

Justeringsreglene etter El-kjøpdommen

Tema for denne artikkelen er om det er riktig å innfortolke et vilkår som medfører at justeringsreglene ikke kommer til anvendelse på kostnader til et formuesgode som ikke skal tjenestegjøre som driftsmiddel i virksomheten.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Agnetha Johansen Åsheim
Fast advokat Advokatfirmaet PwC

Spørsmålet er særlig aktuelt i tilknytning til overføring av infrastruktur fra private utbyggere til det offentlige.

I El-kjøpdommen (Rt-2012-432) uttalte Høyesterett seg om anvendelsesområdet til tilbakebetalingsbestemmelsen i den gamle merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd. Høyesterett uttalte at det er et vilkår for anvendelse av bestemmelsen at bygget eller anlegget er anskaffet som et driftsmiddel i virksomheten.

I februar i år avsa Klagenemnda for merverdiavgift (heretter Klagenemnda) en avgjørelse der det under henvisning til El-kjøpdommen ble uttalt at justeringsreglene ikke kom til anvendelse på kostnader til et formuesgode som ikke skal tjenestegjøre som driftsmiddel i virksomheten. Jeg er ikke enig i Klagenemnda sin avgjørelse.

Jeg vil videre i denne artikkelen begrunne min vurdering nærmere.

I Revisjon og Regnskap nr. 6 omtales dette temaet i en artikkel skrevet av advokat Are Fagerhaug. Jeg er uenig i advokat Fagerhaugs synspunkter vedørende El-kjøpdommens og Klagenemndas betydning for tolkningen av justeringsreglene. Jeg vil kort kommentere advokat Fagerhaugs artikkel innledningsvis.

Artikkel Revisjon og Regnskap nr. 6

Advokat Fagerhaug legger i sin artikkel til grunn at klagenemndsavgjørelsen er en naturlig konsekvens av Høyesteretts argumentasjon i El-kjøpdommen. Videre uttaler advokat Fagerhaug at Klagenemndas og Høyesteretts avgjørelser og argumentasjon er fullt ut overførbare til tilfeller som gjelder overføring av infrastruktur, med den konsekvens at slik overføring ikke skal utløse justeringsplikt. Disse synspunktene mener jeg er uriktige. Klagenemndas avgjørelse omhandlet et annet regelsett som bygget på andre hensyn og som var annerledes utformet enn dagens justeringsregler. Dette er ikke problematisert verken i Klagenemnda eller i artikkelen til advokat Fagerhaug.

Etter min vurdering kan ikke Høyesterett anses å ha stilt opp et slikt vilkår som advokat Fagerhaug gir uttrykk for. Det er heller ikke rettskildemessig grunnlag for å oppstille det omtalte vilkåret på bakgrunn av El-kjøpdommen.

Det er for øvrig verdt å nevne at advokat Fagerhaug ikke omtaler den motsatte virkningen av et vilkår om at formuesgodet må være anskaffet for å tjenestegjøre som driftsmiddel i virksomheten; en utbygger som ikke har hatt fradragrett ved utbygging av infrastruktur vil ikke kunne overføre justeringsretten til det offentlige. En slik virkning er klart i strid med hensynet bak justeringsreglene.

Justeringsreglene og avgjørelsen i Klagenemnda

Justeringsreglene innebærer i korte trekk at:

- Ved fradragføring av merverdiavgift binder den avgiftspliktige seg til å bruke kapitalvaren i egen avgiftspliktig virksomhet i ti år.

- Dersom kapitalvaren overdras (salg, fusjon, fisjon, gave, mv.) i løpet av tiårsperioden, må merverdiavgift tilbakebetales med mindre erverver er avgiftspliktig og kan overta plikten til å bruke kapitalvaren i avgiftspliktig virksomhet
- Og motsatt; dersom en virksomhet ikke har hatt fradragrett, kan erverver av kapitalvaren overta justeringsretten og få tilbake den merverdiavgiften som ikke er fradragført

Klagenemnda har avsagt en avgjørelse (nr. 7578) der nemnda uttaler at justeringsreglene ikke kommer til anvendelse på en anskaffelse som ikke skal tjenestegjøre som et driftsmiddel i virksomheten.

Slik justeringsreglene har vært praktisert, har det ikke vært innfortolket et vilkår om at formuesgodet må være anskaffet som driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet for at justeringsreglene skal komme til anvendelse. Dersom et slikt vilkår skal innfortolkes, vil det medføre store konsekvenser for avgiftspliktige som gjør investeringer i formuesgoder som ikke skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder f.eks. for utbyggingsprosjekter der utbygger pålegges å bekoste kommunal infrastruktur som f.eks. vei og VA-anlegg.

Dagens praksis, som er godkjent av avgiftsmyndighetene (se BFU 29.08 2008), er som følger:

- En utbygger fører opp boliger for salg (ikke avgiftspliktig virksomhet) og pålegges å bygge ut infrastruktur
- Utbygger får ikke fradrag for infrastrukturiltak da utbygger fører opp bolig for salg
- Når infrastrukturen er ferdigstilt, overtas denne av kommunen
- Det inngås avtale om overføring av justeringsrett slik at kommunen kan

- kreve kompensert merverdiavgift som utbygger ikke har fått fradrag for
- Merverdiavgiften som kommunen får kompensert, tilbakebetales til utbygger (minus et administrasjonsgebyr)

Dersom man skal innfortolke et vilkår om at formuesgodet må brukes som driftsmiddel, så vil justeringsreglene ikke komme til anvendelse. Infrastrukturen skal da ikke brukes som driftsmiddel i virksomheten idet den skal overdras til kommunen ved ferdigstillelse. Det vil si at utbygger blir påført store kostnader ved at det ikke eksisterer noen justeringsrett som kommunen kan overta og betale tilbake.

Dersom man skal legge til grunn at justeringsreglene ikke kommer til anvendelse, medfører dette for øvrig at en rekke kommuner uriktig har krevd kompensasjon for merverdiavgift i disse sakene.

I saken for Klagenemnda hadde klager gjort en byttehandel med en tomteeier. Klager overtok en eiendom der det sto oppført en hytte, og klagers motytelse besto i overdragelse av fritidseiendom med nyoppførte bygg og opparbeidede utomhusarealer. Klageren var byggherre for oppføringen og fradragførte inngående avgift for alle kostnadene inkl. møbler og utomhusarbeid.

Klageren hevdet at oppføring av erstatningshytta, hadde en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten da erstatningshytta var helt nødvendig for å sette i gang byggeprosjektet. Skattekontoret mente at det ikke forelå fradagsrett for kostnadene da omsetning av fritidseiendommen var avgiftsunntatt. Subsidiært mente skattekontoret at overføringen av fritidseiendommen var en justeringshendelse og at eventuell fradragført merverdiavgift måtte tilbakejusteres etter justeringsreglene. Klagenemnda kom til at det var fradagsrett (forholdsmessig fradrag) for oppføringskostnadene. Når det gjelder justeringsreglene mente Klagenemnda at disse ikke kom til anvendelse og uttalte:

«Når det gjelder justeringsreglene, kan ikke disse komme til anvendelse i en sak hvor det ikke er grunnlag for å se på dette som salg av fast eiendom. Her er det snakk om en transaksjon foretatt som ledd i den avgiftspliktiges næringsvirksomhet. Oppføring av hytta var ikke en selvstendig målsetning for klageren, men må anses som et nødvendig middel for å kunne oppnå avgiftspliktig virksomhet. Erstat-

ningshytta ble altså ikke anskaffet for å tjenestegjøre som et driftsmiddel i klagers virksomhet, og justeringsreglene kommer da ikke til anvendelse.»

Jeg mener at Klagenemndas avgjørelse er feil idet den bygger på en uriktig forståelse av justeringsreglene. I det følgende vil jeg først redegjøre for uttalelsen i El-kjøpdommen, før jeg dernest vurderer dens betydning for justeringsreglene.

El-kjøpdommen

I El-kjøpdommen hadde et merverdiavgiftspliktig selskap ervervet en tomt til forretningsbygg for sin virksomhet. Som vederlag oppførte selskapet en tomanns bolig på en annen tomt som det eide, og overdro denne eiendommen til avhenderen av tomten. Selskapet krevde deretter fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til oppføring av tomannsboligen. Selskapet ble etterberegnet for den fradragførte merverdiavgiften og gikk etter dette til søksmål mot staten.

Bakgrunnen for etterberegningen var at omsetning av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 5a (gammel lov). Bytte av varer/tjenester er også omsetning. Staten hevdet derfor at det bare foreligger *fradagsrett for inngående avgift på innsatsfaktorer for avgiftspliktig omsetning. Merverdiavgiftsretten er transaksjonsbasert. Hver omsetning må betraktes isolert. Avgiftspliktige har ikke fradagsrett for anskaffelser til bruk fullt ut utenfor avgiftsområdet*¹.

Høyesterett var ikke enig i dette og uttalte i premiss 47:

«For Elkjøp har byttet av Nordbyhagaveien 43 mot Solheimveien 20 ikke hatt noen egenverdi, men vært et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt i Solheimveien til å oppføre ny forretningsbygning. Dette eiendomsbyttet kan derfor ikke anses som særskilt virksomhet, men må anses foretatt som ledd i Elkjøps handelsvirksomhet. Hvorvidt Elkjøp skal kunne kreve fradrag for inngående avgift på kostnadene til oppføring av tomannsbolig i Nordbyhagaveien 43, må etter dette avgjøres ut fra om disse kostnadene har vært relevante for Elkjøps handelsvirksomhet og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne.»

Som det fremgår knyttet Høyesterett vurderingen av fradagsretten opp mot virk-

somhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd (någjeldende merverdiavgiftslov § 8–1). Staten påberopte til støtte for sitt syn merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd. Gammel merverdiavgiftslov § 21 tredje ledd var en tilbakeføringsregel som gjaldt før dagens bestemmelser om justeringsreglene som ble inntatt i gammel lov § 26b-26e.

Høyesterett uttalte om § 21 tredje ledd i premiss 52:

«Jeg kan imidlertid ikke se at denne bestemmelse bidrar til løsning av hvordan virksomhetsbegrepet i § 21 første ledd skal avgrenses. Det må etter min mening være en forutsetning for at § 21 tredje ledd første punktum skal komme til anvendelse, at bygget eller anlegget på anskaffelsestidspunktet skulle tjenestegjøre som driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet. Tomannsboligen i Nordbyhagaveien 43 er ikke blitt anskaffet for å tjenestegjøre som driftsmiddel i Elkjøps virksomhet, men som ledd i oppføringen av ny forretningsbygning for Elkjøp i Solheimveien 10.»

Høyesterett kom til at El-kjøp hadde fradagsrett for kostnadene da de ble ansett å være til bruk i den avgiftspliktige virksomheten etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Samtidig mente Høyesterett at det er et vilkår for tilbakebetalingsplikt etter § 21 tredje ledd at investeringen skal brukes som et driftsmiddel i virksomheten. I El-kjøpsaken skulle bygget ikke brukes i El-kjøp sin virksomhet, og tilbakebetaling var derfor ikke aktuelt.

Det er etter dette et spørsmål om hvordan denne uttalelsen skal forstås og vektlegges i forhold til justeringsreglene.

Hensynet bak justeringsreglene

El-kjøpdommen gjelder fradagsrett etter gammel merverdiavgiftslov § 21 første ledd. Høyesteretts uttalelse i El-kjøpdommen vedrørende tilbakebetaling etter § 21 tredje ledd gjelder derfor ikke justeringsreglene i gammel lov § 26b-26e, og således ikke justeringsreglene som gjelder i dag. Justering av merverdiavgift var ikke aktuelt etter den bestemmelsen Høyesterett uttaler seg om. Spørsmålet er derfor hvilken betydning uttalelsen i El-kjøpdommen skal ha i forhold til tolkningen av dagens justeringsregler. For å kunne vurdere dette skal jeg gjennomgå hensynet bak, og anvendelsesområdet til de to regelsestene.

¹ Rt-2012-432 premiss 30.

Ved innføring av justeringsbestemmelsene var det ikke lenger behov for bestemmelsen om tilbakeføring av merverdiavgift i § 21 tredje ledd, og bestemmelsen ble etter en overgangsperiode opphevet fra 1. januar 2011. I forarbeidene til justeringsreglene i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) fremgår følgende:

«I kapittel 7 foreslår departementet generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi). Slike bestemmelser vil erstatte gjeldende bestemmelser om tilbakeføring av fradragført merverdiavgift, men i stor grad representere noe nytt. Et nytt element ved disse bestemmelsene vil være at inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned, i motsetning til tilbakeføringsbestemmelsene som bare reduserer fradraget. Hensikten med slike justeringsbestemmelser for kapitalvarer er at merverdiavgiftsberegningen i større grad skal gjenspeile de reelle forhold, både faktisk og økonomisk, hos det enkelte avgiftssubjekt. Dessuten vil bestemmelser om justering av fradraget for kapitalvarer motvirke avgiftstilpasninger.»

Det fremgår således klart av forarbeidene at hensynet bak innføringen av justeringsreglene er at merverdiavgiftsberegningen i større grad skal gjenspeile den avgiftspliktiges bruk av kapitalvaren.

Videre tyder uttalelser i forarbeidene på at justeringsreglene har et videre anvendelsesområde og er mer fleksible enn bestemmelsen om tilbakeføring. I forarbeidene drøftes det om det skal innføres unntak der justering vil virke særlig urimelig. I tilknytning til dette uttales det i pkt. 7.6.3 at:

«Formålet bak justeringsbestemmelsene – at fradragføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til/bruk i avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden – tilsier at det ikke bør innføres slike unntak. Det er også en vesentlig forskjell mellom for eksempel tilbakeføringsbestemmelsen i § 21 tredje ledd og de generelle justeringsbestemmelsene, fordi det i sistnevnte tilfelle kun skal skje en forholdmessig og ikke en full tilbakeføring av fradragført inngående merverdiavgift.»

Nettopp for at fradrag skal gjenspeile bruken av en kapitalvare, ble det med justerings-

reglene også innført en justeringsrett når bruken endres.

Bør det innfortolkes et nytt vilkår ved anvendelsen av justeringsreglene?

Et vilkår om at anskaffelsen må gjelde et driftsmiddel for at justeringsreglene skal anvendes, vil medføre at justeringsrett ikke vil være aktuelt dersom anskaffelsen ikke er knyttet til et driftsmiddel som er anskaffet for virksomheten til den avgiftspliktige. Man måtte i så fall legge til grunn at justeringsrett aldri ville være aktuelt i tilfeller der en kapitalvare ble anskaffet uten at den skulle brukes i virksomheten (uavhengig av om det var den ikke-avgiftspliktige delen). F.eks. ville det medføre at en utbygger av boliger som pålegges utbygging av infrastruktur ikke kan overdra justeringsretten til en kommune sammen med infrastrukturen.

Klagenemnda kom altså til at det skal innfortolkes et vilkår om at formuesgodet må være anskaffet som driftsmiddel i den avgiftspliktige virksomheten for at justeringsreglene skal komme til anvendelse. En slik fortolkning av justeringsreglene vil stride mot hensynet bak bestemmelsene om at justering skal medvirke til at fradragene skal gjenspeile bruken.

Etter min vurdering er tilbakeføringsbestemmelsen i den gamle merverdiavgiftsloven og justeringsreglene i den nye merverdiavgiftsloven to ulike regelsett som retts-teknisk er bygget opp ulikt og som bygger på til dels ulike hensyn.

Merverdiavgiftsloven § 9–1 første ledd definerer hva som er en kapitalvare. En kapitalvare er: «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner».

Ordlyden tilsier at enhver investering i eiendom der merverdiavgift utgjør minst 100 000 kroner, er en kapitalvare og dermed at justeringsreglene kommer til anvendelse.

En kunne kanskje tenke seg at en fortolkning i tråd med El-kjøpdommen kan medføre at allokering av kostnader gjøres som i skatteretten. I infrastruktursakene, der utbygger pålegges utbygging for det offentlige som vilkår for egen utbygging, har skattemyndighetene inntatt det synspunkt at utbyggers kostnader forbundet med utbygging på annenmanns tomt,

eller tomt som skal overdras til kommune, må allokere til skattyters egen gjenværende tomt, jf. BFU 41/08 og 1/09.

Legges tilsvarende synspunkt til grunn merverdiavgiftsrettslig, så vil ikke infrastrukturiltakene anses som en egen kapitalvare som overdras, men som en del av samme kapitalvare på eget tomt/bygg. Da ville overføring av infrastruktur til kommunen ikke medføre justering (den aktuelle kapitalvaren er da ikke overdratt, men er i behold hos utbygger).

I de tilfellene utbygger ikke har fradagsrett, ville retten til fradrag være endelig tapt. Ettersom virksomheten ikke har fradagsrett, kan det argumenteres med at det ikke ville være uriktig at virksomheten heller ikke har fradagsrett for infrastrukturiltakene. I infrastrukturiltakene vil da den ekstra kostnaden veltes over på forbruker ved at kostnaden vil bakes inn i boligprisene. Etter min oppfatning kan en slik argumentasjon ikke være holdbar. Dette siden justeringsreglene søker å ivareta at fradagsretten gjenspeiler bruken. Bruken av infrastrukturiltakene vil jo være i kommunal kompensasjonsberettiget virksomhet. Reelle hensyn tilsier derfor at det omtalte vilkåret ikke kan innfortolkes ved anvendelsen av justeringsreglene.

Oppsummering

Etter min vurdering er det ikke rettslig grunnlag for å oppstille et vilkår om at en *kostnad må være pådratt til et driftsmiddel som skal brukes i virksomheten* for at justeringsreglene skal komme til anvendelse. En slik fortolkning ville stride mot hensynet bak justeringsreglene samt ordlyden i bestemmelsene om justeringsreglene. Jeg kan heller ikke se at det har vært meningen fra Høyesteretts side å oppstille et slikt vilkår for justeringsreglene. El-kjøpdommen omhandlet et regelsett som bygget på andre hensyn og var annerledes utformet. Uttalelsen i El-kjøpdommen er heller ikke begrunnet, eller nærmere omtalt i forhold til de ovennevnte problemstillingene. I avgjørelsen fra Klagenemnda er det et faktum at El-kjøpdommen gjaldt et annet regelsett, heller ikke drøftet nærmere. På denne bakgrunn mener jeg at Klagenemndas avgjørelse er feil, og at justeringsreglene må fortolkes slik regelverket har vært fortolket før den nevnte klagenemndsavgjørelsen.

Ditt komplette kontor i skyen

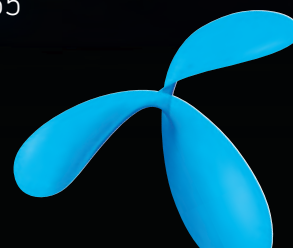
Office 365 levert av Telenor

Bruker du Office i jobben din? Nå kan du få Office levert fra skyen. Ingen administrasjon, sikkerheten er godt ivaretatt og alltid siste versjon tilgjengelig – helt automatisk.

Med Office 365 har du alltid dine dokumenter, din kalender, e-post, videokonferanse og Lync lett tilgjengelig der du er og på hvilken som helst enhet; mobil, nettbrett eller PC/Mac.

Du får egen brukerstøtte og alt på én faktura med Office 365 levert av Telenor. Kontakt oss for et godt tilbud.

Ring 09000 eller se telenor.no/bedrift



telenor