

Mastergradsoppgave

JUS399/JUS398

## MERVERDIAVGIFT OG FAST EIENDOM

Særlig om forholdet mellom begrepene «fast eiendom», «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» i henholdsvis merverdiavgiftslovens §§ 3-11, 2-3 og 9-1 andre ledd bokstav b.



*Kandidatnr:*

180787

*Veileder:*

Cecilie Dyrnes

*Antall ord:*

13712

(PS! Fotnoter og sluttnoter medregnet.)

30.5.2014



## Innholdholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE.....	3
1    INNLEDNING.....	5
1.1    Oversikt.....	5
1.2    Avgrensning – videre fremstilling.....	6
2    RETTSKILDEMATERIALET.....	7
2.1    Avhandlingens rettskildebruk.....	7
2.1.1    Sentrale rettskilder – både tradisjonelle og administrative.....	7
2.1.2    En kort redegjørelse av relevant administrativ praksis.....	8
2.2    Hvilken vekt blir administrativ praksis tillagt i avgiftssaker.....	8
2.2.1    En varierende vektlegging – eksempler fra praksis.....	8
2.2.2    Er domstolenes og avgiftsmyndighetenes ulike vektlegging av administrativ praksis en utfordring?.....	10
3    MERVERDIAVGIFT.....	10
3.1    Generelt om merverdiavgift.....	10
3.1.1    Innledning.....	10
3.1.2    Kort om fradragsregler.....	11
3.2    Forskjell på fritak og unntak.....	12
3.3    Grunnleggende prinsipp – nøytralitet.....	12
3.3.1    Et nøytralt avgiftssystem.....	12
3.3.2    Metoder for å sikre avgiftsmessig nøytralitet – uttak og justering.....	13
4    MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 3-11.....	14
4.1    Vilkårene første ledd oppstiller – omsetning, utleie og rettighet.....	14
4.1.1    Et sentralt kapittel.....	14
4.1.2    Omsetning.....	14
4.1.3    Utleie.....	14
4.1.4    Rettighet.....	15
4.2    Fast eiendom.....	15
4.2.1    Grensen mellom fast eiendom og løsøre.....	15
4.2.2    Privatrettens betydning.....	17
4.3    Kort om hovedytelseslæren.....	19

5	FRIVILLIG REGISTRERING ETTER § 2-3.....	20
5.1	Innledning.....	20
5.2	En sammenligning av «bygg eller anlegg» og «fast eiendom».....	21
6	JUSTERINGSREGLENE.....	23
6.1	Justeringsreglene av kapitalvarer.....	23
6.1.1	Justeringsreglene er en nødvendighet for å sikre mot omgåelse.....	23
6.1.2	Justeringsreglenes inntreden.....	24
6.2	Kapitalvarebegrepet.....	24
6.2.1	Lovens nye begrep.....	24
6.2.2	En sammenligning av kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b, og «fast eiendom» i § 3-11.....	25
6.3	En sammenligning av kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b og «bygg eller anlegg» i § 2-3.....	26
6.3.1	Innledning.....	26
6.3.2	En sammenfallende ordlyd.....	26
6.3.3	Lovgivers vilje – de respektive forarbeider.....	26
6.3.4	Tidligere lovregulering på området.....	27
6.3.5	Problemer med den tidligere lovgivning, og formålet med den nye.....	28
6.3.6	Momenter fra administrativ praksis.....	31
6.3.7	Pågående sak – en utvidelse av kapitalvarebegrepet?.....	33
7	OPPSUMMERING – AVSLUTNING.....	34
8	KILDER.....	36
8.1	Litteraturliste med forkortelser.....	36
8.2	Register over forkortede lover og forarbeid.....	36

# 1 INNLEDNING

## 1.1 Oversikt

Merverdiavgift utgjør en av statens største inntektskilder. I 2013 utgjorde merverdiavgiften en inntekt på ca. 236 milliarder kroner til staten.<sup>1</sup>

Næringsdrivende og offentlig virksomhet som omsetter for mer enn 50 000 kroner i året er registreringspliktige i Merverdiavgiftsregisteret etter merverdiavgiftsloven.<sup>2</sup> Ved registreringen i Merverdiavgiftsregisteret anses næringsdrivende og offentlig virksomhet som avgiftssubjekter. Hovedregelen er at disse avgiftssubjektene må beregne utgående merverdiavgift av sine salgsinntekter, samtidig som de har fradragsrett for inngående merverdiavgift for sine utgifter.

Fast eiendom er noe som berører de fleste næringsdrivende og offentlige virksomheter, enten i form av at de eier, leier eller driver utleie av fast eiendom. Det reises dermed en rekke viktige spørsmål knyttet til fast eiendom innen avgiftsretten.

Merverdiavgiftslovens utgangspunkt er at fast eiendom er «vare», jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav b. Omsetning og utleie av «vare» er etter merverdiavgiftslovens hovedregel avgiftspliktig, jf. § 1-1.

Omsetning og utleie av «fast eiendom» er imidlertid unntatt fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11. At en vare omtales som unntatt fra loven innebærer at varen er utenfor avgiftsområdet slik dette er definert i § 1-2 andre ledd. Unntaket for fast eiendom i § 3-11 innebærer dermed at selger eller utleier ikke skal beregne utgående merverdiavgift av sine salgs- eller leieinntekter, samtidig som det heller ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift for anskaffelser til bruk i den aktuelle virksomheten.<sup>3</sup>

Merverdiavgiftsloven § 2-3 stiller imidlertid opp en adgang for næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut «bygg eller anlegg» til frivillig å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. En slik frivillig registrering innebærer i korte trekk at utleier må beregne utgående merverdiavgift av leieinntektene, samtidig som utleier kan få fradrag for inngående merverdiavgift for kostnader knyttet til utleievirksomheten. I den videre behandling avgrenses fremstillingen til kun å omhandle næringsdrivende, ikke offentlig virksomhet.

Formålet med frivillig registrering etter § 2-3 er at utleier som omfattes av ordningen skal få adgang til å gjøre fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, slik at avgiften ikke kumuleres i virksomhetens omsetning til andre.<sup>4</sup>

Som ordlyden viser er det imidlertid ikke utleie av «fast eiendom» som er inngangsvilkåret for registrering, men utleie av «bygg eller anlegg», jf. § 2-3 første ledd.

---

<sup>1</sup> Statsbudsjettet 2014.

<sup>2</sup> Register over forkortelser finnes bakerst i avhandlingen, punkt 8, både for litteratur, lover og lovforarbeider.

<sup>3</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 146

<sup>4</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 25

Dersom den registreringspliktige næringsdrivende senere foretar disposisjoner som endrer forutsetningene for den opprinnelige fradragsretten for varer, kan dette utløse justering etter lovens kapittel 9.

Justeringsregler er regler som regulerer fradragsretten over en gitt tidsperiode. Slike justeringsregler er utarbeidet for å sikre at avgiftsbelastningen blir riktig i forhold til bruken som har gitt eller gir grunnlag for fradrag.

Lovgiver har ved innføringen av justeringsreglene valgt at kun en spesifikk type av varer skal omfattes av justeringsreglene i kapittel 9, såkalte «kapitalvarer». Kapitalvarer er definert i lovens § 9-1 andre ledd bokstav a og b, men relevant for denne avhandlingen er definisjonen i bokstav b. Kapitalvare er etter denne bestemmelse definert som «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging», jf. § 9-1 andre ledd bokstav b.

## **1.2 Avgrensning – videre fremstilling**

Som det fremgår foran oppstiller merverdiavgiftsloven tre bestemmelser, §§ 3-11, 2-3 og 9-1 andre ledd bokstav b, som alle har en nær tilknytning til hverandre. Det som skaper den nære tilknytningen er at alle tre bestemmelsene regulerer rettigheter/rettsvirkninger knyttet til fast eiendom. Til tross for dette er det kun den ene bestemmelsen, § 3-11, som bruker begrepet «fast eiendom» som vilkår, de to andre bestemmelsene bruker begrepene «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging», jf. henholdsvis §§ 2-3 og 9-1.

At merverdiavgiftsloven på denne måten gir rettigheter og rettsvirkninger for fast eiendom som knytter seg til ulike begrep, gjør det nødvendig med en avklaring og avgrensning av begrepene.

Avhandlingen vil i hovedsak foreta en slik avklaring og avgrensning av begrepene «fast eiendom», «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» i henholdsvis merverdiavgiftsloven §§ 3-11, 2-3 og 9-1 andre ledd bokstav b. Begrepene vil deretter sammenlignes for å se om de i realiteten skal ha samme innhold til tross for ulike formuleringer.

En avklaring av de overnevnte begrep vil være nyttig for en større bevisstgjøring av begrepene i praksis. Det snakkes gjerne av fagfolk om «frivillig registrering av fast eiendom» etter § 2-3 og «justering av fast eiendom» etter § 9-1, mens det i realiteten er andre vilkår enn «fast eiendom» som benyttes i de nevnte bestemmelser. Dersom fast eiendom skal gis den samme betydning i alle de tre aktuelle bestemmelsene, vil en slik talemåte være forsvarlig. Om konklusjonen derimot blir motsatt, bør det kanskje oppfordres til en mer bevisst ordbruk i forhold til de nevnte bestemmelser, slik at det ikke oppstår misforståelser.

Videre vil en lik forståelse av de nevnte begrep gi større rom for effektivitet. De tre begrepene henger tett sammen, og en avklaring av at for eksempel «bygg eller anlegg» har samme innhold som «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging», vil spare fagfolk for en ny vurdering av vilkåret når man går fra frivillig registrering til justeringsregler.

Avhandlingens kapittel 2 vil ta for seg hvilket rettskildemateriale som vil være aktuelt for avhandlingen. Da det innen avgiftsretten foreligger et betydelig utvalg av administrativ praksis, vil det brukes noe tid på en gjennomgang av de relevante kilder innen avgiftsretten, samt vektleggingen av disse.

Videre vil det i kapittel 3 gis en kort innføring i merverdiavgift da en slik innføring vil være hensiktsmessig som bakgrunnsteppe for den videre fremstillingen. Kapittel 4, 5 og 6 vil være avhandlingens hoveddel, da disse kapitlene tar for seg henholdsvis §§ 3-11, 2-3 og 9-1, og avhandlingens aktuelle begrep som fremgår av disse.

Det er de tre begrepene «fast eiendom», «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» etter henholdsvis §§ 3-11, 2-3 og 9-1 andre ledd bokstav b, som er avhandlingens hovedfokus. Ettersom det er nødvendig å gi avhandlingen en håndterbar ramme, vil avhandlingen avgrenses mot grundige redegjørelser av de nevnte bestemmelsenes øvrige vilkår, utover det som er nødvendig for den grunnleggende forståelse av avgiftssystemet og bestemmelsenes sammenheng.

## **2 RETTSKILDEMATERIALET**

### **2.1 Avhandlingens rettskildebruk**

#### **2.1.1 Sentrale rettskilder – både tradisjonelle og administrative**

Under dette kapittel vil det gjøres rede for hvilke rettskilder avhandlingen tar sikte på å benytte, hvilken vekt disse rettskildene kan tillegges og konsekvensene av den vektlegging rettskildene gis.

At det i avhandlingen brukes noe tid på fremstilling og vektlegging av rettskilder er begrunnet i avhandlingens problemstilling. Når begrep skal avklares og sammenlignes vil ulike rettskilder med ulike uttalelser bli sett opp mot hverandre. En avklaring av hvilken vekt disse rettskildene har i forhold til hverandre er dermed nødvendig.

Avhandlingen baserer seg i utgangspunktet på tradisjonelle rettskilder, slik som lov, lovforarbeid, forskrifter, rettspraksis og juridisk litteratur.

Den mest sentrale rettskilde vil være lov om merverdiavgift, 19. juni 2009 nr. 58. Siden avgiftsretten er innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde, vil lovens ordlyd stå sentralt. Videre vil merverdiavgiftsforskriften, 15. desember 2009 nr. 1540, bli benyttet som rettskilde for å kartlegge bestemmelsenes innhold ytterligere. Lovens forarbeider er også sentrale. Det foreligger flere forarbeidsuttalelser fra relativt nyere tid, og de mest sentrale for denne avhandlingen er ot.prp. nr. 2 (2000-2001), ot.prp. nr. 59 (2006-2007) og ot.prp. nr. 76 (2008-2009).

Omfanget av rettspraksis og juridisk litteratur er imidlertid beskjedent på enkelte områder, og noen rettsspørsmål står uavklarte. Hvorvidt begrepet «bygg eller anlegg» i § 2-3 skal gis samme innhold som kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b er et eksempel på et uavklart rettsspørsmål. For å søke og avklare dette spørsmålet blir det derfor nødvendig å trekke inn mindre tradisjonelle kilder, da nærmere bestemt administrativ praksis.

Innenfor avgiftsretten finnes det et betydelig utvalg av administrativ praksis. Av størst relevans for avhandlingen er vedtak fattet av klagenemden for merverdiavgift, Merverdiavgiftshåndboken fra Skattedirektoratet, bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet og fortolkningsuttalelser fra Finansdepartementet. Da dette for mange er ukjente rettskilder, vil det i det følgende gis en kort redegjørelse av den enkelte kilde, før det under punkt 2.2.1 og 2.2.2 gis en vurdering av hvilken vekt slik administrativ praksis bør tillegges.

### 2.1.2 En kort redegjørelse av relevant administrativ praksis

*Klagenemden for merverdiavgift* er et organ som behandler klager på vedtak om merverdiavgift. Klagenemden er faglig sammensatt av medlemmer som er oppnevnt av Finansdepartementet. Klagenemdens vedtak offentliggjøres på blant annet skatteetatens internettsider, [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no), og er derfor tilgjengelig for den enkelte næringsdrivende. Hvert år behandles om lag 300 saker av hvert av de fem medlemmene i klagenemden.<sup>5</sup>

*Merverdiavgiftshåndboken* er, som det fremgår av navnet, en håndbok utarbeidet av avgiftsmyndighetene. Håndboken blir utformet av Skattedirektoratet, som årlig utgir en oppdatert versjon. Formålet med Merverdiavgiftshåndboken er å veilede, samt skape en ensartet avgiftspraksis i forvaltningen.<sup>6</sup> Da det er skatteetaten som utgir håndboken, vil det normalt være skatteetatens syn på rettslige spørsmål som legges til grunn. Merverdiavgiftshåndboken bærer derfor preg av å være en intern instruks. Håndboken er i sin helhet tilgjengelig på Internett slik at enhver næringsdrivende har tilgang til den.

*Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet* er en ordning næringsdrivende kan benytte seg av. Merverdiavgiftsloven § 17-1 hjemler ordningen. Forhåndsuttalelsen gis ved henvendelse til Skattedirektoratet og kan omhandle skatte- og avgiftsmessige konsekvenser for en tenkt disposisjon. Vedkommende som henvender seg kan kreve at den avgitte forhåndsuttalelsen legges til grunn, og på denne måten gjøres uttalelsen bindende. Formålet med bindende forhåndsuttalelser er å gi en større forutsigbarhet for tenkte disposisjoner.

*Fortolkningsuttalelser fra Finansdepartementet* er Finansdepartementets uttalelser angående aktuelle spørsmål. Dersom det oppstår tvilsspørsmål mellom uttalelser fra Skattedirektoratet og uttalelser fra Finansdepartementet, har sistnevntes uttalelser størst rettskildemessig verdi. Begrunnelsen for dette er at Skattedirektoratet er underordnet Finansdepartementet.

## 2.2 Hvilken vekt blir administrativ praksis tillagt i avgiftssaker?

### 2.2.1 En varierende vektlegging – eksempler fra praksis

Spørsmålet som oppstår som følge av det store omfanget av administrativ praksis, er *hvilken vekt* slik administrativ praksis skal eller bør tillegges.

---

<sup>5</sup> Artikkel fra Dagens Næringsliv av Jakob Schultz. Artikkelen tok opp nemndsmedlemmers lønnsordning i forhold til rettssikkerheten.

<sup>6</sup> Dette fremgår spesifikt av forordet i Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013.



Avgiftsmyndighetene legger tilsynelatende betydelig vekt på administrativ praksis. Dette viser seg blant annet gjennom bruken av Merverdiavgiftshåndboken som veiledning og skattekontorenes vektlegging av hva som tidligere er praktisert i lignende saker for klagenemden. I motsetning til dette er domstolene, da særlig Høyesterett, mer tilbakeholdne med å tillegge administrativ praksis selvstendig rettskildevikt.<sup>7</sup>

En god illustrasjon på det sistnevnte er en dom fra tingretten, hvor retten så bort fra Merverdiavgiftshåndbokens og Skattedirektoratets uttalelser, og i stedet baserte avgjørelsen på lovens ordlyd, lovens forskrifter og lovforarbeidene.<sup>8</sup> Saken gjaldt spørsmålet om hvorvidt det stilles krav til fysisk arbeid på eiendommen før det kan anses å være etablert en kapitalvare. Staten mente dette var et krav, og viste til Merverdiavgiftshåndbokens uttalelser og tidligere SKD-melding nr. 8, 2011. Til tross for at tingretten så at dette synspunktet var fremsatt i de to kildene, konkluderte retten benektende på at det forelå et slikt krav. Bakgrunnen for tingrettens avvisende avgjørelse var nettopp at de mer tradisjonelle rettskildene, lov, forskrift og lovforarbeid, talte for motsatt resultat.

Ser man hen til skatterettens område, vil vekten ligningspraksis tillegges avhenge av dens varighet, frekvens og konsistens.<sup>9</sup> Noe tilsvarende har vist seg som avgjørende også for ligningspraksis som omhandler merverdiavgift.

I en sak fra lagmannsretten, LB-2001-617, åpnet retten for at avgiftsmyndighetenes praksis kunne ha betydning som rettskilde. I denne saken forelå det imidlertid kun enkeltuttalelser som ikke var entydige eller klare på hvilke faktum som var lagt til grunn. Lagmannsretten kom derfor til at disse uttalelsene ikke kunne «tillegges synnerlig vekt» i saken.

I Høyesterett sin avgjørelse i Rt. 2005 side 951 (Porthus-dommen) ble foreliggende forvaltningspraksis satt til side. Høyesterett viste til en tidligere dom, Rt. 2003 side 1821, hvor forvaltningspraksis også ble satt til side da førstvoterende bygget sin avgjørelse på annet grunnlag. Begrunnelsen for tilsidesettelsen i Porthus-dommen var at avgiftsmyndighetenes tolkning representerte en klart innskrenkende fortolkning til borgernes ugunst.

En annen illustrerende sak er den såkalte Norsk Helikopter-saken, Rt. 2007 side 1401. I saken hadde både tingretten og lagmannsretten lagt sin hovedvekt på avgiftsmyndighetenes praksis i spørsmålet om hvorvidt utleie av arbeidskraft var å anse som fjernleverbar tjeneste. Høyesterett fant imidlertid at den avgiftspraksis som forelå ikke var så langvarig at den kunne tillegges selvstendig rettskildeverdi.

Oppsummert må det sies at administrativ praksis kan ha selvstendig rettskildeverdi i en sak for domstolene dersom den er av en viss varighet, klarhet og konsistens. Foreligger det imidlertid tradisjonelle rettskilder som trekker i en annen retning, har tendensen vært at disse tillegges tyngre vekt.

---

<sup>7</sup> Se eksempelvis: Rt. 2005 side 951, Rt. 2003 side 1821, Rt. 2007 side 1401.

<sup>8</sup> 13-038904TVI-KISA/03.

<sup>9</sup> Se Zimmer 2009 side 53-54.

Avhandlingen vil dermed benytte administrativ praksis i sin fremstilling, men da med henblikk på andre rettskilder for øvrig, samt varighet og klarhet ved praksisen.

## 2.2.2 Er domstolenes og avgiftsmyndighetenes ulike vektlegging av administrativ praksis en utfordring?

Rettsikkerhet er et tungtveiende prinsipp i norsk rett. Et hensyn som ivaretar denne rettsikkerheten er forutberegnelighet – enhver skal til en viss grad kunne forutse hvilke rettslige konsekvenser hans handlinger vil kunne medføre. At næringsdrivende skal kunne forholde seg til den praksis som foreligger på et område, vil da være i tråd med hensynet til forutberegnelighet.

Spørsmålet som oppstår er hva avgiftsmyndighetenes og domstolenes ulike vektleggingen av administrativ praksis vil ha å si for rettsikkerheten til næringsdrivende.

Når avgiftsmyndighetene legger betydelig vekt på administrativ praksis, mens domstolene på den annen side er mer tilbakeholdne, blir det vanskelig for den næringsdrivende å vite hva han skal forholde seg til. Da klagen havner hos klagenemden, vil det fornuftige kunne tenkes å være og forholde seg til deres praksis. Å forholde seg til administrativ praksis kan imidlertid være uheldig for næringsdrivende. Dette da domstolene ser bort fra slik praksis dersom det foreligger tradisjonelle rettskilder som trekker i en annen retning, eller dersom administrativ praksis ikke er av tilstrekkelig varighet eller klarhet.

Nøkkelordene i denne sammenheng er derfor nettopp *varighet og klarhet*. Over tid vil praksis legitimere alt. Dette kan særlig tenkes å gjelde for merverdiavgift hvor det foreligger en klagenemd der hvert medlem avgjør rundt 300 saker i året. Forutberegneligheten ivaretas ved at praksis, som næringsdrivende har hatt tid og mulighet til å innrette seg etter, blir tatt med i vurderingen. En slik innrettelse fra de næringsdrivende sin side forutsetter imidlertid at den praksis som foreligger *er* av en viss varighet og klarhet. Og hvor den administrative praksis er varig og klar, vil domstolene, som illustrert over, oftest tillegge praksisen vekt. Domstolenes rettsutøvelse slik den er i dag ivaretar dermed næringsdrivende sin rettsikkerhet.

Det problematiske ved at avgiftsmyndighetenes i større grad enn domstolene vektlegger administrativ praksis, knytter seg imidlertid til næringsdrivendes tillit til avgiftsmyndighetene. Da hvert medlem i klagenemden for merverdiavgift behandler et stort antall saker i året, og det viser seg at disse medlemmene ved noen tilfeller legger vekt på annen praksis enn domstolene gjør, vil næringsdrivende sin tillit til avgiftsmyndighetene svekkes. En mer bevisst vektlegging ut fra domstolenes praksis må dermed tenkes å være det ideelle.

## 3 MERVERDIAVGIFT

### 3.1 Generelt om merverdiavgift

#### 3.1.1 Innledning

Før vi beveger oss inn på innholdet i de aktuelle begrep avhandlingen vil belyse og sammenligne, er det hensiktsmessig med en kort innføring i merverdiavgift. I innføringen vil relevante begrep, hensyn og virkemidler for å ivareta merverdiavgiftens hensyn behandles.

Merverdiavgiften er en indirekte skatt som er hjemlet i lov om merverdiavgift, 19. juni 2009 nr. 58. I motsetning til inntektsskatten som skal ramme skatteevnen hos et subjekt, er merverdiavgiftens intensjon å ramme faktisk forbruk av varer og tjenester.<sup>10</sup> Merverdiavgiftsloven § 1-1 slår fast at merverdiavgift skal betales til staten ved transaksjonene omsetning, uttak og innførsel av varer eller tjenester.

Fra lovens § 1-3 følger relevante definisjoner. Blant annet defineres «tjenester» som alt som kan omsettes og som ikke er varer, jf. § 1-3 første ledd bokstav c. Videre defineres «varer» som fysiske gjenstander, herunder *fast eiendom*, jf. § 1-3 første ledd bokstav b. At fast eiendom er tatt med i definisjonen til «varer» gjør det konkrete unntaket for fast eiendom i § 3-11 helt nødvendig.

Merverdiavgiften er en flerleddsavgift, den skal erlegges i alle omsetningsledd.<sup>11</sup> Til tross for dette er, som tidligere nevnt, intensjonen bak merverdiavgiften at den kun skal ramme endelige anskaffelser. For at det ikke skal skje en kumulering av avgiften er det derfor nødvendig med fradragsregler.

### 3.1.2 Kort om fradragsregler

Fradragsregler er et sentralt stikkord for avhandlingen. Merverdiavgiftsloven § 8-1 stiller opp hovedregelen for fradrag for inngående avgift, og er en helt sentral karakteristikk ved merverdiavgiftssystemet. Denne slår fast at det registrerte avgiftssubjektet har fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester vedkommende selv har anskaffet, og som er til bruk i den registrerte virksomheten.

Lovens system bygger altså på at den avgiftspliktige næringsdrivende betaler utgående avgift og får fradrag for inngående avgift. Det er da mellomlegget av dette som betales inn til staten. Hovedregelen muliggjør en beskatning i hvert verdiskapningsledd, uten at avgiften akkumulerer seg som kostnad.<sup>12</sup>

Som det fremgår av avhandlingen så langt, opererer fradragsreglene med begrepene inngående og utgående merverdiavgift. Utgående avgift er avgiften den næringsdrivende får inn fra sine kjøpere. Selv om merverdiavgiften er en forbrukeravgift, er det den næringsdrivende som har ansvaret for å betale avgiften inn til staten. Avgiften vil derfor oftest inngå i kjøpesummen med spesifikasjon om at beløpet representerer merverdiavgift. Inngående avgift er betegnelsen på den avgift den næringsdrivende betaler til sin selger når han selv må gå til anskaffelse av varer og tjenester. Det er denne avgiften den næringsdrivende har fradragsrett for etter hovedregelen i § 8-1. Av Gjems-Onstad beskrives dette systemet som at *«den næringsdrivende har en oppkreivingsfunksjon på vegne av det offentlige og en innbetalingsfunksjon til det offentlige»*.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Gjems-Onstad 2009 side 28.

<sup>11</sup> Gjems-Onstad 2009 side 19.

<sup>12</sup> Gjems-Onstad 2011 side 418.

<sup>13</sup> Gjems-Onstad 2009 side 22.

Bestemmelsen i § 8-1 er, til tross for sin korte utforming, svært omfattende, og en grundig redegjørelse for bestemmelsen faller utenfor avhandlingens tema. Det overnevnte utgjør imidlertid den grunnleggende forståelse av handlingens tema forutsetter.

### 3.2 Forskjell på fritak og unntak

At omsetning og utleie av «fast eiendom» ikke er avgiftspliktig etter § 3-11 er et *unntak* fra loven. Unntak fra merverdiavgiftsloven fremkommer i lovens kapittel 3. I lovens kapittel 6 angis imidlertid også noen *fritak* fra loven.

Unntak og fritak er to ulike grunnlag med ulike konsekvenser, som ikke må forveksles. Før vi beveger oss inn på unntaket for fast eiendom i § 3-11, vil dermed en klargjøring av forskjellen på merverdiavgiftens unntak og fritak være hensiktsmessig.

Merverdiavgiftsloven §§ 3-2 til 3-20 stiller opp «unntak» for merverdiavgiftsloven. Den virksomhet som følger av disse bestemmelsene er unntatt for merverdiavgift – de ilegges ikke utgående avgift og har ikke fradragrett for inngående avgift. Loven definerer «unntak» som omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven, jf. § 1-3 første ledd bokstav g.

*Fritak* er definert i § 1-3 første ledd bokstav h som omsetning og uttak som *er* omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift.

Forskjellen på fritak og unntak er dermed at fritak, i motsetning til unntak, ikke begrenser det registrerte avgiftssubjektet sin fradragrett for inngående merverdiavgift. Ved fritak skal det altså i likhet med unntak ikke beregnes utgående avgift, men til forskjell fra unntak har det registrerte avgiftssubjekt likevel rett til fradrag for inngående avgift.

### 3.3 Grunnleggende prinsipp – nøytralitet

#### 3.3.1 Et nøytralt avgiftssystem

Merverdiavgiften staten pålegger den næringsdrivende å betale, vil påvirke prisen den næringsdrivende setter på sine produkt. Ønsket om et nøytralt avgiftssystem hvor like varer og tjenester stilles likt, er dermed sentralt for å unngå konkurransevridninger. Hensynet til nøytralitet gjør seg derfor særlig gjeldende ved merverdiavgiftens lovgivning.

Ved merverdiavgiftsreformen av 2001 vurderte Storvik-utvalget nøytralitetshensynet i forhold til unntaket for utleie av fast eiendom.<sup>14</sup> Det ble påpekt at avgiftsplikt for næringsdrivende ved utleie av fast eiendom ville medføre nøytralitet mellom virksomhet drevet fra egne eide eller leide lokaler. Hensynet til nøytralitet ble imidlertid veid opp mot hensynet til avgiftstekniske problemstillinger, og konklusjonen ble et generelt unntak for avgiftsplikt ved utleie av fast eiendom. I forhold til nøytralitet mente utvalget at hensynet ble ivaretatt gjennom adgangen til frivillig registrering.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 148.

<sup>15</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 148.

Nøytralitet i merverdiavgiftssystemet gjør seg gjeldende på flere felt. At det foreligger nøytralitet mellom offentlig og privat sektor er nødvendig for å sikre rettferdig konkurranse de imellom. Videre vil nøytralitet være avgjørende ved grenseoverskridende tjenestehandel, slik at Norge er konkurransedyktige i forhold til andre land. Nøytralitet som hensyn i denne avhandlingen viser seg imidlertid mest gjennom adgangen til frivillig registrering i § 2-3, og derav fradragsregler for fradragsrett og justering.

### 3.3.2 Metoder for å sikre avgiftsmessig nøytralitet – uttak og justering

For at avgiftsbestemmelsene ikke skal unngås eller misbrukes er det helt nødvendig at endret bruk av en anskaffelse kan få konsekvenser.

Merverdiavgiftssystemet har to metoder for å sikre hensynet til avgiftsmessig nøytralitet ved endret bruk av en anskaffelse– uttak og justering. Uttaks- og justeringsreglene inntre når det skjer en bruksendring eller endring av eiendomsrett. Et eksempel kan være at en fast eiendom går fra å være til bruk i næringsvirksomhet til å bli privatbolig. Spørsmålet som da reiser seg er hvorvidt det er uttaksreglene eller justeringsreglene som skal anvendes for å ivareta hensynet til avgiftsmessig nøytralitet.

Uttaksreglene slik de er *nå*, ble innført samtidig med justeringsreglene i 2008. Uttaksreglene ble altså bevisst endret i sammenheng med justeringsreglenes inntreden i 2008, etter forslag i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007). Bakgrunnen for dette er nettopp den nære sammenhengen mellom de to metodene.

Merverdiavgiftsloven § 3-10 fastsetter at uttaksmerverdiavgift utløses når en vare tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomhet. Det siktes ikke til tilfeller hvor varen blir solgt, men hvor den tas til bruk privat eller gis bort. Knytter man det opp mot eksempelet over, vil uttaksreglene inntre ved at den næringsdrivende avslutter bruken av den faste eiendom som kontorbygg i næringsvirksomheten, og i stedet bruker eiendommen som privatbolig.

Uttaksmerverdiavgift er da beregning av den utgående avgift.

Justeringsreglene reguleres av kapittel 9, og utløses, i likhet med uttak, ved endret bruk, jf. § 9-1. Ser man dette i sammenheng med eksempelet over, vil justeringsreglene inntre hvor eiendommen skifter eier eller leietaker fra avgiftspliktig til ikke-avgiftspliktig næringsdrivende, eller omvendt. Justeringsreglene skal da justere den inngående avgift enten til gunst eller ugunst for den næringsdrivende.

Oppsummert kan forskjellen mellom uttaksreglene og justeringsreglene sies å være at det i en uttakssituasjon skal skje en beregning av utgående avgift, mens det i en justeringssituasjon skal skje en justering av inngående avgift. Dette innebærer som nevnt at justering, i motsetning til uttak, kan skje både til gunst og til ugunst for avgiftssubjektet. Uttak vil ikke skje til gunst da uttak kun utløser plikt til å betale avgift.

Avhandlingen avgrenses mot nærmere redegjørelse av uttaksreglene. Justeringsreglene vil utdypes nærmere under avhandlingens kapittel 6.

## 4 MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 3-11

### 4.1 Vilkårene første ledd oppstiller – omsetning, utleie og rettighet

#### 4.1.1 Et sentralt kapittel

Merverdiavgiftslovens kapittel 3 er et av lovens mest sentrale kapittel. Kapitlet angir lovens utgangspunkt om generell avgiftsplikt for omsetning av varer og tjenester, samtidig som det oppstiller hvilke omstendigheter som er unntatt fra loven. Kapitlets angivelse av omstendigheter som er unntatt fra loven er uttømmende.<sup>16</sup>

Regelen om at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt for avgiftsplikt, er hjemlet i § 3-11 første ledd. Selv om unntaket for omsetning og utleie av fast eiendom er noe annerledes utformet etter merverdiavgiftsreformen av 2001, var et slikt unntak nedfelt også før 2001. Den vesentlige forskjell er at før 2001 fulgte unntaket av at fast eiendom var holdt utenfor varebegrepet i loven. Etter merverdiavgiftsreformen av 2001 er unntaket spesifikt nedfelt i § 3-11. Unntaket innebærer at den næringsdrivende ikke har fradragsrett for inngående avgift og til gjengjeld ikke har noe plikt til å fakturere utgående avgift.

Bestemmelsens andre ledd viser til omsetning som likevel er omfattet av loven. Grunnet avhandlingens hovedfokus, avgrenses det mot en videre gjennomgang av andre ledd.

#### 4.1.2 Omsetning

*Omsetning* er en grunnleggende forutsetning for avgiftsplikt – all omsetning er som utgangspunkt avgiftspliktig. Hva som ligger i omsetningsbegrepet er etter § 1-3 første ledd bokstav a definert som levering av varer og tjenester mot vederlag. Ordlyden forutsetter altså at det skjer en levering, og denne leveringen må ha tilstrekkelig tilknytning til et vederlag. At det skal skje en levering av varer og tjenester er ikke nødvendigvis et krav om fysisk overlevering av ytelsen. Dette ble slått fast i blant annet Rt. 1996 side 51, hvor førstvoterende uttalte at kjøpslovens regler om levering ikke var direkte anvendelige for merverdiavgiftslovens regler. Videre ble det påpekt at det var salget av varen fra det ene omsetningsledd til det andre som var «omsetning» og som dermed utløste merverdiavgiftsplikten.<sup>17</sup>

#### 4.1.3 Utleie

Videre er det ikke bare omsetning som er unntatt fra merverdiavgift, men også *utleie* av den faste eiendom. Unntaket for utleie skal forstås generelt, både kortidsutleie og langtidsutleie er unntatt for avgiftsplikt.<sup>18</sup> Fra § 3-11 første ledd andre punktum følger det at også omsetning av varer og tjenester som leveres som ledd i utleien er unntatt for avgiftsplikt. Dette innebærer at varer og tjenester som for eksempel vann, strøm og vaktmester i forbindelse med utleievirksomhet, er avgiftsfritt.

En viss begrensning av de avgiftsfrie ytelsene som følger av utleien, må imidlertid innfortolkes i ordlyden, jf. «som ledd i». Dette kom blant annet til uttrykk i en dom fra lagmannsretten hvor

---

<sup>16</sup> Gjems-Onstad 2011 side 137.

<sup>17</sup> Rt. 1996 side 51 side 58.

<sup>18</sup> Gjems-Onstad 2011 side 226.

retten fant at kraftleveranser utover det som var naturlig i et leieforhold måtte anses som en separat ytelse.<sup>19</sup> Det må altså foretas en konkret vurdering av den enkelte ytelse.

#### 4.1.4 Rettighet

Også *rettighet* til fast eiendom er unntatt merverdiavgift. Ved innføringen av det generelle unntaket for omsetning og utleie av rettigheter knyttet til fast eiendom, presiserte Finansdepartementet at unntaket kun skulle gjelde «inntil videre», jf. ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 149. Begrunnelsen var behovet for en nærmere vurdering av omfanget av en eventuell avgiftsplikt for rettigheter knyttet til fast eiendom. I dag, 13 år senere, inneholder loven fortsatt et generelt unntak for rettigheter knyttet til fast eiendom.

Hvilke rettigheter som er unntatt for avgiftsplikt vil bero på en vurdering av hvilke rettigheter som naturlig knytter seg opp mot fast eiendom. Vei- og beiterett og rett til å disponere lufthavn og båthavn, er eksempler som ble nevnt i Finansdepartementets uttalelse.<sup>20</sup> I senere tid er disponering av luft- og båthavn gjort avgiftspliktig, jf. § 3-11 andre ledd bokstav i og j, mens vei- og beiterett fortsatt er rettigheter som hører innunder unntaket i § 3-11 første ledd.

## 4.2 Fast eiendom

### 4.2.1 Grensen mellom fast eiendom og løsøre

Som gjennomgått ovenfor er omsetning og utleie av varer som hovedregel avgiftspliktig. Fast eiendom er etter loven «varer», men omsetning og utleie av «fast eiendom» er imidlertid unntatt avgiftsplikt, jf. § 1-3 første ledd bokstav b, jf. § 3-11.

En avklaring av hva som er innholdet i begrepet «fast eiendom» og videre hva som skiller fast eiendom fra andre varer, da løsøre, står dermed sentralt. Det finnes ingen lovregel i merverdiavgiftsloven som – konkret – regulerer hvor skillet mellom fast eiendom og løsøre går.

Sett at det bygges flytebrygger for 10 millioner kroner eksklusiv merverdiavgift. Med dagens merverdiavgiftssats på 25 prosent vil inngående merverdiavgift utgjøre 2,5 millioner kroner. Flytebryggene skal omsettes ved ferdigstillelse. Det må da vurderes hvorvidt flytebryggene skal anses som fast eiendom eller løsøre, og resultatet vil være avgjørende for hvorvidt det foreligger fradragsrett for 2,5 millioner kroner i inngående merverdiavgift. Det er omsetning og utleie av «fast eiendom» som er unntatt avgiftsplikt og fradragsrett etter § 3-11. Omsetning og utleie av andre varer, altså løsøre, vil være avgiftspliktig og dermed fradragsberettiget etter lovens hovedregel om avgiftsplikt ved omsetning, jf. § 1-1.

Blir flytebryggene ansett som løsøre, vil det dermed - i motsetning til om resultatet blir fast eiendom – foreligge fradragsrett.

Avhandlingen vil i det følgende klargjøre denne grensen mellom fast eiendom og løsøre i den grad det er mulig.

---

<sup>19</sup> Gulating lagmannsrett 5. juli 1996.

<sup>20</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 149.

Loven stiller ikke opp noe definisjon på «fast eiendom». Fra vanlig språklig forståelse må imidlertid fast eiendom forstås som jordoverflate – tomt – samt bygning eller anlegg som er fast forbundet med denne tomt.

Finansdepartementet uttaler i forarbeidene til merverdiavgiftsloven at de anser fast eiendom som både ubebygget og bebygget tomt, bygninger og anlegg, og del av bygninger og anlegg.<sup>21</sup> Fast eiendom er altså et vidt begrep i lovens forstand.

En slik forståelse samsvarer godt med avhendingslova sin definisjon på «fast eiendom». Hva som etter denne lov regnes som fast eiendom er «grunn og bygninger, og elles andre innretninger som er varig forbundne med grunnen», jf. § 1-1.

Avhendingslova regulerer nettopp avhending og omsetning av fast eiendom, da vel og merke i et noe videre omfang enn merverdiavgiftsloven § 3-11. Avhendingslova regulerer avhending i form av gave, noe merverdiavgiftsloven § 3-11 avgrenses mot.<sup>22</sup> Til tross for denne ulikheten, må avhendingslovas definisjon være veiledende også for begrepet fast eiendom i merverdiavgiftsloven. Dette ut fra hensynet til sammenheng i lovgivningen og lovenes anvendelsesområde.

Løsøre vil være gjenstander som ikke er fast eiendom, da det som ikke er bundet til jorden.

Flytebrygger kan, som nevnt ovenfor, illustrere et grensetilfelle. Flytebrygger er en innretning som tilsynelatende har en fysisk tilknytning til en grunn/tomt, men som på den annen side relativt enkelt kan flyttes og tas vekk.

Spørsmålet som oppstår er dermed om og eventuelt hvilket krav som stilles til selve den fysiske tilknytningen til grunnen og til varigheten av tilknytningen, for at noe skal kunne anses som fast eiendom og ikke løsøre.

Ordlyden av «fast» forutsetter at det *er* en fysisk tilknytning, men i hvilken grad og hvor varig den skal være, kan vanskelig leses ut fra ordlyden.

Videre stiller den veiledende definisjonen i avhendingslova et krav om varighet, jf. ordlyden «*varig* forbundne med grunnen».<sup>23</sup> Hva som anses som tilstrekkelig varighet gir imidlertid heller ikke denne lovgivningen veiledning på.

Ses det hen til praksis viser denne at det må foretas en konkret vurdering hvor både varighet og fysisk tilknytning til grunnen står sentralt. I Av 7/1992 måtte Finansdepartementet avgjøre hvorvidt midlertidige bygg satt opp i forbindelse med OL på Lillehammer i 1994 skulle anses som fast eiendom, og dermed være unntatt for avgiftsplikt. Etter OL skulle byggene flyttes til andre steder. I den forbindelse uttalte Finansdepartementet i skriv 19. februar 1992 at de aktuelle

---

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 192. Uttalelsen knytter seg til daværende § 5a som regulerte avgiftsunntaket for omsetning og utleie av fast eiendom, som nå følger av § 3-11.

<sup>22</sup> Se merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a som stiller krav om vederlag ved omsetning.

<sup>23</sup> Avhendingslova § 1-1.



bygg ikke kunne anses som fast eiendom etter lovens bestemmelse.<sup>24</sup> Finansdepartementet presiserte at selv om bygningene skulle ha en ikke ubetydelig tilknytning til grunnen, var det klart at byggene ble oppført midlertidig, og at den nødvendige permanens for å innfri lovens krav om fast eiendom ikke forelå.

Videre ble det i KMVA-2012-7330 uttalt at det ved vurdering av om et bygg eller anlegg faller inn under reglene om fast eiendom eller løsøre, vil vurderingstema være om byggverket har en ikke for beskjedne fysisk tilknytning til grunnen, og om det er en viss permanens over tilknytningsforholdet. Hvorvidt et bygg eller anlegg anses som fast eiendom eller løsøre «... vil bero på en behetsvurdering av de to nevnte vilkårene».<sup>25</sup>

Fra dette kan det konkluderes med at det må foretas en konkret vurdering hvor krav til både fysisk tilknytning og varigheten av den fysiske tilknytningen vil være avgjørende. Om bygget eller anlegget er forbundet med jorden, og det foreligger en viss fysisk tilknytning og permanens, vil det være tale om fast eiendom og ikke løsøre. Ut fra dette kan flytebrygger anses som fast eiendom dersom det, i motsetning til OL-byggene, er klart at bryggene skal ligge en lengre periode og dermed har en viss permanens. Dette er nå slått fast i en dom for Høyesterett, Rt. 2012 side 1359, som behandles nedenfor i punkt 4.2.2.

Omsetning av hus hvor meningen er at huset skal rives ved overdragelse, er ansett som unntatt omsetning av fast eiendom etter § 3-11.<sup>26</sup> Dette da også tomt går under begrepet fast eiendom. Selv om huset rives, er tomten permanent og tilknyttet. Annerledes er det ved omsetning av ferdighus, såkalte byggesett. I slike tilfeller følger det av teori og praksis at dersom det kun selges ferdighus uten tilknyttet tomt er det tale om avgiftspliktig løsøre og ikke fast eiendom.<sup>27</sup>

#### 4.2.2 Privatrettens betydning

Når man som ovenfor skal vurdere et skille mellom fast eiendom og løsøre, må man ta tak i en språklig forståelse. I den sammenheng vil privatretten sin betydning komme på spissen. Fra merverdiavgiftslovgivningen følger det, naturlig nok, flere ord og uttrykk som refererer seg til privatrettslige spørsmål. Dette vil eksempelvis være begrep som leie, utleie, kjøp, tjeneste og avtale. Et aktuelt spørsmål er hvordan slike begrep skal forstås når de anvendes i sammenheng med merverdiavgiftsloven.

I den overnevnte sak, KMVA-2012-7330, uttalte klagenemden at man i vurderingen av hvorvidt noe var fast eiendom eller løsøre, måtte legge til grunn *den vanlige tingsrettslige sontringen mellom fast eiendom og løsøre*. Hvorvidt dette er tilfellet er imidlertid omstridt i teori og praksis.

På skatterettens område ble spørsmålet om den tingsrettslige betydningen ved skillet mellom fast eiendom og løsøre, behandlet i Høyesterett så sent som i 2012, Rt. 2012 side 1359 (Flytebrygger). Spørsmålet var hvorvidt flytebrygger var fast eiendom eller løsøre. Førstvoterende tok

---

<sup>24</sup> SKM-1992-15.

<sup>25</sup> KMVA-2012-7330 – min kursivering.

<sup>26</sup> Gjems-Onstad 2011 side 227 og Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013 punkt 3-11.2, som sier at dette gjelder selv om huset skal settes opp igjen et annet sted.

<sup>27</sup> Gjems-Onstad 2011 side 227 og KMVA-2012-7330.

utgangspunkt i flytebryggenes permanens og fysiske tilknytning. Da bryggene var antatt å være betydelige bygg som skulle ligge på «samme sted i lang tid» fant førstvoterende med flertallet at flytebryggene var fast eiendom i skattelovens forstand. Den ankedes parts anførsel om at fast eiendom måtte forstås på samme måte som i privatretten, ble avvist av Høyesterett, med en henvisning til Zimmer 2009 side 50. Avvisningen ble utdypet med at privatrettens forståelse kun var et utgangspunkt, og at begrepet fast eiendom uansett ikke hadde noe fast definert innhold på privatrettens område.

Trekker vi en parallell til merverdiavgiftsloven, må teorien fra Zimmers lærebok, etter min oppfatning, sies å kunne anvendes også her.<sup>28</sup> Zimmer trekker en grense mellom begrep som har et klart definert privatrettslig innhold, relasjonsbestemte begrep, og begrep som har liten betydning i privatretten men større betydning i skatteretten. Det er etter Zimmers mening kun de førstnevnte begrep som i utgangspunktet bør tillegges samme innhold. Begrunnelsen for dette er at begrep som har et klart definert privatrettslig innhold vil være begrep borgerne forholder seg til og innretter seg etter.

En slik tankegang må sies å bygge på hensyn til sammenheng i lovene og forutberegnelighet for borgerne. Dette er hensyn som begge stiller like sterkt ved spørsmål om merverdiavgift. Hensynene bak Zimmers synspunkt gjør det dermed naturlig å ta teorien til inntekt også for merverdiavgiftsrettens lovgivning.

Klagenemdens uttalelse om at den tingsrettslige betydning skal legges til grunn, er dermed etter min mening uheldig. Avgiftsretten er en spesialrett og vil med det kunne ha en annen forståelse av begrep som er særlig knyttet til dette spesialområdet.

Et illustrerende eksempel er merverdiavgiftslovens bruk av begrepet «tjeneste». I merverdiavgiftsloven er tjenestebegrepet negativt avgrenset - det er alt som «... kan omsettes og som ikke er varer ...», jf. § 1-3 første ledd bokstav c. Dette innebærer at tjenestebegrepet rekker videre enn terminologien innenfor andre rettsområder. Eksempelvis kan salget av et varemerke være et driftsmiddel etter skatteloven men ikke etter merverdiavgiftsloven. Etter merverdiavgiftsloven vil resonnementet være at varemerke ikke er en fysisk gjenstand, det er noe som kan omsettes – og følgelig er det en tjeneste.<sup>29</sup> Da tjenestebegrepet er definert i merverdiavgiftsloven, vil ikke denne terminologien skape problemer i forhold til det privatrettslige innhold av tjenestebegrepet. Eksempelen illustrerer imidlertid at ulik forståelse av terminologi kan være aktuelt på ulike rettsområder.

For å sikre korrekte avgjørelser er det dermed nødvendig med en vurdering av hvorvidt ordlyden skal tillegges et annet innhold enn hva som er tilfellet ut fra en tingsrettslig sontring. Hensynet til forutberegnelighet er som nevnt ivaretatt ved at ord som har et klart definert privatrettslig innhold skal tillegges samme innhold, såfremt noe annet ikke fremgår av loven.

---

<sup>28</sup> Zimmer 2009 side 50.

<sup>29</sup> Gjems-Onstad 2009 side 21.

Om klagenemden i sine saker uttaler som generell regel at den tingsrettslige betydning skal legges til grunn, kan tilliten hos næringsdrivende og deres forutberegnelighet svekkes ved at domstolene ikke nødvendigvis følger denne praksis. Man er da over på forholdet mellom avgiftsmyndighetenes og domstolenes praktisering som ble drøftet under punkt 2.2.2. Den ideelle ordning, som både støtter hensynet til forutberegnelighet og viktigheten av riktig lovanvendelse, må være at det foretas en konkret vurdering av ordlydens vekt på privatrettens område.

### 4.3 Kort om hovedytelseslæren

En utfordring ved unntaksbestemmelser som § 3-11 er hvordan man skal behandle de tilfeller der det foreligger en blanding av både avgiftspliktige og avgiftsfrie ytelser. Sett at et eiendomsselskap leier ut en fast eiendom, og at det i utleien også inngår andre element, som for eksempel rengjøring, møbler og postordning. Problemstillingen er hvorvidt de ulike elementene skal vurderes individuelt, eller om de skal behandles som ett element, etter en såkalt hovedytelseslære.

I Rt. 2009 side 1632 var et av spørsmålene hvorvidt det var utført to selvstendige oppdrag, eller om tjenestene skulle ses som ett sammensatt oppdrag. I den sammenheng uttalte førstvoterende med flertallet at når en står overfor et sammensatt oppdrag «... vil godtgjørelsen i sin helhet enten være avgiftspliktig eller avgiftsfri».<sup>30</sup> Det Høyesterett her gav uttrykk for er den såkalte hovedytelseslæren. Læren har sin rot i EU-domstolen, men er i flere tilfeller tatt i bruk i norsk rett. Hovedytelseslæren er gitt anvendelse hvor én ytelser består av flere element.

Lagmannrettsdommen LB-2011-179629 er illustrerende. Her fant retten at utleie av fast eiendom var hovedelementet i en grunnpakke. Grunnpakken besto av utleie av kontorer, strøm, renhold, resepsjonstjenester, leie av inventar og møbler, og posttjenester. Det enkelte element i grunnpakken var ikke særskilt prissatt, og kundene kunne ikke velge bort noen av dem. Retten mente derfor at grunnpakken «... i sin helhet avgiftsmessig skal regnes som utleie av fast eiendom».

Ved sakens behandling i tingretten ble det av den ankende part anført at hovedytelsesprinsippet kun gjaldt avgiftsunntaket for finansielle tjenester etter merverdiavgiftsloven § 3-6.<sup>31</sup> Denne anførselen hadde sin begrunnelse i Finansdepartementets uttalelse om at EU-praksis skal vektlegges ved tolkning av merverdiavgiftsunntaket for *finansielle* tjenester. En tilsvarende uttalelse er ikke gitt for andre avgiftsunntak. Retten fant imidlertid ikke holdepunkter for en slik forståelse. Det ble vist til så vel EU-domstolens som Høyesteretts uttalelser, og deres helt generelle form. Disse generelle uttalelsene måtte, i følge tingretten, oppfattes som retningsgivende uavhengig av hva slags tjeneste eller ytelser det var tale om.

Selv om domstolene har gitt uttrykk for en generell hovedytelseslære, er det uenighet om hvorvidt en slik generell lære kan hevdes å være innført i norsk rett. I en artikkel av Jim. K. Olsen, er det hevdet at det ikke foreligger en generell hovedytelseslære basert på prinsippene i EU.<sup>32</sup> K. Olsen mener Høyesteretts henvisning til EU-retten mangler presisjon, og dermed

---

<sup>30</sup> Rt. 2009 side 1632, avsnitt 53.

<sup>31</sup> TOSLO-2011-16710 – uttalelsen knyttet seg til daværende merverdiavgiftsloven § 5b nr. 4.

<sup>32</sup> Artikkel av K. Olsen 2013 side 327-359 (side 358).

fremtrer som ledd i en bevisvurdering fremfor som grunnlag for lovtolkning. At det uttales at det foreligger en generell hovedytelseslære med henvisning til EU-praksis, blir dermed etter hans syn uheldig.

I motsetning til hva K. Olsen mener, uttaler Merverdiavgiftshåndboken at det foreligger en generell hovedytelseslære. At hovedytelseslæren ikke begrenses til området for finansielle tjenester, begrunner Skattedirektoratet i at de retts tekniske hensyn læren bygger på har bærekraft også utenfor dette området.<sup>33</sup> Håndboken har imidlertid, som nevnt under punkt 2.2.1, kun veiledende vekt.

Oppsummert kan det i norsk rett sies å være en hovedytelseslære som kommer til anvendelse ved finansielle tjenester bestående av sammensatte ytelser, hvor hvert element i ytelsen vanskelig kan individualiseres. Den sammensatte ytelsen må da vurderes som én enkelt leveranse i relasjon til spørsmålet om avgiftsplikt eller ikke. Hvorvidt det foreligger en *generell* hovedytelseslære, som da også gjelder avgiftsunntaket for fast eiendom, er imidlertid omstridt. Tendensen fra praksis synes å være at hvor flere element henger tett sammen med hverandre, slik at det blir naturlig å se de samlet, vil det mest fremtredende element avgjøre om det foreligger avgiftsplikt. Hvorvidt dette skal gå under betegnelsen generell hovedytelseslære eller ikke, er usikkert. For en grundigere behandling av tema, se K. Olsens artikkel om hovedytelseslæren i norsk rett.<sup>34</sup>

## 5 FRIVILLIG REGISTRERING ETTER § 2-3

### 5.1 Innledning

Som det fremgår foran vil et eiendomsselskap som oppfører bygg i den hensikt å leie de ut til andre registreringspliktige avgiftssubjekt, i byggeprosessen belastes med inngående merverdiavgift for de kostnader byggetiltaket medfører, en inngående avgift de i utgangspunktet ikke har fradragsrett for, jf. § 3-11. Å utføre byggetiltak med formål om utleie kan dermed fremstå som svært belastende, sammenlignet med at den endelige bruker selv oppfører bygget.

For å redusere denne uforholdsmessige merverdiavgiftsbelastningen er det i § 2-3 innført en ordning om frivillig registrering ved utleie.

Frivillig registrering innebærer at den frivillig registrerte oppnår tilsvarende status som en registreringspliktig, altså plikt til å pålegge utgående merverdiavgift men rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Bestemmelsen om frivillig registrering kommer til anvendelse dersom næringsdrivende eller offentlig myndighet «leier ut bygg eller anlegg», og bygget eller anlegget brukes til et av de tre alternativene nevnt i bokstav a til c, jf. § 2-3. Det er kun *utleie* av eiendom som reguleres av bestemmelsen - ikke omsetning. Omsetning av fast eiendom er endelig unntatt merverdiavgift, jf. § 3-11. Staten er likevel til en viss grad sikret inntekter ved omsetning av fast eiendom gjennom

---

<sup>33</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013, punkt 4-1.3.

<sup>34</sup> K. Olsen 2013 side 327-359.

plikten til å betale dokumentavgift. Plikten til å betale dokumentavgift inntreer ved tinglysning av dokument som overfører eiendomsretten til fast eiendom.

Bakgrunnen for frivillig registrering er et behov for å redusere den avgiftskumulasjon som oppstår som følge av unntaket i § 3-11. Bestemmelsens formål er å oppnå en likestilling av det å eie næringsbygg med det å leie næringsbygg. Etter § 3-11 er utleier ikke-avgiftspliktig. Utleier får da ikke fradrag for inngående avgift. Den utgiften utleier blir sittende med, vil påvirke utleiers priser overfor neste ledd, noe som gir et uheldig resultat. Hensynet til nøytralitet og lik konkurransemulighet ivaretas dermed gjennom at en i utgangspunktet ikke-avgiftspliktig utleier får tilnærmet lik avgiftsbelastning som næringsdrivende i selveide lokaler.<sup>35</sup> De som leier næringsbygg og de som eier næringsbygg skal med det ha de samme forutsetningene.

Dette presiseres av bestemmelsens forskrift, som sier at den frivillige registreringen omfatter de utleide areal «... hvor brukeren ville hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift ... dersom brukeren hadde eid bygget eller anlegget», jf. § 2-3-1(1). Det skal altså ses hen til hva en som eier og ikke leier ville hatt fradragsrett for i en tilsvarende situasjon. En slik presisering i forskriftene støtter hensynet til nøytralitet, og dermed formålet med bestemmelsen.

Sett så at et eiendomsselskap skal drive utleie av fast eiendom til et annet registrert avgiftssubjekt. Det er da tale om utleie av «fast eiendom» som er unntatt avgiftsplikt etter § 3-11.

Eiendomsselskapet ønsker å oppnå fradragsrett for inngående avgift knyttet til utleien, og velger derfor å søke om frivillig registrering. Frivillig registrering forutsetter imidlertid at det skal foretas utleie av «bygg eller anlegg», ikke «fast eiendom», jf. § 2-3. Vil denne ulike bruk av ordlyd tilsi at den faste eiendom, som er unntatt avgiftsplikt, ikke nødvendigvis kan frivillig registreres? Eller skal ordlydene gis samme innhold, slik at all fast eiendom som er unntatt i § 3-11 kan frivillig registreres etter § 2-3?

Det overordnede vurderingstema er altså om begrepet «fast eiendom» har samme innhold som begrepet «bygg eller anlegg», og at § 2-3 følgelig hjemler unntak for all utleie i næringsvirksomhet som er unntatt etter § 3-11.

## 5.2 En sammenligning av «bygg eller anlegg» og «fast eiendom»

I 2010 var det omtrent 18 000 frivillig registrerte utleiere av bygg og anlegg.<sup>36</sup> Det betydelige omfanget av registreringer gjør bestemmelsen i § 2-3, og derav hva som klassifiseres som «bygg eller anlegg», svært sentralt. Hvorvidt registreringspliktig avgiftssubjekt har adgang til frivillig å registrere all eiendom som er unntatt avgiftsplikt etter § 3-11, eller om begrepet «bygg eller anlegg» skal gis et annet innhold, må derfor avklares.

En ren ordlydstolkning av de to begrepene, «bygg eller anlegg» og «fast eiendom», taler for at «fast eiendom» innehar et videre innhold. Ordlyden fra «bygg eller anlegg» forutsetter at det foreligger noe fysisk, det må være utført noe på tomten. Finansdepartementet har kommet med

---

<sup>35</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 149.

<sup>36</sup> Gjems-Onstad 2011 side 118.

en prinsipputtalelse om hva som skiller bygg fra anlegg.<sup>37</sup> Uttalelsen fremstiller bygg, i motsetning til anlegg, som noe som har vegger og tak. Som eksempel på anlegg nevnes derimot veianlegg. En ubearbeidet tomt faller dermed utenfor både ordlyden av «bygg eller anlegg» og Finansdepartementets uttalelse. For begrepet fast eiendom stilles det som tidligere nevnt ikke krav til at det er foretatt noe på eiendommen, fast eiendom kan også være ubearbeidet tomt.

Motsatt, at «bygg eller anlegg» har et videre innhold enn «fast eiendom», kan anses utelukket ut fra formålet og ordlyden i § 2-3. Formålet med bestemmelsen er jo nettopp å unngå uheldig avgiftskumulasjon som oppstår grunnet avgiftsunntaket for utleie i § 3-11. Adgangen til frivillig registrering er dermed en følge av avgiftsunntaket i § 3-11. Denne sammenhengen mellom de to bestemmelsene innebærer at bygget eller anlegget må kvalifisere som fast eiendom. På samme måte som «fast eiendom» i § 3-11 må det dermed også for «bygg eller anlegg» avgrenses mot løsøre.

Det kan stilles spørsmål ved om det har vært lovgivers mening kun å gi adgang for frivillig registrering av en gitt del av den faste eiendom som er unntatt etter § 3-11. Eksempelvis kan nevnes utleie av ubearbeidet eiendom. Om næringsdrivende leier ut en ubearbeidet eiendom som skal være gjenstand for øvelse, friluftaktivitet eller lignende aktivitet som i utgangspunktet er avgiftspliktig, vil utleien etter hovedregelen være unntatt avgiftsplikt etter § 3-11. Utleien vil imidlertid etter ordlydstolkningen i avsnittet over, ikke være gjenstand for frivillig registrering etter § 2-3. Dette da slik utleie av fast eiendom faller utenfor ordlyden i «bygg eller anlegg».

Hva vil i så tilfelle være formålet med å la utleie av ubearbeidet eiendom være endelig unntatt avgiftsplikt etter § 3-11? Formålet med frivillig registrering er som nevnt å unngå avgiftskumulasjon, samt sikre hensynet til nøytralitet. Slik avgiftskumulasjon vil også kunne oppstå ved utleie av ubearbeidet eiendom, og kan dermed ikke forklare en eventuell lovgivers mening bak å begrense muligheten for frivillig registrering av ubearbeidet eiendom etter § 2-3.

Lovgiver har imidlertid *bevist* benyttet begrepet «bygg eller anlegg» fremfor «fast eiendom» i § 2-3. Ordlyden fra disse begrepene er tydelig ulike, og lovgivers mening må dermed ha vært å markere et skille mellom hva som er unntatt fra avgiftsplikt etter § 3-11, og hvilken del av dette som er gitt adgang til frivillig registrering etter § 2-3.

Mangelen på utgifter knyttet til ubearbeidet eiendom kan være en mulig forklaring på lovgivers valg. Typiske utgifter en utleier vil ønske å få fradrag for, er inngående avgift knyttet til byggetiltak, vedlikehold og påkostninger. Ved ubearbeidet eiendom vil det ikke knytte seg slike utgifter, nettopp da det ikke er foretatt noe med eiendommen. Formålet med frivillig registrering, å unngå avgiftskumulasjon, vil dermed i liten grad ha innvirkning på ubearbeidet eiendom. Lovgiver kan derfor ha ansett det unødvendig å la ubearbeidet eiendom bli gjenstand for frivillig registrering ut fra formålet med bestemmelsen.

---

<sup>37</sup> Finansdepartementets prinsipputtalelse, 22.12.2000.

Fra teorien støttes dette synspunkt av blant annet Gjems-Onstad, som uttaler at begrepet «... fast eiendom er videre enn bygg og anlegg.»<sup>38</sup>

Også Merverdiavgiftshåndboken støtter dette synspunkt og fremstiller «bygg eller anlegg» som et snevrere begrep enn «fast eiendom». Det uttales at dersom leieforholdet gjelder en fast eiendom der det ikke foreligger noe bygg eller anlegg, vil utleien ikke være omfattet av bestemmelsen.<sup>39</sup> Det åpnes imidlertid for, med henvisning til praksis, at bearbeidet tomt skal inngå i begrepet.<sup>40</sup> At en tomt må være bearbeidet må språklig sett forstås som at det stilles krav til at noe er gjort med den. Den må ha blitt klargjort til videre bruk, men det må ikke nødvendigvis være oppført en bygning på tomten.

Gjennomgangen over viser at begrepet «fast eiendom» favner videre enn begrepet «bygg eller anlegg». Begrepet «bygg eller anlegg» forutsetter, i motsetning til begrepet «fast eiendom», en viss bearbeidelse av eiendommen – at noe fysisk er gjort med den.

Konklusjonen er at «fast eiendom» har et videre innhold enn «bygg eller anlegg», og at all utleie av fast eiendom etter § 3-11 dermed *ikke* kan gi rett til frivillig registrering etter § 2-3.

## 6 JUSTERINGSREGLENE

### 6.1 Justering av kapitalvarer

6.1.1 Justeringsreglene er en nødvendighet for å sikre mot omgåelse

Ser man tilbake på bestemmelsene avhandlingen har gjort rede for i kapittel 4 og 5, er det avgjørende etter disse hva som må være innfridd for at en anskaffelse *skal være* fradragsberettiget. I motsetning til dette omhandler justeringsreglene endringer som skjer med forutsetningene for fradragsretten *etter* anskaffelsen og fullført fradrag - da ved endring av faktisk bruk.

Ut fra avgiftsreglene som er gjennomgått så langt i avhandlingen, vil et byggetiltaket på 100 millioner kroner koste den næringsdrivende 125 millioner kroner dersom det på grunn av § 3-11 ikke foreligger fradragsrett. Har det derimot skjedd en frivillig registrering etter § 2-3, vil utleier få fradrag for inngående avgift, da 25 millioner kroner.

Eksempelet omhandler altså adgangen til å *få* fradrag, samtidig som det illustrerer at det ved byggetiltak kan være tale om betydelige beløp. At det bare er registrerte avgiftssubjekt som har fradragsrett for inngående avgift i slike tilfeller, kan skape flere omgåelsessituasjoner. Slike situasjoner danner et behov for regler som regulerer forhold *etter* fradrag er gitt.

Et eksempel på en omgåelsessituasjon vil være at det registrerte avgiftssubjektet ved ferdigstillelse av byggetiltaket leier ut til annen avgiftspliktig næringsdrivende, slik at avgiftssubjektet kan søke om frivillig registrering, jf. § 2-3. Ut fra eksempelet over vil dette innebære fradrag for 25 millioner kroner og plikt til å betale utgående avgift på leieinntekter. Etter fradraget kan den

---

<sup>38</sup> Gjems-Onstad 2011 side 122.

<sup>39</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013, punkt 2.3.2.

<sup>40</sup> Praksis etter tidligere forskrift nr. 80 § 1.

avgiftspliktige næringsdrivende avslutte utleie til annet registreringspliktig avgiftssubjekt, og heller drive utleie til ikke-registreringspliktig avgiftssubjekt. Dette innebærer at frivillig registrering opphører, og utleier ikke lenger plikter å betale utgående avgift av leieinntektene, jf. § 3-11. Uten justerings- og tilbakeføringsregler vil resultatet da bli at den næringsdrivende har fått fradrag for 25 millioner kroner, samtidig som han slipper å beregne utgående avgift på leieinntekter.

Som eksempelet illustrerer er det helt nødvendig med en adgang til å justere de fradrag som er gitt, for å sikre en korrekt avgiftsbehandling. Slik justering vil sikre merverdiavgiftslovens prinsipp om at fradrag for inngående avgift skal gjenspeiles i plikten til å beregne utgående avgift.

### 6.1.2 Justeringsreglenes inntreden

Justeringsreglene ble innført med virkning fra 1. januar 2008. Bakgrunnen for innføringen var, som avhandlingen var inntil da, et behov for å sikre korrekt avgiftsbehandling. Mangelen på regler som gjenspeilet fradragets omfang over tid ga adgang til uheldige tilpasninger for å unngå merverdiavgift og konkurransevridninger. Reglene ble satt for å snevre inn denne adgangen. Formålet med justeringsreglene er at fradraget «... i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.»<sup>41</sup>

Justeringsreglene innebærer en justering av inngående merverdiavgift ved endret bruk av kapitalvarer som er anskaffet, fremstilt eller fullført etter 31. desember 2007, jf. § 9-1. Loven foretar altså en deling mellom anskaffelser foretatt før og etter reglenes ikraftsettelse. Anskaffelser som er foretatt før denne dato skal følge de tidligere regler.<sup>42</sup> For fast eiendom var den tidligere regel hjemlet i § 21 tredje ledd, og innebar en absolutt tilbakeføring av inngående merverdiavgift dersom det skjedde en endring før fullføring eller innen tre år etter fullføring.

På bakgrunn av dette inneholdt merverdiavgiftsloven frem til 2011 bestemmelser som regulerte tilfeller fra før 1. januar 2008. Disse kom til uttrykk gjennom § 9-1 tredje ledd som presiserte den tidligere gjeldende regel om treårsfrist, og § 9-8 som regulerte adgangen til å kreve tilbakeføring av fradragført inngående avgift innen treårsfristen. Da disse reglene kun omhandlet tilfeller fra før 2008, og medførte en frist som løp i tre år fra dette tidspunkt eller tidligere, opphørte §§ 9-1 tredje ledd og 9-8 med virkning fra 1. januar 2011.

Lovgiver har oppstilt «kapitalvarer» som gjenstand for justering, og nærmere definisjoner av begrepet kapitalvare fremgår av § 9-1 andre ledd bokstav a og b. Bokstav a regulerer driftsmidler som kapitalvare. Da avhandlingens hovedfokus rundt justeringsreglene vil være innholdet i kapitalvarebegrepet etter § 9-1 andre ledd bokstav b, avgrenses det mot en nærmere redegjørelse av § 9-1 andre ledd bokstav a.

## 6.2 Kapitalvarebegrepet

### 6.2.1 Lovens nye begrep

---

<sup>41</sup> Ot.prp. nr.59 (2006-2007) side 39.

<sup>42</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 71.



Ved innføring av justeringsreglene 1. januar 2008, ble det i merverdiavgiftslovgivningen tatt i bruk et nytt begrep, kapitalvarebegrepet. Det er inngående avgift på *kapitalvarer* som er gjenstand for justering etter reglene i kapittel 9. Etter § 9-1 andre ledd bokstav b skal kapitalvarer forstås som «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging ...» der inngående merverdiavgift på kostnadene til dette utgjør minst 100 000 kroner. Etter lovens forarbeid er beløpsgrensen på 100 000 kroner satt for å unngå at ethvert mindre ombyggingstiltak medfører justering.<sup>43</sup>

Som eksempelet i punkt 6.1.1 illustrerer, kan fradrag for inngående avgift utgjøre betydelige beløp. Justering av dette beløpet kan da igjen gi vesentlige økonomiske konsekvenser, både til gunst og ugunst for den avgiftspliktige næringsdrivende. En avklaring av hvilket innhold som skal tillegges kapitalvarebegrepet for fast eiendom er derfor nødvendig.

### 6.2.2 En sammenligning av kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b, og begrepet «fast eiendom» i § 3-11

At fast eiendom er en kapitalvare som etter kapittel 9 er gjenstand for justering, er kjent praksis innen avgiftsretten. Spørsmålet er imidlertid om den generelle bruk av begrepet fast eiendom i sammenheng med justering er noe misvisende, da sett i forhold til hva § 3-11 legger i begrepet «fast eiendom».

Ordlyden av kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b forutsetter noe mer enn at det kun foreligger ubearbeidet tomt. Dette viser seg gjennom ordlyden «har vært gjenstand for ... ombygging». Det stilles altså krav til at den faste eiendommen har gjennomgått en bearbeidelse. En slik forståelse av ordlyden må tenkes rimelig ut fra bestemmelsens formål og virke. Reglene skal justere inngående avgift, altså utgifter den næringsdrivende har hatt i forbindelse med eiendommen. Slike utgifter vil i liten grad oppstå i forbindelse med en ubearbeidet tomt – ordlyden til *ubearbeidet* forutsetter jo nettopp at det ikke er gjort noe med tomten. Det er altså ikke foretatt en bearbeidelse som medfører utgifter.

En slik forståelse av ordlyden støttes av Merverdiavgiftshåndboken. Her uttales at ubebygde grunnareal ikke er kapitalvarer etter ordlyden i § 9-1 andre ledd bokstav b, og dermed ikke gjenstand for justering.<sup>44</sup>

En sammenligning av kapitalvarebegrepet og begrepet «fast eiendom» i § 3-11, resulterer dermed i at fast eiendom etter § 3-11 tilegnes et videre innhold enn kapitalvarebegrepet. Ved fast eiendom etter § 3-11 stilles det, som tidligere nevnt, ikke krav om at gjenstanden har vært utsatt for bearbeidelse – også ubearbeidet tomt er «fast eiendom».

Kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b er dermed, i likhet med «bygg eller anlegg» i § 2-3, snevrere enn «fast eiendom» i § 3-11. Dette innebærer at ikke alle utgifter i forbindelse med fast eiendom, slik fast eiendom forstås etter § 3-11, er gjenstand for justering.

---

<sup>43</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 53.

<sup>44</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013, punkt 9-1.6.

## 6.3 En sammenligning av kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b og «bygg eller anlegg» i § 2-3

### 6.3.1 Innledning

Frivillig registrering innebærer at utleier får fradrag rett for inngående avgift, jf. § 2-3 jf. § 8-1. Et slikt fradrag kan gi anvendelse til justeringsreglene som regulerer justering av inngående avgift når forutsetningene for fradraget endres, jf. § 9-1.

Sett tilbake til eksempelet avhandlingen brukte under punkt 5.1. Den næringsdrivende skal leie ut et bygg og velger derfor å søke om frivillig registrering etter § 2-3. Det er omtvistet hvorvidt det er tale om utleie av «bygg eller anlegg» da det i liten grad er foretatt bearbeidelse på tomten. Da det imidlertid er tale om en noe bearbeidet tomt, og ikke rent ubearbeidet tomt, blir vilkåret «bygg eller anlegg» ansett innfridd. Utleier får fradrag for inngående avgift knyttet til eiendommen og beregner utgående avgift for inntekt som knytter seg til utleien.

Etter en stund endres forutsetningene for utleiers fradrag og justeringsreglene kommer til anvendelse. Spørsmålet blir da det faktum at vilkåret «bygg eller anlegg» er innfridd, automatisk innebærer at vilkåret til kapitalvaren «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» i § 9-1 andre ledd bokstav b, er innfridd. Altså, vil all eiendom som er gjenstand for frivillig registrering etter § 2-3 også være gjenstand for justering etter § 9-1 andre ledd bokstav b?

Verken lovforarbeid, rettspraksis eller andre rettskilder gir noe klart svar på problemstillingen. Avhandlingen vil derfor ta sikte på å klargjøre spørsmålet ved hjelp av ordlydstolkning, sammenligning av de rettskilder som foreligger og avveining av reelle hensyn og rimelighet.

### 6.3.2 En sammenfallende ordlyd

Tidligere i avhandlingen er det avklart at både begrepet «bygg eller anlegg» og begrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging», forutsetter en fysisk bearbeidelse. Det er dette som skiller begge begrepene fra «fast eiendom» i § 3-11.

Videre er det klart at begge begrepene forutsetter en avgrensning mot løsøre. Med dette som bakgrunn kan det slås fast at bygg eller anlegg nettopp er fast eiendom som *kan og har vært* gjenstand for ny-, på- eller ombygging. En ren ordlydstolkning av de to begrepene kan dermed tale for at de skal tilkjennegis samme innhold.

Til tross for at ordlyden og avhandlingen så langt fremstiller begrepene som sammenfallende, kan en ulik formulering av begrep i lovteksten føre til ulike tolkningsalternativer. Det må derfor ses hen til øvrige rettskilder for å se hvorvidt det er lovgivers mening og deretter rettslig grunnlag for å tilegne de to begrepene ulikt innhold eller ikke.

### 6.3.3 Lovgivers vilje – de respektive forarbeider

De respektive forarbeider vil ofte være av interesse da de kan inneholde uttalelser om hvilket innhold man skal tillegge et begrep.

Ses det hen til forarbeidene til justeringsbestemmelsene, ot.prp. nr. 59 (2006-2007), brukes bygg og anlegg som begrep i presiseringen av hva som inngår i kapitalvarebegrepet. Det uttales at oppføring og lignende av «bygg eller anlegg» normalt innebærer at tjenester og materialer tilføyes eiendommen. Etter forarbeidene er det den inngående avgift på slike ytelser som inngår i kapitalvarebegrepet.<sup>45</sup>

Tilsvarende ytelser må også sies å medføre inngående avgift som gir fradragsrett etter § 8-1 ved frivillig registrering etter § 2-3. Forarbeidenes uttalelser kan dermed tas til inntekt for at de to begrepene tilkjennegis samme innhold.

Også forarbeidene til merverdiavgiftsloven, ot.prp. nr. 76 (2008-2009), benytter begrepet bygg og anlegg i sammenheng med justeringsreglene. Ved presiseringen av § 9-1 uttales at for «... *bygg og anlegg* fullført før 1.januar 2008 vil de tidligere bestemmelsene om tilbakeføring gjelde. ...».<sup>46</sup> Forarbeidene benytter altså «bygg og anlegg» i sin presisering av justeringsreglene hvor loven bruker begrepet «kapitalvare».

Overnevnte forarbeidsuttalelser må imidlertid ses i sammenheng med tidligere lovregulering på området.

#### 6.3.4 Tidligere lovregulering på området

Som nevnt i punkt 6.1.2 inneholdt justeringskapittelet i merverdiavgiftsloven ytterligere to bestemmelser frem til 2011. Disse regulerte situasjonen for inngående avgift fra årene før 1. januar 2008. Den nå opphevede bestemmelsen i § 9-8 inneholdt overskriften «*salg mv. av bygg og anlegg fullført før 1. januar 2008*». I henhold til overskriften regulerte bestemmelsen salg av bygg og anlegg fullført før nevnte dato, da nærmere bestemt at disse skulle følge reglene i tidligere merverdiavgiftslov § 21 tredje ledd. Etter lovgivers formulering var det altså salg mv. av bygg og anlegg som skulle følge tidligere bestemmelse.

Hensynet til sammenheng i loven tilsier at lovgivers bruk av «bygg og anlegg» i nå opphevede § 9-8 må tillegges samme innhold som «bygg eller anlegg» som vilkår for frivillig registrering i § 2-3. Dette da det er tale om to bestemmelser med nær og naturlig tilknytning til hverandre. Før justeringsreglenes inntredelse i 2008 ble altså begrepet «bygg og anlegg» benyttet som vilkår for justering, da tilbakeføring, på samme måte som «bygg eller anlegg» benyttes i § 2-3.

Lovgivers formulering i § 9-8 må imidlertid ses i sammenheng med formuleringen i tidligere merverdiavgiftslov § 21 tredje ledd. Etter § 21 tredje ledd var det fradragsført inngående avgift «vedrørende bygg og anlegg» som kunne kreves tilbakeført «hvis bygget eller anlegget før fullføring eller innen 3 år etter fullføring, selges, leies ut eller på annen måte disponeres til formål som faller utenfor loven». Før de mer generelle justeringsreglene ble innført fra 1. januar 2008 var det altså «bygg og anlegg» som var gjenstand for justering, da i form av absolutt tilbakeføring. Bruken av «bygg og anlegg» i lovens tidligere § 9-8 må dermed begrunnes i lovgivers tidligere bruk av formuleringen i § 21 tredje ledd.

---

<sup>45</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 53.

<sup>46</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 71 – min kursivering.

Ved innføringen av de mer generelle justeringsreglene i kapittel 9, gikk imidlertid lovgiver vekk fra formuleringen «bygg og anlegg» som begrep for tilbakeføring av fast eiendom. I stedet ble kapitalvarebegrepet innført som begrep for justering av inngående avgift, da nærmere bestemt «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging», jf. § 9-1 andre ledd bokstav b.

Spørsmålet er om lovgiver, ved innføringen av mer generelle justeringsregler, bevisst endret begrepet «bygg og anlegg» til det nåværende kapitalvarebegrepet for å gi vilkåret for fast eiendom et annet innhold, *eller* om kapitalvarebegrepet fortsatt skal forstås på samme måte, da også på samme måte som «bygg eller anlegg» i § 2-3.

6.3.5 Problemer med den tidligere lovgivning, og formålet med den nye Merverdiavgiftsloven 2009 erstattet den tidligere merverdiavgiftsloven 19. juni 1969 nr. 66. Den tidligere loven var, grunnet flere endringer gjennom årene, til dels uoversiktlig og sammensatt av flere forskrifter. Den nye loven av 2009 representerte dermed en stor omlegging.<sup>47</sup> Ved gjennomføringen av den nye loven ble det i forarbeidene uttalt at ordlyden i en rekke bestemmelser ble foreslått endret for «... å gjøre innholdet i merverdiavgiftslovgivningen lettere å forstå. ...». I forlengelsen av dette presiserte departementet at med mindre noe annet skulle fremgå av merknadene til de enkelte lovbestemmelsene, var «... lovforslaget likevel bare ment å innebære en ren språklig omskriving av gjeldende rett og *ikke noen endring av realitetem*».<sup>48</sup>

At en forenkling av loven ble tungt vektlagt i 2009, året etter justeringsreglenes inntreden, kan tas til inntekt for at endring i ordlyd ved innføring av justeringsreglene også var begrunnet i forenkling av loven, og ikke realitetsendring av vilkår. En slik tanke kan da tilsa at formuleringen «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» fortsatt skal forstås på samme måte som «bygg og anlegg» i § 21 tredje ledd, og følgelig ha samme innhold som «bygg eller anlegg» i § 2-3.

Forarbeidene understreker imidlertid at en slik tolkningspresumsjon ikke skal endre det faktum at lovens ordlyd er utgangspunktet ved løsning av rettslige problemstillinger. Ved motstrid blir det uttalt at ordlyden i den nye loven skal følges.<sup>49</sup> Dette innebærer at kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b i realiteten *kan* gis et annet innhold enn «bygg eller anlegg», dersom det finnes tolkningsalternativ for dette. At omskrivingen på ordlyden ikke skal representere en realitetsendring er altså kun et utgangspunkt.

Uttalelsene fra de nevnte forarbeid er imidlertid ikke direkte treffende på foreliggende tema. Den tidligere bestemmelsen i § 21 tredje ledd gjaldt absolutt tilbakeføring dersom det skjedde endringer innen tre år. Dette var den eneste form for «justering» som forelå før justeringsreglenes inntreden i 2008. Justeringsreglene i kapittel 9 er dermed en betydelig *utvidelse* av den tilgang som tidligere forelå, ikke kun en omskriving av den tidligere lovbestemmelsen. At forarbeidsuttalelsen

---

<sup>47</sup> Gjems-Onstad 2009 side 15.

<sup>48</sup> Ot.prp. nr. 67 (2008-2009) side 15. Min kursivering.

<sup>49</sup> Ot.prp. nr. 67 (2008-2009) side 15.

direkte kan tas til inntekt for forholdet mellom tidligere § 21 tredje ledd og nåværende § 9-1 andre ledd bokstav b, er dermed ikke helt treffende. Det er derfor nødvendig med en selvstendig vurdering av hvorvidt det er grunnlag for en annen språklig forståelse av «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» enn «bygg eller anlegg». Forarbeidsuttalelsen vil imidlertid stå som et sterkt argument for en lik forståelse av ordlydene, dersom ikke annet fremgår av merknadene til § 9-1.

Formålet med en innføring av mer generelle justeringsregler var, som tidligere nevnt, å virke begrensende på tilpasninger for å unngå avgiftsplikt, og å kunne motvirke konkurransevridninger.<sup>50</sup> Det kan dermed tenkes, ut fra formålet, at lovgiver bevisst tok i bruk kapitalvarebegrepet fremfor «bygg og anlegg» for å gi begrepet et bredere innhold som sto i stil med de mer generelle justeringsreglene.

Under overskriften «*problemer med dagens regelverk*» i justeringsreglenes forarbeider finner man begrunnelsen for en mer generell innføring av justeringsregler.<sup>51</sup> Her nevnes at den daværende tilbakeføringsregel kun gjaldt for fast eiendom og ikke for driftsmidler, og at tilbakeføringsregelen var mindre fleksibel da den medførte full tilbakeføring fremfor forholdsmessig tilbakeføring. Forarbeidene nevner imidlertid *ikke noe* om et bevisst skifte fra begrepet «bygg og anlegg» til kapitalvarebegrepet som brukes i dagens lov. At dette skifte av formulering ikke begrunnes i forarbeidene kan, ut fra det overnevnte, tenkes å forutsette at daværende bruk av «bygg og anlegg» har samme innhold som nåværende bruk av kapitalvarebegrepet.

Videre regulerte den tidligere tilbakeføringsregelen kun fast eiendom i form av «bygg og anlegg», jf. § 21 tredje ledd. Tilbakeføring eller justering av andre driftsmidler ved endret bruk var ikke regulert i loven.<sup>52</sup> Et av formålene bak justeringsreglene var nettopp også å omfatte driftsmidler. Lovgiver måtte derfor finne en betegnelse på både fast eiendom og driftsmidler når de nye justeringsreglene skulle innføres. Av den grunn kan innføringen av kapitalvarebegrepet med følgende definisjoner i § 9-1 andre ledd bokstav a og b fremstå som et naturlig resultat av dette, og ikke som en realitetsendring av begrepets innhold.

At lovgiver laget definisjonen for kapitalvarer som nå er hjemlet i § 9-1 andre ledd bokstav b, fremfor å bruke den tidligere formuleringen «bygg og anlegg», kan dermed være et resultat av et ønske om en mer presis definering av det som i bunn og grunn er «bygg og anlegg». En slik tankegang vil være i tråd med forarbeidsuttalelsen om å gjøre «... merverdiavgiftslovgivningen lettere å forstå. ...».<sup>53</sup>

For å søke lovgivers mening kan det igjen ses hen til lovforarbeidene på området. Som nevnt overfor benytter både merverdiavgiftens forarbeid og forarbeidene til de aktuelle justeringsreglene, «fast eiendom» og «bygg og anlegg» om hverandre i sin begrunnelse av bestemmelsene. De respektive forarbeid til justeringsreglene uttaler for eksempel at

---

<sup>50</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 50.

<sup>51</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 49.

<sup>52</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 49.

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) side 15.

«tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd gjelder bare fast eiendom og ikke andre større driftsmidler (kapitalvarer)».<sup>54</sup>

Forarbeidene, som fremstår som presisering av lovgivers vilje, benytter dermed fast eiendom når de omtaler § 21 tredje ledd som regulerer tilbakeføring av inngående avgift på «bygg og anlegg». Ved å skille mellom fast eiendom og driftsmidler på den måten forarbeidene her gjør, kan det virke som om de refererer til nåværende definisjoner for driftsmidler og fast eiendom som kapitalvarebegrep, i henholdsvis § 9-1 andre ledd bokstav a og § 9-1 andre bokstav b. Formålet med justeringsreglene var jo nettopp å regulere endret bruk både ved fast eiendom og driftsmidler.

En slik formulering fra forarbeidene kan dermed forstås som at § 21 tredje ledd gjaldt for lovens nye kapitalvarebegrep for fast eiendom etter § 9-1 andre ledd bokstav b, men ikke for kapitalvarebegrepet for driftsmidler etter § 9-1 andre ledd bokstav a. Legges denne forståelsen til grunn vil mye tale for at lovgiver har ment at «bygg og anlegg» skal gis samme innhold som «fast eiendom som har vært gjenstand for på-, ny- eller ombygging».

Ser man videre § 9-8 i sammenheng med forarbeidsuttalelsene på det aktuelle området uttales det at «... når det gjelder fast eiendom vil for eksempel et bygg som er anskaffet før slik ikrafttredelse følge tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd, og ikke de nye justeringsbestemmelsene. En senere om- eller påbygging vil imidlertid følge de nye bestemmelsene.»<sup>55</sup> Der lovgiver bruker uttrykket bygg og anlegg, benytter altså lovforarbeidene formuleringen fast eiendom. Forarbeidenes bruk av begrepene «fast eiendom» og «om- eller påbygging» i relasjon til en bestemmelse som benytter «bygg og anlegg» som begrep, kan tale for at disse begrepene skal forstås på samme måte. At begrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» skal gis samme innhold som begrepet «bygg og anlegg» vil da være en naturlig følge av dette.

På den ene siden har altså lovgiver gått vekk fra det tidligere begrep som regulerte tilbakeføring av fast eiendom, «bygg og anlegg», da det ble dannet mer generelle justeringsregler for fast eiendom som kapitalvare. På den annen side foreligger ingen begrunnelse fra lovgiver for et slikt skifte av begrep som kan støtte alternativet om at det nye kapitalvarebegrepet skal tillegges et annet innhold enn tidligere begrep «bygg og anlegg». Ut fra justeringsreglenes forarbeid kan det fremstå som at den største realitetsendringen med innføring av justeringsregler er at også driftsmidler blir lovregulert ved endring, samt mer fleksible justeringsregler fremfor et absolutt tilbakeføringskrav.

Lovgivers formål med å ta i bruk kapitalvarebegrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» fremfor «bygg og anlegg» ved innføringen av justeringsreglene, kan fra det overnevnte tenkes å være en presisering og dermed forenkling av ordlyden, fremfor en realitetsendring. Kapitalvarebegrepet er mer beskrivende enn «bygg og anlegg» da førstnevnte begrep direkte sier at det må være tale om fast eiendom og ikke løsøre. Begrepet «bygg eller

---

<sup>54</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 49.

<sup>55</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) side 51.

anlegg» i § 2-3 må som nevnt også skilles fra løsøre, noe ordlyden imidlertid ikke direkte gir uttrykk for.

Et behov for bevisst å endre begrepet «bygg og anlegg» til det nåværende kapitalvarebegrep for å gi vilkåret for justering av fast eiendom et annet innhold, fremgår ikke av lovforarbeidene eller formålet med bestemmelsen. Ut fra departementets uttalelser i forarbeidene må det derfor tenkes at det ikke foreligger en realitetsendring i skifte av ordlyd fra «bygg og anlegg» til «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging». Forarbeidene, sammen med ordlyden, taler dermed for at kapitalvarebegrepet og begrepet «bygg eller anlegg» i § 2-3 har samme innhold.

### 6.3.6 Momenter fra administrativ praksis

Administrativ praksis er som nevnt svært utbredt innen avgiftsretten. Rundt 1500 saker avgjøres av klagenemd for merverdiavgift i året, Finansdepartementet kommer med flere uttalelser i året, og Merverdiavgiftshåndboken utarbeides i ny utgave hvert år. Et henblikk på synspunkter fra slik praksis er dermed nødvendig for den fullstendige belysning av tema.

Også Merverdiavgiftshåndboken benytter begrep som knytter «bygg og anlegg» etter § 2-3 sammen med kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b. Det uttales at «infrastrukturiltak på egen tomt som i tid sammenfaller med for eksempel oppføring av et utleiebygg, kan anses som *samme kapitalvare som utleiebyggets*».<sup>56</sup> Utleiebygg blir med dette ansett som kapitalvare, og knyttes derfor sammen med «utleie av bygg eller anlegg» i § 2-3.

Merverdiavgiftshåndboken sin formulering inneholder imidlertid ordene *for eksempel*. Selv om kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b likestilles med utleie av bygg eller anlegg etter § 2-3, gir håndboken gjennom bruken av «for eksempel» uttrykk for at dette ikke er uttømmende. Uttalelsen fra Merverdiavgiftshåndboken kan dermed forstås som at «utleie av bygg eller anlegg» er en del av kapitalvarebegrepet, men at kapitalvarebegrepet også har et innhold utover dette. Det vil i det følgende vurderes om det kan finnes støtte for en slik forståelse i administrativ praksis.

I avsnittet under den overnevnte uttalelsen i Merverdiavgiftshåndboken uttales at kapitalvarebegrepet prinsipielt også kan omfatte «... byggetiltak utenfor egen eiendom»<sup>57</sup> Uttalelsen begrunnes i Skattedirektoratets avgjørelse i BFU 29/08. I den nevnte avgjørelse tok Skattedirektoratet blant annet stilling til om infrastrukturiltak utenfor den aktuelle tomten med tilhørende bygg kunne anses å være samme kapitalvare som selve byggetiltaket. Dette ble besvart benektende. Skattedirektoratet stilte seg imidlertid ikke avvisende til at kapitalvarebegrepet kunne omfatte infrastrukturiltaket utenfor eiendommen. I det konkrete tilfellet var det imidlertid flere momenter som talte mot.

Dette skiller seg fra administrativ praksis knyttet til frivillig registrering etter § 2-3. Klagenemd for merverdiavgift gav i en sak fra 1999 uttrykk for en innskrenkende fortolkning av fradragsretten ved frivillig registrering etter daværende forskrift nr. 80 § 4 andre ledd.<sup>58</sup> Det ble uttalt under

---

<sup>56</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013, punkt 9-1.6. Min kursivering.

<sup>57</sup> Merverdiavgiftshåndboken 9. utgave 2013, punkt 9-1.6.

<sup>58</sup> KMVA-1999-4017.

henvisning til tidligere forskrift, nr. 80 § 4 andre ledd, at uttrykket «oppføring av bygget eller anlegget» skulle forstås i snever forstand. Kun kostnader som direkte gjaldt oppføring av selve bygget eller anlegget var fradragsberettiget. Avgift som kom utenom dette, som f.eks. utgifter til fremføring til anlegget av vei, vann og kloakk, var etter nemdas forståelse ikke fradragsberettiget.

Med grunnlag i administrativ praksis kan altså kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b også omfatte tiltak utenfor den aktuelle eiendommen, mens det etter praksis til § 2-3 kun er kostnader som knytter seg direkte til «bygg eller anlegg» som er fradragsberettiget.

Som nevnt i punkt 2.2.2 skal man imidlertid være forsiktig med å tillegge administrativ praksis selvstendig vekt. Dette gjør seg særlig gjeldende i dette tilfellet da det ikke er tale om en gjentakende praksis, men få og nokså ukjente eksempler.

Videre er praksisen som er knyttet til begrepet «bygg og anlegg» ni år eldre enn praksisen som gir kapitalvarebegrepet et videre innhold. Selv om uttalelser om begrepets innhold ikke er en rettsstilstand som nødvendigvis endrer seg med tiden, må det ses hen til at uttalelsen om «bygg og anlegg» ble gitt til forskriftene som gjaldt før § 2-3 ble innført. Forskriftene ble, sammen med flere andre forskrifter med formål om å unngå avgiftskumulasjon, opphevet ved innføringen av § 2-3. Begrunnelsen for opphevingen var at § 2-3, gjennom en mer generell utforming, skulle dekke adgangen som forskriftene tidligere hadde gitt til frivillig registrering.

I tillegg ble en endring i adgangen til frivillig registrering gjennomført ved merverdiavgiftsreformen av 2001. Her kom departementet med forslag om å utvide ordningen med frivillig registrering av utleie av bygg og anlegg. Tidligere hjemlet ordningen kun fradrag for kostnader som direkte gjaldt oppføringen av selve bygget eller anlegget. Fra dette ble ordningen utvidet slik at registrert utleievirksomhet i dag også kan få fradrag for inngående avgift som refererer seg til driftsomkostningene.<sup>59</sup> Denne utvidelsen ble innført fra 1. juli 2001.<sup>60</sup> Den nevnte sak fra 1999 i klagenemd for merverdiavgift gjaldt rettsstilstanden *før* utvidelsen av bestemmelsen. Klagenemdens uttalelse kan dermed ikke tas til inntekt for et snevrere innhold i vilkåret «bygg eller anlegg» i § 2-3 enn kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b.

Videre er det, som avhandlingen tok opp under punkt 6.3.5, ikke noe fra de tradisjonelle rettskildene lov og lovforarbeid som taler for at kapitalvarebegrepet skal tillegges et videre innhold enn «bygg eller anlegg» i § 2-3. En forståelse av at Merverdiavgiftshåndboken sin bruk av «for eksempel» skal bety at «bygg eller anlegg» kun er *en del* av kapitalvarebegrepets innhold gis altså ikke støtte fra øvrige rettskilder. Administrativ praksis på området kan dermed ikke tas til inntekt for at kapitalvarebegrepet har et annet og utvidet innhold enn «bygg eller anlegg» i § 2-3.

En gjennomgang av de aktuelle rettskildene viser dermed at ordlyd og forarbeidsuttalelser taler for å tillegge de to begrepene «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-

---

<sup>59</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 7.2.12.5.

<sup>60</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 7.2.12.5.



, på- eller ombygging» samme innhold. Det er ingen vektige rettskilder som taler mot et slikt resultat.

Konklusjonen er at begrepet «bygg eller anlegg» i § 2-3 og kapitalvarebegrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» i § 9-1 andre ledd bokstav b, har samme innhold. Dette betyr at dersom man kommer frem til at begrepet «bygg eller anlegg» i § 2-3 er innfridd, vil også kapitalvarebegrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» i § 9-1 andre ledd bokstav b være innfridd. All eiendom som er gjenstand for frivillig registrering er dermed også gjenstand for justering.

### 6.3.7 Pågående sak – en utvidelse av kapitalvarebegrepet?

Det må nevnes at det i rettssystemet pågår en sak som kan være relevant for konklusjonen i avhandlingen. Saken omhandler kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b sitt innhold. Tingretten og lagmannsretten har avsagt dom med ulikt resultat, og saken er nå anket til Høyesterett. Resultatet er dermed uavklart.

Verken tingretten eller lagmannsretten sin avgjørelse gir direkte svar på hvorvidt begrepene «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» skal tilkjennevis samme innhold.

Sakens innvirkning på konklusjonen i avhandlingen går derimot på tingretten sin forståelse av begrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» i § 9-1 andre ledd bokstav b. Tingretten gir begrepet et utvidet innhold i forhold til lagmannsretten sin avgjørelse, et utvidet innhold som etter min mening ikke kan overføres til begrepet «bygg eller anlegg» i § 2-3.

I det følgende vil det gis en kort gjennomgang av saken og dens resultat i tingretten og lagmannsretten, samt en vurdering av konsekvensen av endelig resultat.

Kristiansand tingrett avsa den 19. september 2013 dom i nevnte sak angående begrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» i § 9-1 andre ledd bokstav b.<sup>61</sup>

Saken omhandlet spørsmålet om hvorvidt det var etablert en kapitalvare for et eiendomsselskap. Etter en gjennomgang av rettskildene kom tingretten til at det ikke kunne utledes et lovbestemt krav om utførelse av fysisk arbeid på eiendom for å etablere en kapitalvare etter merverdiavgiftsloven § 9-1. Tingretten uttalte i sin avgjørelse at det ikke kunne oppstilles et grunnleggende skille mellom prosjekteringskostnader og fysisk arbeider, og at fysisk arbeid ikke kunne stilles opp som minsteterskel for at en kapitalvare skulle anses å være etablert.

Tingrettens avgjørelse ble anket til lagmannsretten, som 21. mars 2014 avsa enstemmig dom med motsatt resultat.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> 13-038904TVI-KISA/03.

<sup>62</sup> 13-185849-ASD-ALAG.

I sin avgjørelse fant lagmannsretten at ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b klart gav holdepunkt for et lovbestemt krav om at det må være foretatt fysiske arbeid på eiendommen for at et byggetiltak skal være en kapitalvare etter bestemmelsen. En slik forståelse hentet lagmannsretten støtte for i bestemmelsens formål. Det var etter lagmannsrettens syn ingen vektige grunner for å tolke bestemmelsen slik at tjenester knyttet til et byggetiltak alene kunne etablere en kapitalvare. Et kontrollhensyn - nærmere forklart at igangsatte fysiske arbeider synliggjør en kapitalvare i utvikling - ble fremhevet som moment for lagmannsrettens avgjørelse.

Videre måtte et skille mellom hva som skulle til for å etablere en kapitalvare og hvilken inngående avgift som skulle regnes med når kapitalvaren først var etablert, etter lagmannsrettens syn kunne utledes av lov- og forskriftstekst lest i sammenheng. Lagmannsretten viste også til at et slikt skille fikk støtte av Skattedirektoratets melding nr. 8/2011 hvor direktoratet uttalte at; «Skattedirektoratet antar at tjenester som knytter seg til planlagte byggetiltak, som ikke gjelder fysiske byggearbeider (prosjekteringskostnader») isolert sett ikke kan etablere en kapitalvare. ...»

Som nevnt kan tingretten sin forståelse av begrepet «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» etter min mening ikke overføres til begrepet «bygg eller anlegg». Det er klart at begrepet «bygg eller anlegg» i § 2-3 forutsetter noe fysisk på eiendommen som skal leies ut. En slik forutsetning innebærer at det må være utført fysisk arbeid på eiendommen for at den kan sies å inneholde «bygg eller anlegg» etter § 2-3.

Ses det hen til lagmannsrettens avgjørelse vil denne på den annen side være sammenfallende med hva som kreves for at det foreligger «bygg eller anlegg» Det må foreligge fysisk arbeid på eiendommen for at begrepet «bygg eller anlegg» skal anses innfridd etter § 2-3, og tjenester som først senere materialiseres i bygg eller anlegg kan ikke alene medføre at begrepet «bygg eller anlegg» er innfridd.

Konsekvensen blir dermed at dersom tingrettens avgjørelse blir lagt til grunn ved anken, vil kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b etter min mening inneha et videre innhold enn «bygg eller anlegg» i § 2-3. Dette vil da svekke konklusjonen angående de to begrepene i avhandlingen. Motsatt, dersom lagmannsrettens avgjørelse blir rettskraftig, vil denne støtte konklusjonen i avhandlingen om at kapitalvarebegrepet i § 9-1 andre ledd bokstav b innehar samme innhold som begrepet «bygg eller anlegg» i § 2-3.

## **7 OPPSUMMERING – AVSLUTNING**

Som avhandlingen gjennomgående har vist, har lovgiver satt opp tre ulike formulerte begrep, i tre ulike bestemmelser, som på tross av de ulike formuleringene henger svært tett sammen med hverandre.

Begrepene går, i rettskilder innen avgiftsretten, under samlebetegnelsen «fast eiendom». Dette til tross for at det kun er § 3-11 som benytter denne formuleringen.

Konklusjonen er imidlertid at verken «bygg eller anlegg» eller «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» skal gis samme innhold som «fast eiendom» i § 3-11. Blir det da misvisende å tale om frivillig registrering av fast eiendom eller justering av fast eiendom?

Både «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» forutsetter at det dreier seg om fast eiendom, men da i et snevrere omfang enn etter § 3-11. Begrepet «bygg eller anlegg» må, som nevnt under punkt 5.2, kvalifisere som fast eiendom og dermed avgrenses mot løsøre. Videre forutsetter ordlyden i § 9-1 andre ledd bokstav b at det er må være «fast eiendom som har vært gjenstand for ...».

De overnevnte talemåter er dermed ikke ukorrekte. Men med tanke på de tre bestemmelsenes nære sammenheng, og behovet for riktig merverdiavgiftsbehandling ved fast eiendom, kan en større bevisstgjøring rundt begrepenes betydning tenkes hensiktsmessig.

Når det gjelder frivillig registrering etter § 2-3 og hvilken del av det frivillig registrerte som er gjenstand for justering, er konklusjonen at fast eiendom i form av «bygg eller anlegg» og «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» skal forstås på samme måte. Dette forutsatt at ikke tingrettens resultat i dom av 19. september 2013 blir rettskraftig. Den senere tiltredelse av justeringsreglene i forhold til § 2-3, og lovgivers ønske om å forenkle ordlyden i bestemmelsene, synes å forklare den ulike formulering av begrep, til tross for at begrepenes innhold skal anses å være det samme.

Konklusjonen i avhandlingen innebærer at dersom vilkåret til «bygg eller anlegg» i § 2-3 er innfridd, vil også kapitalvarevilkåret i § 9-1 andre ledd bokstav b være innfridd. All eiendom som er gjenstand for frivillig registrering etter § 2-3 er dermed også gjenstand for justering etter § 9-1 andre ledd bokstav b.

## 8 KILDER

### 8.1 Litteraturliste med forkortelser

	<b>Bøker</b>
Zimmer 2009	Zimmer, Fredrik. "Lærebok i skatterett" 6. utgave. Oslo 2009
Gjems-Onstad 2009	Gjems-Onstad, Ole. "Merverdiavgift – en innføring" 8. utgave. Oslo 2009
Gjems-Onstad 2011	Gjems-Onstad, Ole. "Mva-kommentaren" 4. utgave. Oslo 2011

	<b>Artikler</b>
K. Olsen 2013	K. Olsen, Jim. Skatterett 04/2013, Tidsskrift i skatt og avgift. Tittel: <i>Hovedytelseslæren i norsk rett.</i>
Schultz 2014	Schultz, Jacob. Artikkel fra Dagens Næringsliv tirsdag 21. januar 2014. Tittel: <i>Lønner seg å være enig med Skatteetaten</i>

### 8.2 Register over forkortede lover og forarbeider

	<b>Register over forkortede lover</b>
Merverdiavgiftsloven	Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), 19. juni 2009 nr. 58
Avhendingslova	Lov om avhending av fast eiendom, 3. juli 1992 nr. 93
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven), 26. mars 1999 nr. 13

	<b>Register over forkortede forarbeider</b>
Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)	Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Ot.prp. nr.59 (2006-2007)	Ot.prp. nr.59 (2006-2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
Ot.prp. nr. 76 (2008-2009)	Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)