

Kapitalvarebegrepet i  
merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd  
bokstav b

*Kapitalvarebegrepet i lys av reglene om fradrag  
og justering i merverdiavgiftsloven*

Kandidatnummer: 24

Antall ord: 13110



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.12.2020

## Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	4
1.1. Utgangspunkter .....	4
1.2. Tema og overordnet problemstilling .....	5
1.3. Justeringsreglene .....	6
1.4. Frivillig registrering .....	8
2. Rettskildebildet.....	9
2.1. Utgangspunkter for tolking på avgiftsrettens område .....	9
2.2. Lov, forskrift og forarbeider.....	10
2.3. Rettspraksis .....	11
2.4. Avgiftsmyndighetenes praksis .....	11
2.4.1 Skatteklagenemnda.....	12
2.4.2 Merverdiavgiftshåndboken.....	12
2.4.3 Uttalelser fra Finansdepartementet.....	12
2.4.4 Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet .....	13
2.5 Juridisk litteratur .....	13
3. Prinsipper og hensyn i merverdiavgiftsretten.....	14
3.1. Nøytralitetsprinsippet .....	14
3.2. Unngå avgiftskumulasjon – merverdiprinsippet .....	15
3.3. Gjensidighetsprinsippet .....	17
3.4. Selvtendighetsprinsippet.....	18
4. Forholdet mellom fradragreglene og justeringsreglene i merverdiavgiftsloven.....	19
4.1. Rettslig plassering .....	19
4.1.1. Direkte fradrag .....	19
4.1.2. Avskrivninger.....	20
4.2. Fradragrett.....	20
4.2.1. «Til bruk» .....	21
4.4. Nærmere om justeringsreglene.....	22
5. Generelt om kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b.....	25
5.1. Ordlyden.....	25
5.2. Forskrift til merverdiavgiftsloven § 9-1-1 .....	27
5.3. Etablering av kapitalvare.....	27
5.4. Én eller flere kapitalvarer? .....	28

5.5. Vedlikehold eller påkostning .....	30
6. Kapitalvarebegrepet i lys av HR-2017-2065-A (Avinor) og HR-2020-2060-A (VS Stein)	32
6.1. Infrastrukturiltak .....	32
6.2. Avinorsaken - bakteppet.....	32
6.2.1. KMVA-2014-7842 .....	33
6.2.2. KMVA-2014-7842A .....	34
6.3. HR-2017-2065-A (Avinor) .....	36
6.3.1. Flertallet .....	36
6.3.2. Mindretallet .....	40
6.4. HR-2020-2060-A (VS Stein) .....	42
7. Kapitalvarebegrepet og tomt .....	46
7.1. Rt. 2014 s. 1229 – Mandal Kommune .....	46
8. Konsekvenser av avgjørelsene .....	48
9. Avsluttende betraktninger .....	50
10. Litteraturliste .....	53
10.1. Lovregister: .....	53
10.2. Domsregister: .....	53
10.2.1. Høyesterett: .....	53
10.2.2. Tingrett: .....	54
10.3. Forarbeidsregister:.....	54
10.4. Avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift:.....	54
10.5. Litteratur:.....	54
10.6. Artikler: .....	55
10.7. Uttalelser fra Finansdepartementet: .....	55
10.8. Bindende forhåndsuttalelser og andre uttalelser fra Skattedirektoratet: .....	55
10.9. Publikasjoner fra Skattedirektoratet: .....	56
10.10. Annet: .....	56

## 1. Innledning

### 1.1. Utgangspunkter

Det fremgår av merverdiavgiftsloven (mval.) § 1-3 første ledd bokstav b at «varer» inkluderer fast eiendom.<sup>1</sup> Etter mval. § 1-1 skal det beregnes merverdiavgift ved omsetning og utleie av «varer».

Etter mval. § 3-11 er imidlertid hovedregelen at omsetning og utleie av fast eiendom er unntatt fra avgiftsplikt. Unntaket innebærer at selger eller utleier av fast eiendom ikke skal beregne utgående merverdiavgift av sine salgs- eller leieinntekter. Samtidig innebærer unntaket at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.<sup>2</sup>

Fra dette utgangspunktet følger et unntak i mval. § 3-11 annet ledd bokstav k, for tilfeller som gjelder omsetning og utleie av fast eiendom, som er omfattet av en «frivillig registrering» etter mval. § 2-3. Næringsdrivende og offentlig virksomhet som leier ut «bygg eller anlegg», har etter mval. § 2-3 adgang til å registrere seg frivillig i Merverdiavgiftsregisteret. En slik frivillig registrering medfører blant annet at utleier må beregne utgående merverdiavgift av leieinntekter, samtidig som det kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den aktuelle utleievirksomheten etter mval. § 8-1.<sup>3</sup>

Fradragsretten etter mval. § 8-1 skal vurderes ut ifra forutsetningene på anskaffelsestidspunktet.<sup>4</sup> Dersom forutsetningene for den opprinnelige fradragsretten endrer seg eller faller bort i ettertid, kan dette utløse justering etter mval. kapittel 9. Formålet bak justeringsbestemmelsene er at fradragsføringen i størst mulig grad gjenspeiler den fradragsberettigede bruken av såkalte «kapitalvarer».<sup>5</sup>

Lovgiver har bestemt at det kun er en spesifikk type varer, såkalte «kapitalvarer», som skal

---

<sup>1</sup> Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).

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

<sup>3</sup> Legaldefinisjon av utgående- og inngående merverdiavgift fremgår av henholdsvis mval. § 1-3 bokstav e og § 1-3 bokstav f.

<sup>4</sup> Det følger av Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 33 at fradragsretten etter mval. § 8-1 inntreffer ved anskaffelsen.

<sup>5</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) side 52: «det sentrale hensynet er at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile an kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden».

omfattes av justeringsreglene i kapittel 9. Kapitalvarer er definert i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a og b. Bokstav a omfatter «*maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst kr 50 000*». Bokstav b omfatter «*fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging*», der inngående merverdiavgift utgjør minst kr 100 000. Denne oppgaven vil ta for seg kapitalvarebegrepet etter bokstav b.

Kapitalvarebegrepet ble introdusert og tatt i bruk første gang ved innføringen av justeringsreglene 1. januar 2008. I årene siden introduksjonen av justeringsreglene har spørsmålet om hva kapitalvarebegrepet omfatter, gjort seg gjeldene i flere tilfeller. I det følgende vil jeg redegjøre for hva som omfattes av kapitalvarebegrepet etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, i lys av reglene om fradrag og justering i merverdiavgiftsloven.

## **1.2. Tema og overordnet problemstilling**

Ettersom det er forståelsen av kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, som har vist seg å by på de største utfordringene i praksis, vil min oppgave begrense seg til denne bestemmelsen. Følgelig faller kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a utenfor oppgaven.

Jeg vil i oppgaven gi en redegjørelse for hva som inngår i kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, i lys av reglene om fradrag og justering i merverdiavgiftsloven.

Oppgaven tar sikte på å beskrive gjeldende rett. Redegjørelsen vil foretas med grunnlag i de rettskilder som foreligger, der særlig Rt. 2014 s. 1229 (Mandal Kommune), HR-2017-2065-A (Avinor) og HR-2020-2060-A (VS Stein) vil benyttes.

Hvorvidt en anskaffelse anses som en «*kapitalvare*», får en rekke rettslige konsekvenser. Som nevnt kommer justeringsreglene kun til anvendelse dersom det dreier seg om «*kapitalvarer*». Fradrag for inngående merverdiavgift kan utgjøre betydelige beløp, som kan få store økonomiske konsekvenser, både til gunst og ugunst for den avgiftspliktige virksomheten. En avklaring av hva som utgjør en «*kapitalvare*» er derfor både viktig og nødvendig.

De siste årene er det avsagt fem dommer i Høyesterett om forståelsen av justeringsreglene, hvorav tre omtaler hva kapitalvarebegrepet omfatter. I Rt. 2014 s. 1229 (Mandal Kommune) var spørsmålet hvorvidt en ubearbeidet tomt omfattes av kapitalvarebegrepet. I HR-2017-2065-A (Avinor) var spørsmålet om infrastrukturtiltak som etter ferdigstillelse skulle

overføres vederlagsfritt til det offentlige omfattes. En lignende problemstilling tok Høyesterett stilling til i HR-2020-2060-A (VS Stein), hvor spørsmålet var om infrastrukturiltak pålagt av det offentlige som befant seg på det offentliges grunn, og som etter ferdigstillelse skulle overføres vederlagsfritt til det offentlige, omfattes av kapitalvarebegrepet.

Avgjørelsene illustrerer at forståelsen av justeringsreglene, herunder kapitalvarebegrepet, beror på vanskelige vurderinger, som gjøres med grunnlag i et komplekst regelverk. Antallet avgjørelser illustrerer også temaets og problemstillingens aktualitet.

I oppgaven velger jeg å inkludere egne kapitler for rettskildene og prinsippene i merverdiavgiftsretten. Dette inkluderer jeg på bakgrunn av et ønske om å vise leseren sammenhengen. Jeg mener det er hensiktsmessig å bruke en del spalteplass på både prinsipper og rettskilder, ettersom det er viktig å ha denne grunnleggende forståelsen før problemstillingen angripes.

### **1.3. Justeringsreglene**

Fradrag for inngående merverdiavgift etter mval. § 8-1 skjer som nevnt i samsvar med bruken av anskaffelsen på anskaffelsestidspunktet.<sup>6</sup> I ettertid kan forutsetningene for fradraget falle bort eller endre seg. Dette gjør seg særlig gjeldende i tilfeller der det dreier seg om anskaffelser som har høy verdi og oppfres over tid, såkalte «*kapitalvarer*». De generelle justeringsreglene for fast eiendom – kapitalvarer – innebærer at fradragsreglene suppleres av generelle bestemmelser om justering av fradragsført inngående merverdiavgift.

Det fremgår av forarbeidene at formålet med justeringsreglene «*er at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden*».<sup>7</sup>

Dersom det ikke eksisterte regler som korrigerer fradragsført inngående merverdiavgift der bruken av kapitalvaren endrer seg, kunne det ledet til uheldige tilpasninger.<sup>8</sup> Samtidig ville nøytraliteten i systemet blitt skadelidende, ettersom fradraget i slike tilfeller ikke

---

<sup>6</sup> Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole) avsnitt 33

<sup>7</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

<sup>8</sup> Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 259.

nødvendigvis ville gjenspeilet bruken av kapitalvaren.<sup>9</sup> Derfor vil det være behov for regler som kan justere fradraget dersom bruken av kapitalvaren endrer seg eller forutsetningene på anskaffelsestidspunktet faller bort.

Etter mval. § 9-2 første ledd plikter avgiftspliktige virksomheter å justere fradragsført inngående merverdiavgift, dersom bruken av en «*kapitalvare*» endrer seg fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt. Videre bestemmer mval. § 9-2 tredje ledd at fradraget må justeres dersom kapitalvaren overdras. I slike tilfeller foreligger det en justeringshendelse. Etter mval. § 9-3 har registrerte virksomheter adgang til å overføre en eventuell rett eller plikt til å justere når en «*kapitalvare*» overdras. En slik justeringsavtale forutsetter at nærmere vilkår er oppfylt. Om den avgiftspliktige bruken av «*kapitalvaren*» i avgiftspliktig virksomhet endres, vil fradraget justeres opp eller ned, avhengig av om bruken i avgiftspliktig virksomhet øker eller minker. Dersom den avgiftspliktige bruken øker, foreligger en justeringsrett, mens dersom den minker, foreligger det en justeringsplikt.

Reglene kan illustreres ved å benytte følgende eksempel: En frivillig registrert virksomhet oppfører og ferdigstiller et bygg i 2019. Kostpris eksklusiv merverdiavgift utgjør kr 10 000 000. Følgelig utgjør merverdiavgift kr 2 500 000. Bygget skal i sin helhet leies ut til et bemanningsbyrå (avgiftspliktig virksomhet). Utleier får derfor fullt fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnadene. Fra og med 1. januar 2020 flytter halvparten av de ansatte i bemanningsbyrået ut, som medfører at halve lokalet blir ledig. Utleier velger derfor å leie ut lokalene som blir ledig til et begravelsesbyrå (unntatt etter mval. § 3-15). Halvparten av fradragsført merverdiavgift må derved justeres. I tråd med mval. § 9-5 første og annet ledd skal det foretas en årlig justering med et justeringsbeløp på kr 125 000. Samlet justeringsbeløp vil etter justeringsperioden utgjøre kr 1 125 000. Eksempelet forutsetter at det ikke finner sted nye justeringshendelser.

<b>Justeringsår</b>	1	2	3	4	5
<b>Justeringsbeløp</b>	0	kr 125.000	kr 125.000	kr 125.000	kr 125.000
<b>Justeringsår</b>	6	7	8	9	10
<b>Justeringsbeløp</b>	kr 125.000	kr 125.000	kr 125.000	kr 125.000	kr 125.000

<sup>9</sup> Ibid



Det vil foretas en nærmere omtale av justeringsreglene nedenfor under punkt 4.4.

#### 1.4. Frivillig registrering

Justeringsreglene er særlig praktisk i tilfeller der det dreier seg om frivillig registrering. Av den grunn er det hensiktsmessig å forklare hovedtrekkene i regelverket når det gjelder adgangen til å registrere seg frivillig i Merverdiavgiftsregisteret.<sup>10</sup>

Utgangspunktet i merverdiavgiftsretten er at det skal beregnes merverdiavgift på alle varer og tjenester som ikke er fritatt for merverdiavgift, eller unntatt fra merverdiavgiftsloven.

Som nevnt er omsetning og utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsloven etter mval. § 3-11. Dette innebærer i utgangspunktet at et byggetiltak på kr 100 millioner, vil koste den næringsdrivende kr 125 millioner. Er virksomheten frivillig registrert etter mval. § 2-3 vil den imidlertid få fradragsrett for inngående merverdiavgift, som ut ifra eksempelet vil utgjøre kr 25 millioner. Som eksempelet viser kan det i det enkelte tilfellet dreie seg om betydelige beløp.

Som nevnt er det etter mval. § 2-3 adgang til å registrere seg frivillig i Merverdiavgiftsregisteret ved utleie av «bygg» eller «anlegg». Dette forutsetter at leieobjektet benyttes av slik virksomhet som beskrevet i mval. § 2-3 første ledd.<sup>11</sup> Etter mval. § 2-3 tredje ledd anses virksomhet som registrert «dersom leieforholdet behandles som merverdiavgiftspliktig». Registreringen medfører at virksomheten kan få fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven kapittel 8. Ordningen er svært praktisk og benyttes i betydelig utstrekning av næringsdrivende og offentlig virksomhet.

Formålet med ordningen er at virksomheter som omfattes skal kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift, slik at avgiftskumulasjon unngås.<sup>1213</sup> Det er en målsetning å skape tilnærmet lik avgiftsbelastning uavhengig av om en avgiftspliktig virksomhet leier eller eier lokalene virksomheten drives i.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> Jf, mval. § 2-3

<sup>11</sup> Henholdsvis bokstav a, bokstav b og bokstav c.

<sup>12</sup> Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 148.

<sup>13</sup> Se nedenfor under punkt 3.2.

<sup>14</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 172.

## **2. Rettskildebildet**

I dette kapittelet vil jeg redegjøre for hvilke rettskilder min oppgave tar sikte på å benytte, samt hvilken vekt disse rettskildene kan tillegges. Innledningsvis vil jeg redegjøre for enkelte utgangspunkter for tolking på merverdiavgiftsrettens område. Deretter vil jeg omtale rettskilder som er relevante for tolkingen av justeringsreglene.

At jeg dedikerer et eget kapittel til rettskildebilde er begrunnet i oppgavens problemstilling. For å avklare kapitalvarebegrepets innhold blir jeg nødt til å benytte ulike rettskilder, samt se disse kildene opp imot hverandre. Oppgaven baserer seg i utgangspunktet på tradisjonelle rettskilder, herunder lov, forskrifter, forarbeider, rettspraksis og juridisk litteratur.

Det rettskildemessige bildet på merverdiavgiftsrettens område, skiller seg noe fra det rettskildemessige bildet innen de fleste andre norske rettsområder. Likt mange andre rettsområder tas det utgangspunkt i lov og forarbeider når merverdiavgiftsrettslige spørsmål skal vurderes. Avgiftsmyndighetenes praksis har tradisjonelt spilt en sentral rolle, der det kan vises til en langvarig praksis. Avgiftsmyndighetene tar løpende stilling til spørsmål vedrørende tolking av lov, samt bruk av praksis.

Etterhvert har det kommet relativt mange avgjørelser fra Høyesterett, særlig vedrørende fradragsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 8 og justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9. Avgjørelsene har ledet til at rettsanvendere kan benytte Høyesterettspraksis, som er en rettskilde som veier tyngre enn myndighetspraksis, når avgiftsrettslige spørsmål vurderes. I tilfeller der det kan vises til en fast og langvarig praksis, vil likevel myndighetspraksis etter omstendighetene kunne vektlegges.

### **2.1. Utgangspunkter for tolking på avgiftsrettens område**

Ettersom skatte- og avgiftsretten er innenfor legalitetsprinsippets kjerneområde, vil lovens ordlyd være utgangspunktet ved vurderingen av merverdiavgiftsrettslige spørsmål.<sup>15</sup> Det fremgår av forarbeidene at klare, tydelige og lett tilgjengelige bestemmelser er viktig for å oppnå regeleffektivitet og rettsikkerhet.<sup>16</sup> Det særlige hensynet til forutberegnelighet tilsier at

---

<sup>15</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 13-14.

<sup>16</sup> Ibid

ordlyden står svært sentralt.<sup>17</sup> Videre tilsier kontroll- og effektivitetshensyn at loven må kunne tas på ordet.<sup>18</sup>

## 2.2. Lov, forskrift og forarbeider

Merverdiavgiftsloven er den mest sentrale rettskilden på merverdiavgiftsrettens område.<sup>19</sup> Det uttales i forarbeidene til loven at utgangspunktet har vært at lovrevisjonen skal være en ren teknisk gjennomgang av merverdiavgiftslovgivningen.<sup>20</sup> I tråd med den alminnelige tolkningspresumsjonen på avgiftsområdet skal de nye bestemmelsene tolkes lik de gamle de erstatte.<sup>21 22</sup> Bildet er imidlertid ikke helt klart. I forarbeidene tok departementet forbehold om at legalitetsprinsippet måtte gå foran.<sup>23</sup> Departementet understreker at tolkningspresumsjonen ikke medfører noen svekkelse av ordlydens vekt som rettskildefaktor.<sup>24</sup> Foreligger direkte motstrid mellom ordlyden i den nye merverdiavgiftsloven og ordlyden i merverdiavgiftsloven av 1969, skal ordlyden i den nye merverdiavgiftsloven følges.<sup>25</sup> På denne bakgrunn vil tolkningspresumsjonen være mest aktuell i tilfeller der det foreligger flere tolkningsalternativer.

I utkast til forskrift til merverdiavgift 19. juni 2009 uttalte departementet at utgangspunktet om en videreføring av gjeldende rett også ville legges til grunn for merverdiavgiftsforskriften.<sup>26 27</sup> Videre uttalte departementet at hovedformålet med ny merverdiavgiftsforskrift har vært å gjøre merverdiavgiftsregelverket lettere å finne frem i og forstå. Den nye merverdiavgiftsforskriften er kun ment å inneholde en teknisk revisjon og ikke noen endring i realiteten, med mindre dette fremgår av de enkelte bestemmelsene i merverdiavgiftsforskriften.<sup>28</sup>

---

<sup>17</sup> Rt. 1990 s. 1293 s. 1297

<sup>18</sup> Se blant annet Rt. 1986 s. 826 s. 831 og Rt. 2007 s. 848 avsnitt 46

<sup>19</sup> Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).

<sup>20</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 13-14.

<sup>21</sup> Se lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval. 1969.).

<sup>22</sup> Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 64.

<sup>23</sup> Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 14.

<sup>24</sup> Ibid

<sup>25</sup> Ibid

<sup>26</sup> Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften – fmval.).

<sup>27</sup> Utkast til forskrift til merverdiavgiftsloven 19.06.2009 s. 3.

<sup>28</sup> Ibid

Merverdiavgiftskompensasjonsloven (kompl.) er også en viktig rettskilde.<sup>29</sup> Loven er viktig for kommuner, fylkeskommuner og private institusjoner, som kan kvalifisere til å motta kompensasjon for inngående merverdiavgift. Skatteloven (sktl.) vil benyttes til å sammenligne avgiftsregelverket med skatteregelverket.<sup>30</sup>

Lovforarbeider er videre en sentral rettskilde i merverdiavgiftsretten. I min oppgave vil særlig ot.prp.nr.2 (2000-2001), ot.prp.nr.59 (2006-2007) og ot.prp.nr.76 (2008-2009) benyttes.

### **2.3. Rettspraksis**

De siste årene har Høyesterett avsagt flere prinsipielt viktige dommer. Oppgaven vil særlig benytte Rt. 2014 s. 1229 (Mandal Kommune), HR-2017-2065-A (Avinor) og HR-2020-2060-A (VS Stein). I dommene vurderer Høyesterett hva som omfattes av kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b. Uttalelser i disse dommene vil derfor være svært relevant ved tolking av justeringsreglene.<sup>31</sup>

### **2.4. Avgiftsmyndighetenes praksis**

Avgiftsmyndighetenes praksis, også omtalt som administrativ praksis, omfatter en rekke uttalelser fra avgiftsmyndighetene. Av størst relevans for min oppgave er vedtak fattet av Skatteklagenemnda (tidligere Klagenemnda for merverdiavgift), merverdiavgiftshåndboken, bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet (BFU), samt tolkingsuttalelser fra Finansdepartementet (FIN). Langvarig praksis fra avgiftsmyndighetene som anses som festnet og kjent vil kunne tillegges til dels betydelig vekt.<sup>32</sup>

Enkeltstående uttalelser fra avgiftsmyndighetene må imidlertid anses for å ha begrenset vekt i forhold til andre rettskilder. Slike enkeltstående uttalelser kan likevel ha stor praktisk betydning. Dersom en uttalelse fra avgiftsmyndighetene om et tolkingsspørsmål går i avgiftssubjektens favør, vil uttalelsen for alle praktiske formål bli avgjørende for rettstilstanden.<sup>33</sup>

---

<sup>29</sup> Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 104 (merverdiavgiftskompensasjonsloven – kompl.).

<sup>30</sup> Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven – sktl.)

<sup>31</sup> Se omtale nedenfor i punkt 6.3., 6.4. og 7.1.

<sup>32</sup> Eksempelvis HR-2019-273-A (Travkusk) avsnitt 32 der Høyesterett la vekt på festnet og kjent praksis fra avgiftsmyndighetene, samt at praksisen var vektlagt i juridisk teori.

<sup>33</sup> Gjems-Onstad (2020) s. 66.

### **2.4.1 Skatteklagenemnda**

Etter skatteforvaltningsloven (sktflv.) § 13-3 er Skatteklagenemnda, frem til 1. juli 2016 Klagenemnda for merverdiavgift, klageinstans ved klage på vedtak om fastsettelse av merverdiavgift.<sup>34</sup> Administrativt er Skatteklagenemnda underlagt Skattedirektoratet. Skattedirektoratet har imidlertid ingen instruksjonsmyndighet i faglige spørsmål nemnda må ta stilling til.

Avgjørelsene fra Klagenemnda for merverdiavgift i sakene KVMA-2013-7842 og KVMA-2014-7842A, som var med å danne bakteppet for HR-2017-2065-A (Avinor), er av særlig relevans for oppgaven.<sup>35</sup>

### **2.4.2 Merverdiavgiftshåndboken**

Merverdiavgiftshåndboken er en håndbok utarbeidet av avgiftsmyndighetene og utgis hvert år. I forordet til merverdiavgiftshåndboken fremgår det at boken tar sikte på å gi en omtale av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftskompensasjonsloven, med særlig vekt på avgiftsmyndighetenes praksis.<sup>36</sup> Ettersom det er avgiftsmyndighetene som utgir håndboken, vil den i hovedsak gi uttrykk for myndighetenes syn på rettslige spørsmål. Boken er ajourholdt pr. 1. februar 2020. Skattedirektoratet anbefaler at det ikke gjøres henvisninger til boken alene. Særlig kapittelet som omtaler justeringsreglene, herunder kapitalvarebegrepet, vil være relevant for oppgaven.<sup>37</sup>

### **2.4.3 Uttalelser fra Finansdepartementet**

Finansdepartementet avgir løpende uttalelser vedrørende merverdiavgift. Disse uttalelsene kan til dels inneholde nokså omfattende fremstillinger av reglene for et område. Ettersom Skattedirektoratet er underlagt Finansdepartementet vil uttalelsene fra Finansdepartementet ha størst rettskildemessige vekt.

Av relevans for tolkingen av justeringsreglene, herunder kapitalvarebegrepet, står særlig Finansdepartementets tolkingsuttalelser av henholdsvis 16. november 2007 og 19. desember

---

<sup>34</sup> Lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktflv.).

<sup>35</sup> Se omtale nedenfor i punkt 6.2.1. og 6.2.2.

<sup>36</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 35.

<sup>37</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 843 flg.

2007 sentralt.<sup>38</sup> Tolkingssuttalelsene inneholder viktige formuleringer og presiseringer om hva som skal anses som en kapitalvare.

#### **2.4.4 Bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet**

Bindende forhåndsuttalelser (BFU) er uttalelser som gis av Skattedirektoratet.<sup>39</sup> Slike uttalelser gis ved henvendelser til Skattedirektoratet og kan omhandle skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av en tenkt transaksjon. Siktemålet for slike bindende forhåndsuttalelser er å gi avgiftspliktige forutsigbarhet når de gjennomfører transaksjoner. Dersom uttalelsene gir uttrykk for en langvarig praksis, kan de etter omstendighetene tillegges rettskildemessige vekt.<sup>40</sup> BFU 31/09 og BFU 09/02, hvor det reises spørsmål om hvordan justeringsreglene skal forstås, er av særlig interesse.

#### **2.5 Juridisk litteratur**

I Norge har merverdiavgiftsretten vært gjenstand for begrenset rettsvitenskapelig forskning. Forskingen som foreligger er i stor grad kommet til uttrykk i artikler. Den rettskildemessige vekten av juridisk litteratur på merverdiavgiftsrettens område må anses for å være begrenset.

Relevant for tolkingen av justeringsreglene, herunder kapitalvarebegrepet, er artiklene «*Kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b*» og «*Beskatning av infrastrukturtiltak etter merverdiavgiftsloven: Høyesteretts avgjørelse 1. november 2017, Avinordommen*» i Tidsskrift for skatt og avgift: Skatterett.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Finansdepartementets tolkingssuttalelse av 16. november 2007 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer – Merverdiavgiftsloven §§ 26 b-e og Finansdepartementet tolkingssuttalelse av 19. desember 2007 til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer.

<sup>39</sup> Sktfvl. § 6-1

<sup>40</sup> Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 66.

<sup>41</sup> Eriksen (2018) og Opheim (2014)

### 3. Prinsipper og hensyn i merverdiavgiftsretten

Merverdiavgiftsretten bygger i stor grad på prinsipper. For oppgavens del er det nøytralitetsprinsippet og merverdiavgiftsprinsippet som har størst relevans. I HR-2017-2065-A (Avinor) fremhevet Høyesterett at hensynet til å unngå avgiftskumulasjon er et sentralt hensyn bak merverdiavgiftsreglene, og særlig bak justeringsreglene.<sup>42</sup> For sammenhengens skyld vil jeg i tillegg inkludere en kort omtale av selvstendighetsprinsippet og gjensidighetsprinsippet.

#### 3.1. Nøytralitetsprinsippet

Nøytralitetsprinsippet er et grunnleggende prinsipp i merverdiavgiftsretten. Det er en overordnet målsetning at avgiftssystemet skal være så nøytralt som mulig.<sup>43</sup> Ideelt sett skal ikke merverdiavgiften påvirke beslutningene til aktører som opererer innenfor avgiftssystemet.<sup>44</sup> Nøytralitetsprinsippet kan grovt sett formuleres slik at like transaksjoner skal underlegges lik avgiftsmessig behandling. I forarbeidene uttales det slik: *«naturlig sammenlignbare ytelser og ytelser som står i nært konkurranseforhold til hverandre, bør behandles mest mulig likt»*.<sup>45</sup> Merverdiavgiftssystemet er utformet slik at det skal gi minst mulig uheldige vridninger i økonomien.<sup>46</sup>

Merverdiavgiften omtales som en forbrukeravgift. Avgiften skal oppkreves i alle omsetningsledd, men kun belastes den endelige bruken (konsumet).<sup>47</sup> Avgiftspliktiges adgang til å få fradrag etter mval. § 8-1 medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. Forutsatt at alle leddene i omsetningskjeden er avgiftspliktige, vil denne utformingen medføre at nøytralitet i systemet oppnås, uavhengig av antall omsetningsledd.<sup>48</sup>

Etter hovedregelen i mval. § 1-1 første ledd er all omsetning av varer og tjenester avgiftspliktig. Fra dette utgangspunktet er det gjort en rekke unntak og fritak. Unntakene og fritakene medfører at avgiftsregelverket vanskelig kan sies å være helt nøytralt.

---

<sup>42</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 44

<sup>43</sup> Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 21.

<sup>44</sup> Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 57.

<sup>45</sup> Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 39.

<sup>46</sup> Ot.prp.nr.2 (2000-2001) s. 21.

<sup>47</sup> Ibid

<sup>48</sup> Ibid

Adgangen til å registrere seg frivillig innebærer at den avgiftsmessige reguleringen av oppføring av nybygg – kapitalvare – er lik uavhengig av om det er næringsdrivende eller offentlig virksomhet som står for oppføringen. Adgangen er begrunnet i blant annet hensynet til nøytralitet. Ved rettsanvendelse må hensynet til nøytralitet avveies mot andre viktige hensyn som gjør seg gjeldende.

### **3.2. Unngå avgiftskumulasjon – merverdiprinsippet**

Merverdiavgiftsprinsippet gir uttrykk for den grunntanken at merverdiavgiften ikke skal utgjøre en endelig kostnad for den avgiftspliktige. Det er en målsetning å unngå avgiftskumulasjon.<sup>49</sup> Direkte avgiftskumulasjon foreligger dersom den avgiftspliktige ikke får fradrag for inngående merverdiavgift på en ytelse bestemt for avgiftspliktig videresalg. Avgiftspliktige virksomheter har derfor rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift etter mval. § 8-1.

Det skal kun bergenes merverdiavgift av merverdien – verdiskapningen – hvert omsetningsledd står for, derav navnet merverdiavgift. Med andre ord skal merverdiavgiften beregnes av et nettogrunnlag hvor inngående merverdiavgift virksomheten har betalt, ikke medregnes. På denne måten gjenspeiles merverdien som er produsert i foregående ledd i netto innkjøpspris på varen.<sup>50</sup> Hvor mange omsetningsledd det er i omsetningskjeden skal følgelig ikke ha noen betydning. I Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina) viser Høyesterett til innstillingen fra skattekomitéen av 1966 s. 233 hvor prinsippet kommer til uttrykk slik:

*«Et karakteristisk trekk ved det fullstendige merverdisystem er at det først og fremst er et avgiftssystem til beskatning av konsumet. De næringsdrivende vil gjennom fradragsretten kunne fri seg fra avgiftsplikt på investeringsvarer og andre innsatsfaktorer».*<sup>51</sup>

Dette kan illustreres med følgende eksempel: Det forutsettes at skogseier, høvleri, og detaljist er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Alle priser er eksklusive merverdiavgift. En skogseier selger seks trær til et høvleri for kr 2000. Høvleriet gjør trærne om til

---

<sup>49</sup> Gjems-Onstad mfl. (2018) s. 29.

<sup>50</sup> Eriksen (2018) s. 90.

<sup>51</sup> Rt. 1985 s. 93 s. 103 – se nedenfor under punkt 4.2.1 hvor dommen omtales.



terrassebord, som selges videre til detaljist. Høvleriet tar et påslag på kr 2000 for å dekke utgifter, herunder lønn og fortjeneste, slik at salgssummen blir kr 4000. Ved salg til forbruker tar detaljist et påslag på kr 2000, slik at varen selges til forbruker for kr 6000. Med merverdiavgift vil det se slik ut:

Skogseier:	
Salgspris eksklusiv mva.	kr 2000
Utgående mva. 25 %	kr 500 (2000 x 0,25)
Høvleri:	
Salgspris eksklusiv mva.	kr 4000
Utgående mva. 25 %	kr 1000 (4000 x 0,25)
Avgiftsoppgjør høvleri:	
Utgående mva.	kr 1000
Inngående mva. (fradrag etter mval. § 8-1)	kr 500
Netto innbetalt skattemyndighetene	kr 500
Detaljist:	
Salgspris eksklusiv mva.	kr 6000
Utgående mva. 25 %	kr 1500 (6000 x 0,25)
Avgiftsoppgjør detaljist:	
Utgående mva.	kr 1500
Inngående mva. (fradrag etter mval. § 8-1)	kr 1000
Netto innbetalt skattemyndighetene	kr 500

Ettersom fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven etter mval. § 3-11, vil inngående merverdiavgift i utgangspunktet utgjøre en endelig kostnad for virksomheter som driver med utleie av fast eiendom. Inngående merverdiavgift må inkluderes som en utgift i beregningsgrunnlaget når virksomheten skal sette en pris på sine ytelser til neste omsetningsledd. På denne måten vil neste omsetningsledd betale avgift på avgift, riktignok indirekte. For å avhjelpe dette har slike virksomheter adgang til å registrere seg frivillig etter mval. § 2-3.<sup>52</sup> Adgangen er begrunnet blant annet i hensynet til å unngå avgiftskumulasjon.

<sup>52</sup> Se ovenfor under punkt 1.4.

Dersom det foreligger tolkningstvil har Høyesterett tatt til orde for at det skal legges vekt på hensynet til å unngå avgiftskumulasjon. Det har blant annet blitt uttalt at merverdiavgiften ikke må bli en belastning for en effektiv omsetning av varer og tjenester.<sup>53</sup> Videre har Høyesterett lagt vekt på at merverdiavgiften i størst mulig grad skal belastes sluttbrukeren av en vare eller tjeneste.<sup>54</sup> I HR-2017-2065-A (Avinor), som vil bli omtales nedenfor, fremhevet Høyesterett at å unngå avgiftskumulasjon er en sentral målsetning i avgiftsretten.<sup>55</sup>

Det vil i praksis være umulig å unngå en viss form for avgiftskumulasjon. Slik vil det spesielt være i tilfeller der avgiftspliktige virksomheter som ledd i sin virksomhet kjøper varer eller tjenester fra virksomheter som ikke er avgiftspliktige, men hvor avgiftskostnaden er innkalkulert i vederlaget.<sup>56</sup>

I HR-2017-2065-A (Avinor) og HR-2020-2060 (VS Stein) la Høyesterett til grunn at overdragelse av infrastrukturtiltak til det offentlige utgjorde en justeringshendelse, slik at justeringsplikt forelå. I HR-2017-2065-A uttalte imidlertid mindretallet at den avgiftskumulasjon som oppstod ved at Avinor måtte innkalkulere betalt inngående merverdiavgift i sine priser, ikke kunne være tilsiktet fra lovgivers side.<sup>57</sup>

### **3.3. Gjensidighetsprinsippet**

Merverdiavgiftssystemet bygger på en rekke gjensidighetsbetraktninger. For eksempel skal selger beregne utgående merverdiavgift, som for kjøper utgjør inngående merverdiavgift. I fakturaen som selger utsteder til kjøper skal merverdiavgiften fremgå. Dette skal kjøper bruke som dokumentasjon for sin fradragrett, jf. mval. § 15-10.<sup>58</sup>

Selger skal innbetale utgående merverdiavgift til staten som en del av sitt samlede avgiftsoppgjør, mens kjøper på sin side kan føre fradrag for denne kostnaden i sitt avgiftsoppgjør.<sup>59</sup>

---

<sup>53</sup> Rt. 2003 s. 1821 avsnitt 42

<sup>54</sup> Ibid

<sup>55</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 44

<sup>56</sup> Eriksen (2018) s. 91.

<sup>57</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 62 - mindretallet.

<sup>58</sup> Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 48.

<sup>59</sup> Ibid

Gjensidighetsbetraktningen som ligger i sammenhengen mellom selgers innbetaling og kjøpers fradrag rett må imidlertid ikke forstås på den måten at selgers innbetaling er et vilkår for at kjøper kan føre fradrag i det konkrete tilfellet. Normalt vil likevel selgers innbetaling korrespondere med kjøpers fradrag rett.

### **3.4. Selvstendighetsprinsippet**

Selvstendighetsprinsippet uttrykker at hvert ledd i omsetningskjeden opptrer som et selvstendig avgiftssubjekt i forhold til avgiftsmyndighetene. Selvstendighetsprinsippet har betydning for hvem som skal registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, samt hvilke ytelser som utløser avgiftsplikt.<sup>60</sup>

Selvstendighetsprinsippet innebærer at hvert avgiftssubjekt skal vurderes isolert. Som hovedregel trenger ikke selger å forholde seg til hvordan kjøper benytter varen eller tjenesten. Ved avgiftsberegningen kan selger basere sin vurdering på egen virksomhet og ytelse.<sup>61</sup>

Det er selgerens oppgave å kreve inn merverdiavgift på vegne av det offentlige. Selger må kunne forholde seg til det som kjøper tilkjenner på transaksjonstidspunktet. Tanken er oppkrevingen av avgiften skal skje uten unødvendig ressursbruk.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> Kristoffersen (2016) s. 22.

<sup>61</sup> Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 53.

<sup>62</sup> Ibid

## **4. Forholdet mellom fradragsreglene og justeringsreglene i merverdiavgiftsloven**

### **4.1. Rettslig plassering**

Som nevnt er lovgivers målsetning med justeringsreglene at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile den fradragsberettigede bruken av anskaffelsen i den avgiftspliktige virksomheten.<sup>63</sup> For å oppnå dette formålet har lovgiver laget et regelverk tilpasset anskaffelser som oppofres over tid («*kapitalvarer*»).

Det sentrale ved vurderingen av om fradraget gjenspeiler bruken av anskaffelsen i den avgiftspliktige virksomheten er å se på om det foreligger en umiddelbar oppofrelse eller om oppofrelsen skjer over tid, samt hvor lang tid dette antas å være.

I skatte- og avgiftsretten skjer fradragsføring på forskjellige måter ut ifra hvilke anskaffelser det dreier seg om. Jeg vil i det følgende se nærmere på direkte fradrag og fradrag i form av avskrivninger.

#### **4.1.1. Direkte fradrag**

Dersom lovgiver hadde valgt å gi direkte fradrag på anskaffelsestidspunktet, uten korrigerende dersom bruken av kapitalvaren endret seg i ettertid, ville dette kunne lede til uønskede tilpasninger. Etter at fradrag var tilkjent kunne den avgiftspliktige virksomheten endret bruk av kapitalvaren til ikke-fradragsberettiget bruk. Fradragsføringen ville følgelig ikke vært i samsvar med den fradragsberettigede bruken. En løsning med direkte fradrag på anskaffelsestidspunktet uten korrigerende i ettertid dersom avgiftspliktig bruk av kapitalvaren endres, er derfor ikke valgt for tilfeller der det dreier seg om kapitalvarer.

I utgangspunktet legger mval. § 8-1 opp til en slik løsning med direkte fradrag. Bestemmelsen regulerer også fradragsretten der det dreier seg om kapitalvarer. Forskjellen fra tilfeller der det ikke dreier seg om anskaffelse av kapitalvarer er at endret bruk av kapitalvaren etter anskaffelsestidspunktet kan medføre justering etter justeringsreglene.

---

<sup>63</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

#### 4.1.2. Avskrivninger

Anskaffelser som kan sammenlignes med kapitalvarer – «*store driftsmidler*» – behandles i skatteretten etter reglene om avskrivning i skatteloven.<sup>64</sup> At en anskaffelse reduseres i verdi på grunn av slit og elde mens skattyter eier den kan anses som en oppofrelse som kan gi grunnlag for fradrag.<sup>65</sup> I slike tilfeller gis fradrag eventuelt i form av avskrivninger. Avskrivninger innebærer en fordeling av fradrag for anskaffelseskostnadene over driftsmiddelets antatte økonomiske levetid.<sup>66</sup> At fradrag gis gjennom avskrivninger, begrunnes med at den aktuelle anskaffelsen oppfres over tid. I likhet med justeringsreglene i avgiftsretten regulerer avskrivningsreglene i skatteretten tilfeller der det dreier seg om «*store driftsmidler*» («*kapitalvarer*»), altså anskaffelser som oppfres over tid og har høy verdi.

Dersom den skatterettslige løsningen hadde blitt valgt, ville det ikke ha foreligget fradrag ved anskaffelsen. Samtidig måtte den avgiftspliktige virksomheten årlig tatt stilling til hvor mye merverdiavgift som er fradragberettiget. Maksimalt ville det årlige fradraget utgjort 1/10 av påløpt merverdiavgift på kapitalvaren.

#### 4.2. Fradrag

For å oppnå målsetningen om at den avgiftspliktige bruken (oppofrelsen av kapitalvaren), gjenspeiles i fradragføringen, utformet lovgiver reglene om justering i merverdiavgiftsloven. Etter loven blir avgiftspliktige virksomheter avgiftsbelagt gjennom blant annet manglende fradrag og/eller etter justeringsreglene.

Hovedregelen om fradrag fremgår som nevnt av mval. § 8-1. Bestemmelsen innebærer at avgiftspliktige virksomheter kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Fradragretten relaterer seg til forutsetningene slik de fremstår på anskaffelsestidspunktet, der utgangspunktet er at den avgiftspliktige virksomheten får fradrag umiddelbart.

---

<sup>64</sup> Se sktl. § 6-10, jf. sktl. § 6-1

<sup>65</sup> Zimmer (2018) s. 198.

<sup>66</sup> Ibid

Både i skatte- og avgiftsretten er fradragsretten sentral. En av målsettingene med fradragsretten i avgiftsretten er at merverdiavgift ikke skal bli en endelig kostnad for avgiftssubjektet.<sup>67</sup>

#### 4.2.1. «Til bruk»

Grunnvilkåret for fradragsrett er at det som anskaffes skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, jf. ordlyden «*til bruk i den registrerte virksomheten*», jf. mval. § 8-1. I ordlyden «*til bruk*» ligger et krav til tilknytning. Forarbeidene er knapp på hva som nærmere ligger i vilkåret, utover at anskaffelsen må være relevant for den avgiftspliktige virksomheten.<sup>68</sup> Det er nærliggende å tolke uttrykket «*til bruk*» på en slik måte at det må dreie seg om faktisk eller fysisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten. En slik tolking har støtte i hensynet til klarhet og forutberegnelighet.

Det er imidlertid ikke slik uttrykket skal forstås. I Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina) satte Høyesterett brukskravet til side. Sira Kvina var et kraftverk som etter konsesjonsvilkårene var forpliktet til å sette ut fisk i vassdraget nedenfor kraftverket. Avgiftsmyndighetene nektet å tilkjenne fradrag for kostnadene knyttet til anskaffelsen av fisken. Spørsmålet for Høyesterett var om Sira Kvina kunne kreve fradrag for disse kostnadene.

Avgiftssystemets konkurransemessige nøytralitet tilsier fradrag i alle omsetningsledd, på innkjøp til både produksjon- og omsetningsvirksomhet, understreket Høyesterett.<sup>69</sup> Det ble videre lagt vekt på at merverdiavgift skal komme til endelig beskatning hos forbruker. Ettersom Sira Kvina etter konsesjonsvilkårene var forpliktet til å sette ut fisken, mente Høyesterett at kostnader i forbindelse med anskaffelsen var relevant for virksomheten.<sup>70</sup>

Høyesterett har også i senere avgjørelser lagt til grunn at det ikke gjelder noe krav om faktisk eller fysisk bruk i virksomheten.<sup>71</sup> Det avgjørende for hvorvidt det foreligger fradragsrett er om anskaffelsen har en «*naturlig og nær tilknytning til virksomheten*».<sup>72</sup>

---

<sup>67</sup> Se ovenfor under punkt 3.2.

<sup>68</sup> Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s. 55.

<sup>69</sup> Rt. 1985 s. 93 s. 104-105

<sup>70</sup> Rt. 1985 s. 93 s. 103-104

<sup>71</sup> Blant annet Rt. 2012 s. 432 avsnitt 43 og Rt. 2001 s. 1497 s. 1502.

<sup>72</sup> Rt. 2001 s. 1497 s. 1502

Det er en forutsetning for fradragsrett at det gjelder anskaffelser til bruk i den avgiftspliktiges egen virksomheten. Dette kalles ofte tilordningsvilkåret. I Rt. 2008 s. 939 tilkjente flertallet fradragsrett til et morselskap for utgifter morselskapet hadde hatt i forbindelse med juridisk og økonomisk opprydningsarbeid i et datterselskap. Flertallet begrunnet fradragsretten med at opprydningsarbeidet for å unngå konkurs i datterselskapet, hindret økonomisk tap for morselskapet, samt ivaretok morselskapets renommé. Avgjørelsen må antas å ligge i yttergrensen av tilknytningsvilkåret.

#### **4.4. Nærmere om justeringsreglene**

Når mval. § 9-1 annet ledd bokstav b omtales benyttes gjerne begrepet «byggetiltak» for å identifisere kapitalvaren. Finansdepartementet har i to tolkingsuttalelser kommet med uttalelser om hvordan begrepet skal forstås.<sup>73</sup>

Etter justeringsreglene skal den fradragsberettigede bruken beregnes over en periode på 10 år, kalt justeringsperioden, jf. mval. § 9-4 annet ledd. Dersom det inntreer en justeringshendelse i løpet av denne perioden må fradraget justeres. Etter justeringsperiodens utløp vil en slik endring ikke få noen avgiftsmessige konsekvenser.

Det skal foretas en årlig vurdering av om bruken i avgiftspliktig virksomhet har økt eller minket. Når merverdiavgift skal justeres er regulert i mval. § 9-2. Hovedregelen er at justering skal skje når bruken endrer seg i forhold til forutsetningene på anskaffelsestidspunktet, jf. mval. § 9-2 første ledd.<sup>74</sup> Justering skal også skje dersom kapitalvaren overdras, for eksempel ved salg, jf. mval. § 9-2 tredje ledd. Kjøper kan velge å overta justeringsforpliktelsen etter mval. § 9-3. I så fall trengs ikke justering. Kjøper overtar også selgers justeringsrett, dersom slik foreligger.

Hvordan justering skal skje er regulert i mval. §§ 9-3 til 9-5. Til disse bestemmelsene følger utfyllende bestemmelser i fmval. §§ 9-3-1 til 9-5-1.

---

<sup>73</sup> Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 16. november 2007 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer – Merverdiavgiftsloven §§ 26 b-e og Finansdepartementet tolkingsuttalelse av 19. desember 2007 til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer.

<sup>74</sup> Se ovenfor under punkt 1.3.

Endringer i bruken som utgjør mindre enn 10 % medfører ingen justering, jf. mval. § 9-5 tredje ledd. Denne bestemmelsen gir uttrykk for det som betegnes som ubetydelighetsgrensen. Terskelen på 10 % ses i forhold til fradragsprosenten ved begynnelsen av justeringsperioden, jf. mval. § 9-5 tredje ledd.<sup>75</sup> Bruksendringer som knytter seg til en del av kapitalvaren – fast eiendom – skal vurderes isolert, jf. mval. § 9-5 fjerde ledd.

Justeringsreglene avhjelper flere av de strenge terskelvirkningene som fulgte av de tidligere reglene.<sup>76</sup> Det fremheves i forarbeidene at det gamle regelverket var mindre fleksibelt.<sup>77</sup> Etter det gamle regelverket gjaldt ingen generelle bestemmelser som innebar justering dersom forutsetningene for tilkjent fradrag endret seg i ettertid.

Etter den tidligere mval. § 21 tredje ledd, som kun gjaldt fast eiendom, var den avgiftspliktige under visse forutsetninger pliktet til å tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift. Dersom bygget eller anlegget før fullføring eller innen tre år etter fullføring, ble solgt leiet ut eller på annen måte disponert til et formål utenfor loven, måtte fradragsført inngående merverdiavgift tilbakeføres. Etter treårsperioden var følgelig salg, uttak eller andre bruksendringer uten avgiftskonsekvenser.

Det tidligere regelverket ble ansett som problematisk ettersom det åpnet for uheldige tilpasninger, samt var konkurransevridende. Firgjøringstiden på tre år medførte at registrerte utleiere kunne oppnå en vesentlig reduksjon i kostnadene ved oppføring av for eksempel et kontorbygg. Bygget kunne først bli leid ut til avgiftspliktig virksomhet, for så etter tre år bli leid ut til ikke-avgiftspliktig. Denne uheldige konsekvensen av det tidligere regelverket blir fremhevet i forarbeidene.<sup>78</sup>

På den andre siden var avgiftspliktige virksomheter pliktet til å tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift der bygget eller anlegget før fullføring eller innen tre år etter fullføring ble solgt, leiet ut eller på annen måte disponert til et formål utenfor loven.

---

<sup>75</sup> Gjems-Onstad mfl. (2020) s. 260.

<sup>76</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 837.

<sup>77</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 48.

<sup>78</sup> Ibid



Fradraget måtte altså tilbakeføres fullt ut, selv om den avgiftspliktige i det aktuelle tilfellet nærmet seg grensen på tre år.

Gjennom dagens regelverk avhjelpes flere av disse utfordringene, i hovedsak ved at frigjøringstiden, justeringsperioden, er 10 år.

## 5. Generelt om kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b

### 5.1. Ordlyden

Justeringsreglene gjelder som nevnt kun for «kapitalvarer». Hva som utgjør en «kapitalvare» er positivt angitt i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b og oppregningen er uttømmende. Det følger av bestemmelsen at «kapitalvare» skal forstås som «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst kr 100 000». Beløpsgrensen på kr 100 000 er valgt slik at mindre tiltak ikke skal medføre justering.<sup>79</sup>

Om en ser på ordlyden «ny-, på- eller ombygging» i lys av formuleringen «byggetiltak» i fmval. § 9-1-1, må det legges til grunn at det er selve byggingen – «byggetiltaket» – som utgjør kapitalvaren, og ikke den faste eiendommen alene.<sup>80</sup>

En alminnelig språklig forståelse av ordlyden «har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging» tilsier at en viss grad av bearbeidelse må ha funnet sted. Følgelig er det kun nybygg og påkostninger på eksisterende bygg som omfattes.<sup>81</sup> En ubearbeidet tomt vil følgelig falle utenfor.<sup>82</sup>

«Ny-, på- eller ombygging» kan etter en vanlig språklig forståelse ikke karakteriseres som vedlikehold, drift eller reparasjon. Ordlyden avgrenser på denne måten mot slike tiltak.<sup>83</sup>

Ordlyden «ny-, på- eller ombygging» tilsier at det må være tilført noe nytt til den faste eiendommen. Isolert sett vil rivning på en eksisterende fast eiendom etter ordlyden omfattes av kapitalvarebegrepet, jf. ordlyden «ombygging». Etter sikker rett kreves det imidlertid at det foreligger en påkostning, og at rivning faller utenfor.

Etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav b er «inngående merverdiavgift på kostnadene ved ...» byggetiltaket gjenstand for justering. Ordlyden «ved» tilsier at kostnadene må ha en tilknytning til det aktuelle byggetiltaket. Hvilke krav som stilles til denne tilknytningen

---

<sup>79</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 53.

<sup>80</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

<sup>81</sup> Se nedenfor under punkt 5.5.

<sup>82</sup> Se nedenfor under punkt 7.1.

<sup>83</sup> Se nedenfor under punkt 5.5.

kan ikke utledes av ordlyden. Hva som menes med «*inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med byggetiltak som nevnt i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b*» er imidlertid angitt i fmval. § 9-1-1.

Ordlyden «*inngående merverdiavgift på kostnadene [...] utgjør minst 100.000 kroner*» tilsier at kostpris inklusive merverdiavgift må utgjøre minst kr 400 000, forutsatt at ytelsene er 25 % avgiftsbelagt. Videre tilsier ordlyden «*ved dette*» at beløpsgrensen relaterer seg til all inngående merverdiavgift som har påløpt i forbindelse med byggetiltaket. Inngående merverdiavgiften som ikke knytter seg til byggetiltaket skal ikke medberegnes. Kostnader til etterarbeider i forbindelse med byggetiltaket kan være relevant ved vurderingen. I HR-2020-2060-A (VS Stein) kom Høyesterett til at etterarbeidene måtte anses for å være en del av byggetiltaket.<sup>84</sup> Det ble lagt vekt på at arbeidene var en del av den kontraktmessige forpliktelsen VS Stein hadde påtatt seg.<sup>85</sup>

I mval. § 9-1 fjerde ledd benyttes begrepet «*byggetiltak*». I fmval. § 9-1-1 brukes samme begrep.<sup>86</sup> Etter en alminnelig språklig forståelse er «*byggetiltak*» et videre begrep enn «*bygging*». Et «*byggetiltak*» kan derfor inkludere en rekke tjenester dersom disse er knyttet til byggetiltaket. Ordlyden åpner for at blant annet prosjekteringskostnader omfattes.

I forarbeidene fremgår det at «*bygging*» må ha funnet sted for at en kapitalvare skal foreligge.<sup>87</sup> At det stilles krav til fysisk arbeid ble slått fast i Rt. 2014 s. 1229 (Mandal Kommune).<sup>88</sup>

I forbindelse med et byggetiltak påløper det gjerne kostnader til konsulenttjenester, advokattjenester og prosjektering mv. Slike kostnader omfattes av kapitalvarebegrepet og skal følgelig medregnes ved beregningen av grenseverdien på kr 100 000.<sup>89</sup> Konsulenttjenester og lignende kostnader kan imidlertid ikke alene utgjøre en

---

<sup>84</sup> Se nedenfor under punkt 6.4.

<sup>85</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 43

<sup>86</sup> Forskrift 15. desember 2009 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften – fmval.).

<sup>87</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

<sup>88</sup> Se nedenfor under punkt 7.1.

<sup>89</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

kapitalvare.<sup>90</sup>

## **5.2. Forskrift til merverdiavgiftsloven § 9-1-1**

Av fmval. § 9-1-1 fremgår hva som skal regnes som inngående merverdiavgift i relasjon til kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b.

Etter bokstav a skal inngående merverdiavgift på tjenester som anskaffes i forbindelse med byggetiltaket regnes med. Dette inkluderer ikke-fysiske tjenester, som for eksempel konsulenttjenester, jf. ovenfor.

Etter bokstav b skal inngående merverdiavgift som betales for byggetjenester avgiftssubjektet selv utfører i forbindelse med byggetiltaket regnes med, jf. mval. §§ 3-22 og 3-26. Videre skal merverdiavgift som skulle vært betalt dersom slike byggetjenester hadde vært utført for ikke-fradragsberettiget formål regnes med.

Etter bokstav c skal merverdiavgift som betales for varer som anskaffes og tilføyes eiendommen i forbindelse med byggetiltaket, også regnes med.

## **5.3. Etablering av kapitalvare**

Oppbygningen av mval. § 9-1 viser at det gjøres et skille der annet ledd definerer hva en kapitalvare er, mens fjerde ledd viser til forskriften for hvilke kostnader som skal inngå i kapitalvarebegrepet. Paragrafen viser at det eksisterer et skille mellom hva som skal til for å etablere en kapitalvare, og hva som skal regnes med som inngående merverdiavgift når kapitalvaren først er etablert.<sup>91</sup> I lys av skillet må det legges til grunn at forarbeidene viser hvilke kostnader som kan regnes med når en kapitalvare er etablert, ikke hvilke kostnader som alene vil etablere en kapitalvare. Dette innebærer at prosjekteringskostnader inngår i kapitalvarebegrepet dersom kapitalvaren allerede er etablert.

Ikke enhver anskaffelse som en virksomhet gjør bør falle inn under kapitalvarebegrepet og på den måten være gjenstand for justering.<sup>92</sup> I forarbeidene uttaler departementet at det bare er driftsmidler av større verdi som bør omfattes av justeringsbestemmelsene.

Tilpasninger for å unngå merverdiavgift vil særlig være aktuelt i tilfeller der det dreier seg

---

<sup>90</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 40

<sup>91</sup> Opheim (2014) s. 256-257

<sup>92</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 51.

om slike anskaffelser.<sup>93</sup> Departementet har tatt til orde for at det bør innføres en nedre grense for hva som skal anses som en kapitalvare, og dermed være gjenstand for justering av inngående merverdiavgift. På denne måten unngår man å justere for mindre merverdiavgiftsbeløp.

#### **5.4. Én eller flere kapitalvarer?**

Hvorvidt det foreligger én eller flere kapitalvarer er en praktisk viktig problemstilling.<sup>94</sup> Ofte vil det gjennomføres flere tiltak på samme eiendom i løpet av et år. For eksempel kan det tenkes tilfeller der det først skjer en ombygging, deretter en påbygging, på samme eiendom. I forarbeidene foreslås det at inngående merverdiavgift på ulike tiltak i løpet av året slås sammen ved vurderingen av om det foreligger en kapitalvare.<sup>95</sup> Finansdepartementet har imidlertid tatt til orde for at det «skal en del til».<sup>96</sup> Det fremgår at kostnaden kan slås sammen i tilfeller der det foreligger en «unaturlig oppsplitting av noe som nærmest må anses som samme byggetiltak».<sup>97</sup> Som eksempel nevnes tilfeller der eier og leietaker fordeler kostnadene ved et byggetiltak i leielokalene.

Synspunktet får støtte i forarbeidene hvor det foreslås at inngående merverdiavgift på tiltak som utføres av eieren slås sammen med tiltak som utføres av leietaker.<sup>98</sup> Tiltak som leietakeren utfører alene, vil utgjøre en kapitalvare for leietakeren om inngående merverdiavgift på kostnadene utgjør minst kr 100 000.<sup>99</sup>

Finansdepartementet har i tolkingsuttalelse av 16. november 2007 gjort rede for noen utgangspunkter ved vurderingen av om det foreligger ett eller flere selvstendige byggetiltak i relasjon til justeringsreglene. Vurderingen har betydning for blant annet beløpsgrensene ettersom man i tilfeller der tiltak slås sammen også regner inngående merverdiavgift sammen. Summen av inngående merverdiavgift kan på denne måten gjøre det lettere å nå beløpsgrensen, dersom flere tiltak anses som én kapitalvare.

---

<sup>93</sup> Ibid.

<sup>94</sup> Jf. punkt 2.1. om viktigheten av å få fastslått hvorvidt det foreligger en kapitalvare.

<sup>95</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52

<sup>96</sup> Finansdepartementet har i tolkingsuttalelse av 16. november 2007 s. 5.

<sup>97</sup> Ibid

<sup>98</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52

<sup>99</sup> Finansdepartementet har i tolkingsuttalelse av 16. november 2007 s. 3-5

Hvorvidt et byggetiltak knytter seg til forskjellige bygg, matrikelnumre, seksjoner, eller lignende enheter, har i utgangspunktet mindre vekt.<sup>100</sup> Utgangspunktet tilsier at i tilfeller der et byggetiltak knytter seg til ulike bygningsmessige enheter, kan tiltakene slås sammen og på den måten anses som én kapitalvare. At tiltakene knytter seg til samme bygg innebærer imidlertid ikke at tiltakene automatisk anses som én kapitalvare.<sup>101</sup> At et tiltak anses som dels en påbygging, dels en ombygging, vil ikke umiddelbart medføre at tiltaket anses som flere kapitalvarer.<sup>102</sup>

Departementet påpeker at det er i tilfeller der det dreier seg om tiltak som hver for seg ikke når beløpsgrensen, at spørsmålet om det foreligger én eller flere kapitalvarer blir satt på spissen.<sup>103</sup> Det at flere byggetiltak omfattes av den samme byggetillatelsen eller av den samme hovedentreprisen, tilsier at det foreligger én kapitalvare, men er imidlertid ikke avgjørende.<sup>104</sup>

Som eksempel på et tiltak som knytter seg til forskjellige bygningsmessige enheter nevnes felles parkeringsplass, bro eller tunnel mellom to bygg. Ser man for seg at de to byggene i eksempelet anses som hver sine kapitalvarer, med ulikt fullføringstidspunkt (nybygg), vil ikke dette hindre at et senere byggetiltak som gjelder begge byggene anses som én kapitalvare.<sup>105</sup>

Hvorvidt det foreligger én eller flere kapitalvarer må vurderes konkret, med utgangspunkt i de føringer finansdepartementet gir uttrykk for i tolkingsuttalelsen.

I brev av 8. juni 2012 åpnet Finansdepartementet for at et bygg som i utgangspunktet anses som én kapitalvare, kan deles inn i flere.<sup>106</sup> Dette vil ikke problematiseres.

---

<sup>100</sup> Finansdepartementet har i tolkingsuttalelse av 16. november 2007 s. 3-5

<sup>101</sup> Ibid

<sup>102</sup> Ibid

<sup>103</sup> Ibid

<sup>104</sup> Ibid

<sup>105</sup> Ibid

<sup>106</sup> Finansdepartementets fellesskriv til skattekontorene 8. juni 2012

## 5.5. Vedlikehold eller påkostning

Inngående merverdiavgift på kostnader til vedlikehold og reparasjon av en fast eiendom er ikke en del av kapitalvarebegrepet.<sup>107</sup> Følgelig vil ikke inngående merverdiavgift på slike kostnader være gjenstand for justering.

Ved vurderingen av om det er vedlikehold eller påkostning/ombygging, skal de samme kriteriene som oppstilles i skatteretten følges.<sup>108</sup> I skatteretten er utgangspunktet at et tiltak som bringer varen opp i en bedre standard enn den var tidligere anses som påkostning, mens et tiltak som bringer varen opp i samme standard som den hadde tidligere anses som vedlikehold.<sup>109</sup> <sup>110</sup> Tiltaket kan anses som vedlikehold selv om dagens byggeteknikk og materialer benyttes.

Forutsetningen for at tiltaket skal anses som vedlikehold er at det foreligger et vedlikeholdsbehov og at det dreier seg om samme relative standard. Det kan være gjennomført dels vedlikehold og dels påkostning i tilfeller der det foreligger vedlikeholdsbehov, samtidig som standarden er hevet. Om varen endres vil tiltaket karakteriseres som påkostning. Selv om verken standard eller verdi heves vil dette være utgangspunktet.<sup>111</sup> Om varen endres, kan tiltaket likevel anses som vedlikehold dersom det ble iverksatt på bakgrunn av et vedlikeholdsbehov.<sup>112</sup> Avgjørende for om tiltaket omfattes av kapitalvarebegrepet er følgelig om det har ledet til en standardheving.

Følgende eksempel illustrerer skillet mellom vedlikehold og påkostning. Vinduene i et eldre bygg byttes ut. De gamle vinduene har enkle glass og er ikke lydisolerende. De byttes ut med lydisolerende vinduer med doble glass. Slike vinduer anses som vanlige etter dagens standard. Utskiftningen koster kr 200 000. Når det skiftes til slike vinduer vil tiltaket anses som vedlikehold. Det foreligger følgelig fradragrett for kr 200 000. Dersom det hadde blitt byttet til vinduer med triple glass som koster kr 300 000, ville ekstrakostnaden utgjort en påkostning. Et slikt tiltak ville vært å anse som dels

---

<sup>107</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

<sup>108</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

<sup>109</sup> Rt. 1940 s. 594 von Koss hvor flertallet uttaler: «... lovbestemmelsen [nå sktl. § 6-11] gir ikke noe holdepunkt for å oppstille en særlig begrensning i rekkevidden av denne regel for det tilfelle at vedlikeholdsarbeid blir utført etter at et eierskifte har funnet sted».

<sup>110</sup> Gjems-Onstad mfl. (2016) s. 569.

<sup>111</sup> Ibid

<sup>112</sup> Zimmer (2018) s. 195.

vedlikehold (prisen for vinduer med doble glass, altså kr 200 000), og dels påkostning (prisdifferansen mellom vinduer med doble glass og vinduer med triple glass, altså kr 100 000).

Selv om bygningsmessige tiltak er aktiveringspliktige etter regler i skatteretten, innebærer ikke dette automatisk at tiltakene er justeringspliktige etter justeringsreglene.<sup>113</sup> Det må også i slike tilfeller foretas en vurdering av hvorvidt tiltaket har ledet til en standardheving.

---

<sup>113</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 847.



## **6. Kapitalvarebegrepet i lys av HR-2017-2065-A (Avinor) og HR-2020-2060-A (VS Stein)**

### **6.1. Infrastrukturtiltak**

Byggetiltak på fast eiendom er kjernen i begrepet infrastruktur. Infrastrukturtiltak kan omfatte opparbeidelse av tomt og uteareal i forbindelse med byggearbeider, herunder parkeringsplasser, tilførselsveier, samt grøntanlegg mv.<sup>114</sup> Hvorvidt slike infrastrukturtiltak anses som kapitalvare må vurderes konkret. Nedenfor vil jeg omtale to dommer hvor denne problemstillingen behandles.<sup>115</sup>

Infrastrukturtiltak på egen tomt som tidsmessig sammenfaller med oppføringen av for eksempel et utleiebygg, kan anses som samme kapitalvare som utleiebygget.<sup>116</sup> Skal infrastrukturtiltaket anses som en kapitalvare er det følgelig en forutsetning at det gjennomføres i forbindelse med et tiltak som klart omfattes av kapitalvarebegrepet.

Kapitalvarebegrepet kan også omfatte infrastrukturtiltak utenfor egen eiendom. I HR-2020-2060-A (VS Stein) slo Høyesterett fast at det var uten betydning for justeringsplikten om tiltaket var utført på overdragerens eller mottakerens grunn. I saken var det en kapitalvare i form av et infrastrukturtiltak pålagt av det offentlige, som var gjenstand for overdragelse.<sup>117</sup>

### **6.2. Avinorsaken - bakteppet**

I det følgende vil jeg omtale Avinorsaken. For å belyse de vanskelige vurderingene i saken velger jeg å inkludere sakens bakteppe, herunder hvordan saken ble vurdert av Klagenemnda for merverdiavgift.

I forbindelse med oppgraderingsarbeider ved Sandane lufthavn og Hammerfest lufthavn, samt ved nyoppføring av Alta lufthavn, ble Avinor pålagt å utføre og bekoste arbeider med opparbeidelse av offentlig vei.<sup>118</sup> Avinor krevde fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader pådratt i forbindelse med tiltakene. Forutsetningen var allerede før oppgraderingsarbeidene startet, at tiltakene skulle overføres vederlagsfritt til det offentlige etter ferdigstillelse.

---

<sup>114</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 848-849.

<sup>115</sup> HR-2017-2065-A og HR-2020-2060-A

<sup>116</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 848-849.

<sup>117</sup> HR-2020-2060-A - sammendrag

<sup>118</sup> TOSLO-2015-65312 – UTV-2016-720

Avinor var usikre på om de pliktet å justere/tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift, når forutsetningen var at infrastrukturtiltakene etter ferdigstillelse skulle overføres vederlagsfritt til det offentlige. I den forbindelse tok de kontakt med Skattedirektoratet og anmodet om en bindende forhåndsuttalelse (BFU). Skattedirektoratet konkluderte med at det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til gjennomføring av oppgraderingsarbeidene.<sup>119</sup> Overføring av infrastruktur til det offentlige utgjorde imidlertid en justeringshendelse etter den gamle merverdiavgiftsloven § 26 d tredje ledd.<sup>120</sup> Overføringen innebar følgelig at fradrag måtte tilbakebetales etter reglene om justering.

På grunn av Skattedirektoratets konklusjon, valgte Avinor å ikke fradragsføre inngående merverdiavgift som påløp i forbindelse med oppgraderingsarbeidene ved Sandane lufthavn. Avinor valgte i tillegg å tilbakeføre inngående merverdiavgift de tidligere hadde fradragsført i forbindelse med tiltakene.

#### **6.2.1. KMVA-2014-7842**

Etter Høyesteretts avgjørelse i Elkjøpdommen, Rt. 2012 s. 432, mente Avinor at rettsoppfatningen Skattedirektoratet hadde lagt til grunn var feil. I dommen var spørsmålet hvorvidt Elkjøp kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring av en tomannsbolig.<sup>121</sup> Tomannsboligen ble benyttet som vederlag for erverv av tomt til forretningsbygg.<sup>122</sup> Flertallet kom til at byttet av eiendommer, makeskifte, måtte anses som foretatt som *«ledd i den avgiftspliktige virksomheten»*, og at Elkjøp derfor kunne kreve fradrag.

I lys av avgjørelsen anmodet Avinor Skattedirektoratet om en omgjøring av den tidligere avgitte forhåndsuttalelsen.<sup>123</sup> Skattedirektoratet svarte at de ikke fant grunnlag for å endre denne.<sup>124</sup> Avinor fremsatte derfor krav på fradragsrett for alle de tre aktuelle infrastrukturprosjektene. Direktoratet vedtok å avslå kravet. Avinor brakte deretter saken inn for Klagenemnda for merverdiavgift. Spørsmålet for nemnda var om overdragelser av

---

<sup>119</sup> BFU 31/09

<sup>120</sup> Ibid

<sup>121</sup> Rt. 2012 s. 432 sammendrag

<sup>122</sup> Ibid

<sup>123</sup> BFU 31/09

<sup>124</sup> Ibid

infrastruktur til det offentlige måtte anses som en justeringshendelse som medførte plikt for Avinor til å tilbakebetale den opprinnelige fradragsførte avgiften.<sup>125</sup>

Under henvisning til tidligere avgitte forhåndsuttalelser la Skattekontoret til grunn at overdragelse av infrastruktur til det offentlige utgjør en justeringshendelse. Det ble lagt vekt på at den som overdrar eiendommen har adgang til å overføre både retten og plikten til å justere til den som overtar eiendommen etter reglene i mval. § 9-3.<sup>126</sup>

Klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling. Et av nemndas medlemmer tok imidlertid ut dissens. Dissenterende medlem Stenhamar la til grunn at overføringen måtte anses som «*ledd i den avgiftspliktige virksomheten*», som måtte tilsi at Avinor hadde fradragsrett.

### 6.2.2. KMVA-2014-7842A

Den 13. mars 2014 anmodet Avinor Klagenemnda om en omgjøring av avgjørelsen i KVMA-2013-7842. Nemnda avgjorde saken basert på en vurdering av hvorvidt overføring av infrastrukturtiltak til det offentlige utgjør en justeringshendelse. Avinor mente at Klagenemnda heller skulle ha vurdert hvorvidt infrastrukturen utgjorde en «*kapitalvare*».

Avinor mente at infrastrukturtiltakene i utgangspunktet omfattes av ordlyden i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, men at det forelå grunnlag for en innskrenkende tolking. De aktuelle infrastrukturtiltakene kunne ikke anses å være omfattet. Justeringsreglene ville derfor ikke komme til anvendelse. Avinor mente at det derfor ikke forelå plikt til å tilbakeføre tidligere fradragsført merverdiavgift.

Under henvisning til Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) hevdet Avinor at det utelukkende er «*driftsmidler*» som utgjør «*kapitalvarer*» etter justeringsreglene<sup>127</sup>. I dommen trekker Høyesterett et skille mellom «*oppofrelser*» på den ene siden, og «*anskaffelser som tjenestegjør som driftsmiddel i den avgiftspliktige virksomheten*» på den andre siden.<sup>128</sup>

---

<sup>125</sup> KMVA-2013-7842

<sup>126</sup> BFU 02/09 og BFU 31/09. I BFU 02/09 vises det til Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 53-54 hvor det fremgår under avsnittet «*Salg og annen overdragelse av kapitalvarer*» at det alltid skal skje en reduksjon av fradragsretten ved overdragelse av fast eiendom.

<sup>127</sup> Rt. 2012 s. 432 omhandlet forhold tilbake til 2006. Saken ble følgelig behandlet etter den gamle merverdiavgiftsloven (1969).

<sup>128</sup> Rt. 2012. s. 432 avsnitt 52

Avinor tolket forarbeidene dit hen at lovgiver har gått inn for en innføring av justeringsregler samlet, for henholdsvis fast eiendom og andre større driftsmidler.<sup>129</sup> Derfor ville det ifølge Avinor være relevant å se på hva som utgjør en kapitalvare etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav a, ved vurderingen av hva som inngår i kapitalvarebegrepet etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav b. I den forbindelse ble det vist til departementets uttalelser om justeringsreglene i forarbeidene:

*«Ikke enhver anskaffelse mv. som en virksomhet gjør bør være gjenstand for justering av inngående merverdiavgift. I likhet med det arbeidsgruppen har foreslått mener departementet at det bare er driftsmidler av større verdi som bør omfattes av justeringsbestemmelsene. Det er særlig ved større anskaffelser at det vil være aktuelt med tilpasninger for å unngå merverdiavgift ...»<sup>130</sup>*

Avinor mente uttalelsen med tyngde taler for at kapitalvarebegrepet kun omfatter «driftsmidler». På bakgrunn av uttalelsene i Elkjøpdommen, samt formuleringene i forarbeidene, mente Avinor at byggetiltak, for å være en kapitalvare, må være et driftsmiddel i den avgiftspliktige virksomheten.

Skattekontoret på sin side fremholdt at mval. § 9-1 annet ledd er generell, videre at ordlyden ikke kan tilsi noen begrensning basert på et skille mellom «driftsmidler» og «oppofrelser». At problemstillinger i tilknytning til «driftsmidler» er behandlet samlet i forarbeidene er både hensiktsmessig, og kan begrunnes i praktiske hensyn, påpekte skattekontoret. At formuleringen «driftsmidler» fremgår av mval. § 9-1 annet ledd bokstav a kunne ikke tas til inntekt for den forståelse Avinor la til grunn.

At kapitalvarer i begge gruppene i mval. § 9-1 annet ledd behandles samlet i forarbeidene måtte ifølge skattekontoret anses som hensiktsmessig. Den felles behandlingen kunne begrunnes i praktiske hensyn, og kunne ikke tilsi at det kun er «driftsmidler» som omfattes av kapitalvarebegrepet. Til støtte for denne forståelsen viste Skattekontoret til følgende

---

<sup>129</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 48-49.

<sup>130</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 50.

formulering i forarbeidene: «ved siden av maskiner inventar og andre driftsmidler forslår departementet at fast eiendom skal omfattes av kapitalvarebegrepet».<sup>131</sup>

Skattekontoret fremholdt at formuleringene Avinor viste til i Rt. 2012 s. 432 heller ikke kunne tilsi at det kun er «driftsmidler» som omfattes av kapitalvarebegrepet. Avinor hevdet at en tolking som innebærer at infrastrukturtiltak ikke omfattes av kapitalvarebegrepet, ikke ville medføre en like klar innskrenkende tolking som i dommen. Til dette svarte skattekontoret med at innføringen av justeringsreglene utgjør et regimeskifte. Ordlyden tilsier at det foreligger flere, og i stor grad vesentlige forskjeller mellom den tidligere mval. § 21 tredje ledd og dagens justeringsregler, hevdet skattekontoret. At justeringsperioden er forlenget ble brukt som støtte for dette synet. Videre ble det pekt på at dagens justeringsregler kun medfører en plikt til forholdsmessig endring, til forskjell fra slik det var tidligere, hvor det dreide seg om full tilbakeføring av fradragført avgift.

Skattekontoret mente at ordlyden i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, samt bestemmelsens forarbeider, måtte tilsi at infrastruktur som i det foreliggende tilfellet omfattes av kapitalvarebegrepet.

Klagenemnda vedtok å opprettholde avgjørelsen i KMVA-2013-7842. Begjæringen om omgjøring ble følgelig avvist.

### **6.3. HR-2017-2065-A (Avinor)**

#### **6.3.1. Flertallet**

I Avinor-dommen vurderte Høyesterett betydningen av at det allerede ved opparbeidelsen av tiltaket, «*kapitalvaren*», var klart at det skal overføres vederlagsfritt til det offentlige. Flertallet kom til at de aktuelle infrastrukturtiltakene omfattes av kapitalvarebegrepet.

Partene var enige om at Avinor hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsestidspunktet etter hovedregelen i mval. § 8-1. Flertallet fremhevet at dette gjelder selv om det på anskaffelsestidspunktet er på det rene at infrastrukturtiltakene skal overføres vederlagsfritt til det offentlige etter ferdigstillelse.<sup>132</sup> Det ble lagt til grunn at det

---

<sup>131</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 51.

<sup>132</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 21

ikke kan oppstilles et vilkår om at anskaffelsen er ervervet til «*direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten*». <sup>133</sup>

Som nevnt vil en justeringshendelse innebære at fradraget må justeres. Når justeringshendelsen er en overdragelse skal det i utgangspunktet foretas en samlet fullstendig justering.

Høyesterett la til grunn at den vederlagsfrie overføringen av infrastrukturtiltakene til det offentlige «*utgjør en justeringshendelse som etter sin art faller inn under mval. § 9-2 tredje ledd*». <sup>134</sup> Justering skal skje uavhengig av om eiendommen overdras vederlagsfritt. <sup>135</sup>

Flertallet fremhevet at det springende punkt i saken, var hvorvidt infrastrukturtiltakene omfattes av kapitalvarebegrepet. Høyesterett pekte på at lovens ordlyd må tillegges betydelig vekt. <sup>136</sup> Ettersom det gjaldt fysiske byggetiltak på fast eiendom, og den inngående merverdiavgiften oversteg terskelverdien på kr 100 000, anså Høyesterett tiltakene som omfattet. <sup>137</sup>

Høyesterett tok deretter stilling til om det forelå grunnlag for å tolke loven innskrenkende. At kapitalvarebegrepet kun omfatter fast eiendom som benyttes som driftsmidler i den avgiftspliktige virksomheten fantes det ifølge Høyesterett ikke grunnlag for. <sup>138</sup> En slik forståelse var ikke i samsvar med det som følger av en alminnelig språklig forståelse. <sup>139</sup>

Førstvoterende uttalte at bokstav a og bokstav b i mval. § 9-1 annet ledd er selvstendige angivelser av hva som utgjør kapitalvarer og gruppene skal behandles hver for seg. <sup>140</sup>

Forarbeidene benytter i stor grad formuleringen «*kapitalvarer*» synonymt med «*driftsmidler*». At virkeområdet for justeringsreglene er begrenset til driftsmidler i

---

<sup>133</sup> Se ovenfor under 4.2.1

<sup>134</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 27

<sup>135</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 53.

<sup>136</sup> Se ovenfor under punkt 2.1.

<sup>137</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 28

<sup>138</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 30

<sup>139</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 31

<sup>140</sup> Ibid

virksomhet har derfor en viss støtte i forarbeidene.<sup>141</sup>

Høyesterett var enige i at formuleringer i forarbeidene kan gi dette inntrykket.<sup>142</sup> I denne sammenheng ble det pekt på at det i forarbeidene fremheves at «*bare driftsmidler av større verdi bør omfattes av justeringsbestemmelsene*».<sup>143</sup> Under henvisning til forarbeidene fremhevet imidlertid Høyesterett at justeringsreglene, herunder kapitalvarebegrepet, er ment å omfatte fast eiendom selv om den ikke utgjør et driftsmiddel.<sup>144</sup>

Avinor viste til at en avgjørelse fra EU-domstolen i 1977 (C-51/76), hvor uttrykket «*driftsmidler*» brukes for å beskrive begrepet «*capital goods*», støtter deres forståelse. Høyesterett la til grunn at dommen ikke kan tillegges vekt for forståelsen av den norske loven. For det første er den aktuelle avgjørelsen eldre enn det gjeldende EU-direktivet på området – rådsdirektivet 2006/112/EC (momsdirektivet). For det andre omfatter ikke EØS-avtalen avgiftsretten. For det tredje fant ikke Høyesterett grunnlag for at lovgiver har hatt til hensikt å oppnå en full harmonisering av EU-reglene i denne sammenheng.<sup>145</sup>

Avinor viste til Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp), hvor førstevoterende uttalte at det er en forutsetning for at tilbakeføringsregelen (tidligere mval. § 21 tredje ledd første punktum) skal komme til anvendelse at det dreier seg om fast eiendom som «*på anskaffelsestidspunktet skal tjenestegjøre som driftsmiddel i den avgiftspliktige virksomheten*».<sup>146</sup>

Høyesterett mente denne uttalelsen ikke kunne tillegges vekt ved tolkingen av dagens justeringsregler. Justeringsreglene som gjelder i dag skiller seg fra bestemmelsen i den tidligere mval. § 21 tredje ledd første punktum. Dagens justeringsregler er noe mer og noe annet enn den tidligere tilbakeføringsregelen uttalte Høyesterett.<sup>147</sup> Det ble i denne sammenheng vist til forarbeidene, hvor det påpekes at dagens justeringsregler vil erstatte

---

<sup>141</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007)

<sup>142</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 32

<sup>143</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 43.

<sup>144</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 32

<sup>145</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 33

<sup>146</sup> Rt. 2012 s. 432 avsnitt 52

<sup>147</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 36

tilbakeføringsregelen, samt «i stor grad representere noe nytt».<sup>148</sup>

Høyesterett vurderte deretter problemstillingen i lys av hensynene bak justeringsreglene. Et sentralt formål med justeringsreglene er å fordele inngående merverdiavgift over tid.<sup>149</sup> At det dannes et generelt skille mellom fast eiendom som utgjør et driftsmiddel, og annen fast eiendom med tilknytning til virksomheten, vil samsvare dårlig med dette formålet.<sup>150</sup>

En justeringshendelse kan medføre ulikeartede konsekvenser for den avgiftspliktige, både til gunst og til ugunst.<sup>151</sup> Høyesterett pekte på forskjellige eksempler hvor en forståelse i tråd med Avinors rettsoppfatning vil innebære at fradrag ikke tilkjennes. Flertallet mente derfor at bestemmelsen ikke kunne tolkes slik at den inneholder et generelt vilkår om at den faste eiendommen må utgjøre et driftsmiddel i virksomheten.<sup>152</sup>

Det neste spørsmålet Høyesterett vurderte var hvorvidt det kan være grunnlag for et mer begrenset unntak fra kapitalvarebegrepet, som innebærer at «fast eiendom ikke anses å omfatte infrastrukturiltak pålagt av det offentlige».<sup>153</sup>

Flertallet påpekte at det i forarbeidene fremgår at justeringsreglene i første rekke er ment å regulere «tilfeller der forutsetningene for fradrag endres etter anskaffelsen».<sup>154</sup> I forlengelsen av dette fremhevet Høyesterett at avtalen som inngås i det enkelte tilfellet likevel står sentralt når det gjelder betingelser knyttet til oppføring og senere overdragelse.<sup>155</sup>

Når inngående merverdiavgift tilbakeføres slik som i dette tilfellet, utgjør det en endelig kostnad for Avinor. Høyesterett påpekte at utgangspunktet er at merverdiavgiften skal være en avgift på forbruk.<sup>156</sup> At inngående merverdiavgift i dette tilfellet utgjør en endelig kostnad for Avinor, innebærer at det oppstår en form for avgiftskumulasjon.<sup>157</sup> Hensynet

---

<sup>148</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 6.

<sup>149</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

<sup>150</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 37

<sup>151</sup> Se ovenfor under 4.4.

<sup>152</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 40

<sup>153</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 41

<sup>154</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 42 hvor det vises til ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 38.

<sup>155</sup> Ibid

<sup>156</sup> Se ovenfor under 3.2.

<sup>157</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 44



til å unngå avgiftskumulasjon talte derfor for et mer begrenset unntak fra kapitalvarebegrepet.

Høyesterett la likevel til grunn at det ikke var nok til å danne grunnlag for å fravike en klar ordlyd ved å oppstille en unntaksregel. At regelverket kan slå urimelig ut kan ikke unngås. En unntaksregel for å avhjelpe dette vil være vanskelig å utforme presist, samt kunne føre til utilsiktede konsekvenser.<sup>158</sup>

Det ble lagt vekt på at konsekvensene av merverdiavgiftsreglene i en viss utstrekning hensyntas ved at det gis adgang til å inngå avtale om overføring av justeringsrett eller justeringsplikt etter mval. § 9-3.<sup>159</sup> I denne sammenhengen ble det vist til at kommuner og fylkeskommuner får kompensasjon for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven.

Høyesteretts flertall konkluderte med at infrastrukturiltakene omfattes av kapitalvarebegrepet, slik at justeringsreglene kom til anvendelse.<sup>160</sup>

### 6.3.2. Mindretallet

Mindretallet på to dommere vurderte den aktuelle problemstillingen annerledes.

At infrastrukturiltakene omfattes av kapitalvarebegrepet var de imidlertid enig i. Det ble under henvisning til Rt. 2014 s. 1229 fremhevet at ordlyden må tillegges betydelig vekt.<sup>161</sup>

Mindretallet mente bestemmelsen ikke kunne bedømmes isolert, men måtte ses i sammenheng med justeringsreglene for øvrig.<sup>162</sup> Justeringsreglene er etter sin ordlyd *«ment å slå inn når det skjer en endring som reelt påvirker tilknytningen mellom oppofrelsen og virksomheten, og dermed grunnlaget for at det er gitt eller ikke gitt fradrag»*.<sup>163</sup>

---

<sup>158</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 45

<sup>159</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 46

<sup>160</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 49-50

<sup>161</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 55 hvor det vises til Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 36

<sup>162</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 55

<sup>163</sup> Ibid

Mindretallet påpekte at dersom justeringsregelen i mval. § 9-1 fikk anvendelse på grunn av at infrastrukturtiltakene overføres til det offentlige, ville fradragregelen uthules slik at effekten kun ville utgjøre en eventuell likviditetsfordel.<sup>164</sup> Det ble vist til at det i saken ikke forelå noen endring i forutsetningene for fradrag. At infrastrukturtiltakene ved ferdigstillelse skulle overføres vederlagsfritt til det offentlige hadde vært forutsatt hele tiden.<sup>165</sup> Ettersom justeringsreglene kun er ment å «*slå inn når det skjer en endring som reelt påvirker tilknytningen mellom oppførelsen og virksomheten*», mente mindretallet at justeringsreglene ikke kom til anvendelse.<sup>166</sup> Det var ikke holdepunkter for en forståelse som innebærer at justeringsreglene fører til «*bortfall av effektiv fradragrett i et tilfelle som dette*».<sup>167</sup>

At det ikke fantes holdepunkter i forarbeidene for at virkeområdet for justeringsreglene skal være et annet enn det som følger av ordlyden i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, var mindretallet uenig i. Mindretallet viste i den sammenheng til at typetilfeller som denne saken representerer, «*hvor kostnadene er pålagt og ikke pådratt til direkte faktisk bruk i virksomheten*», ikke er berørt i forarbeidene.<sup>168</sup> Statens forståelse av justeringsreglene innebærer i slike tilfeller en overgang fra full til ingen fradragrett for den som har båret kostnadene.<sup>169</sup>

Dersom lovgivers intensjon hadde vært at avgiftsregimet skulle omlegges på en så drastisk måte, burde dette kommet tydeligere til uttrykk.<sup>170</sup> Det ble vist til forarbeidene hvor det fremgår at reglene «*ikke er ment å gjøre endringer i rettstilstanden om omfanget av fradragretten*».<sup>171</sup>

Under henvisning til en rekke formuleringer i forarbeidene la mindretallet til grunn at justeringsreglene kun får anvendelse i situasjoner der det foreligger endringer i forutsetningene for fradrag.<sup>172</sup> Det ble blant annet vist til følgende formulering i forarbeidene:

---

<sup>164</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 54

<sup>165</sup> Ibid

<sup>166</sup> Ibid

<sup>167</sup> Ibid

<sup>168</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 58

<sup>169</sup> Ibid

<sup>170</sup> Ibid

<sup>171</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 58 hvor det vises til ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 47.

<sup>172</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 59

*«Dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og en avgiftspliktig virksomhet endrer seg etter anskaffelsen, vil det opprinnelige fradraget kunne fremstå som misvisende og ikke gjenspeile den totale og faktiske bruken av varen i avgiftspliktig virksomhet over tid. Dette innebærer at det opprinnelige fradraget kan være for lite eller for stort.»<sup>173</sup>*

Etter mindretallets mening forelå det ingen slike endringer. Det ble lagt til grunn at forarbeidene samlet sett ikke kan tolkes slik at lovgiver har hatt til hensikt å frata næringsdrivende virksomheter fradragsretten for inngående merverdiavgift i tilfeller som den aktuelle saken representerer.<sup>174</sup>

Tilbakeføring av fradragsført avgift ville innebære en form for avgiftskumulasjon påpekte mindretallet. Dersom en slik effekt hadde vært tilsiktet, måtte dette ha kommet til uttrykk i forarbeidene.<sup>175</sup>

Konklusjonen ble at det ikke oppstår justeringsplikt etter justeringsreglene i tilfeller der infrastruktur som i denne saken overdras vederlagsfritt til det offentlige.<sup>176</sup>

Hvorvidt det er en forutsetning at tiltaket må være anskaffet som driftsmiddel i den avgiftspliktige virksomheten for at tiltaket skal omfattes av kapitalvarebegrepet, slik at justeringsreglene kommer til anvendelse, gikk ikke mindretallet inn på.

#### **6.4. HR-2020-2060-A (VS Stein)**

Hvorvidt det forelå en kapitalvare var i VS Stein-dommen ikke problematisk. Betydningen av at arbeidene ble foretatt på mottakers grunn, ble imidlertid problematisert. Hvorvidt etterarbeidene kunne anses som en del av kapitalvaren, ble også vurdert. På denne måten kan dommen anses som en presisering av hva kapitalvarebegrepet omfatter, herunder hvilke konsekvenser dette får i det konkrete tilfellet.

---

<sup>173</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 48.

<sup>174</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 60 og 61 hvor mindretallet viser til uttalelsen i Rt. 2012. s. 432 avsnitt 52

<sup>175</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 62

<sup>176</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 63

I forbindelse med utvidelse av et steinbrudd ble driver av steinbruddet, VS Stein, pålagt å oppgradere infrastrukturen knyttet til fylkesveien i det aktuelle området. Forutsetningen var at infrastrukturtiltakene skulle overføres vederlagsfritt til fylkeskommunen ved ferdigstillelse.

I saken tok Høyesterett stilling til om overføringen av tiltakene var å anse som en justeringshendelse som utløste plikt til å justere fradragsført inngående merverdiavgift.

Under henvisning til rettspraksis, særlig Avinordommen, la Høyesterett til grunn at infrastrukturtiltakene utgjorde en «*kapitalvare*». At de aktuelle infrastrukturtiltakene var pålagt, samt skulle tilfalle det offentlige ved ferdigstillelse, kunne ikke tilsi en annen forståelse, uttalte førstvoterende.

Et krav om at eiendomsretten til grunnen måtte overføres sammen med infrastrukturtiltakene for at det skulle foreligge justeringsplikt fant Høyesterett ikke noe grunnlag for. I tråd med formålet, at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile kapitalvarens bruk i den avgiftspliktige virksomheten over tid, kunne et slikt krav ikke stilles ifølge Høyesterett.<sup>177</sup>

Konsekvensene av et slikt krav kan lede til avgiftsmessig ubalanse. Høyesterett påpekte at fradragsrett ville foreligge uavhengig av hvem som eier grunnen der aktuelle byggetiltak utføres, mens justeringsplikt kun vil foreligge for inngående merverdiavgift knyttet til egen eiendom.<sup>178</sup>

Høyesterett understreket viktigheten av å tolke mval. § 9-2 tredje ledd, jf. mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, i lys av hensynene som begrunner bestemmelsene. I dette tilfellet tilsa både hensynene og en naturlig språklig forståelse av ordlyden i bestemmelsene at «*objektet for overdragelsen som utløser justeringsplikt er selve kapitalvaren*». <sup>179</sup> Ettersom kapitalvarebegrepet omfatter kostnader ved bygging, herunder infrastrukturtiltak, måtte det anses forsvarlig å legge til grunn at overdragelsen var å anse som en justeringshendelse, slik at justeringsplikt forelå.<sup>180</sup> Videre la Høyesterett vekt på at Skattedirektoratet har uttalt at det

---

<sup>177</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 34

<sup>178</sup> Ibid

<sup>179</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 35

<sup>180</sup> Ibid

ikke er en forutsetning for justeringsplikten at eiendomsretten til grunnen overdras sammen med kapitalvaren.<sup>181</sup>

Det ble også pekt på at det i Finansdepartementets tolkingsuttalelse fremgår at leietakers byggetiltak kan anses som leietakers kapitalvare.<sup>182</sup> I denne sammenheng blir det også pekt på at det i Merverdiavgiftshåndboken er lagt til grunn at hvem som eier grunnen arbeidene utføres på er uten betydning.<sup>183</sup> Høyesterett presiserte imidlertid at omtalen i Merverdiavgiftshåndboken ikke hadde avgjørende betydning for konklusjonen.<sup>184</sup>

Høyesterett la deretter til grunn at *«når en kapitalvare i form av et infrastrukturtiltak pålagt av det offentlige er gjenstand for overdragelse, er det uten betydning for justeringsplikten om arbeidet er utført på overdragerens eller mottakerens grunn»*.<sup>185</sup>

Om etterarbeider kan anses som en del av kapitalvaren, slik at justeringsplikt foreligger også for slike arbeider, ble også vurdert. Spørsmålet for Høyesterett var om inngående merverdiavgift som var fradragsført i forbindelse med arbeidene som ble utført etter overdragelsen, var omfattet av justeringsplikten.<sup>186</sup>

Høyesterett viste til at sammenhengen mellom etterarbeidene og utbyggingsavtalen måtte tilsi at etterarbeidene var å anse som en del av kapitalvaren.<sup>187</sup> Det ble påpekt at etterarbeidene var en del av den forpliktelsen VS Stein hadde påtatt seg i henhold til utbyggingsavtalen.<sup>188</sup>

Til støtte for denne forståelsen ble det vist til lovens formål.<sup>189</sup> En overdragelse innebærer at det ikke lenger foreligger noen tilknytning mellom kapitalvaren og den avgiftspliktige virksomheten. *«VS Stein har fått fradrag for inngående avgift på [etterarbeidene], og når kapitalvaren ikke lenger inngår i selskapets avgiftspliktige virksomhet, inntreer*

---

<sup>181</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 38 hvor det vises til BFU 02/09 som omtaler hvordan tidligere mval. § 26 d tredje ledd skal forstås.

<sup>182</sup> Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 16. november 2007 side 4.

<sup>183</sup> Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave 2020 s. 860 hvor det vises til BFU 31/09

<sup>184</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 39

<sup>185</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 40

<sup>186</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 42

<sup>187</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 43

<sup>188</sup> Ibid

<sup>189</sup> Ot.prp.nr.59 (2006-2007) side 52: *«Det sentrale hensynet er at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile an kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden»*.

*justeringsplikten*», uttalte Høyesterett.<sup>190</sup> En slik forståelse kunne også forankres i mval. § 9-5 fjerde ledd om delvis justering.<sup>191</sup> Videre viste Høyesterett til at Skattedirektoratets har uttalt at gjenstående arbeider som er utført etter at brukstillatelse er gitt, skal anses som en del av byggetiltaket.<sup>192</sup> Etter dette ble det lagt til grunn at etterarbeidene måtte anses som en del av kapitalvaren.<sup>193</sup>

---

<sup>190</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 44

<sup>191</sup> Se ovenfor under 4.4.

<sup>192</sup> Skattedirektoratets uttalelse 17. februar 2009 om justeringsregler for fast eiendom og andre kapitalvarer. [USKD-2009-5] s. 1.

<sup>193</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 47

## 7. Kapitalvarebegrepet og tomt

### 7.1. Rt. 2014 s. 1229 – Mandal Kommune

I saken var spørsmålet hvorvidt en tomt omfattes av kapitalvarebegrepet. Et heleid kommunalt utbyggingselskap hadde overdratt et utbyggingsprosjekt til kommunen. Kommunen krevde kompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven for inngående merverdiavgift utbyggingselskapet hadde pådratt i forbindelse med prosjekteringen. Det var enighet om at kommunen hadde rett til kompensasjon i den grad det gjaldt en fradrags- eller justeringsrett etter merverdiavgiftsloven kapittel 9. Høyesterett kom til at prosjektet, slik det ble overført, ikke kunne anses som en kapitalvare. Høyesterett pekte på at det ikke var utført fysiske byggearbeider på tomten. Lovens ordlyd fikk avgjørende betydning.

Flertallet i dommen la vekt på at en forståelse som ikke samsvarer med det som naturlig følger av lovens ordlyd ikke vil gi den klarhet og forutberegnelighet som kreves for at skattyter skal kunne innrette seg etter regelverket.<sup>194</sup> Videre ble det fremhevet at kontroll- og effektivitetshensyn må veie tungt.

Flertallet kom til at rivningsarbeidene som var utført på tomten ikke kunne anses som nybygging i lovens forstand. Det ble lagt vekt på at prosjektering slik som i denne saken ikke falt inn under begrepet «bygging» rent språklig sett.<sup>195</sup>

At begrepet «byggetiltak» er benyttet i forskriftshjemmelen i § 9-1 fjerde ledd kan ikke forsvare en forståelse som ikke er i tråd med det som naturlig følger av mval. § 9-1 annet ledd bokstav b mente Høyesterett.

Det ble fremhevet at det er viktig å skille mellom hva som kreves for å etablere en kapitalvare, som fremgår av loven, og hva som skal regnes med som fradragsberettiget inngående avgift når kapitalvaren først er etablert, som fremgår av forskriften.<sup>196</sup> Dette skillet ble lagt til grunn av Høyesterett. Videre ble det påpekt at det er oppregningen i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b som er styrende for definisjonen. Definisjonen endres

---

<sup>194</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 36

<sup>195</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 38

<sup>196</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 39

ikke selv om begrepet «byggetiltak» benyttes. Selv om forskriften omtaler «tjenester som anskaffes i forbindelse med byggetiltaket», kunne ikke det være relevant for tolkingen av hva som utgjør en kapitalvare etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav b.<sup>197</sup>

Ifølge Høyesteretts flertall gå ikke forarbeidene grunnlag for å fravike det som følger av en naturlig språklig forståelse. At konsulenttjenester inngår i kapitalvarebegrepet etter forarbeidene kan ikke tilsi at konsulenttjenester alene utgjør en kapitalvare understreket Høyesterett.<sup>198</sup>

Høyesterett utelukket likevel ikke at rivningsarbeider i sammenheng med nybygging kunne falle inn under kapitalvarebegrepet. De mente at en forutsetning i så fall må være at rivningsarbeidene og nybyggingen skjer i samme operasjon.<sup>199</sup>

---

<sup>197</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 39

<sup>198</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 40 hvor det vises til Ot.prp.nr.59 (2006-2007) s. 52.

<sup>199</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 49



## 8. Konsekvenser av avgjørelsene

I HR-2017-2065-A (Avinor) la flertallet til grunn at overdragelsen av infrastrukturtiltakene til det offentlige var en justeringshendelse som etter sin art omfattes av mval. § 9-2 tredje ledd.<sup>200</sup> Videre slås det fast at infrastruktur som etter ferdigstilling skal overdras vederlagsfritt til det offentlige omfattes av kapitalvarebegrepet.

Flertallet kom til at det ikke kunne oppstilles et vilkår om at byggetiltak på fast eiendom må være anskaffet som driftsmiddel i virksomheten for at det skal være en kapitalvare.<sup>201</sup> At det kunne oppstilles en regel om unntak fra justeringsplikt for infrastrukturtiltak pålagt av det offentlige fant flertallet ikke grunnlag for. Avgjørelsen medfører dermed at registrerte virksomheter som overdrar infrastrukturtiltak (rekkefølgetiltak), må justere fradragsført merverdiavgift.

Etter denne avgjørelsen vil overdragelse av anlegg medføre justeringsplikt, sml. Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina), som gjaldt tiltak på annen eiendom.<sup>202</sup> I tillegg vil makeskifte/byttesalg, som det dreide seg om i Elkjøpdommen, medføre justeringsplikt. Justeringsplikt vil i slike tilfeller foreligge uavhengig av om både anskaffelsen og overdragelsen i utgangspunktet har den tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten som kreves etter fradragsreglene.<sup>203</sup> Avgjørelsen innebærer at det ikke vil «være avgjørende at den generelle fradragsretten som følger blant annet av Elkjøpdommen, etter innføringen av justeringsreglene, i enkelte tilfeller vil ha begrenset betydning for den næringsdrivende».<sup>204</sup>

I likhet med HR-2017-2065-A (Avinor) ble det i HR-2020-2060-A (VS Stein) slått fast at kapitalvarebegrepet omfatter infrastrukturtiltak som er pålagt av det offentlige og som etter ferdigstilling skal tilfalle det offentlige. I HR-2020-2060-A slås det fast at det ikke kan oppstilles som et vilkår at grunnen der tiltakene utføres overdras sammen med kapitalvaren for at justeringsplikt inntreffer. At VS Stein bekostet og utførte tiltakene på det offentliges grunn fikk ingen betydning for om det forelå justeringsplikt. Etter avgjørelsen vil det følgelig være

---

<sup>200</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 27

<sup>201</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 40

<sup>202</sup> Eriksen (2018) s. 97.

<sup>203</sup> Ibid

<sup>204</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 36

uten betydning for justeringsplikten hvorvidt overdrager eller mottaker eier grunnen der tiltakene utføres.

Etter dommen er det klart at en kapitalvare også kan inkludere etterarbeider. I VS Steindommen ble det lagt til grunn at justeringsplikten etter mval. § 9-2 tredje ledd også omfattet inngående merverdiavgift på kostnader til arbeidene som ble utført etter at tiltakene (kapitalvaren) var overført.<sup>205</sup> I denne sammenheng er det imidlertid viktig å presisere at det ved vurderingen må tas hensyn til om etterarbeidene er en del av en kontraktmessig oppfyllelse som det er naturlig å se under ett. Ikke alle etterarbeider vil anses som en del av kapitalvaren.<sup>206</sup> Det må foretas en konkret vurdering.

Etter avgjørelsen i Rt. 2014 s. 1229 må det legges til grunn at det stilles krav til fysisk arbeid på fast eiendom for at en kapitalvare skal anses etablert. Ved vurderingen kan det tas hensyn til tiltak som har nær tidsmessig og faktisk sammenheng, slik at de sammen kan utgjøre en kapitalvare. Et minstekrav må likevel være at det foreligger en viss grad av fysisk arbeid på den aktuelle faste eiendommen, før en «*kapitalvare*» kan anses som etablert. Avgjørelsen bekrefter at det eksisterer et skille mellom etablering av kapitalvare og etablert kapitalvare.

Dette skillet innebærer at retten til fradrag for inngående merverdiavgift på for eksempel prosjekteringskostnader, kun foreligger i tilfeller der kapitalvaren anses etablert, altså der det er foretatt fysiske arbeider.<sup>207</sup> Dersom det i et prosjekt kun har påløpt prosjekteringskostnader, vil retten til å justere med andre ord ikke kunne overføres etter mval. § 9-3.<sup>208</sup>

Etter dommen er det videre klart at rivningsarbeider ikke er nok til å etablere en kapitalvare, selv om rivningsarbeider innfrir kravet til fysisk arbeid.<sup>209</sup>

---

<sup>205</sup> Dommen er omtalt i en artikkel av Anders Myklebust i Finansavisens 6. november 2020.

<https://finansavisen.no/nyheter/markedskommentarer/2020/11/06/7585318/ny-merverdiavgiftseier-for-staten-i-hoyesterett> (lest 07.11.20)

<sup>206</sup> HR-2020-2060-A avsnitt 43

<sup>207</sup> Opheim (2014) s. 258

<sup>208</sup> Ibid

<sup>209</sup> Opheim (2014) s. 259

## 9. Avsluttende betraktninger

Oppgaven viser at spørsmålet om hvorvidt et konkret tiltak omfattes av kapitalvarebegrepet fører med seg en rekke vurderinger og tilgrensede problemstillinger. I denne oppgaven har jeg forsøkt å illustrere disse vurderingene og problemstillingene ved blant annet å vise til hvordan spørsmålet har blitt vurdert i rettspraksis. Jeg har ved å se på de rettskilder som foreligger forsøkt å klarlegge begrepets innhold.

En av de viktigste erfaringene jeg tar med meg fra arbeidet med oppgaven er at kapitalvarebegrepet må tolkes lys av de hensyn som begrunner justeringsreglene, samt ses i sammenheng med det øvrige avgiftsregelverket. En isolert tolking av begrepet kan gi utilsiktede og uønskede konsekvenser.

Jeg stiller meg bak mindretallets konklusjon i Avinor-dommen. Som kjent skal justering kun skje dersom forutsetningene ved anskaffelsen endrer seg i ettertid. I Avinorsaken var forutsetningen allerede før oppgraderingsarbeidene startet at tiltakene skulle tilfalle det offentlige ved ferdigstilling. Ut ifra et slikt standpunkt passer flertallets konklusjon dårlig.

Samtidig fremgår det eksplisitt av mval. § 9-2 tredje ledd at inngående merverdiavgift skal justeres når kapitalvarer «overdras». Videre er formålet med justeringsreglene at fradragføring skal reflektere kapitalvarens tilknytning til virksomheten. Ettersom kapitalvaren ikke lenger hadde noen tilknytning til virksomheten etter overdragelse må flertallets konklusjon anses forsvarlig, samt i tråd med ordlyden.

Avgjørelsen innebærer likevel at adgangen til å føre fradrag for inngående merverdiavgift i slike tilfeller kun vil utgjøre en eventuell likviditetsfordel i perioden frem mot overdragelse. Poenget fremheves av mindretallet i Avinor-dommen.<sup>210</sup>

I HR-2020-2060-A anførte VS Stein at kostnadene knyttet til arbeidene burde anses som kostnader til utvidelse av steinbruddet, slik at en eventuell justeringsplikt ville foreligge først ved endret bruk eller overdragelse av selve steinbruddet. Hadde synspunktet blitt lagt til grunn i HR-2017-2065-A (Avinor), ville justeringsplikten foreligge først ved

---

<sup>210</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 54

endret bruk eller overdragelse av flyplassene. Synspunktet er interessant, men anførselen kommenteres imidlertid ikke av Høyesterett. Ettersom det ble lagt til grunn at tiltakene alene utgjorde kapitalvarer, er det klart at VS Stein sin anførsel ikke kan føre frem.

I en kommentar til VS Stein-dommen på Rettsdata stiller professor Benn Folkvord spørsmål om hvorfor VS Stein ikke fikk fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader som var helt nødvendig for å utvide steinbruddet. Folkvord påpeker at steinbruddet var en del av den avgiftspliktige virksomheten.<sup>211</sup> Han viser til Rt. 1985 s. 93 og påpeker at Høyesterett tilkjente fradrag for kostnader til settefisk, ettersom tiltaket var helt nødvendig for den avgiftspliktige virksomheten.<sup>212</sup> Sammenligningen kan tilsi at om Sira Kvina-saken hadde vært vurdert i dag, ville avgjørelsen blitt annerledes.

I både HR-2017-2065-A og HR-2020-2060-A fremheves det at konsekvensene av merverdiavgiftsreglene, herunder justeringsreglene, avhjelpes ved at det er adgang for avgiftspliktige virksomheter til å overføre justeringsplikt eller justeringsrett etter mval. § 9-3. Ettersom kommuner og fylkeskommuner får kompensasjon for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven, vil det kunne inngås avtaler om overføring av justeringsforpliktelse eller justeringsrett ved overdragelse til kommune og fylkeskommune. Poenget fremheves av flertallet i HR-2017-2065-A.<sup>213</sup> Der kapitalvarer overdras til staten vil problemstillingen stille seg annerledes.

Adgangen synes å ha vært et moment i seg selv ved Høyesteretts vurdering i dommene. I den utstrekning avtale om overføring av justeringsforpliktelse hadde vært inngått, ville Avinor og VS Stein sluppet å tilbakebetale fradragført inngående merverdiavgift på tiltakene som ble overført.

Mandal Kommune-dommen illustrer det mange oppfatter som et firkantet regelverk. Hadde kommunen ventet med å overføre tiltaket til det var utført fysiske arbeider på tomten, ville tiltakene falt inn under kapitalvarebegrepet. Kommunen kunne følgelig fått kompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven. Saken viser at justeringsreglene i det enkelte tilfellet kan være lite fleksible.

---

<sup>211</sup> Folkvord (2020) punkt 4. Justeringsplikt for etterarbeidene?

<sup>212</sup> Se omtale av Rt. 1985 s. 93 under punkt 4.2.1.

<sup>213</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 46

Generelt klargjør avgjørelsene flere spørsmål knyttet til kapitalvarebegrepets omfang i lys av reglene om fradrag og justering i merverdiavgiftsloven. Problemstillingene i dommene illustrerer imidlertid at kan være behov for en klarere regulering. Videre illustrerer avgjørelsene viktigheten av å være bevisst reglene som gjør seg gjeldende, særlig ved overdragelse og etablering av kapitalvarer.

Mangel på forståelse kan få enorme rettslige og ikke minst økonomiske konsekvenser for den enkelte registrerte virksomhet. Derfor vil jeg helt avslutningsvis understreke at det er veldig viktig å være våken når det gjelder avtaleinngåelse, samt være bevisst de formelle kravene.

## **10. Litteraturliste**

### **10.1. Lovregister:**

Lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktlfvl.).

Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften – fmval.).

Lov av 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).

Lov av 12. desember 2003 nr. 104 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven – kompl.).

Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven – sktl.).

Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval. 1969).  
(opphevet)

### **10.2. Domsregister:**

#### **10.2.1. Høyesterett:**

HR-2020-2060-A VS Stein

HR-2019-273-A Travkusk

HR-2017-2065-A Avinor

Rt. 2014 s. 1229 Mandal Kommune

Rt. 2012 s. 432 Elkjøp

Rt. 2007 s. 848

Rt. 2006 s. 293 Arves Trafikkskole

Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt

Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors

Rt. 1990 s. 1293 Ytterbø

Rt. 1986 s. 826

Rt. 1985 s. 93 Sira Kvina

Rt. 1940 s. 594 von Koss

### **10.2.2. Tingrett:**

TOSLO-2015-65312 – UTV-2016-720

### **10.3. Forarbeidsregister:**

Utkast til forskrift til merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009

Ot.prp.nr.76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift

Ot.prp.nr.59 (2006-2007) Om lov om endringer av lov av 19. juni 1096 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp.nr.2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp.nr.17 (1968-1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester

Innstilling fra Skattekomitéen av 1966

### **10.4. Avgjørelser fra Klagenemnda for merverdiavgift:**

KVMA-2014-7842A

KVMA-2013-7842

### **10.5. Litteratur:**

Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgiftsrett*, 6. utgave, Gyldendal 2020

Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Aasprong Dyrnes og Anders B. Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 10. utgave, Gyldendal 2018

Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Roy K. Kristensen og Anders B. Mikelsen, *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Gyldendal 2016

Kristoffersen, Trond, *Merverdiavgift lærebok*, 2. utgave, Fagbokforlaget 2016

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2018

## **10.6. Artikler:**

Eriksen, John og Steinar Bergh, «Beskatning av infrastrukturtiltak etter merverdiavgiftsloven: Høyesteretts avgjørelse 1. november 2017, Avinordommen», *Skatterett: Tidsskrift for skatt og avgift*, 01-02/2018 (volum 37) s. 88 – 97.

Folkvord, Benn, «Høyesterett: VS Stein AS: Frist for inngåelse av justeringsavtale mv.?», *Rettsdatas redaksjonelle kommentarer*, November 2020

(Gyldendal Rettsdata | <http://www.retsdata.no> | Kilde: Rettsdatas redaksjonelle kommentarer | 08-12-2020 11:01:46)

Opheim, Ingrid Bøyum, «Kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b», *Skatterett: Tidsskrift for skatt og avgift*, 03/2015 (volum 34) s. 252 – 263.

## **10.7. Uttalelser fra Finansdepartementet:**

Fortolkningsuttalelse av 16. november 2007 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer – Merverdiavgiftsloven §§ 26 b-e.

Fortolkningsuttalelse av 19. desember 2007 til forskrift om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer.

Finansdepartementets fellesskriv til skattekontorene 8. juni 2012

## **10.8. Bindende forhåndsuttalelser og andre uttalelser fra Skattedirektoratet:**

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet. BFU 31/09. Avgitt 20.11.2009. «Spørsmålet om plikt til å justere fradragsført inngående avgift ved overføring av infrastruktur til stat, kommune og fylkeskommune».

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet. BFU 09/02. Avgitt 12.02.2009. «Spørsmål om kommunens og statens overtakelse av infrastruktur medfører en justeringsforpliktelse for utbygger».

Uttalelse av 17. februar 2009. «Justering for fast eiendom og andre kapitalvarer – anmodning om avklaring av enkelte generelle spørsmål»



### **10.9. Publikasjoner fra Skattedirektoratet:**

Merverdiavgiftshåndboken 16. utgave, ajourført pr. 1. februar 2020

### **10.10. Annet:**

Artikkel i Finansavisen 6. november 2020 av Anders Myklebust

<https://finansavisen.no/nyheter/markeds kommentarer/2020/11/06/7585318/ny-merverdiavgiftseier-for-staten-i-hoyesterett> (Lest: 07.11.20)