillig registrering med virkning

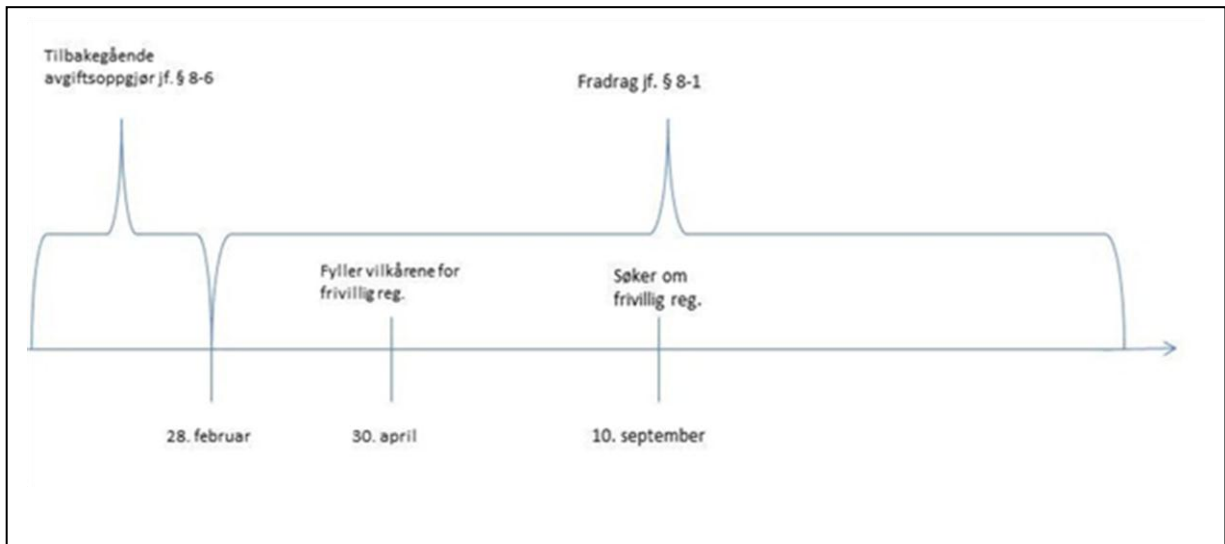


fra før vilkårene for frivillig registrering er oppfylt. Forslaget innebærer utelukkende en forlenget frist for å søke om (eventuelt for å tilkjenne) avgiftsbehandling av utleien.

En slik endring vil for det første innebære at utleier, dersom han eller hun velger det, blir pliktig til å svare utgående avgift på leievederlagene for inntil tre utløpte ordinære oppgaveterminer. Motsetningsvis oppnår utleier alminnelig fradragsrett etter merverdiavgiftsloven § 8-1 for den samme perioden.

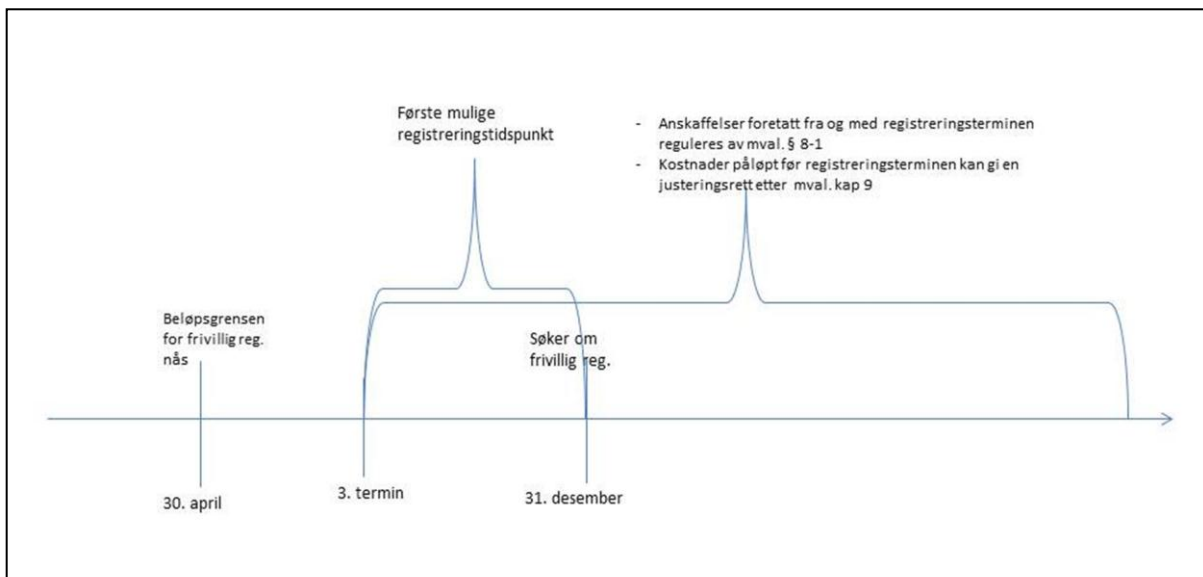
Den antatt mest betydningsfulle konsekvensen av forslaget er at utleiers krav om tilbakegående avgiftsoppgjør kan vurderes ut fra premisset om at eiendommen ble tatt direkte i bruk til avgiftspliktig virksomhet, selv om utleier søker frivillig registrering først etter utløpet av den oppgaveterminen som utleien tidligst kunne vært frivillig registrert for. Dette følger av at endringsforslaget medfører at “registreringstermin” i merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 første ledd første punktums forstand, kan være en termin som har utløpt da utleier søker frivillig registrering, eventuelt tilkjenne avgiftsbehandling av utleien. Departementet viser her til at utleier, etter forslaget, kan kreve at “registreringstermin” settes til en termin som utløp for mindre enn seks måneder siden. Utleievirksomheter gis dermed et noe større tidsrom å områ seg på. Retten til tilbakegående avgiftsoppgjør tapes ikke alene av det forhold at utleier ikke søker eller tilkjenne frivillig registrering først etter utløpet av den oppgaveterminen da vilkårene for frivillig registrering var oppfylt.

Med en forlengelse av fristen fra “før utløpet av oppgaveterminen” etter § 14-1 tredje ledd til seks måneder etter utløp av oppgaveterminen, anser departementet at utleier gis godt med tid til å gi oppmerksomhet til avgiftsbehandlingen av utleien. Figur 1 illustrerer virkningen av at det er gått kortere tid enn seks måneder fra virksomheten fylte vilkårene for frivillig registrering til det søkes om slik frivillig registrering. Figur 2 illustrerer tilfeller hvor det har gått mer enn seks måneder fra vilkårene for frivillig registrering er oppfylt til søknad om slik frivillig registrering foreligger.



Figur 1 Illustrasjon av virkningen av at virksomheten søker om frivillig registrering innen seks måneder

As første leiekontrakt medfører at vilkårene for å bli frivillig registrert oppfylles 30. april. Virksomheten har ordinære oppgaveterminer på to måneder. Første mulige virkningstidspunkt vil være fra starten av den terminen vilkårene for frivillig registrering fylles, hvilket vil være 1. mars i dette tilfellet. A søker frivillig registrering 10. september. Dette medfører at A kan kreve andre termin som virkningstidspunkt, slik at merverdiavgiftsloven § 8-1 kommer til anvendelse på anskaffelser fra og med 1. mars. Fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til tjenester og varer anskaffet før virkningstidspunktet, kan fradragføres i henhold til reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør i merverdiavgiftsloven § 8-6.



Figur 2 Illustrasjon av virkningstidspunktet hvor det har gått lenger tid enn seks måneder

A når beløpsgrensen for frivillig registrering 30. april og fyller således vilkårene for å bli frivillig registrert fra dette tidspunktet. A søker om frivillig registrering 31. desember. Forslaget til virkningstidspunkt med seks måneder tilbake i tid medfører at første mulige virkningstidspunktet for den frivillig registreringen vil være i starten av tredje termin, altså 1. mai. Oppføringskostnader knyttet til anskaffelser for virkningstidspunktet kan fradragføres etter justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Anskaffelser foretatt fra og med virkningstidspunktet kan fradragføres i medhold av merverdiavgiftsloven § 8-1.

For virksomheter som vil bli ansett som frivillig registrerte etter forslaget til den nye bestemmelsen i merverdiavgiftslov § 2-3, se avsnitt 5.2 ovenfor, er det ikke mulig å knytte virkningstidspunktet til søknadstidspunktet, ettersom søknadskravet oppheves for denne gruppen. Departementet foreslår derfor nytt § 14-1 femte ledd hvor det framgår at frivillig registrering etter § 2-3 annet ledd tidligst kan skje med virkning fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før *“avgiftsbehandling av utleieforholdet ble tilkjennegitt”*. En utleier, med ordinær oppgavetermin, som utfakturerer leievederlag med merverdiavgift i løpet av august, vil dermed kunne bli avgiftspliktig for utleien fra og med det samme årets første oppgaveterminen.

Det må tas stilling til hva som ligger i at avgiftsbehandlingen av utleieforholdet er *“tilkjennegitt”*. Departementet bemerker at begrepet innebærer at det må være gitt uttrykk for avgiftsbehandling av utleieforholdet, primært ved en ytre manifestasjon. Av drøftelsen i avsnitt 5.2 om hva som etter forslaget skal ligge i vilkåret *“behandles som merverdiavgiftspliktig”*, framgår at det skal foretas en konkret helhetsvurdering. Sentrale momenter vil være om det er belastet utgående merverdiavgift på leievederlaget eller om det er inngått en avtale hvor det framgår at leievederlag skal avgiftsbehandles. En slik faktura eller avtale vil være tilstrekkelig for å anse valget som tilkjennegitt i lovens forstand. Etter departementets oppfatning vil et slikt tilkjennegivelseskrav ikke være særlig tyngende.

I dette høringsnotatet tar departementet kun stilling til virkningstidspunktet for frivillig registrering for utleiere av bygg eller anlegg. Virkningstidspunktet for de som er

fellesregistrerte eller frivillig registrerte etter andre frivillig registreringsordninger i merverdiavgiftsloven blir derfor ikke berørt av endringene som her foreslås. Dette nødvendiggjør endringer i merverdiavgiftsloven § 14-1 tredje ledd, slik at det framgår av ordlyden at dette leddet kun regulerer virkningstidspunktet for fellesregistrering og annen frivillig registrering enn etter § 2-3 første og annet ledd.

Det vises til forslag til endringer § 14-1 tredje og fjerde ledd, og forslag til ny § 14-1 femte ledd.

## **6 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

Forslaget om oppheving av søknadskravet for frivillig registrering for utleiery av anlegg og bygg som allerede har en avgiftsregistrering vil medføre en viss besparelse for næringslivet. Foruten at det ikke vil være et krav om søknad, vil endringen kunne medføre at færre næringsdrivende får tilbakeført fradrag for inngående merverdiavgift som følge av manglende frivillig registrering. Virksomhetene vil imidlertid fortsatt ha adgang til å sende inn søknad for frivillig registrering. Det er vanskelig å anslå hvor mange som vil benytte seg av adgangen til å bli frivillig registrert uten særskilt søknad.

For avgiftsmyndighetene vil forslaget lede til at utplukk til kontroller for virksomheter som er frivillig registrerte blir mer arbeidskrevende ved at det ikke lenger vil framgå klart av Merverdiavgiftsregisteret. Det vil også være mer arbeidskrevende å fastslå hvorvidt en virksomhet er frivillig registrert i henhold til en skjønsmessig vurdering, som forslaget i avsnitt 5.2 legger opp til, enn ved en formell registreringsordning.

For utleiery innebærer forslaget lengre tid på å områ seg på, for å kunne gjøre løpende fradrag etter merverdiavgiftsloven § 8-1 og tilbakegående avgiftsoppgjør etter merverdiavgiftsloven § 8-6. Den vesentligste siden av dette antas å være likviditetseffekten. Utstrekningen av hvilke utleiery som kan benytte seg av den frivillige registreringsordningen vil ikke endres ved forslaget. Det antas på denne bakgrunn at lovforslaget ikke vil ha store budsjettmessige konsekvenser.

## 7 LOVFORSLAG

### 7.1 Forslag til endringer i merverdiavgiftsloven

#### I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-3 annet ledd skal lyde:

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

§ 2-3 nåværende annet til sjette ledd blir tredje til nytt syvende ledd.

§ 3-11 annet ledd bokstav k skal lyde:

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

§ 14-1 tredje ledd skal lyde:

*(3) Fellesregistrering og frivillig registrering etter § 2-3 tredje 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.*

§ 14-1 fjerde ledd skal lyde:

*(4) Frivillig registrering etter § 2-3 første 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.*

§ 14-1 nytt femte ledd skal lyde:

*(5) Frivillig registrering etter § 2-3 annet ledd kan tidligst skje med virkning fra og med en oppgavetermin som utløp de siste seks måneder før avgiftsbehandling av utleieforholdet ble tilkjennegitt.*

§ 14-1 nåværende fjerde ledd blir nytt sjette ledd.

## II

Endringene under I trer i kraft xx.xx.xxxx.