

Avklaringer fra sentral skattemyndighet:

# Coworking og merverdiavgift

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse gitt uttrykk for sitt syn på enkelte sentrale problemstillinger når det gjelder merverdiavgiftsbehandlingen av såkalte coworking-konsepter.



Advokat  
Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen  
Partner i Advokatfirmaet  
Thommessen



Advokatfullmektig  
Kristian Rytter  
Advokatfirmaet Thommessen

Tjenester som omfatter ulike typer bruksrett til kontorlokaler og arbeidsplasser i åpne landskap tilrettelagt for interaksjon og samhandling mellom brukerne (såkalte coworking-konsepter) har vært en økende trend de siste årene, og det har vært mye usikkerhet knyttet til hvordan slike tjenester behandles etter merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse av 7. juni 2019 gitt uttrykk for sitt syn på enkelte av de sentrale problemstillingene.

## Skattedirektoratets prinsipputtalelse

Prinsipputtalelsen fra Skattedirektoratet gjelder i hovedsak spørsmålene om (i) grensene for når coworking-konsepter anses som utleie av lokaler eller annen type tjeneste etter merverdiavgiftsloven, (ii) tidspunktet for når lokaler benyttet til coworking-konsepter kan omfattes av en frivillig registrering, og (iii) hvilke dokumentasjonskrav som gjelder ved omsetning av denne typen tjenester.

Artikkelen redegjør for de avklaringene som følger av prinsipputtalelsen, samt enkelte andre problemstillinger knyttet til coworking og merverdiavgift.

## Coworking og merverdiavgift

Skattedirektoratet har avsagt en prinsipputtalelse 7. juni 2019 om avgiftsbehandlingen av ulike coworking-konsepter, som bl.a. gir uttrykk for to sentrale avklaringer:

- Coworking-selskapers omsetning av tilgang til coworking-sentre anses som utleie av fast eiendom. Avklaringen legger til rette for at coworking-selskaper og gårdeiere de leier fra, kan frivillig registreres i MVA-registeret og kreve refundert merverdiavgift på investerings- og driftskostnader.
- Konsepter der coworking-selskapet tilbyr brukeren en ikke-garantert kontorplass i kombinasjon med tilleggssytelser, anses som omsetning av avgiftspliktige tjenester. Slike konsepter er fordelaktig for gårdeier, fordi gårdeier kan registreres i MVA-registeret og kreve refundert merverdiavgift på investerings- og driftskostnader på et tidligere tidspunkt og i videre utstrekning enn ved ordinær utleie av fast eiendom.

## Coworking

Uttrykket «coworking» har ikke et entydig meningsinnhold. Det benyttes ofte som betegnelse på fleksible kontorløsninger som kan være særskilt tilrettelagt for å skape synergier i et miljø for interaksjon og samhandling mellom brukerne. Det finnes ulike typer coworking-konsepter, som ligger i spennet fra tradisjonelle kontorhoteller til såkalte «business lounges».

Tjenesten består i leie av et bestemt kontor, en fast eller uspesifisert kontorplass i et åpent landskap med eller uten plassgaranti, eller kun tilgang til lokaler uten definerte kontorplasser. Brukeren vil normalt også få tilgang til et utvalg av tilleggstjenester som f.eks. leie av kontormøbler, kommunikasjonstjenester (Internett, telefon osv.), resepsjonstjenester (vertskap, posthåndtering, kopiering osv.), serverings-tjenester, samt tilgang til møterom, treningslokaler, og ulike former for

sosiale soner (med sofagrupper, bordtennisbord, tv-spill osv.).

Tjenesten tilbys gjerne som ulike typer forhåndsdefinerte eller skreddersydde pakker, hvor tjenestens innhold vil variere og kunne endres i omfang, karakter og tid. Tjenesten kan omsettes på times- eller døgnbasis eller over lengre perioder, eller som et medlemskap som også kan gi tilgang til coworking-lokaler ved flere lokasjoner.

Verdien i forretningskonseptet ligger i fleksibiliteten. Brukerne betaler kun for det de trenger og tjenesteyter kan øke utnyttelsesgraden av lokalene ved å gi flere tilgang til de samme arealene gjennom tidsmessig delt bruk ved hyppig utskiftning av brukere.

Tilbyderne av slike tjenester, coworking-selskapene, vil typisk leie lokalene der coworking-senteret drives fra en gårdeier

under en tradisjonell leieavtale. Deretter vil coworking-selskapet inngå individuelle avtaler med brukerne om kjøp av tjenester knyttet til coworking-senteret.

## Rettslige utgangspunkter

### Generell avgiftsplikt og unntak for utleie av fast eiendom

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift som beregnes ved omsetning av varer og tjenester. Et unntak gjelder for omsetning og utleie av fast eiendom, samt rettigheter til fast eiendom.<sup>1</sup> Unntaket omfatter også varer og tjenester som leveres som ledd i utleien.

Unntaket for omsetning og utleie av fast eiendom innebærer at utleier ikke skal beregne merverdiavgift på vederlaget for utleietjenestene. Motstykket er at utleier ikke kan få refundert merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til utleievirksomheten. Merverdiavgiften på slike anskaffelser blir dermed en kostnad for utleier som må dekkes inn gjennom høyere vederlag for utleietjenestene.

### Frivillig registreringsordning for utleie av bygg og anlegg

Unntaket for utleie av fast eiendom er avgrenset mot utleie som er omfattet av en frivillig registreringsordning.<sup>2</sup> Den aktuelle ordningen i denne sammenheng gjelder for utleie av bygg eller anlegg til virksomheter som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, samt kommunal og fylkeskommunal virksomhet/aktivitet som omfattes av merverdiavgiftskompensasjonsordningen.<sup>3</sup> Ordningen omfatter de arealer som til enhver tid er utleid til bruk i slik virksomhet/aktivitet<sup>4</sup>, og skal sikre avgiftsmessig nøytralitet i valget mellom å eie eller leie fast eiendom<sup>5</sup>.

Utleier som er frivillig registrert, skal beregne merverdiavgift på vederlaget for utleien av de arealene som omfattes av registreringen, og har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til den del av virksomheten som omfattes av den frivillige registreringen. I tilfeller hvor leietaker har fradrags-

rett eller rett til kompensasjon for hele merverdiavgiftsbeløpet på leien, vil en slik frivillig registrering av utleieforholdet medføre at merverdiavgiften på investerings- og driftskostnader vil bli refundert av Skatteetaten. Dette kommer både utleier og leietaker til gode, da partene ellers må forhandle om hvor stor del av utleiers avgiftskostnad som skal dekkes av leien. Partene vil derfor generelt søke å innrette seg slik at utleieforholdet kan omfattes av en frivillig registrering.

En frivillig registrering omfatter også under visse forutsetninger arealer som leietaker benytter til både fradragsberettiget/kompensasjonsberettiget formål og til andre formål, såkalte «myldrearealer». Utleier skal i slike tilfeller beregne merverdiavgift på vederlaget for utleien og har full fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser knyttet til myldrearealene, mens leietaker kun vil ha forholdsmessig fradragsrett for merverdiavgiften på leien for disse arealene.<sup>6</sup> I tilfeller hvor det gjøres større investeringer knyttet til arealene, vil det imidlertid normalt gi en kostnadsbesparelse for begge parter om arealene kan behandles som myldrearealer avgiftsmessig. Partene vil derfor søke å innrette seg slik at denne kostnadsbesparelsen oppnås.

Arealer som er utleid til bruk innenfor og utenfor den frivillige registreringen om hverandre, kan også under visse forutsetninger behandles som myldrearealer. Det stilles altså ikke krav om samtidig bruk av arealene i virksomhet/aktiviteter som omfattes av ordningen og ikke. Tidsmessig delt bruk av samme leietaker kan også gi grunnlag for å behandle arealene som myldreareal.<sup>7</sup> Det samme gjelder vekslende utleie til kvalifiserende og ikke-kvalifiserende leietakere, forutsatt at det skjer hyppig utskiftning av leietakere.<sup>8</sup> Den nærmere grensedragningen for når det foreligger myldreareal ved tidsmessig delt bruk, fremstår som uavklart.

Foruten de materielle vilkårene for adgangen til og omfanget av en frivillig registrering, dvs. at det (i) foreligger utleie av bygg eller anlegg til (ii) en kvali-

fiserende leietaker som (iii) benytter arealene til fradragsberettiget eller kompensasjonsberettiget formål, gjelder det visse dokumentasjonskrav.<sup>9</sup> Utleier skal med leiekontrakter og målsatte tegninger e.l. dokumentere hvordan bygget er disponert og hvilke arealer som er leid ut til fradragsberettiget eller kompensasjonsberettiget formål, og ved utgangen av hvert år skal det foreligge en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. Oppfyllelse av dokumentasjonskravene er imidlertid ikke et materielt vilkår for frivillig registrering, og er dermed heller ikke en betingelse for fradragsrett.<sup>10</sup>

### Fremleie av lokaler

En frivillig registrering omfatter også utleie av lokaler til leietaker som skal fremleie lokalene til en kvalifiserende leietaker som nevnt i punktet Frivillig registreringsordning for utleie av bygg og anlegg, ovenfor. Forutsetningen er at leietaker blir frivillig registrert for fremleien, enten ved ordinær registrering og tilkjenneviselse eller ved søknad om frivillig registrering.<sup>11</sup> Før det foreligger en slik ubrukt kjede av frivillig registrerte, vil det ikke foreligge avgiftsplikt eller korresponderende fradragsrett i noen del av omsetningskjeden mellom utleier og bruker.

## Å gi tilgang til coworking-lokalene er utleie av fast eiendom

Et kjennetegn ved coworking-konsep-ter er at brukerne gis bruksrett til de samme arealene. Ofte er det ingen av brukerne som gis eksklusiv bruksrett til noen del av arealet. Bruksretten deles med de andre brukerne. Spørsmålet blir da om det å gi den enkelte bruker en slik ikke-eksklusiv rådighet til arealene i coworking-lokalet, innebærer at coworking-selskapet «leier ut» lokalene til den enkelte bruker slik at virksomheten kan bli frivillig registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

Spørsmålet har blitt satt på spissen fordi virkeområdet for frivillig registrering etter mval. § 2–3 har blitt definer-ert slik i Merverdiavgiftshåndboken:

1 Mval. § 3-11.

2 Mval. § 3-11 annet ledd bokstav k).

3 Mval. § 2-3 første ledd.

4 Fmva. § 2-3-1.

5 Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) punkt 7.2.12.5.

6 Mval. § 8-2.

7 Oslo tingretts dom av 9. april 2015 (NHO Eiendom).

8 Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 10. mai 2017.

9 Fmva. § 2-3-2.

10 Borgarting lagmannsretts dom av 6. januar 2014 (Vassfaret Bjørnepark).

11 Mval. § 2-3 første og tredje ledd og fmva. § 2-3-1 annet ledd.

«Bestemmelsen i mval. § 2–3 første ledd gjelder utleier av bygg og anlegg. Det må altså foreligge et utleieforhold, og i dette ligger at leietaker overtar den totale bruksrettigheten til leieobjektet, slik at eksklusiv rådighet midlertidig overføres fra eier til leietaker. Et leieforhold innebærer således noe mer enn en ren bruksrett.»

Skatteetaten har derfor i enkelte tilfeller lagt til grunn at det ikke er utleie i avgiftsrettslig forstand når to eller flere får bruksrett til det samme arealet i fellesskap.<sup>12</sup> Dette har naturligvis gitt grunn til bekymring for at coworking-selskapet driver en virksomhet som ikke kan bli frivillig registrert, og om dette i så fall innebærer at coworking-selskapet driver en virksomhet med omsetning av «rettigheter til fast eiendom» som er fullt ut unntatt fra merverdiavgiftsloven.<sup>13</sup>

Innvingningen mot det som fremgår av Merverdiavgiftshåndboken, er at det innebærer en innskrenkende tolkning av utleiebegrepet sammenlignet med det som følger av privatretten, herunder leiebegrepet i husleieloven, og at det i rettspraksis er lagt til grunn at det ved tolkningen av utleiebegrepet i merverdiavgiftsloven er «*naturlig å legge vekt på hvorledes begrepet leie er avgrenset i forhold til husleielovens anvendelsesområde*».<sup>14</sup> Husleieloven gjelder «avtaler om bruksrett til husrom mot vederlag».<sup>15</sup> Forarbeidene gir ingen indikasjon på at bruksretten må være eksklusiv<sup>16</sup>, og det er i rettspraksis lagt til grunn at bruksrett i fellesskap omfattes av husleieloven.<sup>17</sup> Dette tilsier at bruksretten coworking-selskapene gir brukerne av coworking-senteret, også anses som utleie av lokalene i relasjon til merverdiavgiften.

Skattedirektoratets har i sin prinsipputtalelse vedrørende coworking gitt uttrykk for at leie i avgiftsrettslig for-

stand også kan omfatte det å gi flere bruksrett til de samme arealene, og at slike leierettigheter omfatter noe mer enn den typen rettigheter til fast eiendom som generelt er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Dette er også lagt til grunn i to bindende forhåndsuttalelser.<sup>18</sup>

Tilgangen til coworking-lokalene innebærer altså at coworking-selskapet omsetter en utleietjeneste som isolert sett kan gi grunnlag for frivillig registrering.

### Forholdet mellom utleie av fast eiendom og salg av avgiftspliktige tjenester

#### Utleie av fast eiendom og salg av avgiftspliktige tjenester

Situasjonen hvor coworking-selskapets virksomhet innebærer utleie av fast eiendom som både faller innenfor og utenfor en frivillig registrering, er administrativt krevende. I en slik situasjon må coworking-selskapet kartlegge og dokumentere bruken av lokalene for å kunne beregne retten til forholdsmessig fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Coworking-selskapet slipper dette dersom virksomhetens tjenester består i noe mer enn utleie av fast eiendom og hovedytelsen er avgiftspliktig. I en slik situasjon kan coworking-selskapet beregne merverdiavgift på vederlaget for tjenestene og kreve fullt fradrag for merverdiavgift på alle anskaffelser.

Avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom omfatter som nevnt også varer og tjenester som omsettes som ledd i utleien, selv om disse ytelsene isolert sett er avgiftspliktige. Denne såkalte «smittereglen» innebærer at bl.a. kontorhoteller har blitt ansett for kun å drive utleie av fast eiendom selv om de også tilbyr en rekke tilleggstjenester knyttet til leien av kontorlokaler.<sup>19</sup>

Et aktuelt spørsmål er derfor hvordan avtalen mellom coworking-selskapet og brukerne av coworking-sentrene skal klassifiseres for avgiftsformål. Da utleien og tjenesteytingen knyttet til lokalene som regel er integrerte tjenes-

ter, vil alternativene normalt sett være at avtalen i sin helhet enten behandles som utleie av fast eiendom eller som en avgiftspliktig tjenesteomsetning.

Ved omsetning av sammensatte tjenester hvor enkelte av komponentene er unntatt fra merverdiavgiftsloven, men komponentene samlet sett er integrerte på en slik måte at det ikke er naturlig at komponentene vurderes isolert og undergis separat avgiftsmessig behandling, styres den avgiftsmessige klassifiseringen av den såkalte hovedytelseslæren.<sup>20</sup> I slike tilfeller er hovedytelsen styrende for avgiftsbehandlingen av den sammensatte tjenesten i sin helhet.

Hva som utgjør hovedytelsen, beror på en konkret vurdering av det enkelte leieforhold. Det er i rettspraksis lagt til grunn at vurderingstemaet er hva som utgjør kundens siktemål med anskaffelsen.<sup>21</sup> I relasjon til sammensatte tjenester som består av leierettighet til fast eiendom og andre ytelser knyttet til eiendommen som isolert sett er avgiftspliktige, er tjenesten i sin helhet avgiftspliktig dersom kundens hovedinteresse knytter seg til de avgiftspliktige ytelsene og ikke tilgangen til eiendommen som sådan.<sup>22</sup>

Skattedirektoratet har i sin prinsipputtalelse vedrørende coworking redegjort for sitt syn på fem ulike typetilfeller der det pekes på momenter i avtaleforholdet mellom coworking-selskapet og brukeren som kan være avgjørende for om avtalen skal klassifiseres som utleie av fast eiendom eller omsetning av avgiftspliktige tjenester.

#### Bruker har garantert kontorplass

Tre av typetilfellene gjelder avtaler der brukeren får tilgang til en kontorplass som er garantert, enten et eget kontor eller kontorplass i kontorlandskap. I tillegg kan brukeren velge tilleggsytelser, som møterom, leie av møbler/inventar mv. I disse tre typetilfellene konkluderer direktoratet med at det er tilgangen til kontorplass som må anses å utgjøre hovedinteressen for brukeren. I disse til-

20 Merverdiavgiftshåndboken 2019 s. 432 flg.

21 Rt-20019-1632 (ABG Sundal Collier/Carnegie) avsnitt 55.

22 Oslo tingretts dom 19. november 2008 (Renas Bedrift) og bindende forhåndsuttalelse av 20. mars 2007.

12 Se bindende forhåndsuttalelse av 12. oktober 2016, hvor Skatt Øst konkluderte med at det ikke forelå et utleieforhold i merverdiavgiftslovens forstand ved inngåelse av separate leieavtaler for en ideell andel av samme arealer med NAV (staten) og kommunen.

13 Mval. § 3-11.

14 Borgarting lagmannsretts dom av 18. desember 2001 (Tanum Ridesenter).

15 Husleieloven § 1-1.

16 Ot.prp. nr. 82 (1997–1998).

17 Bl.a. Rt-1921-195 hvor Høyesterett kom til at «leie av en uspesifisert parkeringsplass i et garasjeanlegg var å anse som husleie».

18 Bindende forhåndsuttalelse av 7. juni 2019 (nr. 2/2019) og bindende forhåndsuttalelse av 26. oktober 2018.

19 Borgarting lagmannsretts dom av 8. april 2013 (Regus).

fellene er det følgelig utleieelementet som utgjør hovedytelsen og som er styrende for avgiftsbehandlingen av avtalen mellom coworking-selskapet og brukeren.

For co-workingselskapet er konsekvensen at omsetningen anses som utleie av fast eiendom som kan omfattes av en frivillig registrering avhengig av brukerens avgiftsmessige status og bruk av lokalene.

For gårdeier avhenger avgiftsbehandlingen av coworking-selskapets bruk av arealene. Dersom coworking-selskapet leier ut kontorplasser til formål som ikke gir fradragsrett, er utgangspunktet at dette arealet ikke omfattes av gårdeiers frivillige registrering. Dersom kontorplassen derimot anses som myldreareal, vil arealet være omfattet av gårdeiers frivillige registrering med rett for gårdeier til å kreve fullt fradrag for merverdiavgift på anskaffelser knyttet til arealene. Coworking-selskapet på sin side vil kun ha rett til forholdsmessig fradrag for merverdiavgiften på leieverderlaget. For at kontorplassen skal anses som myldreareal, må det foreligge en «*tidsmessig delt bruk med hyppige skifter av fremleietakere bhv innenfor og utenfor merverdiavgiftsloven*».<sup>23</sup> Hva som kreves for at det skal anses å skje «hyppige skifter», er uklart.

### Bruker har ikke garantert kontorplass

De to siste typetilfellene gjelder avtaler der brukeren har tilgang til coworking-senteret uten noen garantert kontorplass. Tilleggstjenestene brukeren får tilgang til vil da anses å ha en «*mer selvstendig interesse uavhengig av en eventuell tilgang til kontorplass i kontorlandskap*». I slike tilfeller får de avgiftspliktige tjenestene karakter av å være «*overordnet, mens hvorfrå/hvordan utnyttelsen av disse tjenestene skjer da kommer i bakgrunnen*». Direktoratet konkluderer derfor med at det i slike tilfeller må legges til grunn at det ytes en samlet avgiftspliktig tjeneste.

For co-workingselskapet er konsekvensen at avtaleforholdet med brukeren i sin helhet er avgiftspliktig, slik at coworking-selskapet skal beregne merverdiavgift på vederlaget fra brukeren uavhengig av brukerens avgiftsmessige status og bruk av lokalene.

For gårdeier er konsekvensen at arealene coworking-selskapet benytter for å omsette slike tjenester, vil være omfattet av gårdeiers frivillige registrering med rett for gårdeier til å kreve fullt fradrag for merverdiavgift på anskaffelser knyttet til arealene.

Skattedirektoratet bemerker at det å gi brukeren tilgang til et miljø for interaksjon og samhandling ikke i seg selv er noe som kan omsettes. Betydningen av dette settes på spissen når brukeren gis tilgang til coworking-senteret for slik interaksjon og samhandling uten at det leveres andre typer tjenester. Direktoratets standpunkt fremstår noe kategorisk. Det kan ikke utelukkes at tilgangen til lokaler i enkelte tilfeller kan være underordnet ønsket om å delta i de aktiviteter som finner sted i lokalet på en slik måte at tjenesten ikke skal klassifiseres som utleie av fast eiendom.

Skattedirektoratets kategorisering av typetilfellene kan fremstilles slik:

Coworking-konsept	Avgiftsrettslig klassifisering
Tilgang til eget kontor og/eller møterom	Utleie av fast eiendom
Tilgang til en bestemt kontorplass i kontorlandskap	Utleie av fast eiendom
Tilgang til ubestemt, men garantert, kontorplass i kontorlandskap	Utleie av fast eiendom
Tilgang til, men ikke garantert, kontorplass i kontorlandskap	Omsetning av avgiftspliktig tjeneste
Tilgang til arealer som «business lounge», men ikke tilgang til kontor eller kontorplass	Omsetning av avgiftspliktig tjeneste

### Tidspunktet for gårdeiers fradragsrett ved utleie til coworking-selskaper

#### Forhåndsregistrering ved utleie av fast eiendom

Ved oppføring eller ombygging av et bygg for utleie til et coworking-selskap, vil gårdeier ønske å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret så tidlig som mulig slik at gårdeier kan fradragsføre og eventuelt få refundert merverdiavgiften på byggekostnadene.

Registrering i Merverdiavgiftsregisteret forutsetter i utgangspunktet at den næringsdrivende har avgiftspliktig omsetning som overstiger kr 50 000 i løpet av en periode på tolv måneder.<sup>24</sup> Dette gjelder også for frivillig registrering av utleievirksomhet. Det er imidlertid under visse forutsetninger adgang til forhåndsregistrering før beløpsgrensen for ordinær registrering er nådd.<sup>25</sup> Dette er særlig praktisk ved oppføring av bygg til bruk i utleievirksomhet, da gårdeier i slike tilfeller vil få refundert merverdiavgiften på byggekostnadene under oppføringsfasen. Det sentrale vilkåret for forhåndsregistrering av slik utleievirksomhet er at (i) det må være avklart hvem som skal leie lokalene, og (ii) det må dreie seg om en identifisert og avklart bruk i registrert eller kompensasjonsberettiget virksomhet/aktivitet.<sup>26</sup> I praksis er det normalt tilstrekkelig at det foreligger en reell og bindende leieavtale med en registrert eller kompensasjonsberettiget leietaker. I så fall kan gårdeier bli forhåndsregistrert og oppnå fradragsrett for merverdiavgift på byggekostnadene knyttet til de arealer som omfattes av slike avtaler, fra og med tidspunktet leieavtale er inngått.

Hvis gårdeier inngår leieavtale med en leietaker som skal fremleie lokalene, er det i praksis lagt til grunn at gårdeier ikke kan bli forhåndsregistrert for denne delen av utleievirksomheten før leietaker har inngått fremleieavtale med en kvalifiserende leietaker som skal bruke lokalene i fradragsberettiget eller kompensasjonsberettiget virksomhet/aktivitet. Gårdeier vil med andre ord ikke oppnå fradragsrett for merverdiavgift på byggekostnadene knyttet til denne delen av bygget før leietaker har inngått en slik fremleieavtale.

<sup>24</sup> Mval. § 2-1.

<sup>25</sup> Mval. § 2-4.

<sup>26</sup> HR-2017-1948-A (SPG Ole Deviks Vei).

<sup>23</sup> Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 10. mai 2017.

Skattedirektoratet har derfor i sin prinsipputtalelse lagt til grunn at dersom gårdeier skal leie ut bygget til et coworking-selskap som skal inngå avtaler med brukere som avgiftsmessig klassifiseres som utleie av fast eiendom, så vil gårdeier ikke kunne bli forhåndsregistrert og oppnå fradragsrett for merverdiavgift på byggekostnadene før coworking-selskapet har inngått slike avtaler med brukere av lokalene.

### Forhåndsregistrering ved omsetning av avgiftspliktige tjenester

Dersom co-workingselskapet derimot skal inngå avtale med brukerne som avgiftsmessig klassifiseres som omsetning av avgiftspliktige tjenester, vil gårdeier kunne bli forhåndsregistrert og oppnå fradragsrett for merverdiavgift på byggekostnadene allerede ved inngåelsen av leieavtalen med coworking-selskapet.

Skattedirektoratet legger til grunn at det er et vilkår for registrering at det «fremstår som overveiende sannsynlig at registreringsvilkårene for leietakeren (coworkingaktøren) vil oppfylles innen kort tid etter overtakelsen av lokalene». Direktoratet gir ingen nærmere forklaring på hva som ligger i dette, men det er grunn til å anta at direktoratet ikke har ment at det skal oppstilles noe strengere krav enn det som følger av de generelle vilkårene for forhåndsregistrering.

### Tilbakegående avgiftsoppgjør

Når det er inngått leieavtale som gir gårdeier rett til å bli forhåndsregistrert for utleie av de aktuelle lokalene, vil gårdeier ha rett til å fradragsføre merverdiavgift på byggekostnadene knyttet til lokalene etter hvert som kostnadene påløper. Gårdeier vil samtidig få rett til å fradragsføre merverdiavgift på byggekostnader knyttet til lokalene som har påløpt før leieavtalen ble inngått etter reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør, forutsatt at «anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetning i den registrerte virksomheten». <sup>27</sup> Tilknytningskravet har i rettspraksis blitt tolket slik at det ikke er oppfylt hvor lokalene etter ferdigstillelse først benyttes i avgiftsunntatt utleie og deretter i avgiftspliktig utleie, selv om

den forutgående avgiftsunntatte utleien er av kortvarig karakter. <sup>28</sup> Gårdeier vil da ha mistet adgangen til et tilbakegående avgiftsoppgjør, og er henvist til å kreve fradrag etter justeringsreglene dersom vilkårene for justering er oppfylt.

I forbindelse med oppstart av en coworking-virksomhet som avgiftsmessig klassifiseres som utleie av fast eiendom, vil det kunne være tilfeldig om den første utleien er avgiftspliktig eller ikke.

Skattedirektoratet har i sin prinsipputtalelse lagt til grunn at for arealer som «leies ut om hverandre på timesbasis til både ikke-avgiftspliktig bruk og avgiftspliktig bruk», vil arealene «anses for å være tatt delvis til bruk i avgiftspliktig virksomhet allerede ved oppstart av driften i co-workingvirksomheten». Det vil altså i slike tilfeller ikke være diskvalifiserende for tilbakegående avgiftsoppgjør at den første utleien ikke er avgiftspliktig. Gårdeier vil kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelser knyttet til arealer som er tatt helt eller delvis i bruk i avgiftspliktig virksomhet av coworking-selskapet, mens coworking-selskapet vil ha forholdsmessig fradragsrett for merverdiavgiften på leievederlaget.

### Leietakererklæringer

Som nevnt skal utleier som er frivillig registrert, dokumentere bruken av lokalene. Bl.a. skal det ved utgangen av hvert år foreligge en oversikt over bruken av lokalene gjennom året. <sup>29</sup> I praksis oppfylles dokumentasjonskravet ved at utleier innhenter såkalte «leietakererklæringer» fra leietakerne om deres bruk av lokalene i avgiftspliktig virksomhet gjennom året.

Coworking-konsepser innebærer ofte hyppig utskiftning av brukere gjennom året. Innhenting av erklæringer fra alle de som har benyttet arealene på slutten av året er derfor svært upraktisk.

Skattedirektoratet har i sin prinsipputtalelse lagt til grunn at leiekontrakten

vil være tilstrekkelig dokumentasjon ved «korttidsutleieavtaler på timebasis eller døgnbasis, hvor leietakers bruk er tilkjennegitt i selve leieavtalen, og som er dokumentasjon for at leieforholdet skal faktureres med merverdiavgift...». Coworking-selskapet trenger altså ikke hente inn leietakererklæringer i slike tilfeller. For avtaler som ikke inngås på times- eller døgnbasis, gjelder det alminnelige dokumentasjonskravene.

### Avslutning

Skattedirektoratets prinsipputtalelse avklarer flere viktige sider ved avgiftsbehandlingen av tjenesteyting knyttet til coworking-lokaler, og uttalelsen trekker opp noen avgrensninger av stor betydning for avgiftsbelastningen knyttet til slik virksomhet.

For coworking-aktørene er det viktig med et bevisst forhold til disse grensdragningene slik at virksomheten kan struktureres på en slik måte at man unngår unødvendig avgiftstap og administrative kostnader.

For gårdeiere som leier ut lokaler til coworking-aktører, vil det i alle tilfeller være viktig med en skreddersydd regulering av partenes rettigheter og plikter knyttet til merverdiavgift i leieforholdet, og etablering av gode rutiner for innhenting av nødvendig informasjon om bruken av lokalene for å dokumentere beregningen og fradragsføringen av merverdiavgift. Virkeligheten er ofte ikke så enkel at coworking-aktørens virksomhet omfattes av ett av typetilfellene til direktoratet. Det vil normalt være en kombinasjon med ulik bruk av arealene i leieobjektet. Bruken vil kunne endre seg avhengig av hvilke typer tjenester som selges best, og slike endringer kan ha avgiftsmessige konsekvenser. Det er derfor viktig med gode rutiner for innhenting av informasjon om bruken av lokalene, og klare avtalereguleringer knyttet til hvem som skal ta avgiftskostnaden når forholdene endrer seg, for å unngå tvister med skatteetaten og mellom partene i leiekontrakten.

<sup>28</sup> Rt-2010-1131 (Bryggeriparken), Borgarting lagmannsretts dom av 10. januar 2008 (Ulven) og Borgarting lagmannsretts dom av 17. januar 2008 (Sundby).

<sup>29</sup> Fmva. § 2-3-2 annet ledd.