



BI Norwegian Business School - campus Oslo

# GRA 19502

Master Thesis

Component of continuous assessment: Forprosjekt, Thesis  
MSc

Justeringsreglene ved bruksendring av fast eiendom

Start: 01.12.2016 09.00

Finish: 16.01.2017 12.00

---

## INNHALDSFORTEGNELSE

<b>1.0 INTRODUKSJON OG MOTIVASJON .....</b>	<b>1</b>
<b>2.0 PROBLEMSTILLING .....</b>	<b>3</b>
<b>3.0 METODEVALG .....</b>	<b>3</b>
<b>4.0 LITTERATUR .....</b>	<b>4</b>
4.1 LOVER, FORSKRIFTER OG LOVFORARBEIDER .....	4
4.2 RETTSPRAKSIS .....	4
4.3 JURIDISK LITTERATUR .....	6
4.4 FORSKNINGSOPPGAVER .....	7
4.5 VEKTLEGGING AV RETTSKILDEFAKTORENE .....	7
<b>5.0 OBJEKTIVER FOR OPPGAVEN.....</b>	<b>8</b>
5.1 BYGGETILTAK .....	8
5.2 NÅR FORELIGGER DET EN BRUKSENDRING.....	8
5.3 TYPISKE BRUKSENDRINGER .....	9
5.3.1 SALG AV FAST EIENDOM.....	9
5.3.2 BYTTE AV LEIETAKER.....	9
5.4 BRUKSENDRINGER SOM KNYTTER SEG TIL LEIETAKERENS ENDREDE BRUK VED UMLEIDE LOKALER .....	10
5.4.1 EKSEMPEL - UTVIDING .....	10
5.5 MYLDREAREALER .....	11
5.5.1 EKSEMPEL – MYLDREAREAL .....	11
5.5.2 EKSEMPEL – TIDSMESSIG DELT BRUK.....	11
5.6 BRUKSENDRINGER SOM KNYTTER SEG TIL EIERENS EGEN BRUK .....	11
5.6.1 EKSEMPEL – AIRBNB .....	12
5.7 FREMLEIE.....	12
5.7.1 EKSEMPEL – FREMLEIE.....	13
5.8 EKSKLUSIV BRUKSRETT OG FELLESAREALER .....	14
5.9 UTREGNINGER .....	14
5.10 SKANDINAVISK RETT .....	15
5.11 TEMA SOM KAN BERØRES .....	16
<b>6.0 DISPONERINGSPLAN .....</b>	<b>16</b>
<b>7.0 KILDER.....</b>	<b>17</b>

## 1.0 INTRODUKSJON OG MOTIVASJON

Dagens merverdiavgiftsregelverk er omfattende, og de fleste privatpersoner og næringsdrivende i Norge berøres av denne formen for skattlegging daglig. Selv om lovverket er bredt, kan det oppstå kompliserte situasjoner. En avansert del av merverdiavgiftsregelverket er justeringsreglene. Dette området av loven har skapt debatt og usikkerhet blant næringsdrivende, og det er derfor stor etterspørsel etter mer kunnskap. Da mange næringsdrivende må forholde seg til justeringsreglene i forhold til fast eiendom, vil denne oppgaven være nyttig i uklare situasjoner. Bakgrunnen for justeringsreglene er at fradragsretten for kapitalvarer skal gjenspeile bruken over tid.

De nye justeringsreglene trådte i kraft 1. januar 2008 og reguleres av merverdiavgiftslovens kapittel 9. Reglene om justering gir en rett til fradragsføring av inngående merverdiavgift dersom bruken av kapitalvaren til avgiftspliktig virksomhet økes. Videre gir reglene en plikt til å nedjustere inngående merverdiavgift dersom bruken reduseres.

Merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) definerer kapitalvarer som følgende:

*Med kapitalvarer menes*

- a) Maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner, 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*

Loven inndeler kapitalvarer i to ulike grupper, hvorav denne oppgaven vil avgrenses til å omhandle fast eiendom. Fast eiendom er ikke definert i loven, men det er administrativ praksis å anse et objekt som fast eiendom om det ikke har en for beskjedne fysisk tilknytning til grunnen (With og Andreassen).

---

I henhold til merverdiavgiftsloven § 9-4 (2) er justeringsperioden for fast eiendom ti år etter fullføringen. Loven spesifiserer videre at «*slike kapitalvarer anses fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller dersom slik attest eller tillatelse ikke er nødvendig, når kapitalvarene er tatt i bruk.*»

For at det ikke skal skje justering for små beløp, skal det i henhold til § 9-5 (3) ikke beregnes justeringsbeløp dersom endringen i fradragsprosenten er mindre enn ti prosentpoeng i forhold til fradragsprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Dette omtales som «bagatellgrensen»

For å ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene må utleier være frivillig registrert. Insentiver for frivillig registrering er å sikre likestilling mellom å eie et bygg og å leie ut et bygg. Dersom næringsdrivende selv eier et bygg har en fradragsrett for merverdiavgift på alle drifts- og vedlikeholdskostnader. Det samme gjelder for utleie dersom utleier er frivillig registrert. Fra og med 1. juli 2014 er kravet om søknad for frivillig registrering opphevet dersom utleieren allerede er avgiftsregistrert, jf. § 2-3 (3). Denne endringen vil bli diskutert nærmere i masteroppgaven.

Oppgavens formål har til hensikt å avdekke usikkerhet rundt justeringsreglene, gjøre rede for mulige gråsoner og potensielle smutthull, samt påpeke områder hvor det kan være rom for forbedring.

Videre vil masteroppgaven omhandle problemstillinger knyttet til aktuelle situasjoner. Dette vil blant annet være myldreareal, fellesarealer, fremleie, samt tidsmessig delt bruk. Begrensningene er ikke endelige, da flere relevante temaer kan berøres.

---

## 2.0 PROBLEMSTILLING

Oppgaven vil omhandle justeringsreglene ved bruksendring av fast eiendom. Problemstillingen vil tilspisses mer underveis, da dette vil være en naturlig del av arbeidet med en slik oppgave. Gjennom forskningen vil det også trolig avdekkes områder som krever tydeligere avgrensning. Utgangspunktet for problemstillingen per dags dato vil derfor være:

*«Justeringsreglene ved bruksendring av fast eiendom – hvordan avdekke usikkerhet og tvilstilfeller i den praktiske utførelsen av fradragsretten.»*

Problemstillingen vil bli ytterligere tilspisset underveis.

## 3.0 METODEVALG

Forskningsmetoden det vil være naturlig å anvende under arbeidet med en slik type oppgave, er juridisk metode. For å besvare problemstillingen vil en kvalitativ tilnærming bli benyttet. Det innebærer at det er primærdata som hovedsakelig blir benyttet. Dybdeintervju vil være en stor del av primærdataen. Intervjuobjektene vil være personer innen skattemyndighetene, eiendomsbransjen, jurister, samt revisjonsbransjen. For å få en solid oppgave vil det være viktig å kombinere teori og praksis. En risiko med dybdeintervju er mulig frafall og eventuell skjevhet. For å sikre oppgaven mot dette vil det foretas flere intervjuer enn hva som kan regnes som et «minimumskrav». Intervjuene kommer til å ha samme utgangspunkt, men spørsmålene vil tilpasses de ulike intervjuobjektene.

Et viktig fokus gjennom oppgaven er å sikre både høy intern og ekstern validitet. Da primærdataen blir skapt gjennom de ulike dybdeintervjuene, vil de innhentede resultatene være relevant for forskningen og bidra til en «rød tråd» gjennom oppgaven. Dette vil skape en høy intern validitet. Oppgaven vil videre få en høy ekstern validitet for norske selskaper, da den bygger på lover og rettspraksis.

Utover dette vil juridisk litteratur, tidligere masteroppgaver, forskrifter, rundskriv, bransjenormer og bransjepraksis benyttes for å skape mer faglig tyngde.

---

## 4.0 LITTERATUR

Oppgaven bygger på norsk rett, noe som medfører begrenset utvalg av relevant litteratur. Det kan bli aktuelt å sammenligne norsk rett med annen skandinavisk praksis. Dette vil utvide utvalget noe, men det vil likevel være lite relevant litteratur i forhold til andre internasjonale fagområder. Kildene oppgaven hovedsakelig vil anvende er lov og forskrifter, lovforarbeider, rettspraksis og rundskriv. Videre vil juridisk teori og rettsoppfatninger, rettslige standarder, bransjenormer og bransjepraksis ha en vesentlig betydning for oppgaven. Et supplement til dette er tidligere forskningsoppgaver innen området.

### 4.1 LOVER, FORSKRIFTER OG LOVFORARBEIDER

Merverdiavgiftsregelverket er mest sentralt for oppgaven. En viktig avgrensning for oppgaven er at det vil fokuseres på lovverket etter endringen i 2008.

Selv om merverdiavgiftsloven, da særlig kapittel 9, er den mest relevante rettskildefaktoren for oppgaven, er det likevel behov for å benytte flere av rettskildefaktorene. Da forskrifter gir utfyllende regler og detaljerte bestemmelser til lover, vil merverdiavgiftsforskriftene i stor grad benyttes og ha betydning for oppgaven. Ved behov for ytterligere tolkning kan lovforarbeidene være nyttig. Lovforarbeidene forklarer hensikten bak loven. Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) og Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) tar for seg problemer ved tidligere regelverk, samt forslag til forbedringer.

### 4.2 RETTSPRAKSIS

Rettspraksis er tidligere avgjørelser i de ulike domstolene. Hensikten med bruken av rettspraksis er at like tilfeller skal behandles likt. Rettspraksis vil på bakgrunn av dette være en viktig del av forskningsgrunnlaget. I oppgaven vil vi se nærmere på flere relevante dommer, i tillegg til saker fra klagenemda for merverdiavgift og mulig aktuell skandinavisk praksis.

Rt. 2008 s 932 «Bowling-dommen»

Saken omhandler et firma som drev avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Den avgiftspliktige virksomheten var kafédrift og reklamesalg, mens den ikke-avgiftspliktige delen av driften var biljard- og bowlingvirksomhet. Det essensielle i denne dommen var at firmaet ønsket fradrag for inngående merverdiavgift på vedlikehold av biljard- og bowlingvirksomheten for driften av kafé- og reklamesalget. Bakgrunnen for dette var at den avgiftspliktige delen er knyttet til driften av den ikke-avgiftspliktige delen. Høyesterett ga ikke firmaet medhold i saken, da det kun kan søkes fradrag for utgifter i ikke-avgiftspliktig virksomhet dersom de er innsatsfaktorer for den avgiftspliktige kafévirksomheten. Avgjørelsen ble støttet av tidligere rettspraksis.

Rt. 2012 s 432 «Elkjøp-dommen»

Denne dommen handler om bytte av eiendommer. Elkjøp ønsket å utvide butikklokalene, noe som medførte at de måtte kjøpe naboboligen. Eierne av naboboligen var i utgangspunktet negative til å selge boligen, men Elkjøp tilbød dem en annen tomt som de selv disponerte. Avtalen de kom frem til var at Elkjøp skulle stå for oppføringen og ta kostnadene knyttet til den nye tomannsboligen. Tvisten i denne saken var om Elkjøp kunne fradragføre inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene for tomannsboligen. Høyesterett kom frem til at byttet i dette tilfellet hadde nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, og at inngående avgift knyttet til oppføringen derfor kunne trekkes fra.

UTV-2015 s 1318 «NHO Eiendom AS»

Denne saken tok for seg betydningen av myldreareal. NHO Eiendom AS leide ut møterom til sitt datterselskap. Møterommet var tidvis til bruk til møtevirksomhet og tidvis til avgiftspliktig serveringsvirksomhet. Skatt Øst mente at møterommet kun kan sies å være et myldreareal når det ble leid ut som møterom med servering. NHO mente at lokalene måtte anses som myldreareal siden datterselskapet drev både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. NHO fikk medhold av tingretten i at tidsmessig delt bruk ikke vil si at arealet ikke kan bli ansett som

---

myldreareal. NHO Eiendom A fikk dermed rett til fullt fradrag for inngående merverdiavgift for oppføringskostnadene for møterommene.

Videre i arbeidet vil det være flere dommer eller avgjørelser fra klagenemda for merverdiavgift som kan være aktuelle. Flere dommer som kan være aktuelle er blant annet Rt. 2001 s «Norwegian Contractors», Rt. 1985 s 93 «Sira-Kvina», samt Avinor-saken fra 2016. Når det gjelder dokumentasjonsplikten kan Rt. 2000 s 268 og Rt. 2008 s 727 være interessante.

### **4.3 JURIDISK LITTERATUR**

Juridisk litteratur og tidsskrifter presenterer ofte juridiske spørsmål og vurderinger. For å sikre oppgavens kvalitet er det viktig å være kritisk til litteraturen man velger å benytte. Litteraturen blir valgt på bakgrunn av forfatterens juridiske bakgrunn og anerkjennelse.

#### MVA-kommentaren

MVA-kommentaren vil være en av de mest pålitelige kildene blant den juridiske litteraturen brukt i oppgaven. Boken har fem forfattere, der samtlige har høyere juridisk utdanning og relevant bakgrunn, samt er tilknyttet Handelshøyskolen BI. Boken inneholder detaljerte kommentarer til merverdiavgiftsloven og vil være et sentralt verktøy for forståelse av loven. Her vil kapittel 9 være av størst betydning. Forfatterne av boken er Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Roy K. Kristensen og Anders B. Mikelsen. Boken er av 5. utgave og ble utgitt i 2016. Denne boken vil derfor være oppdatert.

#### Justeringsreglene for fast eiendom – en innføring

Denne boken gir en mer generell innføring om justeringsreglene. Den tar for seg blant annet skatte- og regnskapsmessige konsekvenser av justeringer, beregning av tilbakebetalingsbeløp og i hvilke tilfeller rett eller plikt for tilbakebetaling er aktuelt. Videre har boken flere definisjoner knyttet til justeringsreglene.

Forfatterne av boken er Alexander With og Knut Andreassen. Begge har relevant og høyere utdanning, samt mange års erfaring i bransjen. Boken er utgitt i 2008, samme år som lovendringene skjedde. Det er imidlertid viktig å merke seg at det har skjedd ytterligere endringer av loven i ettertid.



---

### Justeringsreglene – regnskap, skatt og avgiftsmessig behandling i praksis

Denne boken er noe mer detaljert enn *Justeringsreglene for fast eiendom – en innføring*. Den går blant annet nærmere inn på grunnlaget for hvordan regnskapsføringen skal gjennomføres, i tillegg til relevante definisjoner knyttet til justeringsreglene. Forfatterne av boken er Svein Harald Wiik, Jesper Røstad og Tommy Johnsen. Wiik er statsautorisert revisor, mens Røstad og Johnsen er begge fagansvarlige i Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening. Boken er av 1. utgave og utgitt i 2010. Utgivelsen var etter lovendringene i 2008, men det er også her viktig å ta hensyn til ytterligere lovendringer.

#### **4.4 FORSKNINGSOPPGAVER**

Det har vært forsket på nærliggende områder tidligere, og funn i disse oppgavene kan være relevante for denne oppgaven. Det er spesielt to oppgaver som kan være av betydning, og disse er *Justeringsreglene – noen momenter og utvalgte emner* (Leren, 2013) og *Merverdiavgift – problemstillinger og tilpasningsmuligheter innenfor eiendomsbransjen.* (Aspeslåen og Schjetne, 2011). Begge forskningsoppgavene er utgitt ved Handelshøyskolen BI.

#### **4.5 VEKTLEGGING AV RETTSKILDEFAKTORENE**

Rettskildeprinsippene angir hvordan rettskildefaktorene skal brukes og vektlegges i en diskusjon om et juridisk spørsmål. Grunnloven vil være den mest tungtveiende rettskildefaktoren, etterfulgt av lover og forskrifter. For denne oppgaven vil derfor Merverdiavgiftsloven være svært viktig, etterfulgt av Merverdiavgiftsforskrifter og dernest lovforarbeider. I tilfeller der lignende tvister har blitt avgjort ved dom, vil rettspraksis være veldig aktuelt. Høyesterettsdommer veier tyngst, etterfulgt av lagmannsrettsdommer og dommer avgjort i Tingretten. Videre vil juridisk litteratur være viktig for definisjoner og forståelsen av justeringsreglene. Tidligere forskningsoppgaver kan bidra med nytenkning, samt eventuelt bidra med resultater og uttalelser.

---

## 5.0 OBJEKTIVER FOR OPPGAVEN

### 5.1 BYGGETILTAK

Dersom en ønsker å utføre et byggeprosjekt, må det søkes om å få byggetiltaket godkjent. Et byggetiltak foreligger dersom fast eiendom oppføres, ombygges eller det foretas en påbygging. For at dette skal ha betydning for justeringsreglene må summen av inngående merverdiavgift på aktiveringspliktige kostnader på fullføringstidspunktet være minst kr 100 000. (With og Andreassen).

For at et byggetiltak skal anses som fullført, må det i henhold til § 9-4 (2) andre punktum være utstedt en ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse, eller når det er tatt i bruk dersom slik attest eller tillatelse ikke er nødvendig.

### 5.2 NÅR FORELIGGER DET EN BRUKSENDRING

Ved fastsetting av tilfeller der det skal bli foretatt en justering av inngående merverdiavgift vil begrepet *endret bruk* være sentralt. I henhold til § 9-2 (1) første punktum skal justering av inngående merverdiavgift skje når bruken av en kapitalvare etter anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt. Spørsmålet vil være om kapitalvaren er benyttet i avgiftspliktig virksomhet eller ikke-avgiftspliktig virksomhet. I mange tilfeller kan en endring være at andelen av kapitalvaren som brukes til avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet endres. Dette kan eksempelvis være at en etasje av et bygg som tidligere har vært brukt i avgiftspliktig virksomhet, leies ut til virksomhet som er unntatt eller fritatt fra loven.

Det kan oppstå situasjoner der kapitalvaren blir stående tom, og i slike tilfeller skal det i henhold til Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 «anses som en videreføring av bruken på fullføringstidspunktet og ikke som en videreføring av den siste bruken før lokalene ble stående tomme». Det vil si at utleier ved bruksendring ikke har plikt til negativ justering eller rett til positiv justering i år der kapitalvaren ikke er utleid. Justeringene skal først anvendes når bygningen eller lokalene igjen tas i bruk (With og Andreassen).

En annen situasjon som kan oppstå er brann eller riving av kapitalvaren. I slike tilfeller skal det ikke foretas justeringer, jf. Ot.prp.nr.59 (2006-2007). For at dette skal gjelde forutsettes det at kapitalvaren ikke kan benyttes igjen. Det vil bli regnet som en ny kapitalvare dersom brann eller riving medfører at kapitalvaren må bygges på nytt, samt at beløpsgrensen nås.

### **5.3 TYPISKE BRUKSENDRINGER**

Som nevnt ovenfor, skal inngående merverdiavgift justeres når det foreligger en bruksendring av fast eiendom eller et byggetiltak. For at det skal kunne foretas en justering, må endringen jf §9-5 (3) være en endring på ti prosentpoeng eller mer i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse. Typiske bruksendringer kan være salg av fast eiendom, utskifting av leietaker, eller at leietaker endrer avgiftsstatus. Bruksendring som følge av salg av fast eiendom og bytte av leietaker vil bli nærmere forklart i de neste to avsnittene, mens bruksendring som følge av leietakers endrede avgiftsstatus vil bli forklart i avsnitt 5.4.

#### **5.3.1 SALG AV FAST EIENDOM**

Ved salg av fast eiendom skal justering av inngående merverdiavgift skje når objektet overdras. Det forutsettes imidlertid at eiendommen har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging, jf. § 9-2 (3). Da overdragelse av fast eiendom ikke utløser utgående merverdiavgift, anses kapitalvaren for å ha gått over fra å være avgiftspliktig til å være ikke-avgiftspliktig ved overdragelse. Dersom kjøper overtar justeringsforpliktelsen gjennom avtale kan justering unnlates (Wiik, Johnsen og Røstad).

#### **5.3.2 BYTTE AV LEIETAKER**

Det antas at den vanligste justeringshendelsen ved utleie av fast eiendom er når en eksisterende leietaker byttes ut med en ny leietaker. Det forutsettes at utleier er frivillig registrert etter § 2-3 (1) for at utleiers virksomhet er omfattet av justeringsbestemmelsene. Endringen skjer når den nye leietakeren har en annen avgiftsmessig status enn den tidligere leietakeren. Utleier er forpliktet til å foreta

---

justering av inngående avgift knyttet til de aktuelle arealene. Dersom en avgiftspliktig butikk på et kjøpesenter blir erstattet av en annen avgiftspliktig butikk, vil det ikke ha noen innvirkning på utleiers fradragsrett for dette lokalet.

#### **5.4 BRUKSEMDRINGER SOM KNYTTER SEG TIL LEIETAKERENS ENDREDE BRUK VED UMLEIDE LOKALER**

Det kan oppstå situasjoner der leietaker skifter avgiftsstatus. Dette kan medføre at utleier har rett eller plikt til justering. Det kan være flere årsaker til endring av avgiftsstatus, som blant annet lovendringer, fremleie, samt endring, utviding eller innskrenking av virksomhet.

Lovendring kan føre til at utleier får plikt til å foreta en negativ justering. Denneplikten vil oppstå dersom leietakers virksomhet går fra å være avgiftspliktig til å bli unntatt. Det er imidlertid viktig å merke seg at denne justeringen kun gjelder dersom virksomheten går fra å være avgiftspliktig til ikke avgiftspliktig, og ikke i motsatt tilfelle. I motsatt tilfelle vil utleier derfor ikke ha rett til positiv justering. Et eksempel kan være dersom en kantine gjennom lovendring går fra å være avgiftspliktig til å bli unntatt fra loven. I et slikt tilfelle vil utleier ha plikt til å foreta en negativ justering. Hvis et legekontor gjennom lovendring går fra å være unntatt fra loven til å bli avgiftspliktig, har utleier ikke rett til å foreta en positiv justering (Wiik, Johnsen og Røstad).

Fremleie vil bli videre diskutert i avsnitt 5.7.

##### **5.4.1 EKSEMPEL - UTVIDING**

Et eksempel på en situasjon som vil drøftes videre i masteroppgaven er utvidelse av virksomhet. Dette kan være et tilfelle der et tannlegekontor bestemmer seg for å selge produkter. Problemstillingen vil da være at tannlegekontoret utøver helsetjenester som i henhold til § 3-2 (1) bokstav b er unntatt virksomhet, i tillegg til å selge produkter der salget er avgiftspliktig virksomhet. Tannlegekontoret bestemmer seg for at 20% av lokalet skal være benyttet til salg av produktene. Da vil 20 % av tannlegekontorets virksomhet være endret til avgiftspliktig

---

virksomhet, noe som vil få konsekvenser for utleiers fradragrett etter endringene er foretatt.

### **5.5 MYLDREAREALER**

Det er ikke alltid et klart skille for hvor stor del av lokalet som benyttes til avgiftspliktig virksomhet. I tilfeller der leietaker benytter et areal til både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, omtales arealet som et «myldreareal». Dette vil typisk være tilfeller der bedrifter som driver virksomhet som er unntatt eller fritatt fra loven i tillegg driver avgiftspliktig salg av produkter. Et annet relevant tilfelle er såkalt tidsmessig delt bruk, der lokaler leies ut til ulike virksomheter. Ofte gjelder dette møtelokaler som tidvis leies ut til avgiftspliktig virksomhet og tidvis til ikke-avgiftspliktig virksomhet, og leietaker ikke er frivillig registrert.

#### **5.5.1 EKSEMPEL – MYLDREAREAL**

En situasjon som vil drøftes i masteroppgaven er et treningssenter som i tillegg til å drive treningstjenester selger produkter som treningsklær og energibarer i resepsjonen. Treningssenteret vil bli ansett som et myldreareal, da de driver både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet. Drøftingen vil da vurdere hvordan leietaker (treningssenteret) skal beregne riktig fradrag på husleien, og utleiers rett til fradrag.

#### **5.5.2 EKSEMPEL – TIDSMESSIG DELT BRUK**

Utfordringer knyttet til tidsmessig delt bruk har ført til uenigheter internt i skatteetaten (Skogrand og Skarprud). Dette har også i senere tid ført til rettssak som nevnt under avsnitt 4.2. Konflikten har i hovedsak gått ut på om tidsmessig delt bruk kan regnes som et myldreareal. Dette er et område vi ønsker å gå dypere inn på i masteroppgaven, da loven er uklar på hvordan dette skal utføres. Ved å få en større innsikt i reglene og rettspraksis, kan det være mulig å finne eventuelle gråsoner som bør spesifiseres nærmere, samt en forbedring av lovverket.

### **5.6 BRUKSENDRINGER SOM KNYTTER SEG TIL EIERENS EGEN BRUK**

Som nevnt innledningsvis, er et incentiv for frivillig registrering å sikre likestilling mellom å eie et bygg og å leie ut et bygg. Dersom næringsdrivende

---

selv eier et bygg, har han/hun fradragsrett for merverdiavgift på alle drifts- og vedlikeholdskostnader, dersom den næringsdrivende driver avgiftspliktig virksomhet.

#### **5.6.1 EKSEMPEL – AIRBNB**

Et eksempel på en dagsaktuell situasjon som knytter seg til eierens bruksendring kan være utleie av leiligheter via AirBnb. Dette kan være en person som eier en bygård i Oslo. Vedkommende bestemmer seg for å foreta en ombygging av bygården. Dette for senere å seksjonere bygården i flere leiligheter som skal leies ut via AirBnb. Kostnadene er beregnet til rundt NOK 1.000.000. Da AirBnb kan regnes som hotellvirksomhet jf. § 5-5 (1) bokstav a, og ombyggingen vil ha en merverdiavgift høyere enn NOK 100.000, vil gårdeieren ha fradragsrett for inngående merverdiavgift for oppføringskostnadene. Etter to år bestemmer gårdseieren seg for at han ønsker å bo i en av leilighetene selv. Dette vil være en bruksendring som knytter seg til eierens egen bruk. Det vil ikke lenger være fradragsrett for leiligheten han selv benytter, da dette ikke er avgiftspliktig virksomhet. Dette fører til at det må foretas en justering for de arealene som ikke er brukt til utleie.

#### **5.7 FREMLEIE**

En situasjon som kan skape forvirring i forhold til justeringsreglene er fremleie av hele eller deler av et leieobjekt. Hodneland og Larsen definerer fremleie som «at leietakeren overdrar sine rettigheter etter leieavtalen til en annen leietaker uten å selv tre ut av leieforholdet.» En konsekvens at dette er at hovedleieren fortsatt har forpliktelser overfor utleieren.

Dersom avtalen er inngått for en bestemt periode, kan leieren i henhold til husleieloven § 7-5 kun fremleie for resten av leietiden dersom utleieren godkjenner dette. Hvis utleier ikke godkjenner forespørselen om fremleie, forutsettes det at det foreligger saklig grunn for nektelsen jf. husleieloven § 7-5 annet punktum. Da fremleieforhold kan skape negative merverdiavgiftsrettslige konsekvenser for utleier, kan dette anses som en saklig grunn for nektelse.

---

For at utleier skal kunne fradragføre inngående merverdiavgift, må utleier også i disse tilfellene være frivillig registrert, samt at lokalene må brukes i avgiftsregistrert virksomhet.

Det som imidlertid er viktig i situasjoner med fremleie, er at både utleier og fremutleier må være frivillig registrert. Det vil si at dersom fremutleier kun er ordinært momsregistrert, vil ikke dette være tilstrekkelig (Hodneland og Larsen).

#### **5.7.1 EKSEMPEL – FREMLEIE**

Et eksempel på en situasjon med fremleie kan være en bank som leier et lokale for en femårsperiode. Finansielle tjenester er i henhold til § 3-6 unntatt fra loven, og i dette tilfellet vil banken derfor reguleres av denne paragrafen. Dermed vil ikke utleier ha rett til fradrag på inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene for dette lokalet. Etter to år finner banken ut at det ikke er nødvendig med så store lokaler, og ønsker derfor å leie ut en etasje. En butikk er interessert i lokalene og ønsker derfor å leie arealet ut leieperioden. Banken spør utleier om godkjenning for fremleie av denne etasjen, noe utleier også godtar.

I denne situasjonen kommer justeringsreglene i merverdiavgiftslovens kapittel 9 til anvendelse. Det skjer en bruksendring, da deler av lokalet nå leies ut til en fradragberettiget virksomhet. For at utleier skal ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift for denne delen av lokalet, må det skje en frivillig registrering. Det er også viktig at både utleier og banken registreres. Da vil utleier ha rett til fradrag for den delen av arealet som butikken leier. Videre vil fradraget kun gjelde for de resterende tre årene av utleieperioden.

Det kan også oppstå situasjoner der utleier ikke godkjenner fremleie. Et eksempel på dette kan være et kjøpesenter som leier ut lokaler til ulike butikker. En butikk ønsker å fremleie sitt lokale til et legekontor, og spør derfor om godkjenning fra utleier. Utleier godkjenner ikke søknaden med begrunnelsen at et legekontor er en helsetjeneste som i henhold til § 3-2 (1) er unntatt fra loven. Dette vil ha negative økonomiske konsekvenser for eieren av kjøpesenteret og kan derfor i henhold til husleieloven § 7-5 bli ansett for å være en saklig grunn til nektelse. I likhet med

---

det forrige eksempelet vil denne endringen medføre en justering, men i denne situasjonen har det negative økonomiske konsekvenser.

### **5.8 EKSKLUSIV BRUKSRETT OG FELLESAREALER**

Når et lokale leies ut til både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, kan det oppstå problemer med hvordan fradrag i forhold til fellesarealer skal beregnes. Et kjøpesenter vil for eksempel ofte inneholde begge formene for virksomhet. Et viktig skille er områder med eksklusiv bruksrett og fellesarealene. Det arealet leietaker driver sin virksomhet i vil være det området leietaker har eksklusiv bruksrett over. Dette kan typisk være selve butikken eller legekantoret. Videre har et kjøpesenter ofte fellesareal for leietakerne. Dette kan være inngang, felles garderobe og toalett, rulletrapper og heis, samt felles oppholdsrom. Her kan det oppstå gråsoner rundt hvordan fradragretten skal beregnes, noe vi ønsker å gå nærmere inn på i masteroppgaven. For å forske på hvordan dette fungerer i praksis, vil vi bruke lovverket kombinert med intervjuer.

### **5.9 UTREGNINGER**

For å vise hvordan justeringsreglene fungerer har vi laget et lite case. Selskap A oppfører et bygg i 2015. Kostprisen knyttet til dette var NOK 20.000.000 inkl. mva. Hele bygget blir leid ut til butikker som driver avgiftspliktig virksomhet. Fra og med 1. januar 2016 skal to butikker legges ned, noe som utgjør 20 % av bygget. Et tannlegefirma overtar lokalene. Dette fører til at det må foretas justeringer, da tannlegevirksomhet er unntatt fra loven. Følgende tabell viser hvordan justeringene blir.



Justeringsår	1	2	3	4	5
Justeringsbeløp	0	80.000	80.000	80.000	80.000
Justeringsår	6	7	8	9	10
Justeringsbeløp	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000

*Tabell 1*

For å finne merverdiavgiften av oppføringskostnadene, har vi først funnet oppføringskostnadene eksklusive merverdiavgift, som er 16.000.000. (20.000.000/1,25). Det vil da si at 4.000.000 av totalsummen er merverdiavgift. Videre har vi dividert denne summen på justeringsperioden, som er ti år. Dette blir 400.000 per år. Til slutt tok vi hensyn til bruksendringen, som var 20% av bygget.  $0,2 * 400.000 = 80.000$  per år.

Da deler av bygget nå benyttes av unntatt virksomhet, får dette negative økonomiske konsekvenser for selskap A. Selskapet må nå tilbakeføre en årlig sum på NOK 80.000 til myndighetene. Dersom det i løpet av tiårsperioden skjer ytterligere endringer, må nye justeringer foretas.

### 5.10 SKANDINAVISK RETT

For å få en bedre forståelse av justeringsreglene vil det vurderes å sammenligne norsk rett med skandinavisk rett. Dette for å få bredere kunnskap om bakgrunnen for den norske loven vedrørende justeringsreglene, i tillegg til å se på eventuelle svakheter og styrker. Da de andre landene er medlem av EU, kan dermed EU-retten bli aktuell. Dette kan også være relevant for Norge i fremtiden som et EØS-land. Dette er et vanskelig tema, som det ikke har blitt foretatt forskning på tidligere. Skandinavisk rett vil ikke bli prioritert på bekostning av norsk rett, og dette vil derfor være en mindre del av den endelige oppgaven.

---

### 5.11 TEMA SOM KAN BERØRES

Videre er det flere tema som kan være aktuelle å diskutere i oppgaven. Dette er temaer som *ikke avklart bruk, konkurs, bruksendring før ferdigstilling, mv.*

## 6.0 DISPONERINGSPLAN

Som nevnt i tidligere disponeringsplan, brukte vi høstsemesteret til å tilegne oss mer kunnskap innen området. Vi ønsket å skape et «skjelett» for utformingen av oppgaven og dette gjorde vi gjennom å velge hvilke tema oppgaven bør inneholde.

I januar vil vi starte med å lese relevant litteratur for vår oppgave. Dette blir blant annet gjort for å ha mest mulig kunnskap før vi utarbeider intervjuspørsmålene for de ulike intervjuobjektene. Planen er å gjennomføre intervjuene i løpet av mars. Årsaken for at intervjuene blir gjort i mars, er at vi dermed har god tid til å forberede gode spørsmål for å skape høy kvalitet. Dette er spesielt viktig da intervjuene kun kan foretas én gang per intervjuobjekt. Videre vil vi ha god tid til å behandle innhentet informasjon etter intervjuene er gjennomført. I tillegg til dybdeintervjuene, vil vi bruke aktuelle dommer fra rettspraksis for «å krydre» oppgaven med praktiske eksempler. I starten av mai vil vi fokusere på sluttresultatet. Da er det viktig at problemstillingene er besvart på en god måte, i tillegg til at eventuelle mangler er dekt. Målet er å ha et klart førsteutkast i starten av juni. I løpet av sommeren vil vurdere potensielle forbedringer av oppgaven.

## 7.0 KILDER

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

Hodneland, K., & Larsen, F. H. (2013, februar 10). Fremleiens fallgruver. Hentet januar 11, 2017, fra <https://binghodneland.no/artikler/fremleiens-fallgruver/>

Leren, H. (2013). Justeringsreglene - noen momenter og utvalgte emner (Masteroppgave). Handelshøyskolen BI

Lien, Ø., & Brattli, O. T. (2014). Fradragsrett for inngående merverdiavgift (Masteroppgave). Handelshøyskolen BI.

Skogrand, T., & Skarprud, J. A. (2017, januar 10). Merverdiavgift. hentet januar 13, 2017, fra <http://verdtavite.kpmg.no/merverdiavgift.aspx>

Wiik, S., Johnsen, T., & Røstad, J. (2010). Justeringsreglene - regnskap, skatt og avgiftsmessig behandling i praksis (1. utgave). NARF Ekstra AS.

With, A., & Andreassen, K. (2008). Justeringsreglene for fast eiendom - en innføring (1. utgave.). Advokatfirma Selmer DA og Estate Media AS.