

Hvordan merverdiavgiften håndteres:

Nye kontorkonsepter

Endrede kontorløsninger krever bevisste vurderinger av lokalenes mva-status. Valg av kontorkonsept kan påvirke fradragsretten for mva, og dermed økonomien i prosjektet, for både gårdeier og for driveren av kontorkonseptet.



Senioradvokat
Marit Bonnevie Wollebæk
Advokatfirmaet Haavind

Ulike kontorkonsepter og avgiftsrettslige utgangspunkter

Utleie av eiendom

Tradisjonelt har kontorer blitt leid ut på kontrakter med leietid på 3–10 år der leietaker har en eksklusiv bruksrett til lokalene i leieperioden. Leieforholdet innebærer noe mer enn en bruksrett ved at leietaker overtar den totale rådigheten over lokalene for en avtalt midlertidig periode. Også kontorhotell med kortere leiekontrakter regnes vanligvis som utleie. Gårdeier kan benytte reglene om frivillig registrering i avgiftsregisteret¹ og på den måten oppnå mva-fradrag ved utleie til avgiftspliktige næringsdrivende. Utleie til ikke-avgiftspliktige leietakere, som

¹ Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd.



Hot-desking er et konsept med korttidsutleie av kontorplasser, uten eksklusiv bruksrett til lokalene.

for eksempel staten, helsetjenester, kultur og idrett eller oppstartsbedrifter som ikke ennå er mva-registrert, kan ikke omfattes av den frivillige registreringen og gir ikke fradragsrett for inngående mva.

Co-working

Innebærer at flere som driver med uavhengige aktiviteter deler et felles arbeidssted. Brukerne tiltrekkes av at det dannes et miljø for samarbeid og idéutveksling mv. Co-working omtales også som idéhub, innovation platform, inkubator eller akselerator. Anses i utgangspunktet ikke som utleie av fast eiendom, men som en avgiftspliktig «pakke av tjenester».

Hot-desking

Et konsept med korttidsutleie av kontorplasser, uten eksklusiv bruksrett til lokalene. Gjerne organisert som et kontorlandskap. Regnes i utgangspunktet ikke som utleie av fast eiendom, men som en rettighet til fast eiendom. Rettigheten er unntatt mva.

Kontorhotell

Kjennetegnes typisk ved mer kortvarige leiekontrakter enn ved tradisjonell utleie og ved at flere tilleggsytelser inngår i leieprisen. Gir gjerne leietaker en eksklusiv bruksrett og behandles derfor avgiftsmessig som utleie.

Ikke utleie av eiendom

Nye kontorkonsepter som hot-desking, der leietakerne ikke gis en eksklusiv bruksrett til lokalene, vil i

avgiftsmessig sammenheng som utgangspunkt ikke bli ansett som utleie av fast eiendom, men som en rettighet til fast eiendom. En slik rettighet er unntatt fra mva² og kan, uavhengig av brukerens avgiftsstatus, ikke inngå i gårdeiers frivillige registrering. Leien skal faktureres uten mva og gårdeier har ikke krav på fradrag på sine kostnader til lokalene. Er bruksretten til eiendommen underordnet de tilleggstjenestene som leveres sammen med bruksretten, som ved enkelte co-working-konsepter, er hele tjenesten avgiftspliktig.³ Denne typen konsept faktureres med tillegg av mva og gir fradragsrett for gårdeier. Brukernes avgiftsstatus er også her uten betydning da avgiftsplikten følger direkte av lovens hovedregel. Gårdeier trenger med andre ord ikke å gå veien om frivillig registrering.

Utfordrende grensedragnin

Hvor grensene går mellom utleie, bruksrett og «pakker av tjenester» kan i praksis være utfordrende å trekke. Flere aktører tilbyr også kombinasjoner av ulike kontorkonsepter. Skreddersydde løsninger krever skreddersøm også i mva-håndteringen.

Nedenfor går vi nærmere inn på noen typetilfeller og utgangspunktene for avgiftsbehandlingen med hovedfokus på gårdeiers avgiftsposisjon. Ofte organiseres denne typen virksomhet slik at gårdeier leier ut lokalene til et mellomliggende driftsselskap som benytter lokalene i sin virksomhet med å tilby kontorkonsept til sluttbruker. I det

² Merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

³ Merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

videre har vi tatt utgangspunkt i en slik organisering.

Kontorhotell

Kontorhotellene kjennetegnes typisk ved mer kortvarige leiekontrakter enn ved tradisjonell utleie og ved at flere tilleggsytelser som eksempelvis renhold, minikjøkken, leie av møbler og utstyr, resepsjonstjenester og vaktjenester mv. inngår i leieprisen.

Som ved tradisjonell utleie har leietaker gjerne eksklusiv bruksrett til sine kontorer og behandles dermed avgiftsmessig på samme måte som tradisjonell utleie.

Rettspraksis om tilleggstjenester

I Regusdommen⁴ kom Borgarting lagmannsrett til at leie av kontor plass sammen med en rekke isolert sett avgiftspliktige tilleggsytelser, som for eksempel resepsjonstjenester og posthåndtering mv., i sin helhet måtte anses som utleie av fast eiendom. Retten la vekt på at det var tilgangen til kontorene som var hovedsaken for leietaker og at tilleggstjenestene ikke hadde noen selvstendig interesse uten leie av kontorene. Tilleggstjenesten inngår «som ledd i utleien»,⁵ og skal behandles avgiftsmessig på samme måte som leien.

Det vil si at når gårdeier er frivillig registrert for sin utleievirksomhet¹ og leietaker benytter lokalene i avgiftspliktig virksomhet, skal gårdeier fakturere både leien og tilleggstjenestene med tillegg av mva, og har krav på fradrag for anskaffelser til begge leveransene. Motsatt, dersom leietaker driver avgiftsunntatt virksomhet i lokalene, skal gårdeier fakturere både leien og tilleggsytelsene uten tillegg av mva, og er ikke i fradragssposisjon.

Som eksemplene over viser kan typen tjenester som leveres «som ledd i utleien», favne nokså vidt. I Telenor Eiendom Holding-saken⁶ presiserte Borgarting lagmannsrett at «Ordlyden

er imidlertid ikke altomfattende. Eksempelvis omfatter ikke fritaket mer eller mindre tilfeldige sammenfall, som dersom de ansatte i de leide lokalene også hadde avtale med Telenor om mobilabonnement. Dette har ingen sammenheng med bygget eller leietakers bruk av dette.»

Hyppigere skifte av leietakere, likevel fullt fradrag

En faktisk forskjell mellom tradisjonell utleie og kontorhotellene er at kontorhotellene vil ha hyppigere skifte av leietakere. Det er derfor også oftere skifte mellom avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige leietakere. Slike skifter medfører at kontorhotellet vil kunne ha stadige endringer i sin fradragssnøkkel, og må være nøye med å dokumentere den løpende bruken av eiendommen innenfor og utenfor avgiftsområdet.

For gårdeier kan det på tross av hyppige skifter av sluttbruker med ulik avgiftsstatus likevel være mulig å oppnå fullt fradrag. Ved å leie ut hele eiendommen til et kontorhotell som så (frem)leier til sluttbrukerne kan alle lokalene etter omstendighetene bli ansett som såkalt «myldreareal»,⁷ og dermed fullt ut omfattet av gårdeiers frivillige registrering. Med myldreareal forstås areal som er utleid til én leietaker (kontorhotellet) som benytter arealet både til avgiftspliktig fremleie og til virksomhet med fremleie som ikke omfattes av kontorhotellets frivillige registrering. For gårdeier blir myldreareal likestilt med utleie til fullt ut avgiftspliktig bruk, og gårdeier er i fradragssposisjon. Kontorhotellet, på sin side, må finne riktig nøkkel for sitt mva-fradrag basert på omfanget av egen avgiftspliktig fremleie av lokalene. En slik organisering, med et mellomliggende driftsselskap, kan være særlig gunstig når det er utført større byggearbeider i lokalene med tilhørende store avgiftskostnader. Fullt fradrag for gårdeier vil også kunne komme kontorhotellet til gode gjennom lavere leievederlag.

Tidsmessig delt bruk eller suksessive leieforhold

For gårdeier er det viktig å være bevisst på at klassifisering av hele arealet som myldreareal forutsetter at arealet i sin helhet benyttes i tidsmessig delt bruk mellom avgiftspliktige og avgiftsunntatte brukere. Dersom kontorhotellets virksomhet skifter karakter slik at utleien dreier fra tidsmessig delt bruk til mer langvarige fremleieforhold til leietakere som ikke driver avgiftspliktig virksomhet i lokalene, vil dette kunne påvirke gårdeiers fradragssrett.

Har gårdeier gjort justeringspliktige påkostninger på lokalene, vil en slik endring i bruken av lokalene kunne medføre plikt for gårdeier til å foreta delvis tilbakebetaling av avgiften på påkostningene.⁸ Gårdeier vil heller ikke ha krav på fradrag for inngående avgift på driftskostnader, herunder innkjøp av tilleggstjenester, til de aktuelle lokalene.

Hvor grensen går mellom tidsmessig delt bruk og suksessive leieforhold er omtalt i en prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet i 2017:⁹

«Utleie som er lagt opp løpende med hyppig skifte av fremleietakere, er én driftsmåte. For øvrig sammenlignbar med alminnelig hotellvirksomhet. En annen driftsmåte vil det være dersom det f.eks. inngås fremleiekontrakt på ubestemt tid eller for en viss periode med mulighet for forlengelse. Selv om slike kontrakter ikke nødvendigvis løper over måneder eller år, mener vi at de som et utgangspunkt vil innebære en omlegging fra tidsmessig delt bruk til ett bestemt utleieforhold. I motsetning til ved løpende utskifting av fremleietakere, vil ikke fremleier her måtte være i markedet hele tiden med lokalene for å søke og «tette hull» mellom de forskjellige fremleietakernes leietid.»

Avhengig av informasjon fra kontorhotellet

Som det fremkommer over, er gårdeier avhengig av informasjon fra kontor-

⁴ Borgarting lagmannsrett 2013-04-08 Regus Business Centre Norge AS.

⁵ Merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd andre punktum.

⁶ Borgarting lagmannsrett 2014-12-01 Telenor Eiendom Holding AS.

⁷ Oslo tingrett 2015-04-09 NHO Eiendom AS.

⁸ Merverdiavgiftsloven § 9-2.

⁹ Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet publisert 2017-05-10.

hotellet for riktig håndtering av eget mva-fradrag. Hvorvidt kontorhotellet sett fra gårdeiers ståsted er et myldreareal eller flere påfølgende leieforhold, vil i stor grad kunne avgjøres ut fra fremleiekontraktene som er inngått mellom kontorhotellet og sluttbruker. Kontorhotellet plikter også å avgi årlige erklæringer om bruken av lokalene.¹⁰ Erklæringen danner grunnlaget for gårdeiers årlige rapportering av eventuell justering på mva-meldingen for 6. termin.

Slik avgiftsbestemmelsene er utformet i gjeldende standardleiekontrakt for næringslokaler, er kontorhotellets skifte av utleieprofil betinget av gård-eiers godkjenning. Kontorhotellet er uten slikt samtykke ansvarlig overfor gårdeier for ethvert tap gårdeier blir påført, herunder redusert fradragrett og negativ justering som følge av kontorhotellets bruksendring. Det er like fullt gårdeier som står ansvarlig overfor avgiftsmyndighetene.

Hot-desking og co-working

Hot-desking og co-working er relativt nye begreper og har ikke et klart definert innhold. Enkelte omtaler co-working som en samlebetegnelse der hot-desking er en variant. Co-working omtales også som idéhub, innovation platform, inkubator eller akselerator. Ofte tilbys kombinasjoner av co-working og hot-desking, og gjerne også kontorhotell i de samme lokalene. Det er innholdet i det som tilbys som er styrende for avgiftshåndteringen, ikke hvilken merkelapp det markedsføres under. For tanken og for å få en forståelse av avgiftshåndteringen har vi nedenfor skilt mellom hot-desking og co-working for å synliggjøre at disse konseptene, slik vi har beskrevet dem, har ulik avgiftsbehandling.

Hot-desking betegner et konsept med korttidsleie av kontorplass uten eksklusiv bruksrett til en bestemt plass. Hot-desking er gjerne organisert som et kontorlandskap der brukerne må rydde plassen ved endt arbeidsdag. Det inngås ikke en ordinær leiekontrakt, men kan for eksempel organiseres ved

at brukerne kjøper seg et medlemskap og booker seg inn ved behov. Tilbyderen av kontorplassene vil også gjerne «overbooke» basert på at alle brukere sjelden eller aldri er til stede samtidig. Brukerne får typisk tilgang til kontorpult og stol, til internett og møterom, minikjøkken samt at felleskostnader som strøm og renhold inngår i betalingen. Hot-desk passer for eksempel for dem som er mye ute og ikke trenger en fast plass, eller for selskaper som av og til har behov for kontorplass i en annen by enn der hovedkontoret ligger. Hot-desk er ofte noe rimeligere enn leie av en eksklusiv plass.

I noen tilfeller er samhandlingen med de andre brukerne helt sentralt. Co-working handler om å jobbe selvstendig i et fellesskap med andre som er i en lignende situasjon som en selv. Co-working har særlig blitt etterspurt av gründere, selvstendig næringsdrivende og frilansere. Brukerne tiltrekkes av at det dannes et miljø for samarbeid, nettverksbygging, kreativitet og erfaringsutveksling.

Avgiftsrettslig anses hot-desking og co-working i regelen ikke som «utleie» av fast eiendom da brukerne ikke får en eksklusiv bruksrett til noe areal i bygget.

Omsetning av bruksrett til eiendom (hot-desking) er unntatt fra avgiftsplikt¹¹ og kan – siden det ikke regnes som «utleie» – heller ikke omfattes av gårdeiers frivillige registrering. Sluttkundens avgiftsstatus har derfor ingen betydning for gårdeiers fradragssposisjon.

Co-working kan være én sammensatt avgiftspliktig tjeneste

Dersom brukerne ikke bare etterspør lokalene som sådan, men snarere muligheten til å delta i et miljø knyttet til kontorplassene (co-working), kan i stedet *bele* vederlaget blir ansett som betaling for avgiftspliktige servicetjenester og ikke som en bruksrett til eiendom.¹² Skatt øst kom i en nylig upublisert bindende forhåndsuttalelse til at en slik type co-working-konsept

er én sammensatt avgiftspliktig tjeneste. Det har som konsekvens at også isolert sett unntatte elementer som adgang til seminarer og kurs, omfattes av avgiftsplikten. Seminarer og kurs er i utgangspunktet unntatt fra mva som undervisningstjenester.¹³ Gårdeier kan være i fradragssposisjon både gjennom frivillig registrering der lokalene leies ut til et mellomliggende driftsselskap og når gårdeier leverer tjenestene direkte til sluttbruker.

Hva etterspør brukeren?

Om det er tilgangen til lokalene eller «pakken av tjenester» som følger lokalene som er det sentrale, må vurderes konkret. Det er foreløpig relativt lite praksis på området, men allerede i 2007 kom Skattedirektoratet med en uttalelse¹⁴ som kan gi nyttige elementer til vurderingen. De samme elementene var sentrale også i den nevnte, men upubliserte bindende forhåndsuttalelsen fra Skatt øst. 2007-saken gjaldt utleie av kontorplasser for aksjehandel. Direktoratet konkluderte i saken med full avgiftsplikt for tilbyderen og uttalte:

«Brukerne etterspør ikke lokalene, som sådan, men kontorplassene/arbeidsstasjonene med tilgang til nettmeglers handelssystem mv. og muligheten for å delta i et miljø bestående av investorer som handler finansielle instrumenter via Internett. I den grad det kan sies å drives utleie, fremstår arrangementet mer som utleie av varer i form av kontorplasser med utstyr. Brukerne synes ikke å ha noen rettighet knyttet til lokalene utover hva for eksempel brukere av forskjellige former for selvbetjente servicelokaler har. Således er det ikke ansett som utleie av fast eiendom når bileiere benytter selvbetjente vaskehaller med maskinelt og teknisk utstyr for bilvask. Tilsvarende gjelder tilgang til rom med ulike servicefasiliteter på overnattingssteder og campingplasser, selvbetjeningsvaskerier, solstudioer, treningslokaler etc. Leieaspektet knyttet til den faste eiendom der aktivitetene utøves, blir her underordnet adgangen til øvrige tjenester som tilbys på eiendommen eller i vedkommende lokaler.»

¹¹ Merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

¹² Merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

¹³ Merverdiavgiftsloven § 3-5.

¹⁴ Bindende forhåndsuttalelse 09/07, publisert 2007.03.20.

Avslutning

Flere aktører tilbyr kombinasjoner av ulike kontorkonsepter, noe som kan gjøre avgiftshåndteringen kompleks. Det er da fornuftig også å ha avgiften med ved planlegging av kontorkonseptet, slik at det legges til rette for gunstig, riktig og enklest mulig avgiftshåndtering.

Eksempelvis kan avgiften legges føringer for den fysiske utformingen av lokalene. Det kan i noen tilfeller være fornuftig å forbeholde bestemte lokaler til unntatt bruk, typisk hot-desking, mens andre deler av lokalet er forbeholdt avgiftspliktig bruk som co-working og avgiftspliktig utleie. Også utformingen av avtalene mellom gårdeier og driftsselskap og avtalene med sluttbruker bør ha en regulering av bruken som klart tilkjenner om

denne er avgiftspliktig eller ikke. For kontorhotell vil det for gårdeier være viktig å få dokumentert kontorhotells bruk av lokalene som myldreareal, mens det for co-working er sentralt å få frem «pakken av tjenester» som underbygger avgiftsplikt.

Er det gjort store påkostninger på lokalene, vil fradragsretten være sentral for gårdeier, noe som kan legge føringer for et konsept som ivaretar fradragsretten, og da fortrinnsvis helt til gårdeier har opptjent endelig fradrag etter ti år.¹⁵ Utleie til avgiftsunntatt virksomhet eller rene hot-desking-konsepter er da ikke gunstig. Eller det kan være motsatt; fradragsretten er ikke det avgjørende for gårdeier, men avgiften vil bli en endelig kostnad for sluttbruker. Da kan det være gunstig at

¹⁵ Merverdiavgiftsloven § 9-4 andre ledd, jf. § 9-5.

gårdeier ikke fakturerer med merverdiavgift. Bruken av ulike co-working-konsepter startet blant gründer- og kunstmiljøer som ofte ikke er i fradragsposisjon. Det kan derfor være aktuelt å vurdere om konseptet bør tilpasses slik at vederlaget for produktet som tilbys sluttbruker ikke, eller i minst mulig grad, skal tillegges merverdiavgift. Regulering som et bruksretts-konsept som er unntatt fra mva, eller utmelding av areal fra gårdeiers frivillige registrering, kan da være mulige tiltak.

Fremveksten av nye kontorkonsepter har skutt fart i utlandet. I London utgjør for eksempel «serviced offices» 10 % av byens kontorareal. Det blir spennende å følge utviklingen av et kontormarked i endring også her i Norge.

Justering av inngående avgift ved bruksendring og overdragelse av fast eiendom:

Bagatellgrensen

Det skal ikke foretas justering av inngående avgift når endringen i bruken av en kapitalvare er bagatellmessig. Regelen har fått ufortjent liten oppmerksomhet. Forfatterne peker på ulike problemstillinger som kan oppstå ved anvendelsen av denne regelen og som kan ha stor økonomisk betydning.



Advokat
Bernt Ollestad
Rådgiver i Sticos



Advokat
Trygve Holst Ringen

Han har tidligere vært ansatt som advokat i Deloitte advokatfirma, og har hatt flere ulike stillinger i skatteetaten. Han er medlem av Skattekolagenemnda.

Avgrensning

Merverdiavgiftsloven¹ inneholder en egen bestemmelse om at det ikke skal foretas justering dersom endring i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Er endringen under denne grensen, er det verken plikt eller rett til justering.

¹ Merverdiavgiftsloven § 9-5 (3).

Dette handler artikkelen om Artikkelen omhandler betydningen av bagatellgrensen ved bruksendring og overdragelse av fast eiendom. Justeringsreglene ble innført 1. januar 2008. Det skal ikke gjennomføres justering dersom endringen utgjør under ti prosentpoeng. Det er lite praksis knyttet til denne bestemmelsen. Lovens utgangspunkt er at det er fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse som er styrende for om det må justeres. I artikkelen blir det reist spørsmål om dette kan legges til grunn i alle sammenhenger. Dette gjelder særlig ved overdragelse av fast eiendom når mottaker har en lavere fradragsprosent enn overdrager. De beste grunner taler for at mottakers fradragsprosent på overtakelsestidspunktet legges til grunn i disse tilfellene.