



BI Norwegian Business School - campus Oslo

# GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Thesis Master of Science

Justeringsreglene ved bruksendring av fast eiendom i forbindelse med utleie til næringsvirksomhet

Navn: Kamilla Karlgaard,  
Kristine Daae

Start: 02.03.2017 09.00

Finish: 01.09.2017 12.00

Kamilla Karlgaard  
Kristine Daae

Master of Science in Business

Major: Business Law, Tax and Accounting

Innleveringsdato:  
01.09.2017

Denne oppgaven er gjennomført som en del av masterstudiet ved Handelshøyskolen BI. Dette innebærer ikke at Handelshøyskolen BI går god for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet, eller de konklusjoner som er trukket.

---

## Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>iii</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>iv</b>
<b>Del 1 – Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Tema for oppgaven .....	1
1.2 Bakgrunn for valg av tema .....	1
1.3 Problemstilling .....	2
1.4 Forklaring av problemstilling .....	2
1.5 Avgrensninger .....	3
1.6 Metode .....	4
1.7 Oppbygging av oppgaven .....	5
<b>Del 2 – Begrepsavklaring</b> .....	<b>5</b>
2.1 Justeringsreglene .....	5
2.2 Justeringsreglenes anvendelsesområde .....	6
2.3 Kapitalvare .....	7
2.4 Byggetiltak .....	8
2.5 Fast eiendom.....	9
2.6 Frivillig registrering.....	9
2.7 Bruksendring .....	12
<b>Del 3 – Bruksendringer på leietakersiden: Typetilfeller, praktiske eksempler og rettspraksis</b> .....	<b>12</b>
3.1 Avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet .....	12
3.1.1 Unntatt virksomhet.....	13
3.1.2 Fritatt virksomhet .....	14
3.2 Bruksendringer som følge av leietakers endrede bruk .....	14
3.3 Bytte av leietaker .....	15
3.3.1 Typetilfelle 1 – Bytte av leietaker .....	15
3.3.2 Typetilfelle 2 – Bytte av leietaker .....	17
3.3.3 Typetilfelle 3 – Bytte av leietaker .....	18
3.4 Bytte av virksomhet .....	19

<b>3.5 Tomme lokaler .....</b>	<b>20</b>
3.5.1 Eksempel – leieavtale sies opp før lokalene er fullført .....	20
<b>3.6 Brann og riving .....</b>	<b>22</b>
<b>3.7 Bagatellgrensen.....</b>	<b>23</b>
3.7.1 Typetilfelle, bagatellgrensen .....	23
<b>3.8 Myldreareal.....</b>	<b>24</b>
3.8.1 Typetilfelle 1 – Myldreareal.....	28
3.8.2 Typetilfelle 2 – Myldreareal 2 .....	29
<b>3.9 Fremleie .....</b>	<b>31</b>
3.9.1 Eksempel 1 – Fremleie .....	32
3.9.2 Eksempel 2 – Frivillig registrering foreligger ikke .....	33
3.9.3 Typetilfelle – fremleie vs. utlån .....	34
<b>3.10 Fellesarealer.....</b>	<b>35</b>
3.10.1 Fordelingsnøkkelen for utleiers fradragsrett knyttet til anskaffelser til fellesareal .....	36
3.10.1.1 Tidsmessig bruk eller omsetning som grunnlag for fordelingsnøkkelen .....	37
3.10.2 Ubetydelighetsregelen.....	39
3.10.3 Avgiftsplanlegging og fellesarealer.....	39
3.10.4 Typetilfelle 1- avgiftsmessig utgangspunkt .....	40
3.10.5 Typetilfelle 2 – ”fremleiemodellen” .....	41
3.11 Ikke-fysiske bruksendringer .....	42
3.11.1 Justering som følge av lovendring .....	42
3.11.1.1 Typetilfelle 1 – Lovendring.....	43
3.11.1.2 Typetilfelle 2 - Lovendring .....	44
3.11.1.3 Diskusjon rundt justeringsreglene som følge av lovendring .....	45
3.11.2 Fellesregistrering.....	46
3.11.2.1 Typetilfelle, Endring i en eksisterende fellesregistrering .....	47
3.11.2.2 Ny fellesregistrering.....	49
<b>Del 4 –Konklusjon .....</b>	<b>50</b>
<b>Del 5 - Litteraturliste .....</b>	<b>51</b>

---

## Forord

Vår masteroppgave representerer siste del av masterstudiet som siviløkonomer med spesialisering i forretningsjus, skatt og regnskap ved Handelshøyskolen BI, kull 2015-2017.

Tema for oppgaven ble valgt på grunnlag av kurset skatterett vårsemesteret 2016. Skatterett er et stort fag, men justeringsreglene ved bruksendring av fast eiendom var noe som vekket interesse hos oss, og var noe vi ønsket å gå dypere inn på. Justeringsreglene er et stort tema, med mange interessante problemsstillinger og undertema. Vi har valgt å presentere flere av disse for å gi et oversiktlig bilde av regelverket. Det kunne ha vært interessant å gå mer i dybden på flere av emnene, men da ville dette blitt omfattende nok til at det kunne blitt en oppgave i seg selv.

Det foreligger flere masteroppgaver om justeringsreglene knyttet til fast eiendom. Likevel mener vi at vår oppgave kan bidra med noe nytt, da vi har valgt å fokusere på utleie til næringsvirksomhet, og presenterer mange temaer som gir en god oversikt over dette emnet. I tillegg kommer det stadig nye dommer og andre avgjørelser, som har stor betydning for hvordan ulike problemstillinger håndteres i praksis.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder, Anders Mikelsen for mange gode innspill og oppfølging under arbeidet. Dette har ledet til en mer spennende og presis oppgaveprosess, noe som har gjort siste del av masterstudiet interessant. Vi vil også takke Agnete Haugerud for at hun tok seg til å gi oss en bedre forståelse av regelverket og hvordan det fungerer i praksis. I tillegg vil vi takke familie og venner som har tatt seg tid til å lese korrektur.

---

## Sammendrag

Dagens merverdiavgiftsregelverk er omfattende, og næringsdrivende i Norge må forholde seg til regelverket på daglig basis. Eiendomsbransjen er en sentral del av norsk næringsliv. I tillegg er bransjen i stor vekst, og det er viktig at aktørene har god kunnskap rundt lovverket og hvordan de ulike leieforholdene bør håndteres. Justeringsreglene ved bruksendring av fast eiendom er en avansert del av merverdiavgiftsregelverket. Vi har derfor valgt dette temaet for masteroppgaven vår.

Problemstillingen som blir besvart i oppgaven er som følger: *hvilken betydning kan justeringsreglene ha for utleier ved ulike former for bruksendring av fast eiendom?*

Justeringsreglene reguleres av norsk lovverk, og det har derfor vært naturlig å benytte alminnelig juridisk metode.

Det finnes flere justeringsutløsende bruksendringer. Det kan både være fysiske bruksendringer slik som bytte av leietaker, bytte av virksomhet, tomme lokaler, brann og riving. Bruksendringer kan også være ikke-fysiske, slik som lovendring og fellesregistrering. I tillegg har temaer som myldreareal og fellesarealer blitt behandlet i oppgaven. Alle de nevnte temaene er viktige emner innen justeringsreglene og har stor betydning for utleier.

Et viktig moment i oppgaven er utleiers ansvar og hvordan leietakers avgiftsstatus bør følges opp. Et alternativ kunne vært en lovpålagt undersøkelsesplikt for utleier. Det ville vært en god løsning både for utleier og leietaker for å forhindre eventuelle misforståelser og feilberegninger.

---

## **Del 1 – Innledning**

### ***1.1 Tema for oppgaven***

Tema for masteroppgaven er justeringsreglene ved bruksendring av fast eiendom i forbindelse med utleie til næringsvirksomhet.

### ***1.2 Bakgrunn for valg av tema***

Dagens merverdiavgiftsregelverk er omfattende, og de fleste næringsdrivende i Norge berøres av denne formen for skattlegging daglig. Merverdiavgift er en avgift til staten som skal beregnes ved all omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 1-1. Lovverket kan i flere tilfeller skape usikkerhet for næringsdrivende, og en av hensiktene med oppgaven er å gi oversikt over regelverket.

Eiendomsbransjen utgjør en stadig større andel av den totale økonomien i Norge (SSB, 2017), og er derfor en sentral del av norsk næringsliv. Verdiskapningen og antall sysselsatte i bransjen, herunder bygg, anlegg og eiendom, gjør bransjen til en av de største i Norge (Gjems-Onstad & Kildal, 2013). Bransjen er i vekst og utleie av fast eiendom har blitt svært utbredt. Det er derfor viktig at aktørene har god kunnskap rundt lovverket og hvordan ulike leieforhold bør håndteres.

En avansert del av merverdiavgiftsregelverket er justeringsreglene. De nye justeringsreglene trådte i kraft 1. januar 2008 ved endringslov av lov 29. juni 2007 og reguleres av merverdiavgiftslovens kapittel 9. Det er hensiktsmessig å oppklare hvilken betydning justeringsreglene har for utleier. Selv om utleie av fast eiendom ofte er økonomisk gunstig, kan det oppstå situasjoner som kan medføre store økonomiske konsekvenser for utleier. Eksempler på dette er at utleier ikke utnytter muligheter han har rett til, eller bøter og lignende grunnet feilberegninger.

---

### ***1.3 Problemstilling***

Hvilken betydning kan justeringsreglene ha for utleier ved ulike former for bruksendring av fast eiendom?

### ***1.4 Forklaring av problemstilling***

Justeringsreglene får betydning i tilfeller der fast eiendom har vært gjenstand for nybygg, påbygg eller ombygging. Utleie av fast eiendom er i utgangspunktet ikke merverdiavgiftspliktig, men gjennom frivillig registrering kan utleier imidlertid få fradrag for inngående merverdiavgift.

Justeringsreglene innebærer en rett eller plikt til justering av inngående merverdiavgift ved anskaffelse, oppføring, fremstilling eller fullføring av en kapitalvare. I tilfeller der justeringene ikke har blitt utført i henhold til regelverket, kan det oppstå betydelige økonomiske konsekvenser for utleier. Dette kan eksempelvis være kostnader ved å ikke benytte seg av justeringsretten, en økonomisk belastning i form av etterberegning av merverdiavgift, renter og tilleggsavgifter, eller tap av tid og ressurser i forbindelse med eventuelle søksmål.

De forskjellige formene for bruksendring behandles ulikt i regelverket. Noen bruksendringer er tydelig regulert av loven, men i enkelte tilfeller kan regelverket være uklart. Det er derfor viktig at det skapes en bedre forståelse rundt utførelsen av regelverket i praksis.

Regelverket kan oppfattes som veldig teoretisk og avansert, og det kan derfor oppstå situasjoner hvor justeringsreglene ikke anvendes korrekt. Et viktig formål ved problemstillingen er derfor å belyse reglene ved å bruke ulike praktiske eksempler og typetilfeller. I denne oppgaven behandles både enkle og mer kompliserte bruksendringer. Dette gjør vi for å skape en bredere forståelse av behandlingen av justeringsreglene.



---

## *1.5 Avgrensninger*

Justeringsreglene er et svært omfattende område innenfor merverdiavgiftsregelverket. For å skape en bedre oversikt og forståelse, synes vi det er hensiktsmessig med flere avgrensninger. Oppgaven omhandler justeringsreglene i forbindelse med utleie av fast eiendom. Områder som hadde vært interessant å se nærmere på er justering ved endringer i eiers egen bruk av fast eiendom, avhendelse av fast eiendom og internasjonal rett, men for å få en oppgave med mer dybde og struktur har vi valgt å avgrense mot disse temaene.

Justeringsutløsende hendelser som konsekvens av endringer i eiers eget bruk og avhendelse av fast eiendom er interessante områder, men oppgaven ville da blitt for omfattende. For å kunne gå dypere inn på flere interessante problemstillinger knyttet til utleie av fast eiendom, er det derfor avgrenset mot disse temaene.

Det ville vært relevant å sammenligne norsk rett med internasjonal, spesielt skandinavisk rett. EU-retten er relevant for Norge som et EØS-land. En sammenligning av regelverket kunne bidratt til å skape en større kunnskap om bakgrunnen for den norske loven vedrørende justeringsreglene, i tillegg til vurdering av eventuelle svakheter og styrker. Vi har likevel valgt å avgrense mot dette, da det er et omfattende tema og det kunne kommet på bekostning av drøftingen rundt norsk rett.

Innenfor utleie av fast eiendom har vi også valgt å ta flere avgrensninger. Vi har valgt å drøfte problemstillingen i forhold til det nye regelverket. Videre er oppgaven avgrenset mot temaer som uttak, fisjon og fusjon, konkurs, dødsfall og opphør av avgiftsmessig utleievirksomhet.

Det oppstår dokumentasjonskrav for de fleste tilpasninger knyttet til justeringsreglene. Hensikten bak dokumentasjonskravet i merverdiavgiftsretten er blant annet å dokumentere fradragsretten. Endringer i bokføringsforskriften fra 1. januar 2015 gjorde at kravet om oppbevaringstid for de fleste former for regnskapsmaterialer ble redusert til fem år. For kjøp av kapitalvarer er det derimot

---

etter forskriften om bokføring § 7-3 gjort et unntak, og det er for disse tilfellene et krav om oppbevaring i ti år etter utløpet av justeringsperioden. Dette vil i praksis si at det i enkelte tilfeller vil være et lovpålagt krav om oppbevaring av dokumentasjon i totalt 20 år. Dette unntaket er svært omdiskutert, og det kunne vært interessant å drøftet dette og andre problemstillinger relatert til dokumentasjonskravet. Likevel er dette et tema vi har valgt å avgrense mot, da det er stort og omfattende, og havner på siden av temaene som ellers diskuteres i oppgaven.

### ***1.6 Metode***

Valg av metode handler om hvilke midler og kilder som blir brukt til forskning i oppgaven. Det dreier seg om hvordan kunnskap blir innhentet og anvendt, samt hvordan det presenteres i oppgaven. Drøftingen i vår masteroppgave bygger på norsk rett, og det vil derfor være naturlig å anvende juridisk metode. Relevant informasjon fra aktuelle rettskildefaktorer har blitt innhentet. Det har videre blitt foretatt en tolkning og avveining av de aktuelle rettskildefaktorene for å finne riktig rettsregel i de ulike tilfellene.

Oppgaven er besvart med hjemmel i norsk rett og anvender Norges lover og forskrifter, lovforarbeider, rettspraksis og rundskriv. Videre har juridisk teori og rettsoppfatninger, samt avgiftspraksis hatt en vesentlig betydning for oppgaven.

Den viktigste kilden i oppgaven har vært merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften. Forskriften er underlagt loven som følge av lex superior-prinsippet. Det har likevel vært hensiktsmessig å trekke inn andre relevante lover i oppgaven. For å skape tyngde i oppgaven har vi benyttet alminnelig norsk juridisk metode, samt henvist til rettspraksis som er relevant og avgjørende i de ulike typetilfellene. Merverdiavgiftshåndboken har også vært en viktig kilde i drøftingen.

---

## ***1.7 Oppbygging av oppgaven***

Oppgaven består av fire deler.

Del 1 presenterer valg av tema og problemstilling, samt avgrensninger og metode.

I del 2 gis en oversikt og nærmere forklaring av teori som anvendes i oppgaven.

Del 3 består av drøfting, praktiske eksempler og typetilfeller. For å skape en bedre forståelse for hvordan beregningen av merverdiavgift blir benyttet utregninger og tabeller.

I del 4 foreligger konklusjon på oppgaven.

## **Del 2 – Begrepsavklaring**

### ***2.1 Justeringsreglene***

Formålet bak justeringsreglene er at fradragføringen av inngående merverdiavgift i størst mulig grad skal gjenspeile kapitalvarens avgiftsstatus i løpet av justeringsperioden (With, 2016, s. 84). Ved anskaffelse av en kapitalvare er den avgiftsmessige bruken på anskaffelsestidspunktet avgjørende for hvor stor del av avgiften som kan fradragføres. Reglene vedrørende justering gir en rett til fradragføring av inngående merverdiavgift dersom kapitalvarens bruk i form av avgiftspliktig virksomhet økes. Videre gir reglene en plikt til å nedjustere inngående merverdiavgift dersom bruken reduseres.

Begrunnelsen for justeringsreglene er at bruken til avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet kan endres over tid, og det opprinnelige fradraget kan dermed være misvisende (With, 2016, s. 83). Dersom fradragretten ved år 0 hadde vært avgjørende for totalt fradrag, kunne det i mange tilfeller oppstått

---

situasjoner hvor faktisk bruk ikke gjenspeiles i fradrag retten. Dette vil innebære at fradraget blir for lite eller for stort.

De nye justeringsreglene trådte i kraft i Norge 1. januar 2008 og reguleres av merverdiavgiftsloven kapittel 9. Reglene er i tråd med EUs avgiftsrett.

## ***2.2 Justeringsreglenes anvendelsesområde***

Justeringsreglene gjelder kapitalvarer og er i denne oppgaven avgrenset til kapitalvaren fast eiendom. Kapitalvarebegrepet forklares nærmere i punkt 2.3. Dersom det skjer avgiftsmessige endringer i løpet av justeringsperioden på 10 år skal eller kan inngående merverdiavgift justeres, jf. mval. § 9-2 (1) og § 9-4 (2). Dette kan være en fordel eller en ulempe for næringsdrivende.

Ved anskaffelse, oppføring, fremstilling eller fullføring av en kapitalvare har utleier en lovbestemt fradrag rett. Fradraget justeres i forhold til faktisk bruk i løpet av justeringsperioden. Ved endringer som ikke medfører forandringer av fradrag retten, vil det ikke være behov for å anvende justeringsreglene.

Det skal kun foretas justeringer dersom den avgiftsmessige endringen skjer innen en tidsramme på ti år etter anskaffelsen, oppføringen, fremstillingen eller fullføringen av kapitalvaren, jf. mval. § 9-4 (2). Det er den justeringsutløsende hendelsen som avgjør hvordan justeringen skal skje. Det kan skje ved en årlig justering eller gjøres samlet for all merverdiavgift som gjenstår for resten av justeringsperioden. Årlig justering skal benyttes ved bruksendringer i forbindelsene med blant annet utleie av næringsseiendom. En samlet justering kan skje ved salg og annen overdragelse av kapitalvarer, samt ved opphør av virksomhet (With 2016, s. 93).

Denne masteroppgaven omhandler justeringsreglene ved utleie av fast eiendom, og justeringsreglenes anvendelsesområde vil hovedsakelig begrenses til dette.

---

### 2.3 Kapitalvare

Justeringsreglene gjelder for kapitalvarer som er anskaffet, fremstilt eller fullført etter 31. desember 2007, jf. mval. § 9-1 (1). Det betyr at kapitalvarer som ble ferdigstilt 1.januar 2008 eller er levert etter dette tidspunktet blir berørt av justeringsreglene. Justeringsreglene er først og fremst beregnet for større kapitalvarer. Merverdiavgiftslovens § 9-1 (2) definerer kapitalvare som følgende:

*”Med kapitalvare menes:*

- a) Maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50.000 kr, likevel ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift etter § 6-7 tredje ledd.*
- b) Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner. ”*

Kapitalvarer kan etter loven deles inn i to grupper, hvorav disse er betydelige driftsmidler og fast eiendom. Begrepet kapitalvare vil benyttes for fast eiendom videre i oppgaven.

Det er flere kriterier til anskaffelsen av kapitalvaren. Kapitalvaren må enten være et nybygg, det må bli foretatt en ombygging eller et påbygg. Alle byggekostnader forbundet til anskaffelsen, inkludert arkitekter og konsulenter, regnes for å være kostnader knyttet til bygget (Gjems-Onstad & Kildal, 2013). Videre skal hvert enkelt byggetiltak skal vurderes for seg selv.

For at det skal foreligge en kapitalvare etter merverdiavgiftsloven må det være foretatt fysiske byggetiltak, og det er derfor byggetiltaket som utgjør kapitalvarebegrepet, jf. Høyesteretts dom 12. desember 2014, HR-2014-02430-A. En viktig forutsetning er også at 100.000 kroners-grensen er oppfylt for at noe kan defineres som en kapitalvare.

---

## 2.4 Byggetiltak

Et fysisk byggetiltak må være påbegynt for at et byggeprosjekt skal anses som en kapitalvare. I denne oppgaven er byggetiltak i form av oppføring, påbygging og ombygging aktuelt. Justeringsreglene vil derimot ikke komme til anvendelse i situasjoner som anses som ”vedlikehold” (With, 2016, s. 87). Grensen mellom vedlikehold og påkostning er at det må foreligge et vedlikeholdsbehov for at noe skal bli ansett som vedlikehold. Påkostninger er kostnader til utbedringer ut over dette (Sørensen, 2016). Etter mval. § 9-4 (2) regnes justeringsperioden fra tidspunktet hvor byggetiltaket ble ansett som fullført. Byggetiltak betraktes som fullført på det tidligste av de tre følgende tidspunkter:

- Det er utstedt ferdigattest
- Hvis det er utstedt midlertidig brukstillatelse, eller
- På tidspunktet byggetiltaket tas i bruk dersom ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse ikke er nødvendig.

Det regnskapsåret byggetiltaket er fullført regnes som første år av justeringsperioden. Det skal ikke gjelde flere ulike justeringsperioder ved samme byggetiltak (Wiik, Johnsen & Røstad, 2010).

Etter at et byggetiltak er fullført, kan det på senere tidspunkt forekomme nye byggetiltak. Eksempler på slike tilfeller kan være ombygging, påbygging eller tilpasning av bygg. Dersom beløpskravet er oppfylt vil de nye byggetiltakene bli ansett som egne kapitalvarer, og resultatet av dette er at det vil være egne justeringsperioder for disse. Hvis riving av en kapitalvare er aktuelt må det tas en konkret vurdering for å avgjøre om det foreligger et byggetiltak i hvert enkelt tilfelle.

---

## ***2.5 Fast eiendom***

Fast eiendom er ikke direkte definert av loven, men et generelt og ikke helt presist begrep. Mval. § 1-3 (1) bokstav b definerer imidlertid fast eiendom som en vare.

Videre defineres begrensede rettigheter til fast eiendom som tjenester.

Byggematerialer anses som varer og ikke som fast eiendom. Byggematerialene blir integrert i eiendommen når konstruksjonen er fast, så fremt det er forankret til grunnen (Gjems-Onstad & Kildal, 2013).

## ***2.6 Frivillig registrering***

Utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, jf. mval. § 3-11 (1), som betyr at utleier ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. For å unngå avgiftskumulering og forbedre avgiftssystemets nøytralitet, har det blitt innført regler om frivillig registrering. Dersom næringsdrivende selv eier et bygg og driver avgiftspliktig virksomhet på arealene, foreligger det en fradragsrett for inngående merverdiavgift etter mval. § 8-1. Motsatt vil næringsdrivende ikke ha fradragsrett dersom det ikke foreligger avgiftspliktig virksomhet.

Hvis reglene om frivillig registrering ikke hadde eksistert, ville det oppstått situasjoner hvor det var stor økonomisk forskjell på å leie lokaler sammenlignet med å selv være byggherre for lokalene som virksomheten utøves i. Dersom et selskap driver avgiftspliktig virksomhet og har valget mellom å leie kontorlokaler fra et eiendomsselskap og å selv være byggherre, sørger reglene om frivillig registrering for at spørsmålet om å eie eller leie blir avgiftsnøytralt. Uten reglene ville den avgiftspliktige virksomheten hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift for oppføringskostnader hvis den selv er byggherre. Uten mulighet for frivillig registrering for utleier vil heller ikke leien være avgiftspliktig, og oppføringskostnadene kunne dermed ikke blitt fradragsført (With, 2016, s 103).

For at utleier skal kunne oppnå de samme rettighetene som ved egen bruk av fast eiendom, kan utleier velge å frivillig registreres etter reglene i mval. § 2-3.

---

Ordningen om frivillig registrering er en rett utleier har, og ikke en plikt som utleier må forholde seg til. Ved frivillig registrering blir utleie omfattet av loven på lik linje som egen avgiftspliktig bruk av fast eiendom, jf. mval. § 3-11 (2). Det betyr at utleier kun har fradragsrett på inngående merverdiavgift for arealene som omfattes av den frivillige registreringen.

For frivillig registrering er det et krav om at leietaker benytter lokalene til virksomhet som er avgiftspliktig, jf. mval. § 2-3 (1). Det er også et krav om at utleievirksomheten må være av et visst omfang, slik at det kan bli ansett som næringsvirksomhet. Det er nødvendig at utleier har kjennskap til avgiftsreglene for leietakernes virksomhet. Dersom utleier feilberegner fradrag i forhold til leietakers bruk, vil det oppstå etterberegninger for dette, normalt inkludert renter, samt tilleggsavgift. Kravet vil oppstå uansett om utleier ”handlet i god tro”, eller ikke har vært klar over at leietaker har drevet ikke-avgiftspliktig virksomhet i lokalene. For å unngå dette er det viktig for utleier med såkalte ”avgiftsklausuler” i leieavtalen (With, 2016, s. 106).

Det er viktig at leieavtalen definerer leieobjektets merverdiavgiftsstatus, da dette er avgjørende for utleiers registrering. Leietaker bør også opplyses om betydningen av dette og at merverdiavgiftsstatusen gjelder fra signering av leieavtale til leieavtalens utløp. Før registrering kan finne sted må leiekontrakter foreligge, jf. fmval. § 2-3-2 og § 2-3-1. Det forekommer likevel tilfeller der leietakers avgiftsstatus endres, og det er i disse tilfellene det må bli foretatt en justering av inngående merverdiavgift for det aktuelle arealet.

Fra og med 1. juli 2014 ble kravet om søknad for frivillig registrering opphevet. Dette gjelder dersom utleier allerede er avgiftsregistrert, jf. mval. § 2-3 (3). Det betyr at frivillig registrering for utleie av fast eiendom kan bli foretatt på to måter. Frivillig registrering kan enten skje ved tilkjenning eller ved søknad og registreringsvedtak. Tilkjenning vil si at utleier tilkjenner at leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig og gjelder imidlertid kun det enkelte leieforhold. Søknad og registreringsvedtak gjelder som utgangspunkt alle utleielokaler til bruk i avgiftspliktig virksomhet (Altinn, 2017).



Tilkjennegivelse kan skje ved at leien faktureres med merverdiavgift inkludert, samt at omsetning bokføres som avgiftspliktig. Det kan også skje gjennom avtale i leiekontrakten der det også kommer frem at leien skal avgiftsberegnes. Frivillig registrering ved tilkjennegivelse gjelder bare det enkelte leieforhold. Ved særskilt frivillig registrering gjelder som utgangspunkt alle arealene utleieren leier ut til avgiftspliktige virksomheter, men enkelte arealer kan meldes ut av registreringen.

Endringen som trådte i kraft fra 1. juli 2014 medførte videre at virkningstidspunktet for frivillig registrering kan settes inntil seks måneder tilbake i tid. Tidligere var fristen for å søke om frivillig registrering ganske kort, noe som kunne medføre store negative konsekvenser for utleier av fast eiendom, da de raskt mistet fradragsrett for inngående avgift på kostnader. Ordningen omtales ofte i praksis som ”somlefristen” (With, 2016, s. 109). Dersom utleieren venter lengre enn seks måneder, blir konsekvensene de samme som under den tidligere ordningen. For å gjøre fradragsretten gjeldende må utleier dermed benytte seg av justeringsreglene, og gjøre oppjusteringer over ti år (eller resten av justeringsperioden).

I enkelte tilfeller kan fremleie være aktuelt, og i disse tilfellene kan hver enkelt fremutleier foreta en frivillig registrering. Forutsetningene for frivillig registrering gjelder også i fremleieforhold. Fremleie blir nærmere drøftet i punkt 3.9.

Dersom leietakeren benytter arealene til både avgiftspliktige og ikke-avgiftspliktige formål, kan utleier bli frivillig registrert for utleie. Dersom kombinerte arealer ikke skal inngå i den frivillige registreringen må dette meldes fra skriftlig til avgiftsmyndighetene. I situasjoner der dette ikke er skriftlig meldt fra, og det ikke er beregnet avgift på leien, kan utleier måtte etterberegne avgift på leien, samt måtte betale renter og tilleggsavgift til avgiftsmyndighetene (With, 2016, s. 111).

---

## **2.7 Bruksendring**

I tilfeller der det skal bli foretatt en justering av inngående merverdiavgift er *endret bruk* et sentralt begrep. I henhold til mval. § 9-2 (1) første punktum skal justering av inngående merverdiavgift skje når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen endres fra fradragsberettiget til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt. Det betyr at i tilfeller der bruken av fast eiendom eller et byggetiltak endres i løpet av justeringsperioden skal det bli foretatt en justering av inngående merverdiavgift.

Det som vil være sentralt i spørsmålet om bruksendring er hvilken virksomhet kapitalvaren brukes i, og i hvilken grad. Bruksendring kan oppstå i flere tilfeller og har ulik virkning for justeringsreglene. Ulike former for bruksendringer og forskjellige typetilfeller blir nærmere drøftet i del 3.

## **Del 3 – Bruksendringer på leietakersiden: Typetilfeller, praktiske eksempler og rettspraksis**

### **3.1 Avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet**

Formålet bak justeringsreglene er at fradragsføringen av merverdiavgift skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid. På bakgrunn av dette vil avgiftsstatus være en utslagsgivende faktor for anvendelsen av regelverket.

I utgangspunktet er alle varer og tjenester avgiftspliktige og det skal i henhold til mval. § 3-1 beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Etter Grunnlovens § 75 skal det beregnes skatte- og avgiftssatser for et år av gangen, og i 2017 er den alminnelige satsen for merverdiavgift 25%. Selv om hovedregelen er at alle varer og tjenester er avgiftspliktige, er det unntak og fritak fra loven etter reglene i mval. kapittel 3 og 6.

### ***3.1.1 Unntatt virksomhet***

Mval. § 1-3 (g) definerer unntatt omsetning som omsetning som ikke er omfattet av loven, mens mval. §§ 3-2 til 3-20 angir hvilke varer og tjenester som er unntatt fra lovens bestemmelser. Unntatt virksomhet gir ingen rett til registrering i merverdiavgiftsregisteret, da denne formen for virksomhet ikke er omfattet av loven. Leietakere som driver unntatt virksomhet omfattes ikke av eiers frivillige registrering, da det etter mval. § 2-3 (1) er et krav om at lokalene benyttes til avgiftspliktig virksomhet.

Det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift ved omsetning, og det gis heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på innkjøp til bruk i virksomheten, jf. mval. § 8-1. På den måten vil inngående merverdiavgift bli en kostnad for unntatt virksomhet.

Som hovedregel er utleier av fast eiendom unntatt fra avgiftsplikt etter mval. § 3-11 (1) første punktum. Dette vil si at utleier ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til bruk i utleievirksomheten. Det er imidlertid flere unntak fra denne regelen i mval. § 3-11 (2). Utleier av bygg og anlegg kan videre velge å bli avgiftspliktig for utleien i henhold til reglene om frivillig registrering.

Eksempler på unntatt virksomhet er helsetjenester jf. mval. § 3-2, finansielle tjenester som banker etter mval. § 3-6, samt treningssenter i henhold til mval. § 3-8. Videre er unntatt virksomhet regulert av mval. kap 3, men de nevnte eksemplene vil bli benyttet videre i oppgaven.

---

### **3.1.2 Fritatt virksomhet**

Fritatt virksomhet defineres i mval. § 1-3 (h) og reguleres av kapittel 6. I motsetning til unntatt virksomhet, omfattes fritatt virksomhet av loven, og selskapene som driver fritatt virksomhet skal registreres i merverdiavgiftsregisteret på vanlige vilkår. Det skal ikke beregnes utgående merverdiavgift ved omsetning, noe som omtales som nullsats. I tillegg til nullsatsen, har selskapene også fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fritatt virksomhet omfattes videre av eiers frivillige registrering. Utleier skal altså beregne utgående merverdiavgift på leien til fritatt virksomhet hvis de er frivillig registrert.

En del av fritakene kommer bare til anvendelse i siste omsetningsledd. Næringsdrivende som driver fritatt omsetning er i en særlig gunstig stilling, da de er fritatt fra plikten til å beregne utgående merverdiavgift på omsetning, men fortsatt har alminnelig fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Oppsummert er det både likheter og ulikheter mellom fritatt og unntatt virksomhet. Ingen av virksomhetsformene beregner utgående merverdiavgift på varer og tjenester, mens fradragsrett for inngående merverdiavgift er ulik. Begge formene for virksomhet må forholde seg til reglene om opplysnings- og bistandsplikt, samt gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene. Dersom det blir fremtidige endringer i merverdiavgiftsregelverket, må også ikke-avgiftspliktig virksomhet forholde seg til dette. Unntatt virksomhet omfattes ikke av den frivillige registreringen, det gjør derimot fritatt virksomhet (Nordlie, 2017).

### **3.2 Bruksendringer som følge av leietakers endrede bruk**

Utleiers frivillige registrering er utgangspunktet for fradragsretten. Leieobjektets avgiftsstatus vil dermed være avgjørende for hvordan justeringen skal skje. Selv om utgangspunktet er at leietaker driver en bestemt form for virksomhet, kan det i

---

løpet av justeringsperioden oppstå ulike situasjoner, som gjør at leietaker skifter avgiftsstatus. Dette medfører at utleier har en rett eller en plikt til justering.

### ***3.3 Bytte av leietaker***

En av de vanligste justeringsutløsende hendelsene er bytte av leietaker. Justering er aktuelt når opprinnelig leietaker byttes ut med en leietaker med en annen avgiftsstatus. Byttes imidlertid leietaker ut med en leietaker med samme avgiftsstatus, vil dette byttet ikke være en justeringsutløsende hendelse (With & Andreassen, 2008).

Utleier er forpliktet til å foreta en justering for de arealene som opprinnelig leietaker benyttet. Dette forutsetter at bruksendringen medfører endring av avgiftsstatus. Ved bytte av leietaker kan utleier også ha rett eller plikt til justering i forhold til eventuelle fellesarealer.

Dersom et selskap velger å la seg frivillig registrere for utleie av fast eiendom, må forutsetningene overholdes. Hvis det i ettertid viser seg at forutsetningene ikke overholdes, kan det ilegges tilleggsgebyr og renter fra Skattekontoret. Dette ble behandlet i KMVA-2013-7657. Her viste det seg at selskapet hadde valgt å bli frivillig registrert for utleie av fast eiendom til en butikk, mens de egentlig hadde planlagt å selge lokalene etter kort tid. Dette var et brudd på forutsetningene, og de fikk ikke medhold av Klagenemda når de klagde på Skattekontorets innstilling.

#### ***3.3.1 Typetilfelle 1 – Bytte av leietaker***

Utleier X har oppført et forretningsbygg der regningen var på 100 millioner kroner ekskl. mva. Lokalene leies ut til selskap A og selskap B. Selskap A driver avgiftspliktig virksomhet, og leier 40 % av arealene. Selskap B driver også avgiftspliktig virksomhet, og leier de resterende 60 % av arealene. Driften av selskap A går dårlig, og konsekvensene av dette er oppsigelse av leieavtalen etter

5 år. Selskap C, som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, overtar arealene. Spørsmålet er om det har oppstått en justeringsplikt etter reglene i mval. § 9-2.

I henhold til mval. § 9-2 (1) skal utleier X justere inngående merverdiavgift når virksomheten i lokalene endres fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig. I dette tilfellet forekommer endringen etter fem år, noe som er innenfor justeringsperioden på ti år, jf. mval. § 9-4 (2).

Justeringsbeløpet beregnes etter reglene i mval. § 9-5 (1) annet punktum. Det er fem år igjen av justeringsperioden og inngående merverdiavgift for oppføringen av forretningsbygget må justeres for de gjenværende årene. Dette forutsetter at bruken de gjenværende årene fortsetter på samme måte. Dersom det i løpet av disse årene skjer en ny justeringsutløsende hendelse, må det foretas nye justeringer. Den teoretiske fremstillingen av justeringsbeløpet blir som følger:

$100 \text{ millioner} * 0,25 \text{ (sats på mva)} * 1/10 * 5 \text{ år} * 40 \% \text{ av bygget} = 5 \text{ millioner.}$

Justeringsår	Utregning	Endring i inng. mva
1	$100 \text{ mill} * 0,25$	25 millioner
2	Ingen endring	0
3	Ingen endring	0
4	Ingen endring	0
5	Ingen endring	0
6	$100 \text{ mill} * 0,25 * 1 / 10 * 0,4$	1 million
7	$100 \text{ mill} * 0,25 * 1 / 10 * 0,4$	1 million
8	$100 \text{ mill} * 0,25 * 1 / 10 * 0,4$	1 million
9	$100 \text{ mill} * 0,25 * 1 / 10 * 0,4$	1 million
10	$100 \text{ mill} * 0,25 * 1 / 10 * 0,4$	1 million

Tabell 1

---

Det betyr at utleier X må redusere fradraget for inngående merverdiavgift med kr 5 millioner, som vil si en million årlig i sjette termin i fem år. Utleier måtte redusere fradraget i det regnskapsåret bytte av leietaker forekom.

Det er imidlertid viktig å presisere at denne er den teoretiske fremstillingen av hvordan justeringen utføres. I praksis beregnes justeringene vanligvis på en annen måte. Dette er fordi kostnadene ved oppføringen av bygget vanligvis ikke nødvendigvis fordeler seg jevnt per kvadratmeter gulvflate, og at det er ulike kostnader knyttet til ulike typer areal. Vanligvis vil hvert areal beregnes for seg, og justeringene vil skje i henhold til den angitte inndelingen.

### ***3.3.2 Typetilfelle 2 – Bytte av leietaker***

Utleier X har oppført et forretningsbygg der regningen var på 100 millioner kroner ekskl. mva. Lokalene leies ut til selskap A og selskap B. Selskap A driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, og leier 40% av lokalene. Selskap B driver avgiftspliktig virksomhet, og leier de resterende 60%. Selskap A går dårlig, og konsekvensene av dette er oppsigelse av leieavtalen etter 5 år. Selskap C, som driver avgiftspliktig virksomhet overtar arealene.

I henhold til mval. § 9-2 (1) har utleier X rett til å justere inngående mva når virksomheten i lokalene endres fra ikke-avgiftspliktig til avgiftspliktig. I dette tilfellet forekommer endringen etter fem år, som er innenfor justeringsperioden på ti år, jf. mval. § 9-4 (2).

Også i dette tilfellet skal justeringsbeløpet beregnes etter reglene i mval. § 9-5 (1) annet punktum. Den gjenværende justeringsperioden er fem år, og utleier X må dermed justere inngående merverdiavgift for oppføringen av forretningsbygget for denne perioden. Justeringsbeløpet blir:

$(100 \text{ millioner} * 0,25 \text{ (sats på mva)} * 0,6) * 1/10 * 40 \% = 0,6 \text{ millioner.}$

Dette forutsetter lik bruk av arealene i de resterende årene.

Justeringsår	Utrekning	Endring i inng. mva
1	100 mill*0,25*0,6	15 millioner
2	Ingen endring	0
3	Ingen endring	0
4	Ingen endring	0
5	Ingen endring	0
6	15 mill * 40 % * 1/10	0,6 millioner
7	15 mill * 40 % * 1/10	0,6 millioner
8	15 mill * 40 % * 1/10	0,6 millioner
9	15 mill * 40 % * 1/10	0,6 millioner
10	15 mill * 40 % * 1/10	0,6 millioner

Tabell 2

Det betyr at utleier X må øke inngående merverdiavgift til fradrag med totalt 3 millioner kroner for resten av justeringsperioden.

### 3.3.3 Typetilfelle 3 – Bytte av leietaker

Utleier X har oppført et forretningsbygg der regningen var på 100 millioner kroner ekskl. mva. Lokalene leies ut til selskap A og selskap B. Selskap A driver avgiftspliktig virksomhet, og leier 40% av lokalene. Selskap B driver avgiftspliktig virksomhet, og leier de resterende 60%. Selskap A går dårlig, og konsekvensene av dette er oppsigelse av leieavtalen etter 5 år. Selskap C, som også driver avgiftspliktig virksomhet overtar arealene.

I henhold til mval. § 9-2 (1) skal registrert avgiftssubjekt ”*justere inngående merverdiavgift når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, framstillingen eller fullføringen endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt.*”



I dette tilfellet byttes leietaker ut med en leietaker som driver tilsvarende virksomhet. På den måten vil det ikke forekomme verken rett eller plikt til justering av inngående merverdiavgift etter reglene i mval. § 9-2 (1).

Justeringsår	Utrekning	Endring i inng. mva
1	100 mill*0,25	25 millioner
2	Ingen endring	0
3	Ingen endring	0
4	Ingen endring	0
5	Ingen endring	0
6	Ingen endring	0
7	Ingen endring	0
8	Ingen endring	0
9	Ingen endring	0
10	Ingen endring	0

Tabell 3

### 3.4 Bytte av virksomhet

En annen hendelse som kan føre til justering er tilfeller der leietaker endrer virksomhetsform. Endringen kan enten skje ved en fullstendig omlegging, men det kan også forekomme endringer i noen av arealene. Det vil da oppstå tilfeller der endring av virksomhetsform krever en annen fordelingsnøkkel. Fordelingsnøkkelen blir nærmere drøftet i punkt 3.10.1. I tilfeller der bytte av virksomhet forekommer, er det viktig at endringen dokumenteres og at utleier til en hver tid er oppdatert. Endringer som leietaker gjør vil kunne få betydning for eiers fradragsrett og justeringsrett eller justeringsplikt. Bytte av virksomhet behandles av mval. § 9-2 (1), på lik linje som ved bytte av leietaker. For at utleier alltid skal være oppdatert er det viktig at nødvendige dokumenter foreligger. Det kan også diskuteres om utleier bør ha en undersøkelsesplikt.

---

### ***3.5 Tomme lokaler***

Det kan tenkes at utleiearealet eller deler av utleiearealet står tomt i en periode. I utgangspunktet kreves det ingen justering for perioder hvor lokaler står tomme, jf. Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007. Konsekvensene ved tomme lokaler kan likevel være flere, og hvilken betydning dette får avhenger av lokalenes opprinnelige bruk.

Opprinnelig bruk er den avgiftsmessige bruken av arealene ved fullføringen av byggetiltaket. Det betyr at den siste bruken før lokalene ble stående tomme er uten betydning, og at det er den opprinnelige bruken som vil være avgjørende for avgiftsbehandlingen.

I tilfeller der lokalets opprinnelige leietaker drev avgiftspliktig virksomhet, vil ikke utleier bli pålagt en plikt til negativ justering for inngående merverdiavgift i den perioden lokalene har stått tomme. I motsatt tilfelle, har utleier heller ingen rett til positiv justering for inngående justering i tomme år.

Dersom lokalet stod tomt ved start, for å senere bli utleid til avgiftspliktig virksomhet, og deretter stått tomt igjen, vil utleier heller ikke ha rett til positiv justering for perioder der lokalene har stått tomme (With & Andreassen, 2008).

Når et tomt lokale blir leid ut til en ny leietaker skal justeringen beregnes ut ifra bruken av lokalene for den perioden lokalene er utleid.

#### ***3.5.1 Eksempel – leieavtale sies opp før lokalene er fullført***

Det kan oppstå situasjoner der leieavtaler sies opp før fullføringen av byggetiltaket. Det betyr at lokalene står tomme ved fullføringen av byggetiltaket, og avgiftsmessig status på dette tidspunktet kan være uklart. Et slikt tilfelle ble behandlet i Oslo tingrett 5. Mai 2014 (TOSLO-2013-156402 – UTV-2014-1326).

---

I denne saken var selskap A frivillig registrert for utleie av bygg i Merverdiavgiftsregisteret. Registreringen skjedde på grunnlag av leieavtale med Selskap B, som skulle drive avgiftspliktig virksomhet i lokalene. Selskap B sa opp leieavtalen på grunnlag av forsinkelse av ferdigstillelsen av ombygningsarbeidene. Oppsigelsen fant sted 2. mars 2010. Etter oppsigelsen forelå det ingen leiekontrakt for lokalene. Selskap A fradragsførte inngående merverdiavgift fullt ut i forbindelse med ombyggingen.

Skatt Øst la til grunn at det i utgangspunktet forelå en fradragsrett for inngående merverdiavgift etter reglene i mval. § 2-3 (1) bokstav a og §§ 8-1 og 8-2. Ombygningsarbeidene ble fullført i mai 2010, som betyr at det forelå en omdisponering av lokalets bruk før fullføringstidspunktet. Skatt Øst mente derfor at Selskap A mistet retten til å beholde fradragsført inngående merverdiavgift for disse lokalene etter reglene i mval. § 9-7. Skatt Øst traff vedtak om etterberegning av merverdiavgiften for selskap A.

Som beskrevet ovenfor, vil opprinnelig bruk si den avgiftsmessige bruken *ved fullføringen* av byggetiltaket. Skatt Øst argumenterte for at det skjedde en omdisponering av lokalets bruk før ferdigstillelsen av lokalene i henhold til mval. § 9-7.

Selskap A mente derimot at mval. § 9-7 ikke ga grunnlag for tilbakeføring av fradragsført inngående avgift i denne saken. I mval. § 9-7, salg mv. av fast eiendom før fullføring står det som følgende:

*(1) Fradragsført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres dersom kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b før fullføringen selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett.*

*(2) Tilbakeføring kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar plikten til å tilbakeføre den fradragsførte inngående merverdiavgiften.*

*(3) Departementet kan gi forskrift om vilkår for overføring av tilbakeføringsplikten.*

---

Selskap A argumenterte for at lokalene hverken var solgt eller omdisponert. De hevdet at §9-7 ikke kunne være gjeldende i denne saken, fordi lokalene stod tomme og ikke ble brukt av et nytt selskap. Det ble videre vist til at mval. 2009 § 9-7 (1) er en videreføring av mval. 1969 § 26 d, og i forarbeidene til denne loven ble det bemerket at det skjer ”en endret bruk i den perioden lokalene står tomme” dersom en leietaker flytter ut av lokalene sånn at de står tomme i en periode. Videre stod det i forarbeidene at justeringen i slike tilfeller først skal skje når lokalene igjen tas i bruk, og ikke i perioden de står tomme. Dette skal blant annet forhindre at det foretas avgjørelser rett før fullføring for å tilpasse seg justeringsreglene. Det ble argumentert for at dette ikke gjelder i denne saken, da oppsigelsen av leiekontrakten ikke var en tilpasning.

Retten kom frem til at uttrykket ”omdisponeres” i mval. § 9-7 ikke begrenser seg til salg og salgslignende omdisponeringer. Tilbakeføringsplikten av inngående merverdiavgift baseres på sammenhengen mellom fradragsretten og fradragsberettiget bruk, og det ble derfor konkludert med at når en leieavtale sies opp før fullføringen, er det snakk om en ”omdisponering” etter mval. § 9-7.

### **3.6 Brann og riving**

Dersom en bygning brenner ned eller rives skal justering ikke skje, jf. Ot.prp.nr.59 punkt 7.6.5 side 53 (2006-2007). Opphører virksomheten som følge av brann eller riving, skal justering heller ikke foretas. Det betyr at dersom utleiearealene brenner ned eller rives vil inngående merverdiavgift for gjenværende justeringsperiode anses som endelig opptjent eller tapt (With & Andreassen, 2008).

I proposisjonen er brann og riving nevnt som eksempler, men det kan også være andre og nærliggende hendelser som medfører at virksomheten opphører. Dette kan eksempelvis være ras eller flom.

---

Dersom et bygg oppføres på nytt grunnet brann eller riving vil dette bli ansett som en ny kapitalvare (Wiik et al, 2010).

### ***3.7 Bagatellgrensen***

Hensikten bak bagatellgrensen er å oppnå forenklinger. Bagatellgrensen er en grense på ti prosentpoeng, og det skal i henhold til mval. § 9-5 (3) ikke foretas justering dersom det inntreffer en justeringshendelse som har en fradragprosent på mindre enn dette. Den avgiftspliktige virksomheten mister justeringsplikten eller retten dersom de avgiftsmessige endringene er på mindre enn ti prosentpoeng i løpet av et år. Med andre ord er det ikke mulig å ”spare” justeringsretten til året etter (Gjems-Onstad, Kildal, Dyrnes, Kristensen & Mikelsen, 2016, s. 600). På bakgrunn av denne grensen slipper selskapene å justere for små bruksendringer.

Det har blitt hevdet at bagatellgrensen heller fører til komplikasjoner enn forenklinger. Bagatellgrensen består av både en bruksdimensjon og tidsdimensjon, slik at selskapene har flere dimensjoner å ta hensyn til i vurderingen. Derfor argumenteres det for at det ville vært enklere å forholde seg til en løsning der bagatellgrensen ble fjernet helt. Selskapene ville da ha plikt til å foreta justeringer for alle justeringsutløsende hendelser, uansett størrelse (With, 2016, s. 88).

Hvert enkelt lokale skal vurderes for seg selv jf. mval. § 9-5 (4). For fellesarealer skal det ikke justeres ved bruksendring dersom bruksendringen utgjør mindre enn ti prosentpoeng.

#### ***3.7.1 Typetilfelle, bagatellgrensen***

Eksempelet er basert på Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007, 3. pkt, som gir en fremstilling av hvordan bagatellgrensen skal tolkes i forbindelse med endringer i bruk av kapitalvarer. Uttalelsen bruker et

---

kjøpesenterer som eksempel. I eksempelet er utleieren av arealene frivillig registrert etter mval. § 2-3 (1).

Kjøpesenteret har 20 like store utleielokaler, og alle leietakerne er avgiftspliktige. I år 2 i justeringsperioden sier en av leietakerne opp kontrakten, og erstattes med en ny leietaker som ikke er avgiftspliktig. Endringen utgjør kun fem prosentpoeng for utleid areal for hele kjøpesenteret, men det oppstår likevel en justeringsplikt. Finansdepartementet begrunner justeringsplikten med at bagatellgrensen må vurderes isolert for det enkelte areal. Dermed er det ikke fem prosentpoeng som skal legges til grunn, men endringen fra hundre til null for de bestemte arealene.

Det oppstår imidlertid ingen justeringsplikt for fellesarealene i kjøpesenteret, som eksempelvis kan være heiser, ganger, trapper og lignende. Det forutsettes at byggekostnadene er jevnt fordelt per kvadratmeter areal med gulvflate, og at utleierne bruker fellesarealene like mye, slik at en arealbasert fordelingsnøkkel kan benyttes. Endringen i bruken av avgiftspliktig virksomhet i fellesarealene reduseres fra 100% til 95%, og utleieren har dermed fortsatt full fradragsrett.

### ***3.8 Myldreareal***

Et tema som har vært uklart og omdiskutert den siste tiden er myldreareal og spørsmålet om hvorvidt et areal er å anse som et myldreareal eller ikke. Myldreareal er et hjelpebegrep og har ingen juridisk definisjon. Utgangspunktet for begrepet er at myldrearealer er arealer som benyttes i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet (Gjems-Onstad & Dyrnes, 2015, kapittel 3). Utleier har rett til fullt fradrag for oppførings- og driftskostnader, og må fakturere leietaker med merverdiavgift på hele leievederlaget. Leietaker må på sin side beregne forholdsmessig fradrag ut i fra hvor stor del av arealene som brukes til avgiftspliktig virksomhet. Leietaker har imidlertid ikke fradragsrett dersom den avgiftspliktige virksomheten normalt ikke overstiger 5 % av den totale virksomhet. Dette er fordi ubetydelighetsregelen dermed kommer til anvendelse,

---

og arealene vil derfor ikke betraktes som myldreareal. Ubetydelighetsregelen drøftes nærmere i punkt 3.10.2.

Begrepet myldreareal kan føre til språklig forvirring. Ordet *myldre* kan fremstå som et areal hvor folk myldrer, og dekker dermed ikke hele lovens virkeområde. Det har vært diskutert om uttrykket *kombinert bruk* er en mer presis språklig beskrivelse, men i praksis blir begrepet myldreareal brukt av skatteetaten. Usikkerheten rundt begrepet har ført til flere dommer, men det er fortsatt uklarheter og diskusjon knyttet til denne delen av justeringsreglene.

#### Tidsmessig delt bruk

Tilfeller der forskjellige leietakere med ulik avgiftsstatus leier de samme arealene i ulike tidsperioder omtales som tidsmessig delt bruk jf.

Merverdiavgiftshåndboken, 2017 s. 166. Det har vært uklarheter rundt skillet mellom myldreareal og tidsmessig delt bruk, der samtidighetsprinsippet har vært sentralt. Samtidighetsprinsippet er prinsippet om nødvendigheten av at delt bruk må ha skjedd på samme tid. Spørsmålet har vært om tidsmessig delt bruk er til hinder for at et areal samtidig kan omtales som myldreareal.

#### Sesongmessig delt bruk

Arealer kan deler av året leies ut til avgiftspliktig virksom, mens det andre deler av året leies ut til ikke-avgiftspliktig virksomhet. Denne formen for utleie omtales ofte som sesongmessig delt bruk (Gjems-Onstad & Dyrnes, 2015, kapittel 3) og er en form for tidsmessig delt bruk. Det er hverken i lov eller praksis satt en nedre grense for utleid areal som vilkår for frivillig registrering. Slik tidsmessig delt bruk vil si at bygget ikke kan omfattes av frivillig registrering.

---

NHO Eiendom: TOSLO-2014-105101 – UTV-2015-1318

Det skal i utgangspunktet være nok å definere myldreareal som et areal leietaker bruker i både fradragsberettiget og ikke-fradragsberettiget formål, se pkt 3.9.

Dette ble imidlertid satt på prøve under rettsaken mellom NHO Eiendom AS og Skatt Øst i 2015. Kjernen i saken var om tidsmessig delt bruk er til hinder for at arealer skal kunne bli ansett som myldrearealer. Dommen gjaldt et eiendomsselskap, NHO Eiendom AS, som var frivillig registrert for utleie av et møtesenter til drifts- og datterselskapet NHO Møtesenter AS. NHO Møtesenter drev utleie av møterommene på korttidsbasis til ulike leietakere, og kundene kunne velge om de ønsket å leie møterommene med eller uten servering. NHO Møtesenter var ikke frivillig registrert for utleien av møterommene. Utleien av møterommene var ikke avgiftspliktige, men serveringen var avgiftspliktig. NHO Eiendom AS anså hele utleieobjektet som et myldreareal som skulle omfattes av selskapets frivillige registrering. Det var servering i omtrent halvparten av den tiden møterommene var utleid. Siden selskapet anså leieobjektet som et myldreareal, ble det også krevd fullt fradrag for inngående merverdiavgift på bygge- og driftskostnader, i tillegg til at det ble beregnet utgående merverdiavgift på husleien. Møtesenteret krevde forholdsmessig fradrag på leien.

Skattekontoret fattet et vedtak om etterberegning av omtrent halvparten av merverdiavgiften som NHO Eiendom AS hadde fradragsført. Dette ble fattet på grunnlag av en kontroll der skattekontoret mente at møterommene oppfylte vilkårene for frivillig registrering i det tidsrommet da utleie av møterom og servering skjedde på samme tid, mens vilkårene ikke ble oppfylt da det kun var møteromsutleie. Skattemyndighetene mente at bruken måtte skje på samme tid for at møterommene kunne bli ansett som myldreareal. Etterberegningsgrunnlaget ble videre begrunnet med at arealer som leietaker bare benyttet tidvis fullt ut i unntatt virksomhet ikke kan omfattes fullt ut av utleiers frivillige registrering. Dette ble satt til side i dommen, og i denne konkrete saken ble det fullt fradrag for gårdeier.



---

Denne dommen har vært viktig i spørsmålet om myldreareal og tidsmessig delt bruk, og har vært med på å avklare problemstillinger knyttet til fradragsrettens grenser for myldreareal. Det var uenighet internt i skatteetaten og grensene har også vært uklare i eiendomsbransjen. Det var derfor viktig at saken ble avgjort av og i domstolene. Dette har skapt en avklaring rundt samtidighetskravet og skaper samtidig presedens for liknende saker.

#### Porthus-dommen: Rt-2005-951

En annen avgjørende dom for arealer med kombinert bruk, er Porthus-dommen fra 2005. Saken angikk eiendomsselskapet AS som var frivillig registrert for utleie av lokaler til et hoteldriftsselskap. Skattekontoret hevdet at Porthuset AS kun hadde fradragsrett for oppføringen av arealene som knyttet seg til avgiftspliktig restaurant. På denne tiden var hotellvirksomhet unntatt fra loven. Videre mente Skattekontoret at omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester i forbindelse med utleien av rommene ikke ga fradragsrett. De hevdet at omsetningen av avgiftspliktige varer og tjenester i rommene var ubetydelig, og derfor falt inn under ubetydelighetsregelen. Dette var fordi gjestene selv kunne velge om de ville benytte seg av disse tjenestene eller ei.

Porthuset AS mente derimot at de hadde fradragsrett tilknyttet hele oppføringskostnaden til hotellet fordi de drev blandet virksomhet. De anslo den avgiftspliktige omsetningen fra rommene til å være mellom 5 og 10% av avgiftsfri romutleie.

Høyesterett ga Porthuset AS medhold i deres syn. Dommen medførte at alle tilsvarende frivillige registrerte eiendomsselskaper fikk fullt fradrag for oppføringskostnader knyttet til bygg som leies ut til virksomheter som driver såkalt kombinert virksomhet. Leietakeren får på sin side fradragsrett for en forholdsmessig del av den inngående merverdiavgiften. Konsekvensene av dommen ble aktuell for blant annet idretts- og kulturanlegg.

---

### 3.8.1 Typetilfelle 1 – Myldreareal

Utleier A leier ut et lokale på 200 kvm til en leietaker som driver et treningssenter. Leietakeren er kjent med at drift av treningssenter er unntatt virksomhet og at han ikke kan fradragsføre inngående merverdiavgift. På grunn av dette ønsker leietaker å selge diverse produkter tilknyttet trening, i tillegg til å ha noe reklame i lokalene. Utleier er frivillig registrert for arealene, da leietaker oppgir at treningssenteret er å betrakte som et myldreareal.

Treningssenteret har en resepsjon på 15 kvm hvor det selges blant annet treningsklær, sportsdrikke og diverse energibarer. Salget av produktene vil normalt utgjøre åtte prosent av omsetningen. Spørsmålet er om resepsjonsarealene eller hele senteret er å anse som myldrearealer, da det både er avgiftspliktig og unntatt virksomhet.

Hvis treningssenteret i dette tilfellet er å anse som myldreareal, vil hele utleien av arealet omfattes av utleiers frivillige registrering. På den måten har utleier i dette tilfellet full fradragsrett på oppføring og drift av de aktuelle arealene, men må i tillegg beregne merverdiavgift på faktura til leietaker. Leietakeren må derimot beregne riktig fradrag ut i fra hvor stor del av arealene som brukes til avgiftspliktig virksomhet.

Da treningssenteret driver unntatt virksomhet og resepsjonen har avgiftspliktig omsetning i form av varesalg, vil enkelte deler av arealene kunne bli ansett som myldrearealer. Siden den avgiftspliktige omsetningen er 8 % av total omsetning, vil også støtte argumentasjonen for myldreareal, dette fordi avgiftspliktig omsetning er over 5 %, se punkt 3.10.2. Spørsmålet videre er om hele treningssenteret på grunnlag av dette er å anse som myldreareal, eller om det kun er resepsjonsområdet som kan betraktes som myldreareal.

Den avgiftspliktige omsetningen blir kun foretatt i resepsjonen, som er en liten del av treningssenteret. På den øvrige delen av treningssentret foregår det kun unntatt virksomhet, siden treningssenter etter mval. § 3-8 (2) er unntatt fra loven. Da det

---

er avgiftspliktig virksomhet i en liten og avgrenset del av treningssentret, vil det ikke være ”myldring” i hele arealet. Det er et klart skille på hvor den avgiftspliktige virksomheten foregår, og dermed er det kun resepsjonen som er å anse som myldreareal. Det betyr at kun resepsjonen kan omfattes av utleiers frivillige registrering. På den måten kan utleier få fullt fradrag for resepsjonsarealene, mens leietaker må foreta en forsvarlig fordeling ut i fra *bruken av lokalene* (Gjems-Onstad et. Al, 2016, s. 158). Her bør utleier ha ordninger som gjør at han får beskjed om eventuelle bruksendringer fra leietakers side.

### Skatt Sør, Eventyrgården AS og Fresh Fitness.

En annen uenighet som kan være relevant for diskusjonen angående myldreareal er den pågående tvisten mellom Skatt Sør og Eventyrgården AS. Den rettslige problemstillingen i saken er hvor stor del av de utleide arealene som kan betegnes som myldreareal. En annen faktor av betydning er at utleier ble stilt for ansvar, til tross for at feilen lå på leietakers side. Eventyrgården AS leier ut arealene til treningssenteret Fresh Fitness. Eventyrgården AS uttaler at de synes det er rart at de blir trukket inn i saken, da de mener det er Fresh Fitness sin sak (Reinertsen, 2017) . Uenigheten understreker viktigheten av utleiers ansvar og undersøkelsesplikt.

Per dags dato foreligger det ikke en avsagt dom. Når dommen har blitt rettskraftig kan den være av betydning i diskusjonen rundt myldreareal.

### ***3.8.2 Typetilfelle 2 – Myldreareal 2***

Leietakeren av treningssenteret var misfornøyd med at kun resepsjonsområdet ble betraktet som myldreareal. For å drive mer avgiftspliktig virksomhet i lokalene, bestemte han seg for å eksponere reklame i større deler av arealene. Reklamen eksponeres i form av at ansatte har reklamelogoer på uniformen, i tillegg til reklameplakater på veggene. Leietakeren får reklameinntekter fra selskap C og D som ikke er tilknyttet treningssenteret.

---

De ansatte bruker til en hver tid uniformer med påklistret reklame og har ulike arbeidsoppgaver som medfører at de oppholder seg i ulike deler av lokalene. Spørsmålet er om denne eksponeringen og reklameinntekten er tilstrekkelig for å anse hele treningssenteret som myldreareal.

Det er stort sett alltid en ansatt tilgjengelig i de ulike delene av treningssenteret. På den måten kan kundene bli eksponert for reklame når den ansatte oppholder seg i nærheten. Det kan da hevdes at kundene til en hver tid eksponeres for reklame, og dermed kan arealene påstås å være myldrearealer. På en annen side kan reklamen være lite synlig og vanskelig å oppfatte, da den ansatte kanskje oppholder seg i en del av rommet og ikke i nærheten av kundene til en hver tid. Det er i loven ikke satt noen nedre grense for omfanget av myldring, noe som kan gjøre denne type problemstilling komplisert og vanskelig å avgjøre. Dette kan medføre flere uklare situasjoner, hvorav enkelte kan velge å prøve å utnytte systemet. I dette tilfellet vil det være små logoer på de ansattes uniformer, samt at det kan være vanskelig for utleier å bevise at de ansatte ”myldrer” i de ulike rommene. I tillegg må ubetydelighetsregelen overholdes. Denne reklameformen vil antakelig ikke være nok for å forsvare at hele treningssenteret kan kategoriseres som myldreareal.

Dersom treningssenteret får omsetning som følge av reklameplakater, kan kravet for synlighet være annerledes. Hvis det henger store reklameplakater i hvert rom vil kundene til en hver tid eksponeres for reklame og det kan være lettere å vise til myldring. Dette kan eksempelvis løses med reklame i alle garderobeskap, plakater i alle rom, påklistret reklame på treningsapparater, samt uniformer. Disse faktorene vil i de fleste tilfeller være tilstrekkelig for en forsvarlig bruk av begrepet myldreareal.

I dette tilfellet vil det mest sannsynlig være riktig bruk av myldrearealbegrepet. Dette forutsetter at det foreligger avgiftspliktig virksomhet, reklameinntekter, samt at kundene alltid eksponeres for reklame. Utleier har et ansvar for at reklamen faktisk foreligger, noe som kan løses med eksempelvis halvtårskontroller.

---

### **3.9 Fremleie**

Ved utleie av fast eiendom inngår utleier og leietaker en leieavtale. For å sikre alle parter i avtalen er det vanlig å utarbeide en leiekontrakt som blant annet regulerer leiepris, avtalt lengde på leien, samt partenes plikter og rettigheter. I enkelte tilfeller kan det oppstå situasjoner som fører til at leietaker ønsker å tre ut av leieavtalen. Årsaker til dette kan eksempelvis være at leietaker trenger større arealer, ikke har behov for så stort areal som de leier eller at de ønsker å flytte. I slike tilfeller kan et alternativ være å fremleie arealene.

Fremleie vil si at leietaker velger å leie ut arealene på en slik måte at leietakers plikter og rettigheter som avtalt i leiekontrakten overlater bruksretten til en annen leietaker. Det som er spesielt ved fremleie er at den opprinnelige leietakeren likevel ikke trer ut av leieavtalen, og på den måten er opprinnelig leietaker fremdeles ansvarlig for sine forpliktelser overfor utleier. Det betyr at opprinnelig leietaker har et avtaleforhold til både utleier og fremleietaker, samt at det ikke foreligger et direkte forhold mellom utleier og fremleietaker (Gjems-Onstad et. al, 2016, s. 155)

I henhold til husleieloven § 7-2 har ikke leietaker adgang til å fremleie arealene uten samtykke fra utleier. Dersom leieavtalen er inngått for en bestemt tidsperiode, kan samtykke kun nektes av utleier dersom det foreligger saklig grunn for det, jf. Husleieloven § 7-5. Dersom det ikke foreligger saklig grunn for nektelsen, kan leietaker velge å si opp leieavtalen med varsel etter husleieloven § 9-6.

Fremleie av arealer er i utgangspunktet en justeringsutløsende hendelse. Dette begrunnes i at utleie av fast eiendom ikke er avgiftspliktig virksomhet, jf. mval. § 3-11 (1), og at utleiers frivillige registrering ikke vil gjelde for fremleien. For å løse dette kan utleier pålegge leietaker å frivillig registrere seg etter reglene i mval. § 2-3 (1), da dette er et krav for at det ikke skal oppstå en justeringsutløsende hendelse. På den måten vil det da foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og fremleietaker, jf. fmval. § 2-3-1 (2).

---

Beregning av merverdiavgift vil dermed være den samme som det var i utgangspunktet. Utleier kan gjennom leieavtalen pålegge en plikt til frivillig registrering ved fremleie allerede i leieavtalen. Dersom leietaker allerede er registrert for avgiftspliktig virksomhet er det imidlertid tilstrekkelig at leietaker i fremleieavtalen inntar en bestemmelse om at fremleieforholdet skal behandles som merverdiavgiftspliktig. Leievederlaget må også faktureres med tillegg av merverdiavgift (Rønne, 2016).

### ***3.9.1 Eksempel 1 – Fremleie***

Utleier X har oppført et forretningsbygg der regningen var på 100 millioner kroner ekskl. mva. Utleier er frivillig registrert og lokalene leies ut til leietaker A, som driver avgiftspliktig virksomhet, i en avtalt leieperiode på 10 år. Leietaker A har behov for større lokaler, og ønsker derfor å flytte da det er fem år igjen av leieavtalen. Leietaker A er kjent med at han ikke kan forlate avtalen, og foreslår overfor utleier at det kan være interessant med fremleie. Leietaker A er villig til å frivillig registreres. Spørsmålet er hvordan utleier X sin justeringsplikt påvirkes ved eventuell fremleie.

Ettersom utleier X er frivillig registrert vil utleie av forretningslokalene være omfattet av justeringsreglene jf. mval. § 3-11 (2). Ved fremleie må det foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og den endelige fremleietaker, for at utleier X skal ha samme rett til fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene, jf. fmval § 2-3-1 (2). Det betyr at leietaker A må være frivillig registrert på lik linje som utleier X. Dersom fremleietaker driver avgiftspliktig virksomhet og leietaker A er frivillig registrert vil ikke fremleien være en justeringsutløsende hendelse. Det er viktig at det foreligger en ubrutt kjede av frivillige registrerte og at det foreligger en fremleiekontrakt. I KMVA-2014-8316 tilbakeførte Skattekontoret inngående avgift på oppføringskostnadene av et næringsbygg, da deler av bygget ble ansett å falle utenfor utleiers frivillige registrering. Dette blant annet på grunn av at det ikke forelå en fremleiekontrakt.

---

Det er imidlertid viktig å merke seg at leietaker A ikke trer ut av leieavtalen med utleier X. Det betyr at leietaker A er fullt ut ansvarlig for overfor utleier X, både i forhold til at leie blir innbetalt og at plikter og rettigheter blir overholdt. Det vil derfor være viktig at leietaker A tar en god vurdering av potensiell ny leietaker.

### ***3.9.2 Eksempel 2 – Frivillig registrering foreligger ikke***

I dette typetilfellet gjelder de samme forutsetningene som i eksempelet beskrevet i 3.9.1.

Ved fremleie må det foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og den endelige fremleietaker, for at utleier X skal ha samme rett til fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene, jf. fmval. § 2-3-1 (2). I dette tilfellet er leietaker A ikke frivillig registrert, noe som kan være til hinder for at utleier X kan få fradrag for de siste fem årene i leieperioden. Spørsmålet er om dette kan løses på en annen måte.

Fra og med 1. juli 2014 ble kravet om søknad for frivillig registrering opphevet, og gjelder dersom avgiftssubjektet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret etter reglene i mval. § 2-3 (3). På den måten kan registrert avgiftssubjekt i stedet for å frivillig registreres gjennomføre en tilkjenngivelse av leieforholdet.

Det betyr at ettersom leietaker A i dette tilfellet allerede er avgiftsregistrert, trenger leietaker A kun å foreta en tilkjenngivelse av det fremleieforholdet. Det vil si at leietaker A tilkjenngiver at leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig. Dersom leievederlaget blir fakturert med tillagt merverdiavgift er dette tilstrekkelig på lik linje med frivillig registrering. Tilkjenngivelsen vil kun gjelde det ene leieforholdet.

---

### 3.9.3 Typetilfelle – fremleie vs. utlån

Utleier X har oppført et forretningsbygg der regningen var på 100 millioner kroner inkl. mva. Utleier er frivillig registrert og lokalene leies ut til leietaker A, som driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, i en avtalt leieperiode på 10 år. Leietaker A driver bankvirksomhet og låner ut 15 kvm til en bedriftskantine. Kantine drives av en selvstendig næringsvirksomhet som låner lokalene av banken. Det foreligger ikke et leieforhold mellom bankvirksomheten og kantine. Utleier mener at han kan få fradrag for inngående merverdiavgift for kantinearealene, da det utøves avgiftspliktig virksomhet på de nevnte arealene. Spørsmålet er om utleier har rett til fradrag for inngående merverdiavgift i dette tilfellet.

I henhold til mval. § 3-1 er alle varer og tjenester i utgangspunktet avgiftspliktig. Utleie av fast eiendom er i henhold til mval. § 3-11 (1) unntatt virksomhet og utleier har dermed ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift. For å få rett til fradrag kan utleier foreta en frivillig registrering. Dette forutsetter at virksomheten som utøves på arealene er avgiftspliktig.

Bankvirksomhet er i henhold til mval. § 3-6 unntatt virksomhet. Denne formen for virksomhet gir ingen rett til registrering i merverdiavgiftsregisteret og dermed ingen fradragsrett. Ved kantinedrift utøves avgiftspliktig virksomhet og det skal derfor beregnes merverdiavgift ved omsetning av varene. Ved fremleie må det foreligge en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom utleier og den som bruker arealene i registrert virksomhet. Leieforholdet må videre behandles som avgiftspliktig.

Bankvirksomheten låner ut en liten del av arealene til kantinevirksomheten, og det foreligger derfor ikke et leieforhold mellom partene. Bankvirksomheten er heller ikke frivillig registrert. Det er ikke grunn til å tro at utleier kan få fradrag for de bestemte arealene, da det ikke foreligger et leieforhold og at bankvirksomheten heller ikke er frivillig registrert. For at utleier X i dette tilfellet skulle hatt



fradragsrett, måtte bankvirksomheten ha utøvd kantinevirksomheten selv, eller hatt et utleieforhold med kantinen.

Justeringsår	Utrekning	Endring i inng. mva
1	Ingen justering	0
2	Ingen endring	0
3	Ingen endring	0
4	Ingen endring	0
5	Ingen endring	0
6	Ingen endring	0
7	Ingen endring	0
8	Ingen endring	0
9	Ingen endring	0
10	Ingen endring	0

Tabell 4

Utleier har derfor ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift i dette tilfellet.

### 3.10 Fellesarealer

Fellesarealer er arealer som ikke er eksklusivt utleid, men arealer som er eksklusivt utleid til mer enn en leietaker, anses ofte også som fellesarealer. Begrepet omfatter også arealer som både benyttes til privat bruk og næringsvirksomhet. Fellesareal er arealer som benyttes av to eller flere leietakere i henhold til eierseksjonsloven § 6 (2) annet og tredje punktum. Eksempler på fellesareal er gang, heis, garderobeområder, møterom og kantine.

I praksis deles fellesarealene typisk inn i tre kategorier (With, 2016, s. 112):

- *”Bygg felles”, dette er fellesarealer hvor samtlige leietakere i bygget deltar*
- *”Etasje felles”, som vil si fellesarealer som leietakerne i den angitte etasjen deltar.*

- 
- ”*Spesial felles*”, hvor det angis nærmere hvilke leietakere som deltar. Dette er fellesarealer som benyttes uavhengig av lokalisering i bygget og lignende.

Hovedregelen etter mval. § 8-2 (1) er at fordelingen av merverdiavgift for fellesarealer skal skje etter faktisk bruk. I praksis foregår dette ved at en må benytte skjønn, som må dokumenteres og begrunnes i et vedlegg til regnskapet. Det benyttes ofte en fordelingsnøkkel i slike situasjoner, da det beregnes merverdiavgift på leie for bruk av fellesarealer til leietakere som er omfattet av utleiers frivillige registrering, men ikke de resterende.

### ***3.10.1 Fordelingsnøkkelen for utleiers fradragsrett knyttet til anskaffelser til fellesareal***

Det er ulik praksis for hva slags grunnlag fordelingsnøkkelen baserer seg på. Dersom kostnadene er tilnærmet jevnt fordelt per kvadratmeter gulvflate, kan fordelingen skje på grunnlag av bruk av arealene, jf. fmval. § 8-2-1 (1) og § 8-2-2. Det vil si at størrelsen på leietakernes eksklusive areal benyttes som grunnlag. Hvis kostnadene ikke er jevnt fordelt, må fordelingen baseres etter skjønn over antatt bruk, eksempelvis omsetning, antall ansatte eller tidsbruk (With, 2016, s. 112). Uansett hvilket prinsipp som benyttes, gjelder det krav om ”forsvarlig forretningsmessig skjønn”. I praksis anbefales det at det innhentes erklæring fra sakkyndige som støtter skjønnsutøvelsen.

Dersom det skjer en bruksendring, får utleier en rett eller plikt til å foreta en endring av fordelingsnøkkelen slik at den fortsatt gir et forsvarlig uttrykk for bruken av fellesarealene. Det er ingen klare retningslinjer for hvor raskt denne endringen kan, eller må, foretas. I slike tilfeller må den konkrete situasjonen vurderes. For symmetri mellom utgående og inngående merverdiavgift, må felleskostnader som fordeles til leietakere normalt endres umiddelbart ved skifte av leietaker. Det samme vil trolig være aktuelt ved endringer i regelverket, eller dersom det skjer store endringer i leietakersammensetningen. Ved mindre

---

endringer vil det som utgangspunkt være tilstrekkelig med en gang per år. Agnete Haugerud understreket dette i sin gjesteforelesning om Merverdiavgift – Utvalgte emner innen fast eiendom på Handelshøyskolen BI 28. mars 2017.

### ***3.10.1.1 Tidsmessig bruk eller omsetning som grunnlag for fordelingsnøkkelen***

Det kan oppstå situasjoner hvor en fordelingsnøkkel basert på areal ikke kan benyttes. En slik sak ble behandlet i KMVA-2015-8491, hvor ”Klager AS” var registrert i merverdiavgiftsregisteret for avgiftspliktig virksomhet, men drev i tillegg avgiftsunntatt virksomhet i lokalene. Skattekontoret fattet i 2014 vedtak om etterberegninger da de var uenig i klagerens bruk av fordelingsnøkkel. Klagen gjaldt hvilken fordelingsnøkkel som på best mulig måte ”i rimelig grad gjenspeiler bruken” jf. mval. § 8-2 jf. fmval §8-2-2. Det var flere spørsmål som ble behandlet i denne klagenemndssaken, men i det følgende er det tvisten rundt fordelingsnøkkelen som behandles.

Arealene ble benyttet til avgiftspliktig hotellvirksomhet og utleie av selskapslokaler med og uten servering. I tillegg ble de benyttet til avgiftsunntatt avlastningsvirksomhet 2 helger i måneden. Klager AS hadde benyttet seg av en tidsmessig fordelingsnøkkel, som ga 80% fradrag for inngående merverdiavgift. Skattekontoret mente derimot at en omsetningsbasert fordelingsnøkkel ville vært mer riktig, noe som ville gitt 31% fradrag.

Skattekontoret mente at en fordelingsnøkkel basert på tidsmessig bruk ikke ga en antatt riktig fordeling. Klager AS mente derimot at omsetningstall er mer egnet til fordeling av rene driftskostnader – og ikke kostnader knyttet til oppføring av bygg. De viste til merverdiavgiftshåndboken 10. utgave s. 617, der det fremgår at bruk av omsetningstall kan legges til grunn ved fordeling av felles driftskostnader, og at bestemmelsen i utgangspunktet er ment å omfatte driftskostnader. Det går derimot frem av Skattedirektoratets fellesskriv av 25.06.2009 at det er hensiktsmessig å benytte omsetningstall i situasjoner der det ikke er klare holdepunkter for fordelingen av avgiften. Virksomheten viste videre til

---

Lagmannsrettens dom Grand – LB-2003-8771, hvor Staten anførte en tidsmessig fordelingsnøkkel og ikke omsetningstall.

Skattekontoret anførte at fordelingen av inngående merverdiavgift skal fordeles etter antatt bruk, og det kreves at det skal brukes forsvarlig forretningsmessig skjønn. Det er virksomheten som må sannsynliggjøre at den valgte fordelingsnøkkelen gir et så korrekt bilde som mulig på antatt bruk. Hva som er mest gunstig for virksomheten er uten betydning, i denne saken utgjorde differansen på de ulike fordelingsnøkkelen kr 69.792.

Fordelingsnøkkelen som ga Klager AS 80% fradrag ble også benyttet som utgangspunkt for justeringer, da det forekom bruksendringer etter at bygget ble oppført. Klager AS hevdet at Skattekontoret verken hadde tilstrekkelig faktisk eller rettslig grunnlag til å tilsidesette den fremsatte fordelingsnøkkelen.

Klager AS mente at siden det ikke var snakk om samtidig bruk, måtte det være mindre problematisk å klarlegge faktisk bruk i tilfellene. Det ville være nok å se på tidspunktene de ulike virksomhetene benyttet arealene. Skattekontoret viste på sin side til Utv-2009-1534, der det ble krevd fradrag for inngående merverdiavgift basert på tidsbruk for en gjennomsnittlig treningsgjest. Retten fant i denne saken at den anvendte fordelingsnøkkelen ikke representerte ”antatt bruk”. Det ble her uttalt at en fordeling basert på individ- og tidsbruk totalt frigjort for økonomiske elementer åpner for kreative løsninger. Skattekontoret hevdet at en fordeling slik som Klager AS brukte kunne medføre merverdiavgiftsrefusjoner som er større enn det bruken av virksomheten skulle tilsi. De hevdet videre at Klager AS ikke hadde anvendt et forretningsmessig forsvarlig skjønn ved fordelingen.

Flertallet av Klagenemdas medlemmer sluttet seg til Skattekontorets innstilling. Dette viser at spillerrommet som blir gitt rundt avgjørelsen av hva slags fordelingsnøkkel som er mest hensiktsmessig er begrenset. I tilfeller der en arealbasert fordelingsnøkkel ikke kan benyttes må det brukes et forretningsmessig forsvarlig skjønn, slik som angitt i forskriften, men det er ikke et fasitsvar for hva som er korrekt, slik at de ulike tilfellene må vurderes for seg.

---

### ***3.10.2 Ubetydelighetsregelen***

Mval. § 8-2 (3) og (4) presenterer ubetydelighetsregelen. I henhold til disse reglene er det ingen fradragsrett for fellesanskaffelser dersom mindre enn 5% av virksomhetens totale omsetning er avgiftspliktig. Motsatt har virksomheten full fradragsrett for fellesanskaffelser dersom minst 95% av omsetningen er avgiftspliktig. Dette gjelder blant annet for oppføringskostnader for fellesarealer i utleiebygg (With, 2016, s. 113). Det kan på grunnlag av disse reglene oppstå tilfeller hvor utleier ikke har fradragsrett til tross for at det oppstår endret bruk av fellesarealene.

Tidligere ble det antatt at omsetning skulle benyttes som fordelingsnøkkel, mens de nåværende bestemmelsene ikke er knyttet til en bestemt form for fordelingsnøkkel. Dermed kan det virke som at ubetydelighetsregelen uansett kan komme til anvendelse, også ved bruk av fordelingsnøkler som arealfordeling og forretningsmessig skjønn (Gjems-Onstad et. al, 2016, s. 543).

Hensikten med ubetydelighetsregelen er at det kan være upraktisk å gjennomføre en forholdsmessig fordeling på fellesanskaffelser på små beløp. For finansinstitusjoner kommer derfor ikke ubetydelighetsregelen til anvendelse. Dette er begrunnet med at omsetningstallene i denne type virksomheter kan bli så høye at en 5%-grense også kan gjelde betydelige beløp (Gjems-Onstad et. al, 2016, s. 543).

### ***3.10.3 Avgiftsplanlegging og fellesarealer***

Hovedregelen er at det skal foretas årlige justeringer for arealer som er omfattet av den frivillige registreringen. For utleier er det gunstig at størst mulig andel av arealene benyttes innenfor avgiftsområdene, slik at dette kan fradragsføres. Det kan gjennomføres ulike tilpasninger for å unngå eller redusere avgiftsbelastninger i forhold til avgiftsplanlegging og fellesarealer.

---

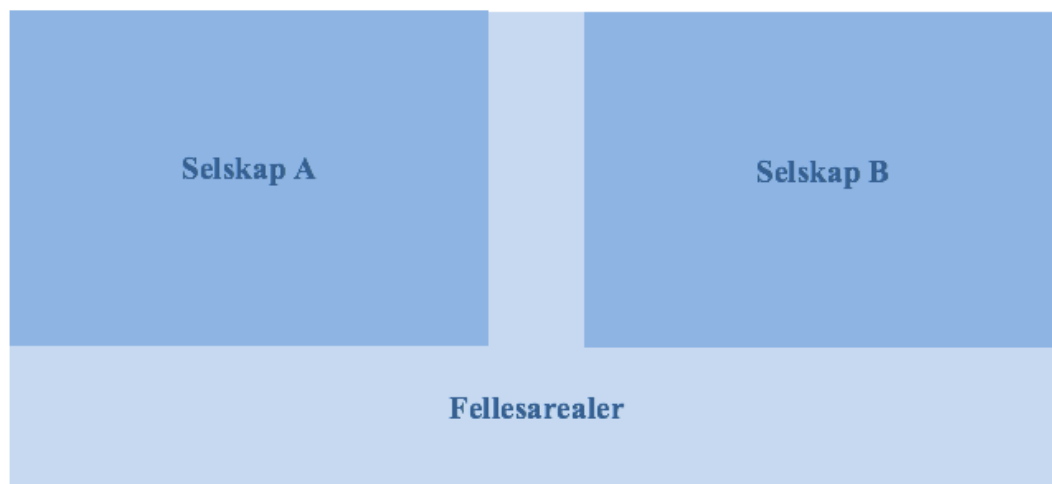
Dette kan eksempelvis foregå ved å planlegge og vurdere hvordan de avgiftspliktige virksomhetene i et kontorbygg plasseres i forhold til de ikke-avgiftspliktige virksomhetene og fellesarealene. Pauserom og andre fellesarealer kan plasseres nærme kontorene til de ikke-avgiftspliktige selskapene, slik at de kun benytter seg av deler av fellesarealene, og ikke alle gangene og lignende. I kjøpesentre kan de ikke-avgiftspliktige virksomhetene plasseres i etasjer langt ned, mens all avgiftspliktig virksomhet plasseres i etasjer høyt opp, slik at heiser, rulletrapper og andre fellesarealer i enkelte etasjer kun benyttes av avgiftspliktig virksomhet (Johnson, 2011).

En annen mulighet for å redusere avgiftsbelastninger er gjennom den såkalte fremleiemodellen. I det følgende vil det presenteres to typetilfeller, der det første er et avgiftsmessig utgangspunkt, og det andre viser besparelser et utleieselskap kan oppnå ved å benytte seg av fremleiemodellen. Det må i ulike prosjekter vurderes og regnes på hva som er mest lønnsomt for det relevante tilfellet.

#### ***3.10.4 Typetilfelle 1- avgiftsmessig utgangspunkt***

Typetilfellet er inspirert av Agnete Haugeruds gjesteforelesning på Handelshøyskolen BI 28. mars 2017. Utleier X har oppført et lokale på 4500 kvm som skal leies ut til selskap A som driver avgiftspliktig butikkvirksomhet, og selskap B som driver psykologvirksomhet, og dermed er unntatt fra mval. etter § 3-2. Selskapene har 1500 kvm hver som de har eksklusiv bruksrett over, mens de resterende 1500 kvm er fellesarealer som benyttes like mye av begge selskapene. Arealene er samlet på en etasje. Byggekostnadene er jevnt fordelt per kvadratmeter gulvflate, slik at en fordelingsnøkkel basert på areal kan benyttes. Byggekostnadene for hele bygget utgjorde 900 millioner kroner ekskl. mva.

Ved å benytte en fordelingsnøkkel som tilsier at begge selskapene benytter seg like mye av fellesarealene, blir utgangspunktet at utleier X får fradrag for 50% av mva for byggekostnadene. Med normal merverdiavgiftssats på 25% vil dette si 112,5 millioner kroner.



Figur 1

### 3.10.5 Typetilfelle 2 – ”fremleiemodellen”

I dette tilfellet har arealene samme utgangspunkt som typetilfelle i pkt. 3.11.4.

Utleier X velger imidlertid å opprette et datterselskap, Y, som skal fremleie til både selskap A og selskap B. Dermed kan fellesarealene bli ansett som et myldreareal, som er nærmere diskutert i pkt. 3.3. Det er mye diskusjon rundt dette, og det understrekes at løsningen kanskje ikke blir godkjent som myldreareal av myndighetene. Ved denne tilpasningen får utleier X full fradrag for fellesarealene, eller myldrearealene, som det nå faller inn under regelverket for, siden arealene delvis benyttes i avgiftspliktig virksomhet av datterselskapet Y.

I figur 1 ser vi at selskapet fikk 100% fradrag for arealene benyttet av selskap A, og 50% fradrag for fellesarealene markert med lyseblått. Med tilpasningen der datterselskapet Y er opprettet, får utleier X full fradrag for fellesarealene (markert med lyseblått). Dette vil si 150 millioner kroner. Datterselskapet Y får bare 50% fradrag for inngående merverdiavgift ved innleie av fellesarealene, så denne metoden gir ikke en maksimal besparing på 150 millioner kroner.

En metode som kan benyttes for å få fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved innleie av fellesarealene, er fremleiemodellen. Selskap X kan leie ut hele bygget til selskap A, som fremleier til selskap B. Dette forutsetter at selskap A har minimum 95% avgiftspliktig omsetning. Det er derimot ikke helt klart om denne tilpasningen blir godtatt av myndighetene. På den ene siden kan det hevdes at argumentasjonen for fullt fradrag for utleier i forbindelse med myldreareal også burde gjelde for fellesarealer. På den andre siden kan det tenkes at dette vil være en enkel måte å utnytte lovverket på for å sikre seg full fradragsrett for arealer som normalt ikke ville vært fradragsberettiget.

Fradragsrett, typetilfelle 1	112,5 MNOK
Fradragsrett, typetilfelle 2	150 MNOK
Besparelse ved å benytte metode 2	37,5 MNOK

**Figur 2**

### ***3.11 Ikke-fysiske bruksendringer***

Det kan oppstå bruksendringer som ikke innebærer en fysisk endring. Dette er likevel justeringsutløsende hendelser på lik linje som fysiske bruksendringer. Eksempler på slike hendelser er justering som følge av lovendring og fellesregistrering, dette vil behandles i det følgende.

#### ***3.11.1 Justering som følge av lovendring***

Lovendring kan føre til at leietakers virksomhet går fra å være avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig, eller motsatt. Det kan oppstå en justeringsutløsende hendelse uten at leietaker eksempelvis endrer sin virksomhet eller at opprinnelig leietaker blir byttet ut med ny leietaker.

Spesielt for reglene om lovendring, er at dersom leietakers virksomhet går fra å være avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig, utløses plikten til en negativ justering etter reglene i § 9-2 (1). I motsatt tilfelle, der virksomheten går fra å være ikke-



---

avgiftspliktig til avgiftspliktig, har utleier imidlertid ingen rett til positiv justering. En omdiskutert egenskap ved disse reglene er at justeringsreglene ikke er symmetriske i forhold til konsekvensene av lovendringer i forhold til avgiftsstatus.

### ***3.11.1.1 Typetilfelle 1 – Lovendring***

Utleier X har oppført et forretningsbygg med en regning på 100 millioner kroner ekskl. mva, der lokalene leies ut til selskap A som driver avgiftspliktig virksomhet. Etter 5 år trer en lovendring i kraft, som medfører at virksomheten nå blir ansett som ikke-avgiftspliktig virksomhet.

I henhold til mval. § 9-2 (1) første punktum skal utleier X justere inngående merverdiavgift når virksomheten i lokalene endres fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig. Lovendringen fører til at selskapets virksomhet ikke er avgiftspliktig, noe som utløser en justeringsplikt for utleier X. I dette tilfellet forekommer lovendringen etter fem år, noe som er innenfor justeringsperioden på ti år, jf. mval. § 9-4 (2).

Utleier X må redusere inngående merverdiavgift til fradrag etter reglene i mval. § 9-5 (1) annet punktum. Justeringsbeløpet for resten av perioden blir som følger:

$100 \text{ millioner} * 0,25 \text{ (sats på mva)} * 1/10 * 5 \text{ år} = 12,5 \text{ millioner}$ . Dette forutsetter lik bruk av arealene i de resterende årene.

Justeringsår	Utregning	Endring i inng. mva
1	100 mill*0,25	25 millioner
2	Ingen endring	0
3	Ingen endring	0
4	Ingen endring	0
5	Ingen endring	0
6	100 mill*0,25*1 /10	- 2,5 millioner
7	100 mill*0,25*1 /10	- 2,5 millioner
8	100 mill*0,25*1 /10	- 2,5 millioner
9	100 mill*0,25*1 /10	- 2,5 millioner
10	100 mill*0,25*1 /10	- 2,5 millioner

Tabell 6

### 3.11.1.2 Typetilfelle 2 - Lovendring

Utleier X har oppført et forretningsbygg, der lokalene leies ut til selskap A. Selskapet driver ikke-avgiftspliktig virksomhet. Etter 5 år trer en lovendring i kraft, som medfører at virksomheten nå blir ansett som avgiftspliktig virksomhet.

I henhold til mval. § 9-2 (1) første punktum skal utleier X justere inngående når virksomheten i lokalene endres fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig, eller motsatt. Et unntak fra ”hovedregelen” er tilfeller hvor lovendring fører til at en virksomhet går fra å være ikke-avgiftspliktig til å bli avgiftspliktig. I dette tilfellet vil utleier etter reglene i mval. § 9-2 (1) annet punktum ikke ha rett til å justere inngående merverdiavgift for anskaffelser.

Det betyr at utleier X ikke kan justere inngående merverdiavgift til tross for virksomhetsendring. Selv om det gjenstår 5 år av justeringsperioden vil det ikke få noen innvirkning på justeringen. Justeringsbeløpet blir:

Justeringsår	Utregning	Endring i inng. mva
1	100 mill*0,25*0	0
2	Ingen endring	0
3	Ingen endring	0
4	Ingen endring	0
5	Ingen endring	0
6	Ingen rett til justering	0
7	Ingen rett til justering	0
8	Ingen rett til justering	0
9	Ingen rett til justering	0
10	Ingen rett til justering	0

Tabell 7

### *3.11.1.3 Diskusjon rundt justeringsreglene som følge av lovendring*

En omdiskutert egenskap ved justeringsreglene som følge av lovendring er at lovverket ikke er symmetrisk. Det er plikt til negativ justering etter reglene i § 9-2 (1) ved lovendring, men ingen rett til positiv justering i motsatt tilfelle.

I Ot. prp. nr 59 (2006-2007) påpeker departementet at virksomheten kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift for varer og tjenester, inkludert kapitalvarer, som anskaffes etter at virksomheten har blitt avgiftspliktig som følge av en lovendring. Videre begrunnes loven med at en rett til positiv justering ved lovendring vil medføre ”store og uoversiktlige provenykonsekvenser”. Plikten til negativ justering ved lovendring begrunnes med at kapitalvarer som er anskaffet når virksomheten er avgiftspliktig bygger på en forutsetning om at kapitalvaren skal benyttes i forbindelse med avgiftspliktig virksomhet. Departementet skriver at det bør skje en justering av fradragsført merverdiavgift dersom denne forutsetningen brytes, på samme måte som ved andre bruksendringer.

Departementet viser til C-172/03 Heiser. EF-domstolen slo i denne saken fast at ”et unntak fra å justere fradraget for kapitalvarer i dette tilfelle må anses som

---

statsstøtte”. Dette gjelder tilfeller med negativ lovendring. Virksomheten vil ha rett til en positiv justering for eventuell om- eller påbygging som skjer etter lovendringen.

Til tross for begrunnelsen fra Departementet gitt i Ot. prp. nr 59 (2006-2007), medfører regelverket lite symmetri for virksomheter som påvirkes av eventuelle lovendringer knyttet til avgiftsmessig status. Det har av et mindretall blitt foreslått å endre loven, av ”hensynet til parallellitet i regelverket”, slik at det også oppstår en rett til positiv justering ved lovendring, men dette nådde ikke frem (Innst. O. Nr. 94 (2006-2007))

I praksis kan utleier sikre seg mot negative konsekvenser som følge av en lovendring i kontrakten med leietakeren.

### ***3.11.2 Fellesregistrering***

Etter hovedregelen i mval. § 2-2 (1) skal hvert enkelt avgiftssubjekt ha et eget registreringsnummer i merverdiavgiftsregisteret. Som utgangspunkt er ikke et konsern ansett som et eget avgiftssubjekt, og hvert enkelt selskap i konsernet skal anses som et eget avgiftssubjekt. Finansdepartementet uttalte i Ot.prp. nr 17 s. 53 (1968-69) at det kan være behov for å anse flere samarbeidende selskaper som et avgiftspliktig subjekt. Mval § 2-2 (3) åpner for at to eller flere selskaper under visse forutsetninger kan registreres som et avgiftssubjekt. EUs mva direktiv artikkel 11 åpner også for fellesregistrering, der medlemslandene tillates å gi adgang til grupperegistrering ved finansielle, økonomiske og organisatoriske bånd (Gjems-Onstad et. al, 2016, s. 140). Det er vanlig at medlemslandene vektlegger graden av kontroll og eierskap, men kriteriene i artikkelen er ganske fleksible.

Ved fellesregistrering registreres selskapene under ett i merverdiavgiftsregisteret. Konsekvensen av dette er at de anses som ett avgiftssubjekt, men som separate juridiske personer i alle andre sammenhenger (Gjems-Onstad, et. al, s. 140). I fellesregistreringen utpekes et av selskapene som hovedselskap, og det er dette

---

selskapets ansvar å levere felles merverdiavgiftsoppgave for alle selskapene.

Fellesregistreringen fører til at et selskap uten omsetning som omfattes av merverdiavgiftsloven kan få fradrag for inngående merverdiavgift som en del av den fellesregistrerte gruppen dersom anskaffelsen(e) er til bruk i den registreringspliktige virksomheten.

I utgangspunktet vil ikke en fellesregistrering i seg selv kunne bli ansett som en justeringsutløsende hendelse. Som beskrevet ovenfor anses de fellesregistrerte selskapene som ett avgiftssubjekt. Dette vil si at overdragelse av kapitalvarer fra ett selskap til et annet innenfor fellesregistreringen ikke er en justeringsutløsende hendelse. Det har blitt hevdet at dette kan skape en mulighet for at kapitalvarer ”renses” for justeringsforpliktelser (Buxrud, 2014). I MVA-kommentaren argumenteres det for at det ikke synes å være noen stor fare for dette. Det argumenteres for at de justeringsutløsende hendelsene som kan oppstå ved oppløsning, ny eller endring i eksisterende fellesregistrering sørger for dette.

### ***3.11.2.1 Typetilfelle, Endring i en eksisterende fellesregistrering***

Dette kan oppstå ved at et eller flere selskaper trer inn eller ut av en allerede eksisterende fellesregistrering. Dersom et selskap trer inn eller ut av en fellesregistrering, vil det ikke automatisk medføre en rett eller plikt til justering. Dette vil kun være en justeringsutløsende hendelse dersom uttredenen eller inntredenen medfører en endret bruk av kapitalvarene innad i fellesregistreringen.

Det vil si at dersom selskap A trer inn i en fellesregistrering med andre selskaper, vil det ikke automatisk oppstå en plikt eller rett til justering med mindre bruken av kapitalvarene innad i fellesregistreringen endres. I tilfeller der selskap A driver næringspliktig virksomhet, og større deler av kapitalvarene etter inntredenen dermed benyttes i avgiftspliktig virksomhet, har selskapene i fellesregistreringen en justeringsrett, siden dette er å anse som en justeringsutløsende hendelse.

---

Etter reglene i fmval. § 9-3-7 (1) overføres justeringsretten og plikten fra en avgiftspliktig virksomhet til fellesregistreringen ved inntreden. Det betyr at dersom selskap A trer inn i en fellesregistrering, er det nå den fellesregistrerte enheten som har rett eller plikt til justering. På den måten vil ikke fellesregistreringen føre til justering for utleier.

I henhold til fmval § 9-3-7 (2) skal justeringsrett eller plikt overføres til det utredende selskapet for merverdiavgift knyttet til dets egne kapitalvarer når et selskap trer ut av en fellesregistrering.

Eksempelvis kan det tenkes at selskap A driver avgiftspliktig virksomhet, og har full fradragsrett ved oppføringen av et forretningsbygg. Etter en stund trer selskap A inn i en fellesregistrering, noe som etter fmval. § 9-3-7 (1) medfører at justeringsretten/plikten overføres til fellesregistreringsenheten. Etter fellesregistreringen ønsker selskap A å overføre forretningsbygget til selskap B, som driver unntatt virksomhet. Siden overføring av et bygg innenfor en fellesregistrering ikke er en justeringsutløsende hendelse, vil det ikke være nødvendig med overtakelse av justeringsforpliktelsen for selskap B i dette tilfellet. Etter reglene i fmval § 9-3-7 (2) er det fellesregistreringsenheten som sitter igjen med justeringsplikten og retten dersom selskap A etter overføringen trer ut av fellesregistreringen, siden selskapet ikke lenger eier bygget (Gjems-Onstad et. al, 2016, s.589).

Forskriftene som er drøftet ovenfor medfører at det ved inntreden og uttreden av fellesregistrering ikke er nødvendig å inngå skriftlige avtaler om overdragelse til rett eller plikt til justering ved endring i en eksisterende fellesregistrering, da dette allerede er regulert i loven.

---

### ***3.11.2.2 Ny fellesregistrering***

Når flere selskaper fellesregistreres, kan det ha betydning for selskapenes bruk av kapitalvarer. Ot.prp.nr 50 s. 53 (2006-2007) påpeker at selskaper som driver avgiftspliktig virksomhet vil kunne anskaffe og fradragføre merverdiavgift på store kapitalvarer som etter fellesregistreringen helt eller delvis også brukes i ikke-avgiftspliktig virksomhet. For å forhindre slike situasjoner, vil dermed en ny fellesregistrering kunne medføre en rett eller plikt til justering for selskapene.

Et eksempel på en justeringsutløsende hendelse ved ny fellesregistrering kan være en situasjon der utleier A og leietaker B velger å fellesregistreres. Utleier A er frivillig registrert, og leietaker B benytter arealene som myldreareal. Før fellesregistreringen kunne utleier A fradragføre arealene fullt ut, men etter fellesregistreringen anses utleier A og leietaker B som ett avgiftssubjekt. Dette medfører at arealene må fradragføres som dels til bruk i avgiftspliktig og dels til bruk i ikke-avgiftspliktig virksomhet. På den måten oppstår det en justeringsutløsende hendelse.

---

## **Del 4 –Konklusjon**

Justeringsreglene har stor betydning for utleier. Dersom reglene ikke utføres i henhold til loven, kan utleier lide økonomiske tap, noe som kan skade videre drift. Reglene kan også være en økonomisk fordel for utleier dersom de utføres korrekt.

Oppgaven presenterer ulike former for bruksendringer. Noen justeringsutløsende hendelser er enklere enn andre å utføre i praksis. Dette er bruksendringer som bytte av leietaker, bytte av virksomhet, lovendringer, tomme lokaler, samt brann og riving. Leietakers endrede bruk er i utgangspunktet en justeringsutløsende hendelse som er enkel å utføre i praksis, men kan by på utfordringer i enkelte tilfeller. Dette kan blant annet være tilfeller der utleier ikke blir opplyst om leietakers endrede bruk. Andre justeringsutløsende hendelser kan derimot være mer kompliserte og gi større risiko for utleier. Dette er eksempelvis myldreareal, fremleie, og bruksendringer knyttet til fellesarealer.

For å redusere risikoen ved utleie, mener vi at utleier bør ha en undersøkelsesplikt, samt dokumentere at leieforholdet foregår som angitt. På den måten vil utleier i større grad sikre at justeringsreglene blir utført korrekt. Dette vil både bidra til at utleier kan benytte rettighetene justeringsreglene gir, men også i større grad unngå potensielle fallgruver.



---

## Del 5 - Litteraturliste

Altinn, *Frivillig registrering for mva.* (2017, 2. januar). Hentet 15. februar 2017, fra <https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Registrere/Registrere-mva-plikt/Hva-er-vitsen-med-frivillig-registrering-for-mva/>

Buxrud, S., 2014, *Håndteringen av justeringsreglene*, Revisjon og regnskap. Nr.6 2014, s. 63.

Gjems-Onstad, O., & Dyrnes, C. A. (2015). *Aktuell Merverdiavgiftsrett*. Oslo: Gyldendal Juridisk.

Gjems-Onstad, O., & Kildal, T. S. (2013). *Lærebok i merverdiavgift* (4. Utgave). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Gjems-Onstad, O., Kildal, T. S., Dyrnes, C. A., Kristensen, R. K., & Mikelsen, A. B. (2016). *MVA-kommentaren* (5. utgave). Trondheim: Gyldendal Juridisk.

Haglund, A. (2017, Januar). *Prisindeks for utleie av næringseiendom*. Hentet 15. juli, 2017, fra [https://www.ssb.no/priser-og-prisindekser/artikler-og-publikasjoner/\\_attachment/291180?\\_ts=159973fcd10](https://www.ssb.no/priser-og-prisindekser/artikler-og-publikasjoner/_attachment/291180?_ts=159973fcd10)

Johnson, C. 2011, *Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven: Enkelte konsekvenser av, og tilpasninger til, justeringsreglene i ulike avtaletilfeller, med hovedvekt på overdragelser, utbygginger og utleieforhold*. (Upublisert masteroppgave). Det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo.

Nordlie, M. (2017, 23. mai). *Fritak eller unntak fra merverdiavgift?* Hentet 02. Juni, fra <https://www.sticos.no/portal//Nyheter/TabId/91/ArtMID/483/ArticleID/212/Fritak-eller-unntak-fra-merverdiavgift.aspx>

---

Reinertsen, R. Ø. (2017, 27. mars). *Treningssenter i momskrangel.*

*Fædrelandsvennen.* Hentet 15. juni, 2017, fra

[https://www.fvn.no/nyheter/okonomi/Treningssenter-i-momskrangel-699541b.html?spid\\_rel=2](https://www.fvn.no/nyheter/okonomi/Treningssenter-i-momskrangel-699541b.html?spid_rel=2)

Rønne, S. (2016, 29. mars). *Fremleie av næringslokaler?* Hentet 04. mai 2017, fra

<http://www.estatinyheter.no/2016/03/29/fremleie-av-naeringslokaler/>

Sørensen, S (2016, 9. september). *Høyesterett: vedlikehold eller påkostning?*

Hentet 3. august 2016, fra <https://www.skatt.no/2016/09/09/hoyesterett-vedlikehold-pakostning/>

Wiik, S., Røstad, J., & Johnsen, T. (2010). *Justeringsreglene: regnskap, skatt og avgiftsmessig behandling i praksis.* Oslo: NARF ekstra.

With, A. (2016). *Merverdiavgiftshåndtering for entreprenører* (Vol. 1). Oslo: EBA.

With, A., & Andreassen, K. (2008). *Justeringsreglene for fast eiendom: en innføring.* Oslo: Selmer.

Forarbeider og andre publikasjoner fra det offentlige:

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007

Innst. O. Nr. 94 (2006-2007)

Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave 2017.

Ot.prp. nr 17 s. 53 (1968-69)

Ot.prp.nr 50 s. 53 (2006-2007)

---

Ot. prp. nr 59 (2006-2007)

Skattedirektoratets fellesskriv av 25.06.2009

Dommer og klagenemdsavgjørelser:

HR-2014-02430-A

KMVA-2013-7657

KMVA-2014-8316

KMVA-2015-8491

LB-2003-8771

RT-2005-951

TOSLO-2013-156402 – UTV-2014-1326

TOSLO-2014-105101 – UTV-2015-1318

Utv-2009-1534