



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19703

Master Thesis

Thesis Master of Science

Avgiftsrettslige utfordringer knyttet til nye kontorløsninger

Navn: Karoline Narum, Maria Dalen Nielsen

Start: 15.01.2019 09.00

Finish: 01.07.2019 12.00

MSc in Business – major in Business Law, Tax and
Accounting

**Avgiftsrettslige utfordringer knyttet til nye
kontorløsninger**

Karoline Narum

Maria Dalen Nielsen

Veileder:
Anders Mikelsen

INNHOLDSFORTEGNELSE

SAMMENDRAG.....	IV
1. INNLEDNING.....	1
1.1 TEMA	1
1.2 CO-WORKING.....	2
1.3 PROBLEMSTILLING.....	3
1.4 AVGRENSNINGER	3
1.5 METODE	4
1.6 OPPGAVENS STRUKTUR	4
2. TRADISJONELL UMLEIE AV KONTORLOKALER	6
2.1 UMLEIE AV FAST EIENDOM	6
2.2 FRIVILLIG REGISTRERING	7
2.2.1 Myldreareal.....	8
2.2.2 Fellesarealer.....	9
2.3 JUSTERINGSREGELEN.....	10
3. CO-WORKING OG AVGIFTSRETTLIG BEHANDLING	11
3.1 CO-WORKING.....	11
3.1.1 Fremveksten av co-working	11
3.1.2 Konseptet og aktørene.....	11
3.1.3 Typetilfelle – co-working med fleksible plasser.....	12
3.2 FORELIGGER DET UMLEIE AV FAST EIENDOM?.....	13
3.2.1 Innledning	13
3.2.2 Utleiebegrepet i merverdiavgiftsloven § 2-3.....	13
3.2.3 Husleieloven.....	15
3.2.4 Dokumentasjonsregler	16
3.2.5 Avtaleperioden.....	19
3.2.6 Ideell andel.....	20
3.2.7 Bruksrett til fast eiendom.....	21
3.2.8 Nøytralitetsprinsippet	22
3.2.9 Delkonklusjon.....	23
3.3 ER DET EN SAMMENSATT YTELSE?.....	24
3.3.1 Innledning	24
3.3.2 Tjenestene inkludert i medlemskapet	26

3.3.3 Separate ytelser	29
3.3.4 Samlet pakke kontortjenester	31
3.3.5 Delkonklusjon	32
4. CO-WORKING MED FAST Plass	33
4.1 INNLEDNING	33
4.2 TYPETILFELLE	33
4.3 SAMMENSATTE ELLER SEPARATE YTELSE	33
4.3.1 Ledd i utleien	34
4.3.2 Kontortjeneste	35
4.3.3 Separate avtaler	36
4.7 KAPITTELKONKLUSJON	37
5 HOVEDKONKLUSJON	38
6 PRINSIPPUTTAELSE VEDRØRENDE CO-WORKING OG MERVERDI AVGIFT	40
7 REFERANSELISTE	43

SAMMENDRAG

Oppgavens formål er å redegjøre for avgiftsrettslige utfordringer knyttet til nye kontorløsninger. Dette gjør vi for å skape en bedre forståelse av regelverket og problemstillinger som møter co-workingaktører. På bakgrunn av dette er det svært aktuelt å se nærmere på hvordan co-workingsentre skal behandles avgiftsrettslig.

Oppbyggingen av co-workingsentre fører til problemer i vurderingen av co-workingaktørens avgiftsmessige status, og hvordan dette påvirker gårdeiers frivillige registrering. Utfordringen er i hovedsakelig om det foreligger utleie av fast eiendom til brukerne av co-workingsenteret, eller om hele eller deler av virksomheten skal ses på som en avgiftspliktig tjeneste.

Et viktig moment i vurderingen om det foreligger utleie av fast eiendom ved co-working er om brukerne får eksklusiv rådighet over et leieobjekt i avtaleperioden. Dersom det ikke foreligger utleie av fast eiendom, vil det dreie seg om bruksrett til fast eiendom. Videre tar oppgaven for seg hva som er det vesentlige ved co-working, og om det skal ses på som sammensatte eller separate ytelser.

Vi har valgt å dele oppgaven inn i to typetilfeller for å tydeliggjøre forskjellen i den avgiftsmessige behandlingen ved det å ha tilgang på en fast plass eller ikke. Først blir det fokusert på kjernen i et co-workingsenter (medlemskapet) som inkluderer fleksible plasser, noe som ikke gir brukeren en klar eksklusiv rådighet over en gitt plass. Videre vil co-working med fast plass bli drøftet, der vi har tatt utgangspunkt i at brukerne kjøper tilgang til et cellekontor i tillegg til selve medlemskapet.

Vi har anvendt det eksisterende lovverket, rettspraksis og avgiftspraksis i drøftelsen av tre mulige avgiftsrettslige utfall for de to typetilfellene; hvorvidt det foreligger utleie av fast eiendom i sin helhet med tjenester som ledd i utleien, om det skal anses som to separate avtaler, eller om co-working i sin helhet er en avgiftspliktig tjeneste.

1. INNLEDNING

1.1 Tema

Temaet for denne oppgaven er avgiftsrettslige utfordringer knyttet til nye kontorløsninger.

Merverdiavgift er en av de største inntektskildene til staten og utgjør rundt 20 prosent av det offentlige samlede inntekter¹. Dagens generelle merverdiavgiftssats er 25 prosent, og merverdiavgift er dermed betydelige kontantstrømmer og et risikofyllt område for næringsdrivende. Dette gjør merverdiavgift til et sentralt tema som det er viktig for virksomheter å ha kunnskap om.

Kontantstrømmen av merverdiavgift for næringsdrivende består av inngående og utgående merverdiavgift. Næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsregisteret har krav på fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester, så lenge varen eller tjenesten er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Den utgående merverdiavgiften skal beregnes og betales ved omsetning og uttak, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav e).

Utleie av kontorlokaler har tradisjonelt sett vært å regne som utleie av fast eiendom, og er unntatt etter merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Dette medfører at utleier kan benytte seg av reglene om frivillig registrering i merverdiavgiftsloven § 2-3, og oppnå fradrag for inngående merverdiavgift, så sant det er utleie til avgiftspliktig virksomhet. Er leietakeren unntatt fra merverdiavgiftsloven har ikke utleier krav på fradrag for inngående merverdiavgift.

¹ (Gjems-Onstad, Dyrnes, & Mikelsen, Merverdiavgift i et nøtteskall, 2018, s. 17)

1.2 Co-working

De siste årene har kontormarkedet vært i endring og nye måter å organisere tilgang til kontorplasser har vokst frem. Tradisjonelle arbeidsformer har endret seg på bakgrunn av nye trender i arbeidslivet, der blant annet utvikling av teknologi har gjort arbeid mer mobilt og mindre geografisk avhengig. Antall selvstendige næringsdrivende som blant annet frilansere og entreprenører er økende, og det har blitt et større fokus på verdien av samhandling og utvikling av ideer mellom mennesker med ulik kompetans². Nye kontorløsninger kan også knyttes opp mot delingsøkonomien, der deling og tillit er vesentlig, samt kostnaden ved å leie er lavere enn ved tradisjonell kontorutleie. På bakgrunn av de overnevnte faktorene har etterspørselen etter kontorplasser med fleksibilitet og samhandling økt betraktelig, noe som har ført til fremveksten av et nytt kontorkonsept kalt co-working.

Co-working har økt med mer enn 200 prosent på global basis de siste fem årene³. WeWork er den største og mest omtalte aktøren internasjonalt på dette området, og er nå på vei inn i det norske markedet. Regus som tidligere har hatt et mer tradisjonelt kontorkonsept, er i dag å regne som en av et av de mest etablerte co-workingaktørene i Norge, og det er forventet at antall co-workingsentre kommer til å øke betraktelig i tiden fremover⁴.

Co-working er ikke et entydig konsept, da det er store variasjoner i hvordan co-workingsentre er bygd opp når det kommer til typer kontorplasser og tjenester. Et co-workingsenter kjennetegnes først og fremst ved at brukeren får tilgang til et miljø for samarbeid og ideutvikling, der delt bruk av fysiske omgivelser og verktøy er sentralt. I de fleste tilfeller har co-workingsentre en kombinasjon av kontorplasser med førstemann til mølla prinsippet og kontorhoteller.

Omsetning av kontorplasser i et co-workingsenter utfordrer den tradisjonelle leiekontrakten mellom utleier og leietaker på flere områder. Kontorplasser der det ikke foreligger en klar eksklusiv rådighet reiser spørsmål om co-working skal

² (Andersen, 2019)

³ (Parr, 2019)

⁴ (Hopland, 2018)

anses som utleie av fast eiendom. Det kan være at co-working skal behandles som en pakke tjenester, da det ikke kun er selve kontorplassen brukeren er interessert i, men også en rekke andre ytelser. Dette har skapt problemer for den avgiftsrettslige behandlingen av co-working, da nye konsepter generelt ikke er godt tilpasset etablerte regelverk.

I loven står det ikke noe klart om hvordan avgiftsbehandlingen av slike kontorkonsepter skal løses, noe som reflekteres i den sprikende praksisen fra avgiftsmyndighetenes side. Det er også ressurs- og tidkrevende å ikke ha klare retningslinjer for leiekontrakter knyttet til co-working. Derfor er det et behov for enkelte prinsipielle avklaringer av avgiftshåndteringen for slike kontorkonsepter.

1.3 Problemstilling

Problemstillingen som skal belyses er: Avgiftsrettslige utfordringer knyttet til nye kontorløsninger.

Ettersom co-working er et vidt begrep og det er store forskjeller i hvordan aktørene velger å bygge opp et co-workingsenter, har vi valgt å dele oppgaven i to konkrete typetilfeller. I hvert av de to typetilfellene har vi vurdert hvorvidt det foreligger utleie av fast eiendom, og om avtalen skal regnes som en sammensatt ytelse eller to separate avtaler.

1.4 Avgrensninger

Denne oppgaven er avgrenset til å omfatte co-working med omsetning av fleksible og faste kontorplasser. I de fleksible kontorplassene der førstemann til mølla prinsippet gjelder, er ikke brukeren garantert plass dersom det er fullt. Ved faste kontorplass får brukeren en bestemt plass i et cellekontor med tilhørende fasiliteter og tjenester. Tjenester som tilbys vil bli forklart nærmere under typetilfellene.

1.5 Metode

Oppgaven er basert på juridisk metode der rettskildeprinsippene skal følges. De viktigste rettskildefaktorene som blir benyttet i oppgaven er lovtekster, forskrifter, forarbeider, rettspraksis og avgiftspraksis.

I vår oppgave er bindende forhåndsuttalelser et mye anvendt grunnlag, sammen med ulike dommer. Annen avgiftspraksis slik som publiserte fagartikler om emnet, samt informasjon og retningslinjer som er offentliggjort på skatteetaten.no, er også relevant.

Videre er aktuelle paragrafer i MVA-kommentaren⁵ samt Skattedirektoratets tolkninger og uttalelser slik de fremkommer av den nyeste utgaven av Merverdiavgiftshåndboken⁶ sentralt for vår forståelse og for oppgaven.

Det har blitt samlet inn erfaringer om problemer som oppstår ved den avgiftsmessige behandlingen av co-workingsentre gjennom kontakt med personer som jobber tett på, og har kunnskap om fagfeltet.

1.6 Oppgavens struktur

Oppgaven er inndelt i seks separate deler som innledes med nåværende kapittel, kapittel 1, hvor tema, problemstilling med tilhørende avgrensninger, samt metoden blir presentert.

Kapittel 2 gir en presentasjon av den avgiftsrettslige håndteringen av tradisjonell kontorutleie, og hvordan dette i utgangspunktet er regulert i lovverket.

I kapittel 3 redegjøres det først for hva co-working er, deretter belyses den avgiftsmessige behandlingen av co-working med fleksible plasser. Her ser vi på hvorvidt det foreligger utleie av fast eiendom, eller om hele eller deler av co-working heller i retning av å være en avgiftspliktig tjeneste.

⁵ (Gjems-Onstad, MVA-kommentaren, 2016)

⁶ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019)

Videre vil vi i kapittel 4 drøfte co-working med fast plass, og se på om faktum at brukerne har fast plass endrer den avgiftsmessige vurderingen i forhold til fleksibel plass.

Siste kapittel av selve oppgaven, kapittel 5, inneholder en oppsummering og det blir fremlagt en konklusjon om den avgiftsrettslige håndteringen ved utleie av nye kontorløsninger.

Få uker før innlevering av denne oppgaven kom det en prinsipputtalelse fra skatteetaten vedrørende co-working og merverdiavgift. Resultatet i denne vil bli belyst i kapittel 6, og vi vil kommentere hvordan deres anføringer differer fra vår konklusjon.

2. TRADISJONELL UMLEIE AV KONTORLOKALER

Ved et tradisjonelt leieforhold av kontorlokaler vil leiekontrakten normalt gjelde en lengre periode, gjerne 3-10 år⁷, hvor leietaker disponerer et gitt areal og har en eksklusiv rådighet over kontorplassen. Ofte inngår det også enkelte tilleggstjenester som ledd i utleien. Utleier av kontorlokalene vil vanligvis benytte seg av reglene om frivillig registrering, slik at de oppnår fradrag for inngående merverdiavgift ved utleie til avgiftspliktige næringsdrivende.

2.1 Utleie av fast eiendom

Når det kommer til den avgiftsmessige behandlingen av tradisjonelle utleieforhold har utleie av kontorlokaler vært å regne som utleie av fast eiendom. Fast eiendom omfatter blant annet ubebygde grunn, bygninger, anlegg og deler av fast eiendom, som for eksempel hotellrom og møterom⁸.

Utleie av fast eiendom er unntatt fra loven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd. Det vil si at utleier i utgangspunktet ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Om en næringsdrivende derimot selv eier bygget og driver avgiftspliktig virksomhet, har de fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Er virksomheten derimot ikke avgiftspliktig, for eksempel bank som er unntatt fra loven jf. merverdiavgiftsloven § 3-6, vil de ikke være fradragsberettiget.

Ut fra regelen som sier at utleie av fast eiendom er unntatt fra loven vil en avgiftspliktig leietaker ikke få noe fradrag for inngående merverdiavgift for leiekostnaden, ettersom utleier ikke skal beregne dette. Dette fører til at utleier må ta høyere leiepriser for å dekke inn merverdiavgiftskostnaden ved oppføring av bygget. Det vil da lønne seg å eie kontra å leie kontorlokaler for en avgiftspliktig virksomhet, ettersom de da vil få fradrag for den inngående merverdiavgiften. Praksisen ved leie vil dermed føre til avgiftskumulering, slik at kostnaden til leietaker blir større enn om vedkommende selv eier lokalet som er i bruk. På

⁷ (Bull, 2018)

⁸ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 323)

bakgrunn av dette er det blitt innført regler om frivillig registrering for å forbedre avgiftssystemets konkurransenøytralitet i eiendomsmarkedet, slik at avgiftspliktige leietakere ikke betaler mer merverdiavgift enn de ville gjort om de hadde eiet lokalene. Gjennom dette unngås avgiftskumulasjon.

2.2 Frivillig registrering

Formålet bak regelen om frivillig registrering er i størst mulig utstrekning å likestille de avgiftsmessige konsekvensene av å eie og leie. Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd oppstiller to krav vedrørende leietaker som må være oppfylt for at gårdeier kan frivillig registres. Først og fremst må leietaker være en næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsregisteret eller leietaker må være en kommunal eller fylkeskommunal virksomhet. For det andre må lokalene som leies ut brukes i avgiftspliktig eller kompensasjonsberettiget virksomhet⁹.

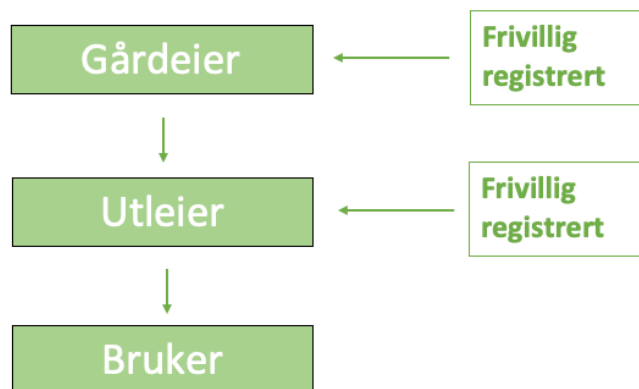
Virkingen av frivillig registrering er at gårdeier får fullt fradrag for inngående merverdiavgift til avgiftspliktige leietakere. Gårdeier skal også legge på merverdiavgift ved utleie til avgiftspliktige leietakere, og disse leietakeren vil da få fradrag for denne merverdiavgiften. Det må foreligge en kontrakt for at utleid lokale skal være omfattet av frivillig registrering, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-2. Det er formfrihet ved inngåelse av en leieavtale, noe som betyr at den kan være muntlig eller skriftlig, men dersom en part krever skriftlig avtale skal dette foreligge, jf. husleieloven § 1-4.

For virksomheter som er unntatt fra loven skal det ikke beregnes merverdiavgift på utleie. Utleier får da ikke fradrag for den inngående merverdiavgiften knyttet til oppføring og vedlikehold av den delen av eiendommen som er knyttet til unntatt virksomhet.

Virksomheter som driver utleie kan også benytte seg av frivillig registrering ved fremleie, så lenge det foreligger en ubrutt kjede av frivillig registrerte mellom gårdeieren og den som bruker arealene i registrert virksomhet, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1 annet ledd. Dette innebærer at alle ledd må

⁹ (Gjems-Onstad, MVA-kommentaren, 2016, s. 157)

være frivillig registrert, hvis ikke mister tidligere ledd muligheten for frivillig registrering slik som vist i figur 1.



Figur 1. Eksempel på hvordan fremleie fungerer så sant bruker er avgiftspliktig.

For utleiers registrering er det avgjørende at leieavtalen definerer leietakers avgiftsstatus, og gjelder fra inngåelse av leieavtale til leieavtalens utløp. Der det forekommer tilfeller hvor avgiftsstatusen til leietaker endres over tid, kan det opprinnelige fradraget dermed være misvisende. Det må da foretas en justering av inngående merverdiavgift for arealet dette gjelder.

2.2.1 Myldreareal

Myldrearealer er sentralt ved utleie av fast eiendom i henhold til utleiers rett til fradrag for oppførings- og driftskostnader. Merverdiavgiftsloven har ikke en legaldefinisjon av hva som er myldreareal, og det er derfor knyttet uklarheter til hvorvidt et areal kan anses som myldreareal eller ikke. Utgangspunktet er at myldrearealer er arealer som brukes i både avgiftspliktig og unntatt virksomhet. Dersom det foreligger myldreareal har eieren full fradragsrett og skal fakturere leietakeren slik at det betales merverdiavgift for hele leiebeløpet¹⁰. Leietakeren har derimot kun fradrag ut fra hvor stor del som benyttes i avgiftspliktig virksomhet, og dersom den avgiftspliktige virksomheten normalt ikke overstiger 5

¹⁰ (Nyberget, Førde, Schultze, & Syljuåsen, 2017)

prosent vil ikke leietakeren ha rett på fradrag i det hele tatt. Det kan også foreligge myldreareal ved tidsmessig delt bruk, dette blir drøftet mer inngående i delkapittel 3.2.

Et eksempel på myldreareal ved tradisjonell kontorutleie er en utbygger som leier ut kontorlokaler til en tannlege. En tannlege selger normalt diverse produkter slik som tannkrem og munnskyllevann (avgiftspliktig), i tillegg til tannlegetjenestene (unntatt). Tannlegen driver da både avgiftspliktig og unntatt virksomhet i det samme kontoret. Dette anses da som et myldreareal, og tannlegen vil kunne få fradrag for en del av virksomheten dersom den avgiftspliktige virksomheten overstiger 5 prosent. Dette vil da også medføre at gårdeier får full fradragsrett for inngående merverdiavgift på dette arealet.

2.2.2 Fellesarealer

Fellesareal er areal som ikke er særskilt utleid, som f.eks. trapper, ganger og resepsjon, der den enkelte leietaker ikke har eksklusiv rådighet, men rett til å benytte arealet¹¹. Arealene benyttes av flere leietakere og vil dermed i flere tilfeller ikke bli fullt ut omfattet av gårdeiers frivillige registrering. For å bestemme hvor stor andel som er fradragsberettiget, skal det brukes en fordelingsnøkkel ut fra hvor stort areal som er leid ut til henholdsvis avgiftspliktig og unntatt virksomhet. Dette differerer fra myldreareal hvor det foreligger full fradragsrett for utleie, ettersom leietaker bruker arealet i kombinert virksomhet.

Selv om fellesarealer ikke er særskilt utleid til en bruker, er det en relevant kostnad for utleier, og mange leiekontrakter omfatter også betaling for leie av fellesareal. Dermed blir fradragsretten for fellesarealene beregnet ut fra henholdsvis andelen areal benyttet i avgiftspliktig og unntatt bruk i bygningen, jf. merverdiavgiftsforskriften § 8-2-1. Utleier vil i de fleste tilfeller legge på en kompensasjon for å dekke merverdiavgiftskostnadene dersom de leier ut til en unntatt virksomhet, både for det eksklusive leiearealet og for den forholdsmessige andelen av fellesarealene. For eksempel, om det er et kontorbygg hvor alle kontorene er like store, og halvparten er leid ut til avgiftspliktige virksomheter og

¹¹ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 725)

halvparten til unntatte virksomheter, får gårdeier fradrag for 50 prosent av den inngående merverdiavgiften knyttet til fellesarealene.

2.3 Justeringsregelen

En avgiftspliktig virksomhet får fradrag for inngående merverdiavgift dersom varen eller tjenesten er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, jf. mval § 8-1. Endres bruken fra det som var antatt ved investeringen, skal det justeres for inngående merverdiavgift. Kapitalvarer av en viss verdi og varighet skal justeres etter reglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9.

Med kapitalvarer menes maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50 000, og ny-, på-, eller ombygging av fast eiendom der inngående merverdiavgift på kostnadene utgjør minst 100 000 kroner, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd. Dette betyr at det skal være anskaffelser av en viss verdi og varighet. Endringer i bruken av tradisjonelle kontorlokaler kan for eksempel være når leietakeren av lokalet skiftes ut eller endrer sin virksomhet fra avgiftspliktig til unntatt virksomhet

Formålet med justeringsreglene er at virksomheter ikke skal foreta tilpasninger for å unngå merverdiavgift, og dermed motvirker reglene konkurransevridning, og gir en mer korrekt avgiftsbehandling¹². Fast eiendom skal justeres ved endret bruk etter mval. §9-1 andre ledd bokstav b), jf. mval §9-1 første ledd.

Justeringsperioden for fast eiendom er etter mval. §9-4 andre ledd ti år noe som betyr at den næringsdrivende skal justere fradraget for inngående merverdiavgift for blant annet oppføring av bygg. Dette gjelder når en bruksendring fører til endret andel brukt i avgiftspliktig virksomhet i løpet av ti år etter oppføring.

¹² (KPMG, 2019)

3. CO-WORKING OG AVGIFTSRETTSLIG BEHANDLING

3.1 Co-working

3.1.1 Fremveksten av co-working

Forgjengeren til dagens co-workingsenter, «hackerspace», ble etablert i Berlin i 1995. Her gikk flere dataingeniører sammen og dannet et miljø for samhandling ved å tilby diverse fasiliteter. Senere vokste det frem sentre hvor entreprenører fikk mulighet til å etablere nettverk og jobbe med likesinnede. Dette var starten på det vi i dag kjenner som co-working. Det første offisielle co-workingsenteret åpnet i San Francisco i 2005 med mulighet for å arbeide selvstendig samtidig som det var mulig til å samhandle og bygge nettverk med andre.

I dag finnes det nærmere 20.000 co-workingsentre, og over 1.7 millioner brukere¹³. På verdensbasis har store giganter som KPMG, Microsoft og Dell¹⁴ begynt å benytte seg av denne typen kontorløsning, mens i det norske markedet er det enn så lenge i hovedsak småbedrifter og selvstendig næringsdrivende som bruker lokalene.

Antall co-workingaktører i Norge har skutt fart de siste årene og Oslo er blant byene i verden med størst vekst av dette kontorkonseptet. Det anslås at ca. to prosent av kontorlokalene i hovedstaden er co-working per dags dato, og det er forventet betydelig ekspansjon de kommende årene¹⁵.

3.1.2 Konseptet og aktørene

Begrepet co-working referer til praksisen rundt det å jobbe i et fleksibelt og delt kontorfellesskap med en samlet pakke av tjenester, hvor et miljø for samarbeid og idéutvikling blir bygd mellom forskjellige brukere¹⁶.

¹³ (Nicorici, 2019)

¹⁴ (Ramcilovic, 2018)

¹⁵ (Hopland, 2018)

¹⁶ (Mauseth & Alsos, 2017)

Variasjonene er store når det kommer til hvordan co-workingsentre er bygd opp med ulike typer kontorløsninger og tjenester, dette for å være mangfoldig i utforming og passe for ulike bransjer. Felles er at det tilrettelegges for co-working mellom brukerne i moderne lokaler, med tilgang til lounge samt diverse tjenester. Typiske tjenester som går igjen er lounge, resepsjon, internett, co-workingaktørens intranett, mulighet til å booke møterom, delta på seminarer, kopi og print. Flere co-workingsentre tilbyr også ulike typer kontorplasser slik som cellekontor, og fast og fleksibel plass i et åpent kontorlandskap.

Forretningsmodellen til co-working baserer seg på fremleie, hvor det mer eller mindre er en standard leiekontrakt av lengre varighet mellom gårdeier og eiendomsselskap (co-workingaktør). Co-workingaktøren inngår deretter kortsiktige kontrakter til enkeltpersoner og virksomheter. Dette gir fleksibilitet for brukere som er i oppstartsfasen eller kun trenger kontorplass for en kortere periode.

Co-workingaktøren tilbyr som oftest et medlemskap bestående av en grunnpakke med adgang til de sentrale tjenestene ved co-working, slik som lounge, der brukere kan møtes for samhandling, fleksible kontorplasser og tilgang til et intranett. Dersom brukerne ønsker en fast plass er dette noe de må betale en høyere medlemsavgift for. Prisen på medlemskapet for tilgang til co-workingsenteret er uavhengig av medlemmenes faktiske bruk av fasilitetene.

3.1.3 Typetilfelle – co-working med fleksible plasser

En gårdeier har oppført et nybygg, og leier ut til en co-workingaktør. Co-workingaktøren tilbyr tilgang til co-workingsenteret gjennom et medlemskap. Medlemmene får tilgang til en lounge og et åpent kontorlandskap hvor de kan ta plasser etter førstemann til mølla prinsippet. De har også tilgang til følgende tjenester; internett, print og kopi, enkel servering av kaffe og te, mulighet for å booke møterom, et intranett som legger til rette for samhandling mellom medlemmene, resepsjonstjenester og mulighet til å delta på seminarer. Avtaleperioden er på én måned med automatisk fornying inntil brukeren sier opp medlemskapet.

3.2 Foreligger det utleie av fast eiendom?

3.2.1 Innledning

Merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd sier at omsetning og utleie av fast eiendom og rettigheter til fast eiendom er unntatt fra loven. Dette innebærer at det i utgangspunktet ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på vederlag og at det heller ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader knyttet til virksomheten ved utleie av fast eiendom.

En virksomhet kan etter merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd frivillig registreres når det foreligger utleie av fast eiendom. Etter loven forutsetter retten til frivillig registrering at det foreligger utleie av et bygg eller anlegg, men ordlyden sier ikke noe videre hva som må legges til grunn for at det er et utleieforhold. Skatteetaten har ved flere anledninger uttrykt at utleie av fast eiendom først skjer når leietaker har en eksklusiv rådighet over et avgrenset areal. Dette fører til utfordringer knyttet til om co-working kan anses som utleie av fast eiendom, da brukeren ikke gis en klar eksklusiv rådighet over et gitt leieobjekt.

For videre drøfting av om det foreligger utleie av fast eiendom mellom co-workingaktøren og brukeren, slik at frivillig registrering kommer til anvendelse, er det nødvendig å se nærmere på om eksklusiv rådighet er et vilkår for utleie og videre hva det vil si å ha en eksklusiv rådighet til et leieobjekt.

3.2.2 Utleiebegrepet i merverdiavgiftsloven § 2-3

Slik utleiebegrepet i merverdiavgiftsloven § 2-3 tidligere har blitt oppfattet, stilles det krav til at leietakeren må ha en eksklusiv rådighet over et konkret areal. Kravet om eksklusiv rådighet er hensiktsmessig for å kunne trekke en grense mellom utleie og det å ha andre rettigheter til fast eiendom som ikke gir grunnlag for frivillig registrering. Det er derfor nødvendig med en klar tolkning av hva som legges i utleie og kravet om eksklusiv rådighet.

Skatteetaten har i merverdiavgiftshåndboken beskrevet utleiebegrepet i merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd¹⁷ som følgende:

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

Ut fra uttalelsen til Skattedirektoratet kjennetegnes et leieforhold ved at leietaker overtar en fullstendig, men tidsbegrenset, bruksrett til et leieobjekt der den eksklusive rådigheten over et leieobjekt overføres fra eier til leietaker. Det vises derimot ikke til noen rettskilder som støtter opp under denne forståelsen av kravet om eksklusiv rådighet ved utleie. Videre har de ikke kommentert hvorvidt leietakere har en eksklusiv rådighet dersom arealer benyttes sammen med andre leietakere.

Ettersom det ikke er en legaldefinisjon av utleiebegrepet i merverdiavgiftsloven, har det i rettspraksis blitt lagt vekt på hvordan utleiebegrepet er avgrenset i henhold til husleielovens anvendelsesområde. I en dom fra Borgarting lagmannsrett 18. desember 2001, Tanum Ridesenter dommen¹⁸, som gjaldt spørsmålet om boksutleie i en stall skulle anses som utleie av fast eiendom, ble det lagt stor vekt på husleielovens anvendelsesområde. Fylkesskattekontoret fattet vedtak om at boksutleie ikke var utleie av fast eiendom. Lagmannsretten bemerket på sin side at *«avtaler som regnes som utleie av fast eiendom omfatter svært forskjellige forhold»* og at husleieloven kommer til anvendelse selv om leietaker ikke har en eksklusiv rådighet. Ut fra dette ble det lagt til grunn at boksutleie er utleie av fast eiendom.

¹⁷ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 171)

¹⁸ LB-2001-617

3.2.3 Husleieloven

Husleieloven regulerer plikter og rettigheter mellom leietaker og utleier i et leieforhold. I husleieloven §1-1 første ledd fremgår det at loven gjelder for avtaler om bruksrett til husrom mot vederlag. Begrepet husrom er ikke videre definert i loven, men det stilles ikke særlige strenge fysiske krav annet enn at det må ha en varig tilknytning til fast eiendom¹⁹. Videre må bruksretten til husrommet bygge på en avtale med utleier for at den skal være omfattet av husleieloven, og det kreves at leieavtalen gir rettighetshaveren en midlertidig bruksrett til husrommet. Grunnen til at bruksretten må være midlertidig, er for å kunne avgrense mot tilfeller hvor eiendommen overdras.

I forarbeider til husleieloven har begrepet bruksrett til husrom følgende tolkning²⁰:

“Husleieavtalen gir rettighetshaveren en bruksrett til husrommet. Leieretten har tradisjonelt vært oppfattet som en total bruksrett. Det karakteristiske for disse er at rettighetshaveren har besittelsen av tingen. Tingen må etter tradisjonell oppfatning være klart avgrenset rent fysisk og rettighetshaveren må ha en (tilnærmet) eksklusiv råderett over den”.

Utvalget sier videre at det ikke bør stilles strenge krav til lovens anvendelsesområde. Loven bør komme til anvendelse selv om avtalen ikke gjelder et klart avgrenset areal, slik at husrommet ikke nødvendigvis må være direkte omsluttet av vegger.

I en kommentar til husleieloven²¹ har det blitt uttalt at loven må komme til anvendelse selv om det er snakk om en uspesifisert del av et større rom. Det kan for eksempel være leie av halvparten en åpen lagerhall der utleier eller andre leietakere har rett til bruk av samme areal. Loven kan dermed anvendes selv om leietaker ikke har en eksklusiv rådighet over et klart avgrenset areal, slik det fremgår av både NOU 1993:4 side 98-99 og Otprp. 82 (1997-1998). For å underbygge denne argumentasjonen, vises det til en høyesterettsdom som omhandlet utleie av en uspesifisert parkeringsplass²². Det ble her konkludert med

¹⁹ (Parelius & Bragdø-Ellenes, 2010)

²⁰ Ot. prp. nr. 82 1997-1998

²¹ (Kobbe, Berle, & Pind, 2000)

²² Rt-1921-195

at utleie av en uspesifisert parkeringsplass i en parkeringskjeller, noe som er en avgrenset plass i et større åpent rom, var å anse som husleie.

Sett opp mot typetilfellet er kontorlassene i et åpent kontorlandskap, og dermed ikke omsluttet av vegger. Ut fra utvalgets føringer kan kontorlassene fysisk anses som husrom og være omfattet av loven.

Basert på det ovennevnte må det ikke legges for strenge føringer til kravet om eksklusiv rådighet ved utleie. På bakgrunn av forarbeider og tidligere rettspraksis, kan utleie foreligge selv om samme arealer benyttes av flere leietakere, som er tilfelle ved co-working, og det vil da ikke være til hinder for utleiers frivillige registrering.

3.2.4 Dokumentasjonsregler

For å oppnå frivillig registrering ved utleie, må utleier dokumentere hvordan bygget er disponert med målsatte tegninger, slik at det er klart hvilke arealer som er leid ut til fradragsberettiget formål, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-3-2 første ledd. For å dokumentere dette er det nødvendig å vite hvilke arealer co-workingaktøren leier ut til avgiftspliktige og unntatte virksomheter.

Kravet om dokumentasjon ble understreket i høyesterettsdommen Ole Deviks vei AS²³. Her ble det stilt spørsmålet om hvilke krav som stilles for at utleide arealer under oppføring av bygg skal være omfattet av frivillig registrering, slik at gårdeier har fradragsrett for merverdiavgift på oppføringskostnadene. Høyesterett konkluderte med at det må være avklart hvem som skal leie lokalene og hvor stor del av arealene som skal brukes til avgiftspliktig virksomhet, dersom det skal være mulig å frivillig registreres for bygg under oppføringen.

Når en gårdeier leier ut et bygg under oppføring til en co-workingaktør, er det uvisst hvem som skal benytte seg av co-workingsenteret og hvilken avgiftsstatus brukerne kommer til å ha. Det er da mer eller mindre umulig å opparbeide slik dokumentasjon som ble lagt til grunn i høyesterettsdommen Ole Deviks vei AS.

²³ HR-2017-1948-A

Etter vårt syn taler kravet om dokumentasjon for at det må foreligge en form for eksklusiv rådighet hos leietaker, slik at det er mulig å klargjøre hvilke arealer som leies ut til fradragberettiget formål.

Et alternativ ved oppføring av bygg for co-working er å benytte seg av en fordelingsnøkkel ut fra hvor stor andel av arealet som er antatt benyttet i avgiftspliktig virksomhet, for deretter å justere for den faktiske bruken på slutten av året. Dette er tidkrevende for co-workingaktøren, da det må foreligge dokumentasjon på avgiftsstatus for hver enkelt bruker av co-workingsenteret.

3.2.4.1 Myldreareal

Myldrearealer er som nevnt i delkapittel 2.2.1 arealer som brukes av både avgiftspliktig og unntatte virksomheter. For gårdeier er det fordelaktig å leie ut til myldrearealer kontra å leie ut til avgiftsunntatt bruk.

Det vil være utfordrende å holde oversikt over den faktiske bruken av co-workingsenteret etter oppføring av bygget, da brukerne ikke er gitt en fast plass og det kan dermed være forskjellig avgiftsstatus på brukerne fra dag til dag. Dette gjør det svært krevende for co-workingaktøren å dokumentere hvilke arealer som er leid ut til fradragberettiget bruk.

I en tingrettsdom fra 2015 ble det lagt til grunn at tidsmessig delt bruk av lokaler anses som myldrearealer²⁴. Spørsmålet var om NHO Eiendom hadde rett til fullt fradrag for merverdiavgift på oppføringskostnader på et møterom som var av karakteren tidsmessig delt bruk. NHO Eiendom leide ut et møtesenter til datterselskapet NHO Møtesenter AS som igjen leide ut møterom til eksterne brukere. Møterommene ble brukt til både avgiftspliktig serveringsvirksomhet og unntatt fremleievirksomhet.

Skattekontoret mente på sin side at det ikke forelå myldreareal, da myldreareal må forstås som delt bruk til samme tid. De mente møterommene kun kunne anses som myldrearealer når de ble utleid med servering, da utleie av møterom isolert sett er en avgiftsunntatt tjeneste, mens servering er avgiftspliktig. Dette gjorde at NHO Eiendom løpende måtte justere sitt fradrag ut fra bruken av møterommet,

²⁴ TOSLO-2014-105101

avhengig av om det var møterom med servering eller kun møterom. I tingretten ble det derimot slått fast at tidsmessig delt bruk anses som myldrearealer og ikke er til hinder for at utleier får full fradragsrett.

Bruken av fleksible kontorplasser i et co-workingsenter har i likhet med møtesenteret i NHO Eiendom hyppig utskiftning av leietakere. Spørsmålet er om dette i likhet med NHO Eiendom dommen anses som tidsmessig delt bruk, og gir gårdeier mulighet til frivillig registrering. Hyppig utskiftning av brukere med ulik avgiftsstatus i et co-workingsenter, gjør at lokalene brukes til både avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet til forskjellige tider. Dette har etter vårt syn flere likhetstrekk med hva som har vært å regne som tidsmessig delt bruk.

Brukerne som benytter seg av co-working er alt fra større virksomheter, til gründere som ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret. Det kan da tenkes at det tar noe tid før en avgiftspliktig virksomhet benytter seg av kontorplassen. Dette reiser spørsmål om graden av hyppigheten i utskiftningen mellom avgiftspliktig og unntatte virksomheter påvirker vurderingen av om det foreligger myldrearealer.

Skattedirektoratet har i en uttalelse fra 10. mai 2017²⁵ lagt til grunn at fremleiers frivillige registrering anses opphørt dersom det går for lang tid før fremleie til avgiftspliktig virksomhet skjer etter at det har blitt leid ut til unntatt virksomhet. Hva som må anses som lang tid må ifølge Skattedirektoratet gis en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle.

Skattedirektoratet viser i samme uttalelse til at hyppig utskiftning av fremleietakere er en driftsmåte som gir full fradragsrett for utleier²⁶. Sett opp mot co-working er det nærliggende å tenke at de fleksible plassene kan ha hyppig nok utskiftning til å være myldrearealer med tidsmessig delt bruk, da brukerne kan ha forskjellig plass fra dag til dag.

²⁵ (Skatteetaten, Skatteetaten, 2017)

²⁶ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 173)

3.2.5 Avtaleperioden

Avtaleperioden mellom co-workingaktøren og brukeren er på én måned om gangen og fornyes automatisk med mindre avtalen sies opp. Siden avtalen ikke spesifiserer en bestemt kontorplass, er det førstemann til mølla prinsippet som gjelder, og kontorplassen må ryddes når den forlates for dagen. Brukerne har med andre ord en bestemt kontorplass for én dag om gangen, og kan ved overbooking risikere å stå uten plass. Dette reiser spørsmål om den eksklusiv rådighet brukeren får til kontorplassen den aktuelle dagen er nok til at det kan anses som utleie.

Merverdiavgiftslovens utleiebegrep omfatter også kortvarige leieforhold, slik som for eksempel utleie av møterom²⁷, hvor leietaker har en eksklusiv rådighet over møterommet i avtaleperioden. I typetilfellet vil brukerne få en eksklusiv rådighet over kontorplassen den tiden de benytter seg av den i løpet av én dag.

Avtaleperioden i dette typetilfellet går derimot over en lengre periode enn én dag, og den enkelte bruker får ikke en bestemt kontorplass for hele perioden.

På en annen side har brukeren av fleksibel kontorplass rett på plassen når den er tatt for dagen, noe som har likhetstrekk med utleie av fast eiendom, ettersom besittelsen fremstår lik som ved utleiebruk. Dette er imidlertid etter vårt syn ikke nok for å legge til grunn at co-working i sin helhet skal behandles som et utleieforhold.

I typetilfellet er det tydelig at en slik form for eksklusivitet gjennom hele avtaleperioden mangler, til tross for eksklusiv rådighet over en plass for en dag om gangen og likhetstrekk med utleiebruk. Dersom brukeren har en bestemt kontorplass i avtaleperioden på én måned, stiller vurderingen rundt kravet om eksklusiv rådighet seg annerledes. Dette vil bli sett nærmere på i kapittel 4.

²⁷ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 336 og 323)

3.2.6 Ideell andel

Ut fra merverdiavgiftshåndboken må leietaker “*overta den totale bruksrettigheten til leieobjektet, slik at eksklusiv rådighet midlertidig overføres fra eier til leietaker*”. Skattemyndighetene baserer sin vurdering på at utleiebegrepet gjelder for utleie til én leietaker, og ikke flere. Det er dermed usikkert om det foreligger utleie når det er flere leietakere som i fellesskap benytter seg av samme areal.

I avgiftspraksis har det vært sprikende uttalelser vedrørende om utleie av samme areal til flere brukere anses som utleie.

En bindende forhåndsuttalelse fra 12. oktober 2016 omhandlet spørsmålet om kommunen omfattes av utleiers frivillige registrering ved utleie til både den kommunale og statlige delen av NAV²⁸. Utleier inngikk to separate, men identiske leiekontrakter for en ideell andel av samme arealer. Det ble konkludert med at det ikke forelå utleie, på bakgrunn av at leietakerne kun får en bruksrett til en ideell andel av arealet, og det dermed ikke tilfredsstiller kravet om overføring av eksklusiv rådighet til et gitt areal. Det vises videre til at dersom en av leietakerne sies opp leieavtalen, vil bruksretten være delt på eier og den gjenværende leietaker, noe som vil være i strid med merverdiavgiftshåndbokens beskrivelse av utleiebegrepet²⁹.

Utleien til kommunen vil etter dette falle utenfor ordningen med frivillig registrering og avtaleforholdet anses som omsetning av en bruksrett til en ideell andel av det utleide arealet. Utleier vil etter dette ikke ha fradragsrett for inngående merverdiavgift, og skal heller ikke fakturere leien med merverdiavgift.

I en nyere bindende forhåndsuttalelse fra 26. oktober 2018 som også gjaldt utleie til den kommunale og statlige delen av NAV, var leiekontraktene basert på gjensidig avhengighet. Skatteetaten konkludert her med at det foreligger utleie, til tross for at arealene blir delt mellom flere leietakere. Dette ble begrunnet med at leiekontraktene er gjensidig avhengig av hverandre, det vil si at oppsigelse av én kontrakt innebærer at leieforholdet med den andre leietakeren også vil bortfalle,

²⁸ Den kommunale delen av NAV omfattes av merverdiavgiftskompensasjonsloven og utleier kan benytte seg av reglene om frivillig registrering. Den statlige delen av NAV er derimot ikke-avgiftspliktig og omfattes ikke av denne ordningen, og utleier kan ikke benytte seg av frivillig registrering.

²⁹ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 171)

og utleier overtar hele bruksretten. På bakgrunn av dette er det tydelig at utleier har overført den totale bruksretten for arealet til leietakerne hvorav kravet om eksklusiv bruksrett ikke foreligger hos utleier.

Utleier kan i dette tilfellet oppnå frivillig registrering til tross for at den kommunale delen i NAV kun har rett på en ideell andel, og vil få fradrag ut fra en fordelingsnøkkel. Skatteetaten har i denne bindende forhåndsuttalelsen tatt hensyn til lovens formål om å unngå avgiftskumulering og konkurransevridning ved utleie. Dette tilsier at også utleie til to leietakere som benytter lokaler i fellesskap kan anses som utleie i avgiftsmessig forstand.

Ut fra dette kan det foreligge utleie av fast eiendom selv om brukeren kun disponerer en ideell andel, men det må hvile på en helhetlig vurdering. Typetilfellet omhandler et stort antall brukere, kontra to leietakere som de to bindende forhåndsuttalelsene tar for seg. Brukerne inngår hver sine kontrakter med utleier som gjelder ett og samme areal, der alle benytter en ideell andel. I de to bindende forhåndsuttalelsene vedrørende NAV-kontor vil brukerne ha en større rådighet over lokalene enn det er naturlig å tenke seg at brukerne av et co-workingsenter vil ha. Den ideelle andelen blir liten per bruker av co-workingsenteret dersom det skal anses som utleie av fast eiendom. Det er i tillegg usannsynlig at avtalene som inngås mellom co-workingaktøren og brukerne er gjensidige avhengige av hverandre, slik som tilfellet i den sistnevnte forhåndsuttalelsen der det forelå utleie. På bakgrunn av dette ser vi det som at ingen av brukerne i typetilfellet får et areal til eksklusivt bruk.

3.2.7 Bruksrett til fast eiendom

Kjøpes det tilgang til fast eiendom, men det faller utenfor utleiebegrepet, får brukeren en bruksrett til eiendommen, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. Omsetning av en bruksrett til fast eiendom er ikke merverdiavgiftspliktig, uavhengig av brukerens avgiftsstatus. Dette er uheldig for gårdeier som ønsker frivillig registrering, da unntaket i merverdiavgiftsloven § 2-3 ikke vil komme til anvendelse salg av bruksrett.

Det karakteristiske for rettighet til fast eiendom er at bruksretten er angitt på en annen måte enn ved en leierett, og det er en mer begrenset bruk enn ved leie. Typiske eksempler på bruksrett er disponering av plass for reklame, jakt og fiske, og bruk av en vei som går over naboens tomt³⁰. Skatteetaten har i flere tilfeller anført at en begrenset bruksrett er tilfellet for et co-workingsenter med fleksible kontorplasser, i motsetning til eksklusiv rådighet som utleie tilsier. Ut fra hva som legges i en bruksrett er det viktig å understreke at tilgangen til et co-workingsenter i realiteten dreier seg om noe mer en ren bruksrett til fast eiendom. Dette da en rekke ytelser inngår i medlemskapet og er vesentlige i vurderingen av den avgiftsrettslige behandlingen, noe som vil bli drøftet nærmere i delkapittel 3.3.

Dersom omsetning av tilgang til co-working skal anses som en avgiftsunntatt bruksrett til fast eiendom, vil det føre til avgiftskumulasjon i strid med merverdiavgiftsloven. En slik avgiftskumulasjon fører til at gårdeier ikke får fradrag for de inngående merverdiavgiften ved oppføring av bygg, og dermed baker inn denne avgiften i leiekostnaden til co-workingaktøren. Co-workingaktøren vil videre kreve en høyere pris på medlemskapet for å dekke inn den ekstra kostnaden. Om en bruker da er avgiftspliktig, skal det beregnes merverdiavgift på produktene som selges, og denne merverdiavgiften blir lagt på kostnadene som skal dekkes. I slike tilfeller vil det oppstå avgiftskumulasjon ved at det blir avgift på avgift.

Ut fra det ovennevnte er det mindre attraktivt å leie ut til en co-workingaktører når det foreligger en bruksrett kontra utleie. Dette fører til konkurransevridning som kan sette en stopper for co-working, ettersom gårdeier kan oppnå frivillig registrering ved tradisjonell utleie av kontorlokaler.

3.2.8 Nøytralitetsprinsippet

Et viktig element å ha klart for seg i vurderingen av om det foreligger bruksrett eller utleie, er merverdiavgiftens nøytralitetsprinsipp der likeartede hensyn behandles likt. Flere skattekontorer har lagt til grunn at det foreligger en

³⁰ (OsloAdvokatene, 2019)

avgiftsunntatt bruksrett ved co-working. Etter vårt syn er dette i strid med merverdiavgiftslovens system.

Nøytralitetsprinsippet sier at samme type transaksjon skal behandles likt uten hensyn til hvem som yter den. Det er derfor vesentlig at transaksjoner av samme type varer og tjenester får samme avgiftsmessige behandling³¹. Merverdiavgiften skal virke mest mulig konkurransemessig nøytral mellom næringsdrivende som driver merverdiavgiftspliktig virksomhet, og avgiften bør ikke føre til annen tilpasning av virksomheten enn den som ville ha funnet sted uten avgift. Naturlig sammenlignbare ytelser og ytelser som står i nært konkurranseforhold til hverandre, bør derfor behandles mest mulig likt³².

Både ved tradisjonell kontorutleie og co-working er tilgang til kontorplassen sentral. Forskjellen er at co-workingaktøren tilbyr langt flere ytelser enn ved tradisjonell kontorutleie, noe som gjør at produktene ikke er identiske og derfor ikke nødvendigvis skal ha lik avgiftsmessig behandling.

Brudd på nøytralitetsprinsippet, konkurransevridning og avgiftskumulasjon er imidlertid noe som til tider oppstår på bakgrunn av samfunnsutviklingen. Utvikling av forretningsmodeller må følges opp av lovgiver, slik at avgiftsbehandlingen blir riktig i forhold til hensynene i merverdiavgiftsloven. Vi anser derfor tradisjonell kontorutleie og co-working som så forskjellig at nøytralitetsprinsippet ikke nødvendigvis blir brutt.

3.2.9 Delkonklusjon

Ut fra rettspraksis er det mye som taler for at vilkåret om eksklusiv rådighet må foreligge ved utleie av fast eiendom. Hva som legges i begrepet eksklusiv rådighet ved utleie er først og fremst at den totale bruksrettigheten overdras fra eier til leietaker slik at eksklusiv rådighet midlertidig er overført fra eier til leietaker. I et co-workingsenter med fleksible plasser deles arealene med en rekke andre brukere, uten at hver enkelt har eksklusiv rådighet over en konkret plass i

³¹ (Nyberget, Førde, Schultze, & Syljuåsen, 2017)

³² (Nyberget, Førde, Schultze, & Syljuåsen, 2017)

avtaleperioden. Dette fører til at brukeren ikke har en slik eksklusiv rådighet som vi mener må være til stede for at det skal foreligge utleie av fast eiendom.

3.3 Er det en sammensatt ytelse?

3.3.1 Innledning

Skatteetaten har ved flere anledninger kommet frem til at et medlemskap hos et co-workingsenter ikke er utleie av fast eiendom, men salg av en bruksrett til fast eiendom. Bruksrett er et element ved tilgangen til et co-workingsenter, men brukeren får i realiteten mye mer enn kun en bruksrett til co-workingsenteret. Bruksretten er altså kun et element i den totale tjenesten et co-workingsenter tilbyr.

Hovedregelen i merverdiavgiftsloven er at det skal beregnes merverdiavgift på varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1. Dette reiser spørsmål om tilgangen til et co-workingsenter er en avgiftspliktig tjeneste.

Utgangspunktet i behandlingen av merverdiavgift er at ytelser skal vurderes separat. For eksempel om noen kjøper et kjøleskap og mat, skal det beregnes 25% merverdiavgift på kjøleskapet, og 15% på maten. Det er derimot et unntak der ytelsen anses som én sammensatt ytelse. Når man kjøper en flaske vann i butikken, betales det 15% merverdiavgift for flasken, selv om merverdiavgiftssatsen skulle vært 25% dersom flasken var tom. Spørsmålet blir om co-working er en slik sammensatt ytelse som skal behandles som ett, eller om det er mulig å skille bruksretten til eiendommen fra tjenestene, og behandle det som to separate avtaler.

Det er i alt tre muligheter dersom det ikke er utleie av fast eiendom. Skal tjenesten behandles som salg av en unntatt bruksrett, skal bruksretten til eiendommen og de resterende tjenestene deles opp i to avtaler som behandles separat, eller kan co-working i sin helhet bli sett på som en ny moderne kontortjeneste som i sin helhet er avgiftspliktig?

For å avgjøre hvorvidt co-working er en sammensatt tjeneste må det vurderes hva som skal anses som hovedytelsen. Det er derfor nødvendig å se nærmere på hva som er det vesentlige i avtalen.

3.3.1.1 Husleieloven

I husleieloven § 1-1 andre ledd anføres det at der noe annet enn bruksrett er det vesentlige i avtaleforholdet faller forholdet i sin helhet utenfor loven. I et rent kontorhotell er det tilgangen til kontoret som er det vesentlige, mens det i et co-workingsenter er vanskeligere å avgrense hva det vesentlige er. Avgjørende for om husleieloven kommer til anvendelse er da om det mest vesentlige er tilgangen til husrommet, eller om tjenesteleveransen er så omfattende at forholdet i sin helhet faller utenfor loven og skal anses som en tjeneste.

Ifølge Kobbe³³ vil husleieloven for sammensatte avtaler, avtaler som består av utleie og tilleggstjenester, kun gjelde i de tilfeller bruksrett til husrom er det vesentlige i avtaleforholdet. Husleieloven vil da gjelde for hele avtaleforholdet, eller så faller avtaleforholdet i sin helhet utenfor loven. Loven kommer dermed ikke til anvendelse om noe annet enn bruksrett til husrom er det vesentlige i avtaleforholdet.

Spørsmålet som da må drøftes er om det vesentlige i leieforholdet er tilgang til lokalene, eller alle tjenestene co-workingsenteret tilbyr, og at kontorplassen dermed er underordnet. Kobbe³⁴ anfører at det skal tas utgangspunkt i avtalens formål ved vurderingen av hva som er det vesentlige i avtaleforholdet. Han uttaler videre at dette kan reise vanskelige avgrensningsspørsmål, ettersom brukeren kan ha et annet formål enn utleieren, eller begge kan ha flere formål. Spørsmålet om det vesentlige i avtaleforholdet er drøftet i flere dommer og uttalelser fra skatteetaten, med varierende konklusjoner for lignende tilfeller.

³³ (Kobbe, Berle, & Pind, 2000)

³⁴ (Kobbe, Berle, & Pind, 2000)

3.3.1.2 Det vesentlige ved co-working

Ut fra husleieloven og rettspraksis er det tydelig at det som er vesentlige for brukerne, spiller en stor rolle ved beslutningen av om det foreligger utleie av fast eiendom eller om det er en tjeneste. Det er umulig å konkludere med at det for alle brukerne er tilgangen til en kontor plass eller tilgang til miljøet og tjenestene som er det mest vesentlige. Hva som er det mest vesentlige kan være forskjellig for hver enkelt bruker, spesielt for brukere med fleksibel plass slik som i typetilfellet. Derimot vil det for brukere som betaler ekstra for å få en fast kontor plass veie for at plassen er det vesentlige. Dersom brukeren kun har tilgang på co-workingområdet, taler det for å ikke være plassen som er det vesentlige.

Videre må det vurderes om det er bruksretten eller de resterende tjenestene som er det vesentlige i forholdet. Det foreligger uansett en bruksrett til eiendommen, men det betyr ikke nødvendigvis at dette er det vesentlige, og at forholdet i sin helhet faller utenfor loven og dermed blir unntatt merverdiavgift.

3.3.2 Tjenestene inkludert i medlemskapet

En viktig faktor i beslutningen av å inngå et medlemskap hos et co-workingsenter, er tjenestene som er inkludert i medlemskapet. Et åpent co-workinglandskap hvor førstemann til mølla prinsippet gjelder, kan muligens sammenlignes med et treningssenter. Et treningssenter tilbyr blant annet mulighet til å trene gjennom tilgang til apparater, og er ansett som en avgiftsunntatt aktivitet³⁵. Det er bokstavelig talt førstemann til (trede)mølla som får rett til å bruke mølla, i likhet med et co-workingsenter med fleksibel plass hvor det er førstemann til plassen.

Selv om treningssenteret er spesifikt unntatt fra loven, er det klassifisert som en tjeneste, ettersom det vesentlige for brukeren er tjenestene som tilbys og ikke tilgangen til lokalet. Dette i likhet med tilgangen til en vaskehall, hvor det vesentlige er å vaske bilen. At det er det vesentlige som er avgjørende kommer frem i en tingrettsdom fra 2008, jf. Renas Bedrift AS³⁶. Dommen tar for seg om

³⁵ (Solheim, 2017)

³⁶ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 327)

adgang til toalett var å anse som en tjeneste eller utleie av fast eiendom. Retten anfører at

“det avgjørende forholdet ved denne tjenesteytelsen er ikke å leie den faste eiendom eller bruksrett til denne, men å utnytte den tjenesteytelse som leveres i eiendommen”

Det er altså det å benytte toalettet som står i båsen som er det vesentlige, og ikke bruksretten til selve arealet båsen. Konklusjonen ble dermed at adgang til toaletter mot vederlag er å anse som en avgiftspliktig tjeneste.

Hovedessensen med co-working er at brukerne får tilgang til et nettverk for samhandling, og spørsmålet blir om dette nettverket har en slik grad av vesentlighet som lagt til grunn i Renas Bedrift AS dommen. Er dette tilfellet er tilfellet kan bruksretten til eiendommen være en underordnet tjeneste.

Intranett

Når kundene melder seg inn i et co-workingsenter, vil de få tilgang til et intranett, som også vil være tilgjengelig når de ikke er på senteret. Intranettet brukes blant annet til å komme i kontakt med andre som også er medlem av co-workingsenteret, og gjør det dermed enklere å samhandle med de andre medlemmene. Om det for eksempel hadde vært snakk om kontorplasser med fastmontert PC med en bestemt programvare, og ikke kun en nettside brukerne har tilgang til, vil det ha en stor påvirkning på vurderingen av om plassen er en tjeneste eller utleie av fast eiendom, i retning av at det er en avgiftspliktig tjeneste. Det er her naturlig å tenke seg at det er denne tilgangen brukerne etterspør, og ikke kontorplassen i seg selv, noe som også var konklusjonen i en bindende forhåndsuttalelse vedrørende handelssystem fra 20. mars 2007³⁷. Dette er

³⁷ Forhåndsuttalelsen omhandlet en virksomhet som hadde ferdig utstyrte kontorplasser med tilgang til handelssystemer for kjøp og salg av finansielle instrumenter. Skattekontoret la til grunn at brukerne ikke etterspurte lokalene i seg selv, men kontorplassene med tilgang til handelssystem og muligheten til å delta i miljøet i lokalet. Det ble dermed ansett å være avgiftspliktig tjeneste og ikke utleie av fast eiendom.

sammenlignbart med et co-workingsenter, ettersom brukerne etterspør det miljøet de får ved å benytte seg av et slikt senter.

Et slikt miljø gjøres lettere tilgjengelig gjennom intranettet, og det antyder at dette er noe som kan være en vesentlig del i beslutningsprosessen av å velge et co-workingsenter fremfor tradisjonell leie. Det kan også trekkes likheter med en kino, hvor det vesentlige er å se filmen på skjermen, og ikke retten til sitteplassen, eller en vaskehall hvor det vesentlige er å vaske bilen. Dette medfører at vi antar intranettet er av en slik karakter som kan være vesentlig i beslutningsprosessen til brukeren.

Møterom

En annen tjeneste co-workingsenteret tilbyr er muligheten til å booke et møterom. Det er mulighet for enkel servering i eller ved møterommet, slik som kaffe, te og vann. Møterommene vil ha hyppig utskifting av brukere. Er bruken av et co-workingsenter i sin helhet å anse som en tjeneste vil det være naturlig at også bruken av møterommene er å anse som en avgiftspliktig tjeneste, og ikke utleie av fast eiendom³⁸. Dersom kun deler av senteret skal anses benyttet som tjeneste, kan det være at møterommet burde bli ansett som myldreareal som er fullt ut avgiftspliktig grunnet tidsmessig delt bruk, jf. NHO Eiendom dommen³⁹. Dette ettersom det var hyppig utskifting mellom bruk i avgiftspliktig og unntatt virksomhet ved at det var tilgang på avgiftspliktig tjeneste i form av servering. Møterommet i co-workingsenteret vil da kunne bli sett på som brukt i avgiftspliktig tjeneste når det er booket av en bruker med plass som er ansett som tjeneste, noe som kan antyde hyppig utskifting av bruk.

³⁸ En BFU kom til en annen konklusjon. I en BFU fra 9. februar 2018 kom de frem til at møterom var å anse som utleie av fast eiendom som ville kunne gå inn under frivillig registrering. Da skulle det skilles mellom avgiftspliktig og unntatt bruk.

³⁹ TOSLO-2014-105101

Spørsmålet som videre må stilles er om disse tjenestene som inngår medlemskapet skal behandles som en del av bruksretten, om aktørene burde skille avtalen i to og fakturere tjenestene og bruksretten hver for seg, eller om dette er noe nytt som burde behandles som en avgiftspliktig moderne kontortjeneste.

3.3.3 Separate ytelser

Om tilgangen til et co-workingsenter ikke er å anse som en tjeneste i sin helhet, men som begrenset bruksrett eller utleie av fast eiendom, kommer spørsmålet om tjenestene kan faktureres separat, og dermed være merverdiavgiftspliktige. I hovedytelseslæren har EU-domstolen presisert at hver leveranse som utgangspunkt skal anses som selvstendig og uavhengig⁴⁰. Dette så lenge leveransen fremstår som én ytelse som ikke splittes kunstig opp for at det skal ses på som separate ytelser. I vurderingen av om det foreligger en eller flere ytelser er det nødvendig å se på hva som særpreger ytelsen og identifisere en hovedytelse ved co-working. To relevante dommer er Telenor Eiendom Holding og Regus Business Centre.

Regus dommen⁴¹ omhandler blant annet spørsmål om hvorvidt salg av tilgang til møblerte kontorer med tilhørende tjenester var å anse som utleie av fast eiendom. Regus drev et kontorhotell med utleie av møblerte cellekontorer og kontorservice. Dette ble omtalt som en grunnpakke som inkluderte flere avgiftspliktige tjenester, hvor kundene ikke hadde mulighet til å velge bort noen av elementene. Retten kom til at hovedinteressen til kunden var tilgangen til kontor, og ikke tjenestene de hadde tilgang på. Dette førte til at grunnpakken som en helhet måtte ses på som utleie av fast eiendom.

I Telenor Eiendom Holding⁴² dommen har utleier fakturert leietaker separat for tilleggstjenestene de tilbød som ledd i utleien. Retten kom frem til at lovens ordlyd tilsier at alle tilleggstyelsen som har sammenheng med driften eller bruken av leieobjektet er å anse som ledd i utleien. Tilleggstjenestene skal dermed behandles likt som utleie av fast eiendom, og fradragsført inngående

⁴⁰ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 433)

⁴¹ LB-2011-179629

⁴² LB-2013-195633

merverdiavgift måtte tilbakeføres. Retten la vekt på den funksjonelle sammenhengen mellom hovedytelsen og tilleggstyelsen, og kom dermed frem til at tilleggstyelsen var levert som ledd i utleien. Ved denne dommen la retten vekt på likhetene med Regus dommen, og ikke forskjellene ved at tilleggstjenestene ble fakturert og forhandlet separat. Hovedforskjellen mellom disse sakene var at Telenor hadde to forskjellige kontrakter og sendte to fakturaer, én for leien og én for tjenesten, mens Regus hadde en samlet avtale.

Begge dommene konkluderer med at tjenestene og utleie av fast eiendom skal ses som utleie av fast eiendom, der tjenestene inngår som ledd i utleien. En separat avtale for tjenestene vil ikke føre til at de kan faktureres separat for avgiftspliktig tjeneste og unntatt utleie. Dette antyder at co-working ikke kan ses på som separate ytelser, så sant det er en sammenheng mellom hovedytelsen og de resterende tjenestene.

En dom som har kommet til en annen konklusjon er Tanum Ridesenter dommen. Dommen omhandlet hvorvidt boksutleie (til hester), med avtale om fôring og mer, skulle anses som utleie av fast eiendom eller som tjenester. Fylkesskattekontoret hadde fattet et vedtak om at det skulle beregnes merverdiavgift også på boksutleien ettersom de hadde denne fôravtalen og tjenesten skulle ses under ett slik at det skulle beregnes merverdiavgift på begge delene i sin helhet. Staten mente det var de rettslige forholdene mellom hesteeieren og Tanum ridesenter som var avgjørende. Dersom det dreier seg om utleie av fast eiendom, skal det ikke beregnes avgift. Er det ikke et utleieforhold, er de samlede ytelsene avgiftspliktige. Retten kom frem til at boksutleie, hvor leietakeren ikke hadde eksklusiv rådighet og det gjaldt en uspesifisert del av et større rom, var omfattet av husleieloven, og dermed var å anse som utleie av fast eiendom. Her kunne avtalene skilles, slik at fôravtalen fremdeles var avgiftspliktig tjeneste, men boksutleien er unntatt som utleie av fast eiendom.

Etttersom Telenor Eiendom Holding og Regus Business Centre er relativt like som co-workingsenteret i typetilfellet, antyder det at medlemskapet burde ses på som en sammensatt tjeneste. Det blir bare fakturert for en felles tjeneste i typetilfellet, og det er ikke mulig å kjøpe bruksretten uten de resterende tjenestene, eller omvendt. Dette antyder at det ikke er mulig å skille de to delene slik som i Tanum Ridesenter dommen. Om medlemskapet hos et co-workingsenter ikke kan deles

opp i to avtaler, men skal ses under ett, blir spørsmålet hvordan den samlede pakken kontortjenester skal behandles avgiftsmessig.

3.3.4 Samlet pakke kontortjenester

Det er i hovedsak to muligheter for hvordan en samlet pakke kontortjenester kan behandles avgiftsmessig. Det kan behandles som en bruksrett til fast eiendom, eller det kan anses ny moderne kontortjeneste som i sin helhet skal behandles som en avgiftspliktig tjeneste. I vurderingen av dette er det nærliggende å på hva som er særpreget til den sammensatte ytelsen, ergo hvilket karaktertrekk som er det mest dominerende etter en helhetsvurdering⁴³.

I Regus dommen og Telenor Eiendom dommen ble det anført at hovedytelsen var tilgang til fast eiendom, men slik vi ser det burde hele forholdet ses på som en tjeneste dersom hovedytelsen er å anse som en avgiftspliktig tjeneste. Hvorvidt forholdet i sin helhet skal behandles som en bruksrett eller som tjenesten moderne kontorløsninger, beror på hva som er det vesentlige i avtalen. Dersom det vesentlige er å få tilgang til en kontorplass, og de resterende tjenestene er underordnet, vil forholdet i sin helhet være å anse som en bruksrett, og er dermed unntatt av loven.

Om det derimot er tjenestene co-workingsenteret tilbyr, og ikke selve sitteplassen, som er det vesentlige i avtaleforholdet, vil forholdet i sin helhet være en avgiftspliktig tjeneste. Det finnes gode argumenter både for og imot at det er tjenesten som er det vesentlige. Når noen blir medlem av et co-workingsenter er det mest sannsynlig for å ha et sted å jobbe, men det kan være at valget havnet på et co-workingsenter på grunn av tjenestene de tilbyr. Dersom tjenestene ikke hadde vært relevante, ville muligens en del av de som benytter seg av et co-workingsenter for eksempel valgt å jobbe hjemmefra. Det kan også tenkes at de tjenestene et co-workingsenter tilbyr med blant annet intranett, seminarer og mulighet til å booke møterom ville vært interessant for enkelte selv om de ikke

⁴³ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 434)

hadde muligheten til å sitte på senteret og jobbe. Dette antyder at kontortjenestene er det vesentlige.

Utleie til et co-workingsenter kan sammenliknes med å leie ut til en som driver restaurant. Kundene får en plass de kan sitte på mens de spiser, ofte får de plassen etter førstemann til mølla prinsippet, og de har rett til å sitte der et visst antall timer. Med andre ord kan det argumenteres for at kunden leier en sitteplass den tiden de spiser, men slik er det ikke. Restaurantbesøket vil i sin helhet gå under en serveringstjeneste, både retten til plassen og selve serveringen av mat. Grunnen til dette er at det vesentlige ved et restaurantbesøk ofte er å spise mat, ikke retten til sitteplassen. Dette veier for at også co-working burde være å anse som en kontortjeneste, og at bruksretten til eiendommen burde inngå i tjenesten som en samlet ytelse. Dersom co-working skal ses på som en slik moderne kontortjeneste, faller ikke noe del av forholdet under unntaket om bruksrett til fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 3-11, og co-workingaktøren driver en avgiftspliktig virksomhet. Gårdeier får dermed full fradragsrett etter justeringsreglene for arealene som er leid ut til co-working.

3.3.5 Delkonklusjon

Når det ikke foreligger utleie, men brukeren kjøper tilgang til en fast eiendom, anses det som en bruksrett til eiendommen. Et medlemskap hos et co-workingsenter inneholder ikke kun en slik bruksrett, men en rekke tilhørende tjenester. Disse tjenestene gir co-workingsenteret en slik karakter at vi mener medlemskapet i sin helhet burde være å anse som en avgiftspliktig kontortjeneste.

4. CO-WORKING MED FAST Plass

4.1 Innledning

Tilgang til en fast plass er i stor grad likt tradisjonell kontorutleie, som innebærer eksklusiv rådighet over en bestemt kontorplass i en avtaleperiode. Forskjellen er i hovedsak at det følger med en rekke andre ytelser ved co-working.

Tilgang til en fast plass i et co-workingsenter reiser spørsmål om den avgiftsrettslige behandlingen blir forskjellig fra co-working med fleksible plasser. Det sentrale er å vurdere hvorvidt det er kontorplassen eller de øvrige ytelsene co-workingaktøren tilbyr som er hovedytelsen, noe som er avgjørende for avgiftsbehandlingen.

4.2 Typetilfelle

Typetilfellet fra kapittel 3 videreføres, men co-workingsenteret består nå av 25 prosent cellekontorer som kan låses. Brukeren har fremdeles tilgang på alle tjenestene som er inkludert i medlemskapet. Avtale om tilgang til et bestemt cellekontor inngås på månedlig basis med automatisk fornying, slik som ved co-working medlemskapet, men med et tillegg i prisen.

4.3 Sammensatte eller separate ytelser

Spørsmålet som må drøftes her er om avtalen mellom brukeren og co-workingaktøren, skal ses på som en samlet pakke tjenester eller om det skal regnes som to separate avtaler. I kapittel 3 kom vi frem til at co-working med fleksible plasser burde være å anse som en ny moderne kontortjeneste som er fullt ut avgiftspliktig. Det må da vurderes om en fast plass endrer forutsetningene i en slik grad at den avgiftsmessige behandlingen skal være annerledes enn ved fleksible kontorplasser.

4.3.1 Ledd i utleien

Tilgangen til et cellekontor som kan låses fører til at brukeren får en eksklusiv rådighet over et leieobjekt som drøftet i delkapittel 3.2. Et argument for dette er at brukeren har et bestemt kontor som ingen andre kan bruke i avtaleperioden. Dette antyder at det kan foreligge et leieforhold for disse kontorene.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd er omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra loven. Dette unntaket gjelder også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien, noe som medfører at det ikke skal beregnes avgift på varer og tjenester som leveres som ledd i utleien. Klagenemnda for merverdiavgift har anført⁴⁴ *“at utleiere av næringsseiendommer må anses å levere en rekke av sine servicetjenester overfor leietakerne som ledd i utleien”*. Dette antyder at de resterende tjenestene co-workingaktøren tilbyr kan regnes som ledd i utleien, og er omfattet av loven på lik linje med utleie av fast eiendom.

I Borgarting lagmannsrettens dom av 8. april 2013 som gjaldt Regus Business Centre⁴⁵, ble det vurdert om en grunnpakke som inneholdt tilgang til kontor og diverse tjenester skulle bedømmes hver for seg eller som utleie av fast eiendom. Hvert enkelt element i grunnpakken var ikke særskilt prissatt, og kundene kunne dermed ikke velge noen av dem bort. Retten kom til at grunnpakken i sin helhet måtte regnes som utleie av fast eiendom. Avgrensningen måtte hvile på hva som var avtalt mellom partene, og hva som ut fra tjenestens art var den mest naturlige avgrensningen av tjenesteytelsen. Utleie måtte således ses på som hovedytelsen.

I en annen sak, Telenor Eiendom dommen⁴⁶, ble det lagt til grunn at alle ytelser utleier tilbød sine leietakere i tilknytning til utleien av lokalene, og som hadde sammenheng med driften eller bruken av leieobjektet, skulle følge samme avgiftsbehandling som utleien. Ettersom det ikke var noen rettslig sammenheng mellom leveransen av varer og tjenesten kunne det ikke ses som ledd i utleien.

Begge dommene dreide seg om ytelser som hadde karakter av tillegg til en hovedytelse, og som ikke hadde selvstendig interesse uten hovedytelsen. Dette

⁴⁴ (Skatteetaten, Merverdiavgiftshåndboken 2019, 2019, s. 328)

⁴⁵ LB-2011-179629

⁴⁶ LB-2013-195633

veier for at typetilfellet skal ses på som utleie i sin helhet, inkludert alle tjenester ettersom det ikke er mulig å velge bort noen av tjenestene.

4.3.1.1 Fellesområder

Dersom co-working med fast plass er utleie av fast eiendom, reiser det spørsmålet om hvordan fellesarealer skal behandles.

Et sentralt fellesareal i et co-workingsenter er loungen. Alle medlemmene har tilgang til denne loungen uavhengig av om de har fast plass eller ikke. For brukerne av fleksibel plass, er dette en del av tjenesten de kjøper ut fra konklusjonen i kapittel 3, noe som betyr at tilgangen er fullt ut avgiftspliktig for disse brukerne. Ut fra det ovennevnte, skal tilgangen for brukere av et cellekontor anses som ledd i utleien, og den avgiftsmessige behandlingen vil variere avhengig av brukerens avgiftsstatus. Ettersom 25 prosent av arealene er cellekontorer, mens de resterende 75 prosentene av arealene blir benyttet i en avgiftspliktig kontortjeneste, vil fradraget for den inngående merverdiavgiften bli beregnet med 75 prosent pluss den prosenten av utleien som er til avgiftspliktige virksomheter. Er for eksempel 60 prosent av brukerne av cellekontorer avgiftspliktige virksomheter, får co-workingaktøren og gårdeier fradrag for 90 prosent av den inngående merverdiavgiften.

4.3.2 Kontortjeneste

Vi anser som sagt co-working med fleksible plasser som en ny moderne kontortjeneste som er fullt ut avgiftspliktig. Spørsmålet blir om det at brukeren har en fast plass endrer forutsetningene i en slik grad at den avgiftsmessige behandlingen skal være annerledes, eller om det fremdeles er en moderne kontortjeneste i sin helhet.

Som drøftet i delkapittel 3.3, er tilgang til selve eiendommen underordnet tjenestene i co-workingsenteret dersom brukeren kun har fleksibel plass. Det er nærliggende å se til at brukeren etterspør en fast kontor plass, og om det nå endrer den oppfatningen. Plassen er ikke nødvendigvis underordnet tjenesten.

Dersom dette også er en kontortjeneste driver co-workingaktøren en merverdiavgiftspliktig virksomhet, uavhengig av brukeren avgiftsstatus. Dette innebærer at co-workingaktøren og gårdeier har full fradragsrett for inngående merverdiavgift for kostnader ved arealene og tjenestene. Gårdeier trenger da ikke justere så lenge co-workingaktøren benytter arealene i denne avgiftspliktige tjenesten.

4.3.3 Separate avtaler

I dette typetilfellet med tilgang til cellekontorer kjøper brukerne medlemskapet som ble ansett som en kontortjeneste i kapittel 3, og betaler ekstra for å få et fast kontor, noe som anses som utleie av fast eiendom. Hver av disse ytelsene har en selvstendig interesse for brukeren. Dette antyder at co-workingaktøren driver delt virksomhet, og at de burde kunne separere avtalene.

Både Regus Business Center dommen⁴⁷ og Telenor Eiendom dommen⁴⁸ taler mot dette, men Tanum Ridesenter⁴⁹ dommen taler for at to separate avtaler er mulig. I denne dommen er mulig å skille boksutleien, som er leie av fast eiendom, fra fôravtalen som er en tjeneste. I Tanum Ridesenter dommen vises det til at det ikke er uvanlig at det leveres flere ytelser av forskjellig avgiftsmessig karakter samtidig. Det vises blant annet til hotellvirksomhet, der utleie av hotellrommet unntatt, mens bestilling av servering er avgiftspliktig.

Vi anser det som at co-workingaktøren i typetilfellet tilbyr to ytelser. Den ene er medlemskapet til co-workingsenteret beskrevet i kapittel 3, og den andre er muligheten til å kjøpe tilgang til et cellekontor den tiden brukeren er medlem. Felleskostnader og tilleggsytelser som for eksempel møbler, printer og internett som ikke har en verdi uten hovedytelsen, kan også være en del av utleien også i et co-workingsenter. De karakteristiske tjenestene co-workingsenteret tilbyr som intranett og fleksible plasser med mulighet for mingling, er derimot ytelser vi anser å ha en selvstendig interesse.

⁴⁷ LB-2011-179629

⁴⁸ LB-2013-195633

⁴⁹ LB-2001-617

Siden det ikke er mulig å kjøpe tilgang til et cellekontor uten å ha medlemskapet, antar vi at det er medlemskapet som er hovedytelsen. Selv om det ikke er mulig å kjøpe tilgang til cellekontor uten medlemskapet ser vi ikke dette som en restriksjon for muligheten til å behandle det som to separate avtaler. Dette ettersom boksutleien og fôravtalen i Tanum Ridesenter dommen skulle ses på som to separate avtaler, selv om det ikke var mulig å inngå fôravtale uten å leie boks.

For gårdeier og co-workingaktøren vil dette føre til at de får full fradraget for inngående merverdiavgift på arealer benyttet i medlemskapet, mens arealer benyttet som cellekontorer må beregnes ut fra andel benyttet i avgiftspliktig virksomhet.

4.7 Kapittelkonklusjon

Etter vårt syn er det mye som taler for at kontortjenesten fra kapittel 3 ikke inngår som ledd i utleien, da den har en selvstendig interesse uten den faste plassen. Hvorvidt det skal anses som separate ytelser eller en kontortjeneste i sin helhet er en vanskelig vurdering. Mye heller for at det skal være to separate avtaler, ettersom plassen og medlemskapet har selvstendig interesse, noe som er i samsvar med Tanum Ridesenter dommen. Derimot kan fremdeles medlemskapet være å anse som hovedytelsen da det ikke er mulig å kjøpe tilgang til cellekontor uten å være medlem. Dette taler for at ytelsene bør vurderes som en sammensatt tjeneste i likhet med konklusjonen i kapittel 3, og gå under notasjonen kontortjeneste.

Totalt sett er to separate avtaler det mest aktuelle alternativet ettersom begge avtalene har separat interesse, og vi anser at to avtaler er samsvar med EU-domstolens hovedytelseslære beskrevet i delkapittel 3.3.3.

5 HOVEDKONKLUSJON

Det har vært sprikende praksis i Skatteetatens vurdering av om driften av et co-workingsenter er utleie av fast eiendom eller ikke. I flere tilfeller er det blitt lagt til grunn at eksklusiv rådighet må foreligge for at det skal være utleie. Skatteetaten har uttalt at eksklusiv rådighet må overføres fra eier til leietaker, men det er ikke noe lovtekst som støtter opp under dette. Ut fra praksis og rettslig grunnlag er det etter vårt syn nærliggende å se på eksklusiv rådighet som et vilkår for å skille utleie fra en ren bruksrett. Det er derimot ikke en entydig tolkning av hva som legges i begrepet eksklusiv rådighet, og det må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

Eksklusiv rådighet er et viktig element i vurderingen av den avgiftsmessige behandlingen av et co-workingsenter. Momenter som taler for at eksklusiv rådighet ikke er til stede ved co-working, er først og fremst at brukerne ikke har eksklusiv rådighet over et bestemt areal i hele avtaleperioden, samt at det opereres med førstemann til mølla prinsippet uten garantert plass. Dette fører til vår konklusjon, at det ikke foreligger utleie av fast eiendom ved co-working med fleksible kontorplasser.

Foreligger ikke utleie av fast eiendom, har brukerne fremdeles en bruksrett til eiendommen. Brukerne får tilgang til mye mer enn kun en bruksrett til kontorplassene, og vi anser andre tjenester enn bruksretten som hovedytelsen i co-working med fleksible plasser. Vi mener det er kunstig å skille avtalen i to separate avtaler. Ut fra hovedytelseslæren skal co-working med fleksible plasser anses som en samlet avgiftspliktig tjeneste, som vi har kalt kontortjeneste i denne oppgaven.

Co-working som en tjeneste i sin helhet, vil for gårdeier medføre at han kan være frivillig registrert for hele driften i co-workingsenteret, og dermed få fradrag på inngående merverdiavgift for oppføring og vedlikehold etter justeringsreglene. Dette gjør det attraktivt for gårdeier å leie ut til en co-workingaktør.

Når det kommer til co-working med fast plass, har vi i motsetning til co-working med fleksibel plass kommet frem til at kontorplassene er utleie av fast eiendom, ettersom brukerne av de faste plassene får en eksklusiv rådighet over

cellekontoret. Også her har de tilgang til de samme tjenestene som brukerne med fleksibel plass, noe som trekker i retning av at det kan være en avgiftspliktig tjeneste i sin helhet, dersom tjenesten fremdeles er hovedytelsen. Vi anser her kontorlassen som mer vesentlig for brukerne enn den er for brukere av fleksibel plass, noe som trekker i retning av at forholdet kan ses på som utleie av fast eiendom. I motsetning til fleksibel plass ser vi det ikke som kunstig å dele forholdet i to avtaler, da brukerne fremdeles får avtalen med fleksibel plass som en grunnpakke, og betaler ekstra for den faste plassen. Etter hovedytelseslæren skal da ytelsen være to separate avtaler, hvilket vi har konkludert med foreligger ved co-working med faste plasser. Arealene med cellekontorer er utleie av fast eiendom, og skal behandles avgiftsmessig ut fra brukerens avgiftsstatus. De resterende arealene og tjenestene skal på lik linje som for de andre medlemmene anses som en avgiftspliktig tjeneste.

For arealene som er utleie av fast eiendom vil brukernes avgiftsstatus være avgjørende for gårdeiers fradragsrett for inngående merverdiavgift. Den delen av co-workingsenteret som benyttes til avgiftspliktig tjeneste, vil være fullt ut fradragsberettiget.

6 PRINSIPPUTTAELSE VEDRØRENDE CO-WORKING OG MERVERDIAVGIFT⁵⁰

Skatteetaten har kommet med en prinsipputtalelse vedrørende co-working og merverdiavgift den 7. juni 2019, men ettersom denne kom så tett innpå innleveringsfristen fikk vi ikke tid til å innarbeide den i oppgaven. Denne prinsipputtalelsen har tatt seg forskjellige muligheter for kontorplasser.

Skatteetaten har denne prinsipputtalelsen oppklart hva som menes med utleie av fast eiendom. Merverdiavgiftsloven har ingen legaldefinisjon for utleie av fast eiendom, og utleiebegrepet blir dermed en alminnelig tingsrettslig vurdering. Skatteetaten anfører at leietakeren har en eksklusiv eller total rådighet over leieobjektet for at det skal foreligge utleie av fast eiendom, altså at leietakeren har en likeverdig bruk/besittelse som eierne i den bestemte perioden. Det understrekes at flere kan leie og besitte den samme faste eiendommen samtidig, og at utleie av fast eiendom må avgrenses mot konsepter der tilgang til tjenester er det vesentlige, og besittelse av areal er underordnet.

Merverdiavgiftsloven skiller mellom utleie og rettighet til fast eiendom i § 3-11, og hva som er rettighet til fast eiendom er heller ikke definert i merverdiavgiftsloven og må derfor også avgrenses etter en alminnelig tingsrettslig vurdering. Det karakteristiske for rettighet til en fast eiendom er at den er en bruksrett angitt på en annen måte enn ved en leierett.

Videre har de vurdert hva som skal anses som hovedytelsen ved salg av bruksrett til fast eiendom som tilbys sammen med en rekke andre ytelser, eller om det foreligger forskjellige ytelser som må vurderes hver for seg. Her har de henvist til Regus dommen og Telenor Eiendom dommen, og konkludert med at tjenestene ikke har selvstendig interesse for kontraktsparten uten hovedytelsen, og derfor må ses som ledd i utleien.

Ettersom co-working kan favne vidt har skatteetaten vurdert flere hovedtilfeller. Det første tilfellet er tilgang til eget kontor, og/eller møterom puss andre ytelser.

⁵⁰ (Skatteetaten, Skatteetaten, 2019)

Betaling for adgang til eget kontor og møterom er isolert sett utleie av fast eiendom, så spørsmålet blir hvorvidt ytelsene skal ses på som separate ytelser, eller om tilgangen til kontor er hovedytelsen slik at alle elementene skal avgiftsbehandles i tråd med dette. Eventuelt om tilgangen til kontor er underordnet slik det ikke kan anses å foreligge utleie. Skattekontoret legger til grunn at dette må løses med utgangspunkt i Regus dommen og Telenor Eiendom dommen, og det avtalen må i sin helhet anses som utleie av fast eiendom. Tjenestene kan altså ikke ses på som separate avgiftspliktige ytelser. Likevel kan omsetning av elementer innad i co-workingkonseptet slik som adgang til lounges, kafeer og så videre, være omsetning av egne avgiftspliktige tjenester ved siden av kontorutleie. Dette dersom avtalen ikke har noen faktisk og rettslig kobling til leien av et kontor eller møterom.

Neste typetilfelle de har undersøkt er tilgangen til en bestemt kontor plass i kontorlandskap pluss andre ytelser. Her kom de frem til at det skulle vurderes på samme måte som besittelse av arbeidsplass i form av kontor, som beskrevet over. Leiebegrepet er ikke til hinder for at flere brukere kan leie hver sin del i et landskap.

Videre har de drøftet tilgang til en ubestemt, men garantert kontor plass pluss andre ytelser. Løsningen her ble det samme form i de to foregående tilfellene, dette begrunnet med at brukeren er garantert plass i kontorlandskapet, ettersom hovedtrekkene er de samme.

Den siste kontor plassen de har drøftet er salg av tilgang til kontor plass i kontorlandskap pluss andre ytelser, hvor brukerne ikke er garantert plass. Skatteetaten anførte at betalingen kun reflekterer en mulighet til kontor plass. Her vil da tilleggstjenestene ha en mer selvstendig interesse uavhengig av eventuell tilgang til kontor plass, og tjenestene blir dermed overordnet. De mener det da er naturlig å se på disse type plasser som en samlet merverdiavgiftspliktig tjeneste. Skatteetaten bemerker også at ikke et nettverk/miljø for samhandling er å anse som noe som omsettes.

Det siste tilfellet de drøfter er når det kun selges tilgang til noen arealer, men verken tilgang til kontor eller kontor plasser i kontorlandskap. De kommer frem til at dette vil være fullt ut avgiftspliktig, ettersom tilbudet med tilgang til lounge,

kafeteria, nettverk med mer, er verdien av å få ta del co-working som er det vesentlige.

Videre har de også drøftet et par typer dokumentasjon. Det første de drøfter i denne delen er når utleiers fradragsrett ved kontorhotell-/møtevirksomhet oppstår. Det er et vilkår for utleiers frivillige registrering at det er inngått leieavtale med bruker, og at alle utleieledd er frivillig registrert ved fremleie. Det må også for fremleier være inngått leieavtale videre for at de skal kunne bli frivillig registrert. Co-workingaktøren må altså ha inngått fremleieavtale for at gårdeieren skal kunne oppnå frivillig registrering og derav fradragsrett for det fremleieforholdet. Der co-workingaktøren ikke inngår avtaler som kan anses som utleie vil det være avgiftspliktig på lik line med alminnelig avgiftspliktig omsetning av varer og tjenester. Videre anfører de at det er nødvendig å innhente leietakererklæringer på slutten av året ettersom virksomhetens merverdiavgiftsstatus kan ha endret seg, bortsett fra ved kortidsutleie på time- eller dagsbasis, hvor selve leieavtalen i tilstrekkelig grad må anses å dokumentere bruken av utleiearealene.

Kommentarer til uttalelsen

I prinsipputtalelsen har Skatteetaten kommet til en litt annen vurdering enn det vi har. De har anført at fleksible plasser uten garantert plass er å anse som en tjeneste i sin helhet, i likhet med det vi kom frem til. I motsetning til vår vurdering har de vurdert at fleksible kontorplasser uten garantert plass har likhetstrekk med utleie av fast eiendom, ettersom besittelsen fremstår lik som ved utleiebruk.

Videre har Skatteetaten kommet frem til at co-working med cellekontorer i sin helhet er utleie av fast eiendom, noe som er ulikt vår konklusjon. De har kommet frem til dette ettersom de mener utleien er hovedytelsen, og da benyttet Regus og Telenor Eiendom dommene som utgangspunkt. Vi vurderte i motsetning at andre tjenester var hovedytelsen. Skatteetaten anførte videre at co-workingkonseptet kan være å anse som omsetning av egne avgiftspliktige tjenester ved siden kontorutleien, noe som har likhetstrekk med vår vurdering.

7 REFERANSELISTE

- Andersen, T. (2019, Januar 24). *Kunnskapsverket*. Hentet fra Coworking på norsk: https://kunnskapsverket.org/sites/default/files/coworking_paa_norsk_pages.pdf?fbclid=IwAR2DgO4Phf4VNMSq8Vby0nBilB7T64CUSQzahBS4unmvkVUe0M652Qjs4xg
- Bull, N. F. (2018, Mai 8). *Haavind*. Hentet fra Nye kontorkonsepter og utleiemodeller - hvordan håndtere merverdiavgiften: <https://haavind.no/nyheter/kontorkonsepter-utleiemodeller-merverdiavgiften/>
- Gjems-Onstad, O. (2016). *MVA-kommentaren*. Oslo: Gyldendal Juridisk.
- Gjems-Onstad, O., Dyrnes, C. A., & Mikelsen, A. B. (2018). *Merverdiavgift i et nøtteskall*. Oslo: Gyldendal Juridisk.
- Hopland, S. (2018, Desember 11). *E24*. Hentet fra Kontorkrigen fortsetter: Coworking-veksten i Oslo har nådd London-nivåer: <https://e24.no/naeringsliv/eiendom/kontorkrigen-fortsetter-coworking-veksten-i-oslo-har-naadd-london-nivaaer/24496825>
- Kobbe, H. S., Berle, H. L., & Pind, A. (2000). *Kobbes kommentarer til husleieloven*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- KPMG. (2019, Januar 7). *KPMG*. Hentet fra Merverdiavgift: <https://verdtavite.kpmg.no/merverdiavgift/>
- Mauseth, I. K., & Alsos, G. A. (2017, August). Er coworking space et godt tilbud for gründere? *Magma*, ss. 61-70. Hentet fra <https://www.magma.no/er-coworking-space-et-godt-tilbud-for-grundere>
- Nicorici, A. (2019, Juni 26). *Coworking Insights*. Hentet fra The History of Coworking: <https://coworkinginsights.com/the-history-of-coworking/>
- Nyberget, T., Førde, I. M., Schultze, V., & Syljuåsen, H. I. (2017). *Merverdiavgift Paraksis og Erfaringer*. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- OsloAdvokatene. (2019, Juni 26). *OsloAdvokatene*. Hentet fra Bruksrett: <https://advokateiendomsrett.no/bruksrett/?fbclid=IwAR2PmJUKH7trWDevRpgKl5rwbumxuTV15kt5ls0YXxNPxmdcLjb3LXBtn4I>
- Parelius, L. A., & Bragdø-Ellenes, S. (2010). *Husleieavtaler*. Bergen: Fagbokforlaget.

-
- Parr, O. S. (2019, Februar 27). *Hengar.no*. Hentet fra En revolusjon av kontormarkedet: <https://www.hegnar.no/Nyheter/Eiendom/2019/02/En-revolusjon-av-kontormarkedet>
- Rameilovic, T. (2018, April 17). *DNB Næringsmegling*. Hentet fra Coworking-aktørene vokser: <https://www.dnbnaringsmegling.no/no/coworkingaktorene-vokser/>
- Skatteetaten. (2017, Mai 10). *Skatteetaten*. Hentet fra Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd - spørsmål om omfanget av utleiers frivillige registrering – Skattedirektoratets brev av 10. mai 2017: <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/merverdiavgiftsloven--2-3-forste-ledd---sporsmal-om-omfanget-av-utleiers-frivillige-registrering--skattedirektoratets-brev-av-10.-mai-2017/?fbclid=IwAR2cJdRsa7rSqLrfrwSjrnmlHTV7f4dW>
- Skatteetaten. (2019). *Merverdiavgiftshåndboken 2019*. Oslo: Skatteetaten.
- Skatteetaten. (2019, Juni 7). *Skatteetaten*. Hentet fra Co-working og merverdiavgift: <https://www.skatteetaten.no/contentassets/2aca11e1adce46769619049ea748d4bb/co-working-og-merverdiavgift.pdf>
- Solheim, C. H. (2017, Februar 7). *Estate*. Hentet fra Mva-bestemmelsen i standard leieavtaler: <https://www.estatenyheter.no/2017/02/07/mva-bestemmelsen-standard-leieavtaler/>