

Høyesterettsdom:

Infrastruktur og merverdiavgift



Advokatfullmektig
Ingrid Myhrvold Engen
Ernst & Young Tax



Advokat
Cecilie Dyrnes
Ernst & Young Tax

Høyesterett avsa dom 1. november 2017 i sak HR-2017-2065, Staten ved Skattøst mot Avinor («Avinor-saken»)¹. Høyesteretts flertall gav staten medhold i at infrastruktur som allerede på oppføringstidspunktet var forutsatt å skulle overtas til offentlig eie og drift, skal anses som en «kapitalvare» etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) (b) og således omfattes av justeringsreglene.

Det var etter flertallets syn ikke holdpunkter for å innfortolke et vilkår om at byggetiltak på fast eiendom må utgjøre et driftsmiddel i virksomheten for å anses som en kapitalvare. Mindretallet var uenig i dette og delte Avinors syn på at det kun er byggetiltak som er anskaffet som driftsmiddel i virksomheten, som faller inn under kapitalvarebegrepet.

Dissens 3-2

Høyesterett kom under dissens (3-2), til samme resultat som lagmannsretten, se omtale nedenfor.

Partenes uenighet om forståelsen av kapitalvarebegrepet

Avinor anførte for Høyesterett at hovedregelen om fradrag for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1 alene må være bestemmende for Avinors fra-

dragsrett. Reglene om justering av merverdiavgift er regler for å korrigere fradrag i tilfeller hvor forutsetningen for fradrag ikke lenger er oppfylt – noe som ikke er situasjonen for Avinor. Tilknytningen mellom veiopparbeidelsen og Avinors avgiftspliktige virksomhet brytes ikke ved at eierskapet overføres til det offentlige. Videre hevdet Avinor at merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b må tolkes slik at det foreligger en kapitalvare bare i de tilfellene byggetiltaket på fast eiendom er anskaffet som et driftsmiddel for den avgiftspliktiges virksomhet.

Staten på sin side anførte at bestemmelsen om byggetiltak for fast eiendom ikke inneholder krav om at anskaffelsen må være et driftsmiddel for å utgjøre en kapitalvare. Ordlyden støttes av forarbeidene og av formålet bak reglene. Staten anførte at det heller ikke var grunnlag for et snevrere særskilt unntak fra § 9-1 annet ledd bokstav b for infrastrukturiltak pålagt av det offentlige.

Flertallet la avgjørende vekt på lovens ordlyd

Høyesterett presiserer innledningsvis i dommen at Avinor på anskaffelsestidspunktet hadde rett til fradrag for inngå-



Avinor ble i forbindelse med oppgraderingsarbeider ved Sandane lufthavn og Hammerfest lufthavn samt nyoppføring av Alta lufthavn, pålagt å bekoste ulike arbeider med opparbeidelse av infrastruktur.

¹ HR-2017-2065.

ende merverdiavgift på infrastrukturtiltakene etter merverdiavgiftsloven § 8–1, til tross for at det allerede på anskaffelsestidspunktet er klart at infrastrukturen skulle overdras til det offentlige.

Flertallet mente at lovens ordlyd måtte tillegges betydelig vekt. Etter en naturlig språklig forståelse tilsier ikke lovens ordlyd at den faste eiendommen må være anskaffet som et driftsmiddel i virksomheten for å anses som en «kapitalvare». Flertallet mente at forarbeidene pekte i begge retninger, men at forarbeidene uansett ikke ga noen klare holdepunkter for at virkeområdet for justeringsreglene skulle være annerledes enn det som følger av en naturlig språklig forståelse av ordlyden.

Høyesteretts flertall var videre av det syn at hensynet og formålet bak justeringsreglene tilsa at kapitalvare i form av byggetiltak på fast eiendom ikke kan begrenses til det som er anskaffet som virksomhetens driftsmidler. Et sentralt formål bak justeringsreglene er å fordele inngående merverdiavgift over tid. Det vil derfor ikke være i samsvar med dette formålet å etablere et generelt skille mellom fast eiendom som utgjør et driftsmiddel og annen fast eiendom med tilknytning til virksomheten.

Flertallet mente videre, tilsvarende som Lagmannsretten, at Elkjøp-dommens² omtale av merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 tredje ledd, ikke kan tillegges betydning ved tolkningen av någjeldende justeringsregler. Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 er noe mer, og noe annet enn den tidligere tilbakeføringsregelen.

Etter flertallets syn er det ikke grunnlag for å tolke merverdiavgiftsloven § 9–1 annet ledd bokstav b slik at det er et generelt vilkår for at det skal foreligge en kapitalvare, og dermed justeringsplikt, at den faste eiendommen utgjør et driftsmiddel i virksomheten.

Flertallet reiste avslutningsvis også spørsmålet om det likevel kunne være grunnlag for et mer begrenset unntak fra § 9–1 annet ledd bokstav b, for eksempel slik at begrepet fast eiendom ikke anses å omfatte infrastrukturtiltak pålagt av det offentlige. Flertallet viste til at det foreligger enkelte særtrekk ved denne typen byggetiltak ved at det allerede fra anskaffelsen av er på det rene at tiltaket ikke er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten og at overfø-

ringen til det offentlige i mange tilfeller vil skje vederlagsfritt. Flertallet kom imidlertid frem til at en eventuell domstolskapt unntaksregel ville være vanskelig å utforme presist og ville kunne få utilsiktede virkninger. I tillegg mente flertallet at reelle hensyn talte for at det ikke skulle oppstilles noen unntak.

Mindretallet mente ordlyden ikke kunne tolkes isolert

Mindretallet delte flertallets syn med hensyn til at infrastrukturen i dette tilfellet isolert sett var omfattet av ordlyden i § 9–1 annet ledd bokstav b og at ordlyden må tillegges betydelig vekt. Bestemmelsen kunne imidlertid, etter mindretallets syn, ikke tolkes isolert sett fra resten av lovens kapittel 9. Formålet med kapittel 9 i merverdiavgiftsloven er å slå inn i de tilfellene det skjer en endring som reelt sett påvirker tilknytningen mellom oppførelse og virksomhet og dermed grunnlaget for om det er fradrag eller ikke. I dette tilfellet skjer det ingen slik reell endring av betydning for fradragsretten. Mindretallet var også av en annen oppfatning når det gjaldt forståelsen av forarbeidene til justeringsreglene. Forarbeidene talte etter mindretallets syn for at lovgiver ikke har hatt til hensikt å frata de næringsdrivende retten til fradrag i slike tilfeller som her.

Mindretallet fant ikke grunn til å gå nærmere inn på hvorvidt det mer generelt måtte innfortolkes et vilkår om at den faste eiendommen må være anskaffet som et driftsmiddel for å anses som en kapitalvare etter § 9–1 annet ledd bokstav b, men kom til det resultat at det ikke skulle foretas noen justering når infrastruktur overdras til det offentlige.

Behandlingen av Avinor-saken frem til og med lagmannsretten Saksforholdet

Avinor eier, utvikler og driver et landsomfattende nett av sivile lufthavner. Selskapet er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og driver fullt ut avgiftspliktig virksomhet.

Avinor ble i forbindelse med oppgraderingsarbeider ved Sandane lufthavn og Hammerfest lufthavn samt nyoppføring av Alta lufthavn, pålagt å bekoste ulike arbeider med opparbeidelse av infrastruktur. Avinor sto som byggherre for infrastrukturen og infrastrukturen ble ved ferdigstillelse overdratt vederlagsfritt til respektive offentlige organer (stat, kommune og fylkeskommune).

I forbindelse med utbyggingen av infrastruktur relatert til Hammerfest og Alta lufthavn krevde Avinor løpende fradrag for inngående merverdiavgift.

I forbindelse med utbygging av infrastruktur relatert til Sandane lufthavn sendte Avinor inn en anmodning om bindende forhåndsuttalelse (BFU) til Skattedirektoratet. Spørsmålet Avinor ønsket besvart var hvorvidt overdragelsen av infrastrukturen til det offentlige var å anse som en justeringshendelse.

Skattedirektoratet konkluderte i BFU av 20. november 2009 (BFU 31/09) med at Avinor på anskaffelsestidspunktet hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til opparbeidelse av infrastrukturen, men at overdragelsen til det offentlige var å betrakte som en justeringshendelse etter dagjeldende merverdiavgiftslov § 26 d tredje ledd (nåværende § 9–2 tredje ledd).

Med bakgrunn i uttalelsen fra Skattedirektoratet krevde ikke Avinor fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader i forbindelse med infrastrukturtiltakene relatert til Sandane lufthavn. I tillegg tilbakeførte Avinor tidligere krevd fradrag vedrørende infrastruktur relatert til Hammerfest og Alta lufthavn.

Den aktuelle infrastrukturen ble overdratt og tatt i bruk i 2009 og 2010. Det ble ved overdragelse til kommune og fylkeskommune ikke inngått noen avtale om overføring av justeringsplikt og/eller -rett.

15. mars 2012 avsa Høyesterett dom i Elkjøp-saken.³ I Elkjøp-saken var spørsmålet om det forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader Elkjøp pådro seg i forbindelse med oppføring av en tomannsbolig for selgeren av en tomt som Elkjøp hadde byttet til seg. Tomten Elkjøp hadde byttet til seg skulle bebygges med et varehus. Høyesterett kom under dissens til at det forelå rett til fradrag og at regelen om tilbakeføring av fradrag (merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 tredje ledd), ikke kom til anvendelse.

I kjølvannet av Elkjøp-dommen tok Avinor igjen opp spørsmålet om fradrag for inngående merverdiavgift på infrastrukturtiltakene, og anmodet i den forbindelse Skattedirektoratet om å omgjøre sin tidligere uttalelse (BFU 31/09). Skattedirektoratet fant ikke grunn til å ta anmodningen

² Rt. 2012 s. 432, se nærmere omtale av denne i beskrivelsen av saksforholdet.

³ Rt. 2012 s. 432.

Konsekvenser av dommen og spørsmål om dommens betydning

Dommen innebærer at infrastruktur som overdras til det offentlige, faller inn under kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b og overdragelsen til det offentlige utgjør en justeringshendelse.

En utbygger som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, vil således kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsestidspunktet i den grad utbyggingsprosjektet er fradragsberettiget. Utbygger vil «fortsatt» kunne beholde dette fradraget ved overdragelse til kommune/fylkeskommune, dersom det inngås en avtale om overføring av justeringsplikt. Ved overdragelse til statlige organer vil utbygger derimot måtte foreta en samlet nedjustering.

For en utbygger som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, eller infrastruktur tilknyttet til utbygging som ikke gir rett til fradrag, f.eks. boligutvikling, vil inngående merverdiavgift som påløper, kunne bli en endelig kostnad. Utbygger vil imidlertid kunne inngå avtale om

overdragelse av justeringsrett med kommune og/eller fylkeskommune slik at disse kan få kompensert for merverdiavgiften med 1/10 hvert år av gjenværende justeringsperiode.

Dersom Avinor derimot hadde vunnet frem, ville dette klart vært positivt for utbyggere som selv har fradragsrett for inngående merverdiavgift ved at utbygger kunne beholdt fradragsført inngående merverdiavgift ved at det ikke oppstår noen justeringsplikt.

En seier for Avinor ville imidlertid trolig medført at utbyggere som ikke har fradragsrett, f.eks. bolig- og tomteutviklere, ikke lenger kunne overført justeringsrett ved overdragelse av infrastruktur til kommune og/eller fylkeskommune. Overføring av justeringsrett ville ikke vært mulig dersom infrastrukturen ikke utgjør en «kapitalvare».

Både partene, Klagenemnda for merverdiavgift og alle rettsinstansene ser ut til å forutsette at dette ville vært konsekven-



Dommen innebærer blant annet at infrastruktur som overdras til det offentlige, utgjør en justeringshendelse.

sen av en seier for Avinor. Både Høyesteretts flertall og lagmannsretten påpeker nettopp at Avinors tolkning av regelverket vil være til ulempe i forhold til overdragelse av justeringsrett. Kommune/fylkeskommune ville med det ikke hatt noen adgang til å kreve kompensasjon for merverdiavgiften som er belastet infrastrukturen.

om omgjøring til følge. Avinor fremsatte likevel krav om fradrag for inngående merverdiavgift for alle tre infrastrukturprosjektene. Kravet var på i overkant av sju millioner kroner i avgift. Skatt øst avviste kravet og nektet fradrag. Vedtaket ble begrunnet med at overdragelsen til det offentlige var en justeringshendelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd. All den tid det ikke var inngått noen avtale om overføring av justeringsplikt med kommune/fylkeskommune og det i tillegg var snakk om overdragelse til statlige organer, innebar overdragelsen en plikt til å tilbakeføre fradragsført merverdiavgift.

Avinor påklaget vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift.

Saken har vært behandlet i Klagenemnda for merverdiavgift i to omganger.

Hovedspørsmålet ved første gangs behandling i Klagenemnda for merverdiavgift var hvorvidt overdragelsen av infrastrukturen utgjorde en justeringshendelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2. Ved annen gangs behandling, og ved den senere domstolsbehandlingen, har hovedspørsmålet vært hvorvidt infrastrukturen faller inn under kapitalvarebegrepet.

Avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift⁴

Første gangs behandling

Ved første gangs behandling i Klagenemnda for merverdiavgift var spørsmålet som nevnt hvorvidt Avinors vederlagsfrie overdragelse av infrastruktur til det offentlige utgjorde en justeringshendelse. Dersom overdragelsen ikke utgjorde en justeringshendelse, ville Avinor ha rett til endelig fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene til opparbeidelse av infrastrukturen.

Avinor hevdet at justeringsreglene ikke kom til anvendelse

Avinor anførte at overdragelsen av infrastruktur til det offentlige ikke utgjorde noen justeringshendelse i dette tilfellet, da justeringsreglene ikke kom til anvendelse på et slikt tilfelle som her og under enhver omstendighet var ikke overføring av infrastrukturen til det offentlige ansett for å være en justeringshendelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2. Avinor hevdet å ha støtte for sitt syn blant annet i Elkjøp-dommen og avgjørelse fra Klagenemnda for merverdiavgift av 18. februar 2013 nr. 7578.⁵ Avinor fant i tillegg støtte i forarbeidene til dagens merverdiavgiftslov og

forarbeidene til den tidligere bestemmelsen om tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift (merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 tredje ledd).

Skatt øst hevdet at det var klart at justeringsreglene kom til anvendelse

Skatt øst redegjorde i sin innstilling til Klagenemnda for at justeringsreglene kom til anvendelse, og at overdragelse av infrastruktur til det offentlige utgjorde en justeringshendelse. Skatt øst viste blant annet til to bindende forhåndsuttalelser, hvor det var lagt til grunn at overdragelse av infrastruktur til det offentlige var å anse som en justeringshendelse. Skatt øst uttalte videre at reglene om rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen ikke var endret ved innføring av justeringsreglene. Justeringsreglene rettet seg derimot til hendelser som inntreffer etter at en anskaffelse er foretatt, og må forstås slik i forhold til merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd at det er overtakerens bruk som er avgjørende, mens utbyggerens tilknytning til resten av justeringsperioden er irrelevant. Skatt øst hevdet å finne støtte for et slikt syn i forarbeidene til justeringsreglene. Skatt øst mente det ikke var grunnlag for å tillegge Elkjøp-dommen vekt ved tolkningen av § 9-2 tredje ledd.

⁴ KMVA-2013-7842 og KMVA-2014-7842A.

⁵ KMVA-2013-7578.

Klagenemnda delte seg i et flertall og et mindretall

Klagenemndas flertall sluttet seg til Skatt østs innstilling og opprettholdt med det Skatt østs vedtak om å nekte fradrag.

Nemndas mindretall mente at justeringsreglene ikke kom til anvendelse som følge av at infrastrukturen ikke var et driftsmiddel i Avinor sin virksomhet. Mindretallet viste til Elkjøp-dommen og KMVA-2013-7578.

Det har for senere instanser vært enighet mellom partene om at så lenge justeringsreglene kommer til anvendelse, er en vederlagsfri overdragelse av infrastrukturen til det offentlige å anse som en justeringshendelse.

Fornytt behandling

I etterkant av denne avgjørelsen anmodet Avinor Klagenemnda for merverdiavgift om omgjøring. Avinor anførte i den sammenhengen et nytt rettslig grunnlag for at justeringsreglene ikke kom til anvendelse i denne saken.

Avinor hevdet at infrastrukturen ikke var kapitalvare

Etter Avinor sitt syn utgjorde den aktuelle infrastrukturen ingen kapitalvare i merverdiavgiftslovens forstand, da det måtte innfortolkes et vilkår om at byggetiltak må utgjøre et driftsmiddel i virksomheten for å være kapitalvare i relasjon til merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b. Avinor mente å finne rettslig grunnlag for dette, dels i en henvisning til merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav a om andre kapitalvarer og dels under henvisning til forarbeidene til justeringsbestemmelsene. Videre mente Avinor å finne støtte i høyesterettspraksis, særlig Elkjøp-dommen.

Skatt øst mente det ikke kunne innfortolkes noen avgrensning av kapitalvarebegrepet

I Skatt østs innstilling til Klagenemnda ble det lagt til grunn at den aktuelle infrastrukturen var omfattet av kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b og dermed kom justeringsreglene til anvendelse. Skatt øst mente at forarbeidene til justeringsbestemmelsene ikke inneholdt noen forutsetning om en avgrensning av kapitalvarebegrepet til «driftsmidler», og Skatt øst mente derfor at det ikke var holdepunkter for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen.

Klagenemnda delte seg igjen i et flertall og et mindretall

Klagenemndas flertall sluttet seg til Skatt østs syn og opprettholdt vedtaket.

Nemndas mindretall stemte for at Skatt østs vedtak ble opphevet. Etter mindretallets syn kommer justeringsreglene kun til anvendelse på foretakets driftsmidler.

Tingrettsdommen⁶

Tingretten kom til at offentlig infrastruktur som allerede på oppføringstidspunktet er forutsatt å skulle overtas til offentlig eie og drift i henhold til offentligrettslig planer, ikke faller inn under kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b. Tingretten kom således til motsatt resultat av Klagenemnda for merverdiavgift og ga således Avinor medhold.

Tingretten la vesentlig vekt på at Finansdepartementet burde være klarere i forarbeidene til merverdiavgiftsloven⁷ dersom det var meningen at det ved praktisering av den nye loven (det vil si dagens merverdiavgiftslov av 2009) skulle settes en strek over den grunnleggende rettssetningen om rett til fradrag for inngående merverdiavgift for relevante oppførelser som blir påtvunget entreprenører gjennom virksomheten og som har naturlig og nær tilknytning til virksomheten. Tingretten viste da spesielt til avgjørelsene inntatt i Rt.1985.93 (Sira Kvina) og Rt.2001.1497 (Norwegian Contractors).

Sondring mellom anskaffelser av driftsmidler og de rene oppførelser

Tingretten foretok således en sondring mellom anskaffelser av driftsmidler til virksomheten og de rene oppførelser, hvor sistnevnte etter tingrettens syn aldri kan utgjøre noen «kapitalvare» i merverdiavgiftslovens forstand. I denne saken var det klart at infrastrukturtiltakene ikke var anskaffet for å tjenestegjøre i Avinors virksomhet og således ikke utgjorde noe driftsmiddel, men utelukkende var en oppførelse. Retten bemerket imidlertid at infrastrukturen riktignok er og vil bli benyttet av Avinors kunder, men retten kunne ikke se at dette forholdet kunne medføre at infrastrukturen kunne anses som en kapitalvare i Avinors virksomhet.

Lagmannsrettsdommen⁸

Staten anket tingrettens dom og Borgarting lagmannsrett kom til motsatt resultat av tingretten.

Lagmannsretten kom til at infrastrukturtiltakene var å anse som «kapitalvare» i henhold til merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b. Overdragelsen av infrastrukturen til det offentlige var å anse som en justeringshendelse og Avinor hadde derfor ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Dommens resultat var enstemmig dog under tvil fra en av dommerne. Retten delte seg imidlertid i et flertall og et mindretall hva gjaldt synet på rettskildebildet.

Ikke grunnlag for innskrenkende fortolkning

Flertallet på to dommere la avgjørende vekt på ordlyden i § 9-1 annet ledd bokstav b og fant med utgangspunkt i det ikke holdepunkter for å tolke bestemmelsen slik at det kun er byggetiltak på fast eiendom som utgjør et driftsmiddel i virksomheten som omfattes. Flertallet mente forarbeidene og reelle hensyn talte for at lovens ordlyd måtte legges til grunn slik at infrastrukturtiltakene i det konkrete tilfellet var å anses som «kapitalvare» i lovens forstand. Etter flertallets oppfatning burde det være klare holdepunkter i lovens ordlyd og forarbeider, dersom en innskrenkende fortolkning skulle kunne legges til grunn. Flertallet trakk også frem at en innskrenkende fortolkning av begrepet «kapitalvare» vil være fordel for enkelte subjekter, men samtidig representere en ulempe eller et inngrep for andre subjekter.

At bestemmelsen må tolkes etter sin ordlyd, fant flertallet også støtte for i justeringsreglenes formåls- og systembetraktninger. Flertallet viste til at formålet bak justeringsreglene er at fradrag for inngående merverdiavgift skal tilpasses kapitalvarens bruk over tid. I den sammenhengen viste flertallet til at infrastrukturtiltakene i dette tilfellet skulle være i bruk også etter at de var overdratt til det offentlige. I en forlengelse av dette ble det da vist til at i den grad infrastruktur overdras til kommune eller fylkeskommune, kan disse overta justeringsplikt og -rett. En tolkning i tråd med ordlyden vil derfor ikke medføre noen innlåsingseffekt i den forstand at anskaffelsen brukes i avgiftspliktig virksomhet uten at det innrømmes rett til fradrag. Derimot vil infrastrukturen ved overdragelse til staten, som ikke er kompensasjonsberettiget, ikke bli brukt i avgiftspliktig/kompensasjonsberettiget virksomhet.

Når det gjaldt Elkjøp-dommens betydning for Avinor sitt tilfelle uttalte flertallet at

⁶ TOSLO-2015-65312.

⁷ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007).

⁸ LB-2016-47455/Utv. 2007 s. 1168.

Elkjøp-dommens omtale av § 21 tredje ledd ikke var avgjørende for den sakens realitet, men kun var et *obiter dictum*. Rettskildebildet for merverdiavgiftsloven av 1969 § 21 tredje ledd var også et annet enn for justeringsreglene i dagens merverdiavgiftslov kapittel 9, som er et nyere og mer nyansert regelsett. Lagmannsrettens flertall fant heller ikke grunnlag for å tillegge dommene vedørende Sira Kvina og Norwegian Contractors vekt, slik tingret-

ten gjorde. Bakgrunnen for dette var at Sira Kvina og Norwegian Contractors begge gjaldt spørsmålet om direkte fradragrett og dommene kunne derfor ikke tillegges vekt i en sak som gjaldt tolkningen av justeringsreglene.

Likevel avgjørende vekt på ordlyden

Mindretallet mente forhistorien til merverdiavgiftsloven § 9–1 annet ledd bokstav b samt forarbeidene og forholdet til bestem-

melsens bokstav a, talte for at det måtte innfortolkes et vilkår om at byggetiltak etter bokstav b måtte utgjøre et driftsmiddel i virksomheten for å kunne utgjøre en kapitalvare. Mindretallet la imidlertid til slutt også avgjørende vekt på bestemmelsens ordlyd og kom, under tvil, til samme resultat som flertallet.

Rettslig utgangspunkt

Det følger av merverdiavgiftsloven § 8–1 at et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet «til bruk» i den registrerte virksomheten. I dette ligger det at anskaffelsen må være relevant for og ha en nær og naturlig tilknytning til den registrerte virksomheten.

I forbindelse med utbyggingsprosjekter hvor utbygger er pålagt å bekoste offentlig infrastruktur, har avgiftsmyndighetene akseptert at kostnader til utarbeidelse av slik infrastruktur oppfyller relevans- og tilknytningskravet.

Reglene om rett til fradrag for inngående merverdiavgift må ses i sammenheng med reglene om justering av inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven kapittel 9.

Reglene om justering av fradrag for merverdiavgift gjelder for anskaffelser som anses for å være «kapitalvarer». Etter merverdiavgiftsloven § 9–1 annet ledd bokstav a og b er følgende anskaffelser ansett for å være kapitalvarer:

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

Kapitalvare etter bokstav b omtales gjerne som byggetiltak på fast eiendom.

For byttetiltak på fast eiendom er justeringsperioden på ti år fra og med fullføringsåret.

Dersom det i løpet av justeringsperioden skjer en avgiftsmessig bruksendring av kapitalvaren (justeringshendelse), skal fradraget for inngående merverdiavgift justeres. Det vil da enten foreligge en rett til økt fradrag («oppjustering» eller «positiv justering») eller en plikt til å tilbakebetale en andel av tidligere fradragført merverdiavgift («nedjustering» eller «negativ justering»).

Hva som anses for å være såkalte justeringshendelser, fremkommer av merverdiavgiftsloven § 9–2. Av denne bestemmelsen fremgår det blant annet at overdragelse av kapitalvarer etter § 9–1 annet ledd bokstav b (byggetiltak på fast eiendom) anses for å være en justeringshendelse. Dette innebærer at dersom overdrageren har krevd fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen, må overdrageren tilbakeføre (betale tilbake) den andelen av fradragført inngående merverdiavgift som refererer seg til gjenværende del av justeringsperioden. Dersom byggetiltak overdras umiddelbart etter fullføring/ferdigstilling, vil utgangspunktet være at all fradragført inngående merverdiavgift må tilbakebetales.

Plikten til å foreta en samlet justering ved salg og annen overdragelse av kapitalvarer kan unngås dersom justeringsplikten overdras til mottaker av kapitalvaren, jf. merverdiavgiftsloven § 9–3 første ledd. Med overføring av justeringsplikt menes overføring av den fremtidige latente plikten overdrageren har til å nedjustere fradraget for inngående avgift dersom bruken av kapitalvaren til fradragberettiget formål reduseres.

Det er knyttet en rekke vilkår/krav til det å overføre justeringsplikt, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9–3–1 flg. Ett av vilkårene for å overføre justeringsplikt er at

mottakeren av kapitalvaren er et registrert avgiftssubjekt på overdragelsestidspunktet eller blir et registrert avgiftssubjekt senest i den skatteleggingsperioden (avgiftstermin) overdragelsen finner sted. Mottakeren kan kun overta justeringsplikt i den grad kapitalvaren skal brukes i mottakerens avgiftspliktige virksomhet. Mottaker kan også være kommune eller andre kompensasjonsberettigede, i den grad kapitalvaren skal brukes i kompensasjonsberettiget bruk. Videre er det vilkår for overføring av justeringsplikt at mottaker samtykker i å overta forpliktelsen.

Etter merverdiavgiftsloven § 9–3 er det også adgang til å overføre justeringsrett. Med overføring av justeringsrett menes overføring av den fremtidig potensielle retten overdrageren har til å oppjustere fradrag for inngående merverdiavgift, dersom bruken av kapitalvaren til fradragberettiget formål øker. Dette innebærer at dersom overdrager (byggherren for infrastrukturen) ikke har krevd fradrag for inngående merverdiavgift på infrastrukturen, eller kun krevd delvis fradrag, kan mottaker oppjustere den inngående merverdiavgiften som overdrageren ikke har fradragført med opptil 1/10 av det samlede avgiftsbeløpet for hvert år som gjenstår av justeringsperioden.

I forbindelse med overdragelse av offentlig infrastruktur er det adgang til å inngå avtale om overføring av justeringsrett og -plikt med kommune og fylkeskommune i den grad infrastrukturen skal brukes i kompensasjonsberettiget virksomhet. Når det gjelder overdragelse av infrastruktur til statlige organ, kan ikke staten overta justeringsplikt eller -rett. Dette medfører at ved overdragelse av infrastruktur til staten må det foretas en samlet nedjustering av fradragført inngående merverdiavgift.