

## INNHALDSFORTEGNELSE

<b>1. Innledende emner</b> .....	<b>4</b>
1.1 Tematikk og aktualitet.....	4
1.2 Historikk.....	5
1.3 Rettskilde- og metodespørsmål .....	6
1.3.1 Lovens ordlyd som utgangspunkt .....	6
1.3.2 Andre tungtveiende rettskilder .....	7
1.3.3 Administrativ praksis som rettskilde.....	8
1.3.4 Juridisk teori .....	8
1.3.5 Prinsipper og systemhensyn i avgiftssystemet.....	9
<b>2. Merverdiavgift på fast eiendom</b> .....	<b>10</b>
2.1 Grunnleggende avgiftsstruktur.....	10
2.2 Avgiftsreglene for fast eiendom.....	10
2.2.1 Innledning .....	11
2.2.2 Begrepet "fast eiendom" .....	11
2.2.3 Unntaksbestemmelsens betydning .....	11
2.2.4 Frivillig registrering .....	12
2.2.5 Egenregi og uttak .....	13
2.3 Justeringsreglene .....	14
2.3.1 Generelt.....	14
2.3.2 Kapitalvarebegrepets funksjon og betydning .....	14
2.3.3 Rettsvirkninger .....	15
<b>3. Kapitalvarebegrepet – grunnvilkår</b> .....	<b>16</b>
3.1 Innledning.....	16

3.2 Nærmere om uttrykket "kapitalvare" .....	17
3.2.1 Uttrykket "kapitalvare" .....	17
3.2.2 Gjenstand for slik "kapitalvare" .....	18
3.3 Vilkåret om fysisk byggearbeid.....	19
3.3.1 Innledning.....	19
3.3.2 Høyesterett sin presisering av lovens ordlyd .....	19
3.3.3 Skillet mellom etablering av og hva som kan inngå i en "kapitalvare" .....	20
3.3.4 Hva menes med "fysiske byggearbeider"? .....	21
3.3.5 Særlig om rivningsarbeid .....	22
3.4 Vilkåret om aktiveringsplikt .....	23
3.4.1 Generelle utgangspunkter .....	23
3.4.2 "Eiendommens opprinnelige standard" .....	25
3.4.3 Tenkt vedlikehold .....	26
3.4.4 Faste tekniske installasjoner .....	26
3.4.5 Aktiveringsrett .....	27
<b>4. Kapitalvarebegrepet – beløpskravet .....</b>	<b>28</b>
4.1. Innledning.....	28
4.2 Om hvilke kostnader som kan inngå i en "kapitalvare" .....	30
4.2.1 Utgangspunkter.....	30
4.2.2 Noen grensdragninger.....	31
4.2.3 Infrastrukturtiltak .....	32
4.3 Om hvilke kostnader som kan inngå i samme "kapitalvare" .....	34
4.3.1 Utgangspunkt: Ett byggetiltak utgjør én kapitalvare .....	34
4.3.2 Departementets vurdering av de ulike tilfeller .....	36
4.3.3 I hvilke tilfeller kan flere byggetiltak slås sammen? .....	37
4.3.4 Spørsmål angående særskilte grupper av byggearbeider.....	38
<b>5. HR-2017-2065-A – innskrenkende fortolkning .....</b>	<b>40</b>

5.1 Generelt om rettsavgjørelsen.....	41
5.2 Særlige problemstillinger ved offentlige infrastrukturtiltak.....	42
5.3 Driftsmiddel som vilkår for kapitalvare? .....	44
5.4 Slutninger: Ordlyden som den sentrale rettskilde.....	46
<b>6. Litteraturliste .....</b>	<b>48</b>
6.1 Lover, lovforarbeider og forskrifter.....	48
6.1.1 Lover .....	48
6.1.2 Lovforarbeider .....	48
6.1.3 Forskrifter .....	49
6.2 Praksis.....	49
6.2.1 Høyesterettspraksis.....	49
6.2.2 Underrettspraksis.....	49
6.2.3 Bindende forhåndsuttalelser .....	49
6.2.4 Fortolkningsuttalelser .....	49
6.2.5 Håndbøker.....	49
6.2.6 Annen administrativ praksis .....	50
6.3. Litteratur (med forkortelser) .....	50
6.3.1 Bøker .....	50
6.3.2 Vitenskapelige artikler .....	50
6.3.3 Tidligere masteroppgaver.....	50

# 1. Innledende emner

## 1.1 Tematikk og aktualitet

Begrepet "kapitalvare" er for fast eiendom legaldefinert i merverdiavgiftsloven (mval.) § 9-1 annet ledd, bokstav b. Etter denne bestemmelsen er kapitalvarer "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner". Denne fremstillingens hovedformål er å redegjøre for innholdet av denne legaldefinisjonen i lys av de foreliggende rettskilder.

Begrepet "kapitalvare" sin funksjon i merverdiavgiftsretten er å angi anvendelsesområdet for de såkalte *justeringsreglene*, som følger av mval. kapittel 9. Disse reglene supplerer hovedregelen om fradragrett for inngående merverdiavgift jf. § 8-1. Etter § 9-1 første ledd er det kun fradrag for inngående merverdiavgift på "kapitalvarer", som kan bli gjenstand for justering etter justeringsreglene.

Justeringsreglene og kapitalvarebegrepet ble innført 1. januar 2008,<sup>1</sup> og må derfor fortsatt betraktes som relativt nye elementer i norsk merverdiavgiftsrett. Selv om man i forkant av innføringen utarbeidet forholdsvis omfattende lovforarbeider,<sup>2</sup> har tiden vist at langt fra alle spørsmål angående kapitalvarebegrepets innhold er avklart. Dette understrekes av at begrepet har vært gjenstand for behandling i Høyesterett ved to ulike anledninger i løpet av de fem siste årene (i HR-2017-2065-A *Avinor* og Rt. 2014 s. 1229 *Mandal*).

Årsaken til at tvister angående kapitalvarebegrepets innhold har vært ført for domstolene, er naturligvis at det i mange tilfeller kan dreie seg om store fradragssummer, som avgiftssubjektet enten må tilbakeføre eller har krav på, avhengig av om et arbeid på fast eiendom regnes som en "kapitalvare" eller ikke. Til illustrasjon

---

<sup>1</sup> Ved endringslov av 29. juni 2007 nr. 45

<sup>2</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07)

var tvistesummene i de to nevnte rettsavgjørelsene henholdsvis 7 172 818 kroner og 4 688 461 kroner.<sup>3</sup>

Kapitalvarebegrepet har imidlertid i svært beskjeden grad blitt viet oppmerksomhet i juridisk teori. De teoretiske arbeider som foreligger, begrenser seg til to artikler som analyserer rettsspørsmålene i de nevnte avgjørelsene fra Høyesterett.<sup>4</sup> I lærebokfremstillingene av merverdiavgiftsretten, behandles kapitalvarebegrepet kun overfladisk over to eller tre sider.<sup>5</sup> Det foreligger dermed ikke noen systematisk og helhetlig behandling av kapitalvarebegrepet for fast eiendom i norsk rett. Formålet med denne fremstillingen er å gi en slik inngående redegjørelse.

## 1.2 Historikk

Før justeringsreglene ble innført 1. januar 2008, fantes det ingen generelle bestemmelser om justering av fradragført inngående merverdiavgift. Det fantes likevel en spesialbestemmelse om fast eiendom i den gamle merverdiavgiftsloven § 21 tredje ledd.<sup>6</sup> Etter denne bestemmelsen kunne fradragført avgift kreves *tilbakeført* dersom man solgte eller på annen måte tok i bruk eiendommen til formål utenfor merverdiavgiftsloven. Denne spesialbestemmelsen gjaldt imidlertid kun for de tre første årene etter fullføring. Deretter kunne man disponere fritt over eiendommen, uten å måtte betale tilbake godkjente fradrag.

Ved gjennomgangen av merverdiavgiftsregelverket i forrige tiår, pekte departementet på at "denne korte frigjøringstiden på tre år [ville] kunne gi uheldige tilpasninger for å unngå merverdiavgift".<sup>7</sup> Formålet med justeringsreglene er nettopp å unngå slike tilpasninger, gjennom at fradraget "i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet".<sup>8</sup> Etter innføringen av justeringsreglene vil dis-

---

<sup>3</sup> HR-2017-2065-A avsn. 5 og Rt. 2014 s. 1229 avsn. 10

<sup>4</sup> *Opheim* SR 03/15 og *Eriksen/Bergh* SR 01/18

<sup>5</sup> *Gjems-Onstad* s. 251 ff. og *Kristoffersen* s. 170 ff.

<sup>6</sup> Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969

<sup>7</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07), s. 48

<sup>8</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07), s. 39

posisjoner over fast eiendom kunne utløse tilbakebetaling av fradrag inntil ”ti år etter fullføringen” jf. dagens mval. § 9-5 annet ledd.

Justeringsreglene ble videreført i den nye merverdiavgiftsloven, som trådte i kraft 1. januar 2010,<sup>9</sup> og er plassert i lovens kapittel 9. Disse reglene kommer altså kun til anvendelse på fradrag som er gitt for ”kapitalvarer” jf. § 9-1 første ledd. I denne fremstillingen konsentrerer vi oss utelukkende om kapitalvarebegrepet for fast eiendom jf. leddets bokstav b. Det avgrenses dermed mot løsøre som ”kapitalvare” jf. leddets bokstav a.

### 1.3 Rettskilde- og metodespørsmål

#### 1.3.1 Lovens ordlyd som utgangspunkt

Begrepet ”kapitalvare” er altså legaldefinert i loven jf. mval. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Dette medfører at en analyse av kapitalvarebegrepets innhold nødvendigvis må ta utgangspunkt i lovens ordlyd. En slik fremgangsmåte er også i tråd med den alminnelige juridiske metodelære,<sup>10</sup> som får anvendelse også på skatterettens område.<sup>11</sup> For skattesaker er det også typisk at lovteksten står sentralt i domstolenes begrunnelse.<sup>12</sup> Dette er også tilfelle for Høyesterett sine avgjørelser om kapitalvarebegrepet. Høyesterett legger i skattesaker gjennomgående stor vekt på lovens ordlyd, og dette metodiske elementet er gjerne særlig fremtredende i avgiftssaker.<sup>13</sup> I Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe* uttalte Høyesterett at ”hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt”. I Rt. 2014 s. 1229 *Mandal*, som gjaldt kapitalvarebegrepet, viste Høyesterett til denne uttalelsen, og la til at ”[e]n forståelse som ikke naturlig følger av ordlyden vil ikke gi den klarhet og forutberegnelighet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket”.<sup>14</sup>

---

<sup>9</sup> jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-09) s. 70

<sup>10</sup> Slik *Skoghøy* s. 39 og 48

<sup>11</sup> *Zimmer* s. 48

<sup>12</sup> *Folkvord* s. 65

<sup>13</sup> *Opheim* pkt. 3.1.1

<sup>14</sup> avsnitt 36 i avgjørelsen (retten viste her til tilsvarende uttalelse i Rt. 2014 s. 227 avsnitt 41)

Videre påpekte retten at "[k]ontroll- og effektivitetshensyn vil generelt veie tungt" og at dette tilsier at "avgiftsbestemmelser må kunne tas på ordet". Retten fant støtte for dette standpunktet i tidligere merverdiavgiftspraksis, og viste eksplisitt til Rt. 1986 s. 826 *Aker Trøndelag* og Rt. 2007 s. 848 *Bokklubb*, avsnitt 46. Disse rettssetningene ble også lagt til grunn for drøftelsen av kapitalvaredefinisjonen i HR-2017-2065-A *Avinor*, og det må derfor anses som gjeldende rett at lovens ordlyd generelt må "tillegges betydelig vekt" i avgiftssaker, slik retten fremholdt i sistnevnte avgjørelse. Både *Mandal*- og *Avinor*-avgjørelsene gjaldt også kapitalvaredefinisjonen direkte, hvilket gjør at det med sikkerhet kan fastslås at ordlyden må tillegges stor vekt ved den nærmere utlegningen av kapitalvarebegrepets innhold.

### 1.3.2 Andre tungtveiende rettskilder

Et tolkningsresultat bygget på lovens ordlyd vil etter norsk rettskildelære også kunne utfylles av andre rettskilder, herunder i første rekke praksis fra Høyesterett, lovforarbeider og forskrifter.<sup>15</sup> Det ligger i sakens natur at ikke alle rettsspørsmål knyttet til kapitalvarebegrepets innhold kan løses utfra lovens legaldefinisjon. *Praksis fra Høyesterett* vil imidlertid stå i en særskilt stilling, da denne domstolen er instansen som i siste instans tar stilling til rettsvister,<sup>16</sup> og følgelig også hvilken metode som anvendes,<sup>17</sup> slik som også de ovenfor refererte sitater om lovtekstens vekt i avgiftssaker er et godt eksempel på. *Forskrifter* gir i stor grad rimelig klare svar på en rekke skattespørsmål, og en rekke materielle skatteregler er direkte fastsatt i forskrift.<sup>18</sup> I analysen av kapitalvarebegrepet møter vi fmval. § 9-1-1 som en svært sentral bestemmelse for hvilke kostnader som skal omfattes av begrepet. *Lovforarbeider* tillegges ofte betydelig vekt i skattesaker, og er den dominerende rettskildefaktor i norske høyesterettsdommer, dersom man ser bort fra lovtekst og tidligere høyesterettspraksis.<sup>19</sup> Ved klarleggingen av kapitalvarebegrepets nærmere innhold, vil lovforarbeidene Ot.prp. nr. 59 (2006-07) nødvendigvis være en viktig kilde. Forarbeidenes rettskildemessige vekt styrkes også av at justeringsreglene er et relativt nytt regelverk.

---

<sup>15</sup> *Skoghøy* s. 39 ff.

<sup>16</sup> jf. Grl. § 88

<sup>17</sup> Slik også *Folkvord* s. 65

<sup>18</sup> Slik også *Zimmer* s. 50

<sup>19</sup> *Folkvord* s. 69

### 1.3.3 Administrativ praksis som rettskilde

På merverdiavgiftsrettens område er omfanget av *administrativ praksis* svært stort, i alle fall sett i forhold til det øvrige rettskildemateriale. Rettskildeverdien av slik praksis, er et stadig tilbakevendende tema i juridisk teori.<sup>20</sup> Generelt er det viktig å understreke at administrativ praksis er en svært mangfoldig rettskilde, og at slik praksis går under mange ulike "navn" og kan komme fra ulike avsendere. Både Finansdepartementet (FIN) og Skattedirektoratet (SKD) gir løpende uttalelser. Etter norsk rettskildelære er utgangspunktet at administrativ praksis sin rettskildemessige vekt vil bero på den aktuelle praksis sin varighet, frekvens og hvor konsekvent den aktuelle løsning har blitt lagt til grunn.<sup>21</sup> Dersom avgiftsmyndighetene uttaler seg i skattyternes favør, vil dette nødvendigvis også realistisk sett bli gjeldende rett, da ingen avgiftssubjekter vil bestride en slik uttalelse.<sup>22</sup> I denne fremstillingen vil vi trekke inn administrativ praksis av ulik karakter i de spørsmål der de øvrige, mer tungtveiende rettskilder ikke gir klare svar.

MVA-håndboken og Skatte-ABC er begge "håndbøker" som skisserer løsninger på praktiske spørsmål i en "kategorisk" stil.<sup>23</sup> Disse kildene kan ofte være nyttige å bruke for den enkelte skattyter og gir som oftest en god oversikt over hva myndighetene mener er gjeldende praksis. Imidlertid må disse kildene anses å ha lav rettskildemessig vekt. I en rettsdogmatisk fremstilling som denne, vil disse kildene kun benyttes når det ikke foreligger andre rettskilder til å besvare de aktuelle retts spørsmål. Til forskjell vil administrative uttalelser om konkrete rettsspørsmål knyttet til kapitalvarebegrepet, vies langt mer interesse i fremstillingen, og må også i enkelte spørsmål anses som sentrale kilder for å forstå det gjeldende regelverk.

### 1.3.4 Juridisk teori

Juridisk teori er en rettskilde som er godt egnet til å gi oversikt over relevante rettskilder og praktiske rettsspørsmål, samt til å sette konkrete problemstillinger inn i en større sammenheng. Tradisjonelt har imidlertid juridisk teori vært ansett å ha "liten vekt" som rettskilde.<sup>24</sup> Som tidligere nevnt er det heller ikke en overflod av rettsteori

---

<sup>20</sup> *Folkvord* gir en oversikt over ulike forfatteres synspunkter på s. 73.

<sup>21</sup> *Zimmer* s. 55

<sup>22</sup> Slik også *Gjems-Onstad* s. 64

<sup>23</sup> *Zimmer* s. 60

<sup>24</sup> *Eckhoff* s. 270



om kapitalvarebegrepets innhold. Det er begrenset med litteratur om selve kapitalvarebegrepet, men det er skrevet mye om rettskildemessige spørsmål, avgiftssystemet i merverdiavgiftsloven og grensen mellom vedlikehold og påkostning. Slike rettsteoretiske arbeider må anses å danne et fundament for fremstillingen, selv om det i svært begrenset grad hentes argumenter direkte fra forfatterne. Imidlertid eksisterer det én tidligere masteroppgave om kapitalvarebegrepet.<sup>25</sup>

#### *1.3.5 Prinsipper og systemhensyn i avgiftssystemet*

Endelig er det slik at man på merverdiavgiftsrettens område kan bygge rettslig argumentasjon på det som kan karakteriseres som *prinsipper* eller *systemhensyn* i merverdiavgiftsloven.<sup>26</sup> En analyse av kapitalvarebegrepet kan selvsagt ikke gjøres uten å reflektere over dets funksjon i og forhold til andre regler i merverdiavgiftssystemet. For å fullt ut forstå de ulike hensyn som gjør seg gjeldende, er det nødvendig å se kapitalvarebegrepet i sammenheng med de øvrige justeringsbestemmelsene, fradragreglene, samt lovens system med omsetning innenfor og utenfor loven. Det er derfor nødvendig innledningsvis i en slik fremstilling, å gi en innføring i grunntrekene ved merverdiavgiftsregelverket for fast eiendom. Formålet med fremstillingens punkt 2, er nettopp å gi en slik oversikt. Av særlig interesse er det også å klarlegge i hvilke situasjoner det kan forekomme fradragrett for inngående merverdiavgift, ettersom det er i slike tilfeller det er av interesse hvorvidt det foreligger en "kapitalvare" eller ikke.

---

<sup>25</sup> Nedimovic, 2010

<sup>26</sup> F.eks. taler Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 38 om "prinsippene bak merverdiavgiftssystemet". Dette avsnittet ble sitert i HR-2017-2065-A.

## 2. Merverdiavgift på fast eiendom

### 2.1 Grunnleggende avgiftsstruktur

Merverdiavgift er en flerleddet omsetningsskatt på forbruk. Avgift ved ”kjøp mv. eller innførsel” kalles ”inngående merverdiavgift” jf. mval. § 1-3 bokstav f, mens avgift som ”skal beregnes og betales ved omsetning og uttak”, kalles ”utgående merverdiavgift” jf. bokstav e. Et helt grunnleggende trekk ved avgiftssystemet er at registrerte avgiftssubjekter har rett til *fradrag* for den inngående merverdiavgift på ”anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten” jf. mval. § 8-1. Dersom avgiftssubjektene ikke hadde hatt slik fradragsrett, ville den inngående merverdiavgiften blitt en endelig kostnad, som måtte ha blitt dekket inn gjennom prisøkning på de varer og tjenester virksomheten produserer. Det ville da oppstått såkalt *avgiftskumulasjon*, altså at man hadde fått avgift på avgift i de etterfølgende omsetningsledd.<sup>27</sup> En grunntanke i merverdiavgiftssystemet er at næringsdrivende ikke skal bære den endelige kostnaden ved avgiften. Den endelige kostnaden skal bæres av *forbrukere*. Fradragsretten etter § 8-1 spiller etter dette en helt avgjørende rolle i avgiftssystemet.<sup>28</sup>

Et viktig skille i merverdiavgiftsretten går mellom omsetning som er innenfor og utenfor loven jf. mval. § 1-3 første ledd, bokstav g om ”omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven”. Anskaffelser til slik unntatt virksomhet, gir ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift, da disse ikke er ”til bruk i den registrerte virksomheten” jf. § 8-1. I tillegg til omsetning, kan både uttak og innførsel også utløse avgiftsplikt jf. §§ 3-21 og 3-29. Reglene om avgiftsplikt ved uttak og innførsel er gitt for å unngå skjevheter i avgiftssystemet.<sup>29</sup>

### 2.2 Avgiftsreglene for fast eiendom

---

<sup>27</sup> Høyesterett resonnerer tilsvarende i HR-2017-2065-A avsnitt 43

<sup>28</sup> Slik også *Gjems-Onstad* s. 27

<sup>29</sup> Jf. f.eks. Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 11

### 2.2.1 Innledning

Kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd, bokstav b gjelder altså "fast eiendom". Etter mval. regnes fast eiendom som en "vare" jf. § 1-3 første ledd, bokstav b. Omsetning av varer er i alminnelighet avgiftspliktig etter lovens hovedregel jf. § 3-1 første ledd. For fast eiendom er det imidlertid en unntaksregel av stor betydning: Etter § 3-11 første ledd er "[o]msetning og utleie av fast eiendom (...) unntatt fra loven". Også begrensede rettigheter til fast eiendom er unntatt etter bestemmelsen, men slike regnes som "tjenester" etter mval. jf. lovens § 1-3 første ledd, bokstav c.

### 2.2.2 Begrepet "fast eiendom"

Begrepet "fast eiendom" er ikke definert i merverdiavgiftsloven. Ifølge forarbeidene omfatter begrepet "både ubebygget og bebygget tomt, bygninger og anlegg, samt del av bygning og anlegg".<sup>30</sup> Faste anlegg på eiendommen, herunder for eksempel heis-anlegg eller anlegg for ventilasjon eller oppvarming, regnes dermed også som "fast eiendom".<sup>31</sup> Begrepet må imidlertid avgrenses mot *løsøre*. Midlertidige og/eller flyttbare bygg eller innretninger kan her reise problemer.<sup>32</sup> Generelt angir administrativ praksis at midlertidige og/eller flyttbare bygg ikke regnes som fast eiendom. Dette gjelder selv for midlertidige bygg som ikke skiller seg i bygningskvalitet fra tilhørende permanente bygg. Denne problemstillingen kom opp i en sak i forbindelse med Lillehammer-OL, der man midlertidig hadde stilt opp ekstra bygg av tilsvarende kvalitet som den bestående bebyggelse. Skattedirektoratet avgjorde at det på tross av lik bygningskvalitet dreide seg om utleie av *løsøre*.<sup>33</sup>

### 2.2.3 Unntaksbestemmelsens betydning

Unntaket for omsetning og utleie av fast eiendom jf. § 3-11 første ledd, innebærer at det ikke påløper noen inngående merverdiavgift ved kjøp eller leie av fast eiendom. Slike disposisjoner er "unntatt loven" jf. § 3-11 første ledd. Dette medfører at det heller ikke innrømmes noe fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader knyt-

---

<sup>30</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-01) s. 191

<sup>31</sup> *Kristoffersen* s. 81

<sup>32</sup> *Gjems-Onstad* s. 190

<sup>33</sup> SKD sin melding av 7/1992 (SKM-1992-15)

tet til slik omsetnings- eller leievirksomhet, da slikt fradrag fordrer at varene og tjenestene er ”til bruk” i registrert virksomhet jf. § 8-1.

*Egen bruk* av fast eiendom er imidlertid ikke omfattet av § 3-11. Et registrert avgiftssubjekt som anvender eiendommen innenfor den registrerte virksomheten, vil således ha fradragsrett for inngående merverdiavgift til både oppføring av bygg, samt vedlikehold og påkostning av bestående bygningsmasse.<sup>34</sup>

Omsetning av bygningsmaterialer og bygningstjenester er avgiftspliktige etter hovedregelen i mval. § 3-1 første ledd, ettersom det ikke eksisterer noen unntak. En entreprenør må derfor beregne utgående merverdiavgift på hele sitt vederlag overfor den avgiftspliktige kjøper. Denne avgiftspliktige kjøperen vil ha fradragsrett, dersom eiendommen brukes i den registrerte virksomhet. En entreprenør kan imidlertid også velge å oppføre bygg for egen regning og risiko, altså i såkalt *egenregi*. Denne fremgangsmåten kan være avgiftsmessig gunstig for entreprenøren.<sup>35</sup>

Dermed innebærer avgiftsunntaket for omsetning og utleie av fast eiendom jf. § 3-11, at en rekke ulikheter i avgiftssystemet oppstår. Den avgiftsrettslige stillingen beror på hvordan man disponerer over eiendommen. Lovgiver har derfor gitt enkelte bestemmelser for å nøytralisere enkelte uheldige virkninger av avgiftsreglene for fast eiendom.

#### 2.2.4 Frivillig registrering

Unntaket for utleie av fast eiendom jf. § 3-11 første ledd, medfører at det som et utgangspunkt er avgiftsmessig gunstigere å oppføre og eie en eiendom, enn å leie den samme eiendommen. Dette skyldes at tiltakshaver<sup>36</sup> vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift ved egen oppføring av bygg.<sup>37</sup> Dersom den som kunne vært tiltakshaver ved egenoppføring (heretter A), i stedet leier den samme eiendommen av B, vil B miste fradraget for sin oppføring av eiendommen, ettersom denne da ikke lenger vil være ”til bruk” i hans ”registrerte virksomhet”. B må da kalkulere merverdiavgiften fra oppføringen inn i leieprisen til leietakeren A, som da heller ikke vil få fradragsrett ettersom utleie av fast eiendom er unntatt jf. § 3-11 første ledd. Reglene medfører altså at det i utgangspunktet er mye gunstigere å oppføre/eie næringsbygg,

---

<sup>34</sup> Slik også *Kristoffersen* s. 82 og *Gjems-Onstad* s. 280

<sup>35</sup> Se *Gjems-Onstad* s. 285

<sup>36</sup> jf. pbl. § 23-2

<sup>37</sup> jf. pkt. 2.2.3 om ”egen bruk”

enn å leie lokaler i slike. For å opprettholde konkurransenøytraliteten i markedet, har imidlertid lovgiver gitt regler om såkalt *frivillig registrering* jf. mval. § 2-3.<sup>38</sup>

Etter mval. § 2-3 første ledd kan avgiftssubjekter ("næringsdrivende og offentlig virksomhet") som "leier ut bygg og anlegg (...) frivillig registreres i Merverdiavgiftsregisteret". For slik registrering er det et vilkår at leietaker er avgiftspliktig og at de utleide lokaler brukes i hans avgiftspliktige virksomhet jf. § 2-3 første ledd, bokstav a. Virkningen av slik frivillig registrering er at utleieforholdet blir avgiftspliktig jf. mval. § 3-11 annet ledd, bokstav k. Husleien vil da bli avgiftspliktig, samtidig som utleier vil få fradrag for inngående merverdiavgift på både oppføring og drift av den faste eiendom som er omfattet av registreringen jf. § 8-1. Reglene om frivillig registrering tar med andre ord utleie av fast eiendom innunder merverdiavgiftslovens hovedregel om avgiftsplikt ved omsetning av varer jf. § 3-1 første ledd, og nøytraliserer dermed unntaksbestemmelsen jf. § 3-11 for utleieeiendom som omfattes av slik registrering. Dermed unngår man at næringsdrivende leietakere må bære såkalte "skjulte" merverdiavgiftskostnader gjennom husleien.

#### 2.2.5 Egenregi og uttak

Lovgiver har også gitt nøytraliserende regler for de besparelsesmuligheter som ligger i oppføring av bygg i *egenregi*. Næringsdrivende som utelukkende driver med unntatt virksomhet, slik som salg og utleie av fast eiendom jf. § 3-11, har ikke fradragsrett ved kjøp av varer og tjenester fra andre. Da vil det i utgangspunktet lønne seg stort å oppføre bygg for egen regning. For å sikre nøytralitet i avgiftsbehandlingen, har derfor lovgiver gitt en særbestemmelse i mval. § 3-26 som innebærer at unntatte virksomheter, som utfører arbeider på egne eiendommer, må beregne *uttaksmerverdiavgift*. Dermed likestilles slike virksomheter med andre *forbrukere* utenfor mval. sitt avgiftssystem og må således bære endelige avgiftskostnader.

Dersom den næringsdrivende også omsetter byggetjenester for fremmed regning (slik f.eks. en entreprenør gjør), vil avgiftsplikt følge av de ordinære uttaksreglene jf. mval. § 3-22 annet ledd. Byggetjenestene blir da tatt ut fra registrert virksomhet og overført til formål som er unntatt loven, altså utleie eller omsetning av fast eiendom jf. § 3-11 første ledd.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Gjems-Onstad s. 281

<sup>39</sup> Slik også Kristoffersen s. 203

## 2.3 Justeringsreglene

### 2.3.1 Generelt

Justeringsreglene i mval. kapittel 9 supplerer fradragsretten etter § 8-1. Reglene innebærer at endringer i justeringsobjektene tilknytning til avgiftspliktig virksomhet etter anskaffelsestidspunktet, kan medføre justering av det opprinnelig gitte fradrag for inngående merverdiavgift.

Formålet med innføringen av justeringsreglene var, som tidligere bemerket, å snevre inn adgangen til avgiftstilpasninger gjennom endret bruk mv. etter anskaffelse.<sup>40</sup> Fradraget skal reflektere kapitalvarenes tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over lenger tid, ikke kun på anskaffelsestidspunktet.

Mval. § 9-1 bestemmer at "[i]nngående merverdiavgift på kapitalvarer (...) skal ved endret bruk mv. justeres etter §§ 9-2 til 9-5 eller tilbakeføres etter 9-7". Bestemmelsen fastslår at det er (fradraget for) inngående merverdiavgift som er *objektet* for selve justeringen, og at det er kun slik inngående merverdiavgift på "kapitalvarer" som skal justeres. Videre viser bestemmelsen til de ulike *justeringshendelser*, altså disposisjoner som utløser justeringsplikt. De sentrale justeringshendelser for fast eiendom er endret bruk jf. § 9-2 første ledd, overdragelse jf. tredje ledd og salg-/omdisposisjon før fullførelse jf. § 9-7 første ledd. Justeringsperioden for fast eiendom er satt til "ti år etter fullføringen" jf. § 9-4 annet ledd. Et byggetiltak anses fullført når det er utstedt ferdigattest eller midlertidig brukstillatelse.<sup>41</sup>

### 2.3.2 Kapitalvarebegrepets funksjon og betydning

Legaldefinisjonen av "kapitalvare" i § 9-1 annet ledd, bokstav b, angir *anvendelsesområdet* for justeringsreglene på fast eiendom. Det er kun fradrag for inngående merverdiavgift på "kapitalvarer" som kan justeres. Videre forutsetter imidlertid justering at det er pådratt inngående merverdiavgift på en kapitalvare. Dersom dette ikke er tilfelle, er det heller ikke noe "fradrag" for slik avgift å justere. Ved kjøp og leie av fast eiendom, vil det på grunn av avgiftsunntaket jf. § 3-11 første ledd, ikke ilegges

---

<sup>40</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 38

<sup>41</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 55

noen inngående merverdiavgift. Ved kjøp og varer til unntatt virksomhet, vil inngående merverdiavgift ilegges, men kjøper vil her ikke ha fradragrett jf. § 8-1 og må dermed bære avgiftskostnadene selv, som en *forbruker*. I begge disse tilfellene vil det ikke foreligge noen rett til fradrag for inngående merverdiavgift å justere. Dermed vil det i disse tilfellene være uten interesse hvorvidt det foreligger en "kapitalvare" eller ikke. Kjøp og leie av fast eiendom er uansett disposisjoner som isolert sett ikke kan etablere en "kapitalvare", hvilket vi skal se nærmere på i pkt. 3.2.2.

Unntaksbestemmelsen i § 3-11 første ledd medfører at fradragrett for inngående merverdiavgift på fast eiendom kun kan oppstå ved *egen bruk(eller oppføring)* av eiendom til benyttelse i registrert virksomhet, eller dersom næringsdrivende som driver utleievirksomhet er *frivillig registrert* jf. § 2-3 første ledd.<sup>42</sup> Det er altså i disse tilfellene det kan bli aktuelt å justere fradrag for inngående merverdiavgift på "kapitalvarer", og følgelig er det i disse tilfellene det har betydning hvorvidt det foreligger en "kapitalvare" eller ikke.

### 2.3.3 Rettsvirkninger

Hvis det foreligger en "kapitalvare", er rettsvirkningen at fradraget for inngående merverdiavgift skal justeres dersom en justeringshendelse inntreffer jf. § 9-1 første ledd. Fradraget kan da måtte justeres både opp eller ned, alt ettersom hvordan varens tilknytning til registrert virksomhet endrer seg. Det kan synes noe kunstig å tale om at "fradraget" må justeres opp dersom det hittil ikke har vært gitt noe fradrag, men dette er nødvendigvis konsekvensen dersom man overfører en fast eiendom fra unntatt til avgiftspliktig virksomhet. Det kan etter dette fra tid til annen være nyttig å se justeringsforpliktelsen på en "kapitalvare" som en avgiftsposisjon,<sup>43</sup> som kan medføre økt eller senket avgift for skattyter, dersom kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet endres.

Et kompliserende element er at en slik avgiftsposisjon kan overføres jf. § 9-3 første ledd. Dersom en avgiftspliktig næringsdrivende kjøper en eiendom, som det hviler en "kapitalvare" på, vil han kunne overta justeringsforpliktelsen og dermed selv kunne få "rett og plikt til å justere for senere endringer" i kapitalvarens tilknyt-

---

<sup>42</sup> Slik også *Kristoffersen* s. 171

<sup>43</sup> Slik Rt. 2014 s. 1229 avsn. 79 (og tilsvarende begrepet "skatteposisjon" jf. *Zimmer* s. 121)

ning jf. § 9-3 annet ledd, annet punktum. Avgiftsposisjonen vil selvfølgelig kunne reflekteres i kjøpers vederlag. En overdragelse av justeringsforpliktelsen etter § 9-3 forutsetter at det faktisk er en "kapitalvare" som er overdratt jf. første ledd.

## 3. Kapitalvarebegrepet – grunnvilkår

### 3.1 Innledning

En systematisk fremstilling av kapitalvarebegrepet for fast eiendom, må ta utgangspunkt i lovens legaldefinisjon. Det følger av mval. § 9-1 annet ledd, bokstav b, at det med "kapitalvarer" menes "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner". Av lovteksten fremgår det altså flere eksplisitte, kumulative vilkår: Det stilles krav om "ny-, på- eller ombygging" på "fast eiendom", og dessuten et beløpskrav som avgiftskostnadene må overskride. Det er imidlertid ikke gitt hvordan en fremstilling av kapitalvarebegrepets innhold skal disponeres. En fremstilling som utelukkende fokuserer på de lovfestede vilkår, vil ikke på en god måte kunne fange opp alle de praktiske spørsmål som oppstår ved anvendelsen av kapitalvarebegrepet. I denne fremstillingen vil det legges opp til en tredelt disposisjon, som samlet vil redegjøre for både vilkårene som følger direkte av ordlyden og praktiske tvilsspørsmål som har oppstått eller kan tenkes å oppstå i forbindelse med kapitalvarebegrepet.



I fremstillingens punkt 3 skal vi se nærmere på hvilke byggearbeider som etter sin *karakter* kan utgjøre en "kapitalvare". Det stilles for det første krav om et *fysisk byggearbeid* (pkt. 3.3) og for det annet et krav om at dette arbeidet må være *aktiveringspliktig* (pkt. 3.4). Før utlegningen av disse vilkårene, vil vi se nærmere på selve *uttrykket* "kapitalvare" og hva som nærmere bestemt er *gjenstand* for slik "kapitalvare".

Dersom vilkårene om fysisk arbeid og aktiveringsplikt foreligger, vil vi stå overfor et tiltak som etter sin art kan utgjøre en "kapitalvare". Imidlertid stiller mval. § 9-1 annet ledd, bokstav b også opp et *beløpskrav*. Hvilke kostnader som skal inngå i avgiftsberegningen med tanke på et slikt beløpskrav, reiser en rekke ulike spørsmål. Dersom beløpskravet ikke er oppfylt, foreligger det ingen kapitalvare. Spørsmålene angående beløpskravet og avgiftsberegningen knyttet til dette behandles i fremstillingens punkt 4.

I den siste delen (punkt 5) vil vi se nærmere på den siste avgjørelsen fra Høyesterett om kapitalvarebegrepet. HR-2017-2065-A *Avinor* reiste flere anførsler om innskrenkende fortolkning av kapitalvarebegrepet. For å kunne ta stilling til de praktiske tvistes spørsmål, måtte Høyesterett gjennomgå omfattende kildemateriale og undersøke prinsippene bak justeringsreglene og avgiftsstrukturen som følger av merverdiavgiftsloven.

## 3.2 Nærmere om uttrykket "kapitalvare"

### 3.2.1 Uttrykket "kapitalvare"

Uttrykket *kapitalvare* ble som rettslig begrep konstruert i forbindelse med innføringen av justeringsreglene, som altså ble norsk lov 1. januar 2008. I forarbeidene blir begrepet "kapitalvare" gjennomgående forklart som "fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi".<sup>44</sup> Ingen ytterligere redegjørelse for begrepet gis. I økonomisk litteratur benyttes betegnelsen tidvis om forbruksvarer med lenger levetid enn ett år, som for eksempel møbler eller elektriske apparater.<sup>45</sup> Begrepet må i juridisk forstand utvilsomt ses i lys av den funksjon kapitalvarebegrepet har, nemlig å angi hvilke va-

---

<sup>44</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) f.eks. s. 38

<sup>45</sup> Store Norske Leksikon: "Kapitalvare"

rer som skal omfattes av justeringsreglene. Etter dette må begrepet "kapitalvare" anses som et begrep konstruert av lovgiver, med det formål å omfatte nettopp "fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi", slik også forarbeidene forsøker å forklare begrepet. Selve ordet *kapitalvare* må anses å være sammensatt av ordet *vare*, som henviser til at både fast eiendom og driftsmidler inngår i mval. sitt omfattende varebegrep jf. § 1-3 første ledd, bokstav b, og ordet *kapital*, som må antas at lovgiver fant passende til å uttrykke at kapitalvarebegrepet kun omfatter varer "over en viss verdi" og av en viss varighet, slik at de inngår i kapitalformuen.

Etter disse betraktninger fremstår det som klart at uttrykket "kapitalvare" er uten noen selvstendig innholdsmessig betydning, utover den funksjon uttrykket har ved å angi anvendelsesområdet for justeringsreglene. Noen ordlydstolkning av selve ordet "kapitalvare" vil ikke føre oss noe nærmere svaret på hva som omfattes av begrepet. Utgangspunktet for den nærmere redegjørelsen av begrepets innhold, må følgelig tas i lovens legaldefinisjon jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Dette utgangspunktet må deretter utfylles av det øvrige rettskildematerialet.

### 3.2.2 Gjenstand for slik "kapitalvare"

Begrepet "kapitalvare" refererer ikke til "fast eiendom", eller nærmere bestemt den fysiske *eksistensen* av en "fast eiendom" i seg selv. Dette er en vanlig misforståelse. Imidlertid er det relativt innlysende at en fast eiendom i kraft av sin eksistens ikke kan utgjøre en "kapitalvare", sett i lys av merverdiavgiftslovens unntaksbestemmelse for fast eiendom jf. § 3-11 første ledd. Dette unntaket medfører at det ikke kan oppstå merverdiavgift ved kjøp eller leie av fast eiendom. Dermed kan det heller ikke oppstå inngående merverdiavgift som kan overskride beløpsgrensen på 100 000 kroner. Kjøp og leie av fast eiendom er følgelig disposisjoner som isolert sett ikke kan etablere en "kapitalvare". Det samme er tilfellet dersom man utelukkende råder over eiendommen, og ikke foretar seg noe med den. Dette er disposisjoner som heller ikke medfører inngående merverdiavgift, og følgelig kan da heller ikke en "kapitalvare" oppstå.

Dersom en "kapitalvare" skal etableres på en "fast eiendom", forutsetter dette *aktivitet* på eiendommen. Det er denne aktiviteten som begrepet "kapitalvare" nærmere bestemt peker på. Dette skyldes at det er denne aktiviteten som kan medføre at det oppstår inngående merverdiavgift, slik at avgiftssubjektet kan kreve fradrag.

Følgelig er det denne aktiviteten som også skal holdes opp mot de vilkårene som presenteres nedenfor i pkt. 3.3 og 3.4.

Kravet til aktivitet på eiendommen, konkretiseres ved hjelp av lovens krav om at eiendommen må ha vært gjenstand for ”ny-, på- eller ombygging”. Den inngående merverdiavgiften må følgelig ha oppstått i forbindelse med slikt arbeid. Det følger implisitt av denne definisjonen at ikke all aktivitet på eiendommen kan etablere en ”kapitalvare”. Felles for begrepene ”ny-, på- eller ombygging” er at de forutsetter en form for byggearbeid på eiendommen.

### 3.3 Vilåret om fysisk byggearbeid

#### 3.3.1 Innledning

Loven krever altså ”ny-, på- eller ombygging” av ”fast eiendom” for at en ”kapitalvare” skal foreligge jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Høyesterett presiserte dette kravet ytterligere i Rt. 2014 s. 1229 *Mandal*, der retten foretok en ordlydsfortolkning av lovens legaldefinisjon av ”kapitalvare”. På bakgrunn av ordlydsfortolkningen kom Høyesterett til at det kreves ”fysiske byggearbeider” på en eiendom for at en ”kapitalvare” skal etableres. Samtidig stilte Høyesterett opp et skille mellom hvilke arbeider som kan etablere en ”kapitalvare”, og hvilke arbeider som senere kan inngå i en ”kapitalvare” når den først er etablert. Dette skillet er prinsipielt viktig for å forstå kapitalvarebegrepets nærmere karakter, og for å kunne ta stilling til hvilke kostnader som kan regnes med i kostnadsberegningen opp imot beløpskravet. Vi skal se nærmere på dette skillet i pkt. 3.3.3.

#### 3.3.2 Høyesterett sin presisering av lovens ordlyd

Saksforholdet i Rt. 2014 s. 1229 *Mandal* gjaldt en overdragelse av et utbyggingsprosjekt (angående et kulturhus) fra et kommunalt utbyggingselskap til en kommune. Kommunen overtok justeringsforpliktelsen fra utbyggingselskapet jf. mval. § 9-3 og krevde kompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven<sup>46</sup> jf. lovens § 3. Den inngående merverdiavgiften på overføringstidspunktet var på nesten 4,7 millioner

---

<sup>46</sup> Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. av 12. desember 2003 nr. 108

kroner, og kommunen krevde avgiftsbeløpet kompensert i sin helhet. Avgiftsmyndighetene avsto imidlertid kommunens kompensasjonskrav, som følge av en oppfatning om at kommunen ikke hadde fått overført en "kapitalvare", og at det dermed ikke var grunnlag for overføring av justeringsforpliktelsen jf. § 9-3 første ledd. Årsaken til at myndighetene mente at det ikke forelå en "kapitalvare" ved overdragelsen, var at det på overdragelsestidspunktet ikke var foretatt fysiske byggearbeider i forbindelse med utbyggingsprosjektet. Inngående merverdiavgift hadde til da bare påløpt på kostnader til "rivning av eksisterende bygningsmasse, arkitekt, byggeledelse og andre konsulenttenester".<sup>47</sup> Spørsmålet for Høyesterett var etter dette hvorvidt det var etablert en "kapitalvare" på overdragelsestidspunktet eller ikke.

Høyesterett tok utgangspunkt i legaldefinisjonen av "kapitalvare" jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b og vurderte etter dette hvorvidt de foretatte arbeider medførte at eiendommen hadde vært "gjenstand for ny-, på- eller ombygging". Høyesterett foretok en nærmere fortolkning av lovens ordlyd og uttalte at "[e]n naturlig språklig forståelse av begrepet "bygging" som gjennomgående er benyttet i oppregningen, tilsier (...) at det kreves fysiske byggearbeider på en eiendom for å gjøre den til kapitalvare".<sup>48</sup> Høyesterett undersøkte etter dette andre kilder. Verken forskriften til mval. (fmval.) § 9-1-1 eller forarbeidene gav grunnlag for å fravike den naturlige forståelsen av lovens ordlyd.<sup>49</sup> Etter dette må lovens krav om "ny-, på- eller ombygging" på eiendommen anses presisert til et krav om "fysiske byggearbeider" på eiendommen, for at en "kapitalvare" skal oppstå.

### 3.3.3 Skillet mellom etablering av og hva som kan inngå i en "kapitalvare"

Høyesterett trekker i avgjørelsen et skille mellom hva som skal til for å etablere en "kapitalvare" og "hva som skal regnes med av avgifter som kan tilbakeføres når kapitalvaren først er etablert" (rettens kursivering).<sup>50</sup> Dette er et viktig prinsipielt skille. Hva som skal til for å etablere en "kapitalvare", beror etter Høyesterett sitt syn på loven, og etter dennes ordlyd kreves det altså "fysiske byggearbeider". Hvilke avgiftskostnader som kan regnes med i avgiftsberegningen for beløpskravet, beror etter rettens mening imidlertid på fmval. § 9-1-1, som er gitt i medhold av § 9-1 fjerde

---

<sup>47</sup> avsnitt 9

<sup>48</sup> avsnitt 38

<sup>49</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>50</sup> avsnitt 39

ledd. Hjemmelsbestemmelsen i § 9-1 fjerde ledd benytter uttrykket "byggetiltak" som et samlebegrep for "ny-, på- eller ombygging" av "fast eiendom". Dette begrepet benyttes også i fmval. § 9-1-1. Begrepet "byggetiltak" må etter sin ordlyd forstås som et noe videre begrep enn "bygging",<sup>51</sup> og kan språklig sett antas å inkludere et bredt spekter av tjenester dersom disse har tilknytning til byggetiltaket.<sup>52</sup> Etter fmval. § 9-1-1 følger det også at "tjenester som anskaffes i forbindelse med byggetiltaket", regnes som "inngående merverdiavgift i forbindelse med byggetiltak". Høyesterett fastholdt imidlertid eksplisitt at det er ordlyden i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b, som er "styrende for [kapitalvare]definisjonen, og ikke begrepet byggetiltak". Slik trekker Høyesterett dermed opp et klart skille mellom hva som skal til for å etablere en kapitalvare og hvilke kostnader som kan regnes med i en etablert kapitalvare. Det sistnevnte beror på forskriften, som åpner for at kostnader til tjenester, eller det som Høyesterett i denne saken samlet karakteriserte som "prosjektering", kan inngå i en "kapitalvare" når denne først er etablert. Denne forståelsen er også på linje med en uttalelse fra forarbeidene om at "[b]egrepet omfatter også merverdiavgift på konsulenter mv. som påløper i forbindelse med byggingen".<sup>53</sup>

#### 3.3.4 Hva menes med "fysiske byggearbeider"?

Det kreves altså "fysiske byggearbeider" for at en "kapitalvare" skal etableres. Det er imidlertid et spørsmål hva som menes med begrepet "fysiske byggearbeider". Høyesterett trekker i Rt. 2014 s. 1229 *Mandal* en klar grense mot "prosjektering", som retten brukte som et samlebegrep for "arbeid i form av planlegging gjennom regulering, tegning, beregning, behovsanalyse osv.". For arbeider av annen karakter, er derimot grensdragningen ikke alltid helt klar.

Et spørsmål er om arbeider av *forberedende karakter* omfattes av kapitalvarebegrepet. Slike arbeider kan typisk være planeringsarbeider av ulik art, herunder fjerning av vegetasjon eller oppfylling/utjevning av tomtens terreng. I en ny veiledende prinsipputtalelse fra SKD legges det til grunn at grensen for når en "kapitalvare" etableres ved oppføring av bygg, "ligger i skjæringspunktet klargjøring/planering av tomt og grunnarbeider i den betydning at arbeidet med selve fundamenteringen star-

---

<sup>51</sup> Slik også HR-2017-2065 avsn. 39

<sup>52</sup> *Opheim* pkt. 3.1.2

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

ter”.<sup>54</sup> Bak dette synspunktet ligger en systematisk fortolkning av både flertallet og mindretallets votum i nevnte Rt. 2014 s. 1229. Uttalelsen fremhever at flertallet tilsynelatende fant at selve ”nybygging[en]” (jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b) tok til med pælingen,<sup>55</sup> og at mindretallet oppfattet dette som ”fundamentering av bygget”.<sup>56</sup> Etter dette mener SKD at ”kapitalvaren” etableres når selve *fundamenteringen* av bygget starter. Arbeider av forberedende karakter, som ikke resulterer i fastmontering av byggematerialer på tomten, er etter disse synspunktene ikke tilstrekkelig til å etablere en ”kapitalvare”. Uttalelsen nevner til eksempel eksplisitt at arbeider med ”flytting av landbruksjord, steinsprenging, fiberduk og planering ved påkjøring av pukk” ikke er ”grunnarbeider som i seg selv innebærer ”nybygging” i mval. § 9-1 annet ledd, bokstav b sin forstand”.<sup>57</sup>

Uttalelsen kan være egnet til å skape et noe fortegnert inntrykk av hvilke arbeider på fast eiendom som kan etablere en ”kapitalvare”, ettersom uttalelsen utelukkende konsentrerer seg om skjæringspunktet ved oppføringen av bygg. Begrepet ”fysiske byggearbeider” vil imidlertid også omfatte tiltak som ikke innebærer oppføring av bygg. Særlig praktisk er oppføring av faste anlegg og installasjoner. Oppføring av et vannings- eller kjølingsanlegg på eiendommen må regnes som ”fysiske byggearbeider” på fast eiendom.<sup>58</sup> I slike tilfeller vil man måtte trekke en avgrensning mot løsøre. Oppføring av midlertidige og/eller flyttbare installasjoner vil ikke kunne utgjøre byggearbeid på ”fast eiendom”.<sup>59</sup> For enkelte andre arbeider vil man derimot måtte trekke en grense mot vedlikehold. I pkt. 3.4 vil vi se nærmere på denne grensedragningen, samt på skattereglene for faste installasjoner i bygninger. Infrastrukturtiltak reiser særlige spørsmål om når en ”kapitalvare” kan anses etablert. Dette ser vi nærmere på i pkt. 4.2.3.

### 3.3.5 Særlig om rivningsarbeid

En type fysiske arbeider på fast eiendom som ikke kan anses å være av direkte forberedende karakter, er *rivningsarbeider*. Spørsmålet er hvordan slike arbeider skal stilles

---

<sup>54</sup> SKD sin prinsipputtalelse av 19. februar 2019

<sup>55</sup> jf. avsnitt 50

<sup>56</sup> jf. avsnitt 70

<sup>57</sup> SKD 19. februar 2019

<sup>58</sup> jf. avsnitt 38 (forutsetningsvis)

<sup>59</sup> jf. pkt. 2.2.2

med tanke på lovens vilkår om ”ny-, på- eller ombygging” jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Dette spørsmålet ble drøftet av Høyesterett i nevnte Rt. 2014 s. 1229 *Mandal*. Retten tok da utgangspunkt i ordlyden ”nybygging” jf. § 9-1 annet ledd, bokstav a. Høyesterett konstaterte at ”[r]ent språklig er rivning det motsatte av nybygging”.<sup>60</sup> Retten fant heller ikke at forarbeidene tilsa noe rom for utvidende tolkning av ordlyden på dette punkt, og fastslo derfor at rivning ikke er ”fysisk byggearbeid”. Dermed vil rivningsaktivitet på eiendommen isolert sett ikke være tilstrekkelig for at en ”kapitalvare” etableres.

Undertiden kan det imidlertid være vanskelig å skille mellom ulik aktivitet på eiendommen. Det ligger i byggearbeidenes natur at ”ny-, på- eller ombygging” av fast eiendom til tider kan medføre en del rivningsarbeider også, og da særlig i starten av byggeprosjekter. Høyesterett holder i Rt. 2014 s. 1229 *Mandal* det åpent for at rivningsarbeid som kombineres med ”ny-, på- eller ombygging” i en avtalt ”sammenhengende operasjon”, kan medføre at vilkåret om ”fysisk byggearbeid” må anses oppfylt allerede når det kun er gjennomført rivningsarbeider. I slike tilfeller må man nødvendigvis foreta en konkret vurdering av sammenhengen (evt. sammenblandingen) mellom rivnings- og byggearbeidet. Dersom man først river et helt hus, for å så bygge et nytt hus fra grunnen av på samme tomt, vil det gjerne være unaturlig å anse ”kapitalvaren” som etablert allerede ved starten av rivningsarbeidet.

### 3.4 Vilkåret om aktiveringsplikt

#### 3.4.1 Generelle utgangspunkter

Det må for kapitalvarebegrepet oppstilles et alminnelig vilkår om *aktiveringsplikt*. Det følger av forarbeidene at avgift på kostnader til ”drift, administrasjon, reparasjon og vedlikehold av en fast eiendom ikke er en del av kapitalvarebegrepet”.<sup>61</sup> Kostnader til slike formål vil verken kunne etablere eller inngå i en allerede etablert ”kapitalvare”.

Det må etter dette trekkes en grense mellom kostnader som gir direkte fradragrett og kostnader som er aktiveringspliktige. Av forarbeidene følger det at grensedragningen er den samme som følger av ”avskrivningsreglene i skatteret-

---

<sup>60</sup> avsnitt 45

<sup>61</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

ten”.<sup>62</sup> Hvorvidt en kostnad er aktiveringspliktig, vil bero på om ”vederlaget med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret”.<sup>63</sup> Det avgjørende er altså om motytelsen skattyter har mottatt, har verdi for ham utover anskaffelsesåret. Dette kan formuleres som et krav om ”varig verdi” for skattyter.<sup>64</sup> Kostnader til vedlikehold vil kun utbedre allerede oppstått slitasje, og anses dermed ikke å ha ”varig verdi” for skattyter, ettersom skattyter ikke tilføres noen nye verdier. Dersom skattyter derimot investerer i en gjenstand, slik at standarden heves eller at den tilføres nye egenskaper, vil en slik investering ha ”varig verdi”. Det er vanlig å kalle en slik investering en *påkostning*. I skatterettslig litteratur er det vanlig å karakterisere grensedragningen mellom direkte fradragsrett og aktiveringsplikt som en grense mellom vedlikehold og påkostning.<sup>65</sup> Denne terminologien benyttes også i forarbeidene til justeringsreglene,<sup>66</sup> og vil følgelig også benyttes her.

Dersom kostnadene til et byggetiltak skal kunne etablere eller inngå i en ”kapitalvare”, må altså kostnadene være aktiveringspliktige. Med andre ord må byggetiltakene utgjøre en *påkostning* av eiendommen. Det er grensedragningen mellom påkostning og vedlikehold som er den prinsipielt viktige her. Hvorvidt et byggetiltak utgjør enten ”ny-”, ”på-” eller ”ombygging” er her ikke av interesse.

Det finnes ikke noen klar, etablert definisjon av begrepet ”påkostning” i norsk skatterett.<sup>67</sup> Klart er det at begrepet benyttes om arbeider som har verdi utover anskaffelsesåret. I Skatte-ABC uttales det at ”Påkostning vil (...) omfatte arbeider som fører formuesobjektet til en bedre stand eller til en annen stand enn den tidligere har vært i, f.eks. tilbygg, moderniseringer og rene endringer”.<sup>68</sup> Generelt kan man si at begrepet ”påkostning” omfatter alle arbeider som tilfører eiendommen noe *nytt* – noe som ikke tidligere har vært tilstede på eiendommen. Denne tilførselen kan bestå av både oppføring av nye bygg og anlegg, og av påbygg, standardheving eller funksjonsendrende arbeider på bestående bygg.

---

<sup>62</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>63</sup> *Zimmer* s. 192

<sup>64</sup> Slik Rt. 2014 s. 1229 avsn. 45

<sup>65</sup> *Folkvord* s. 44 ff. og *Zimmer* s. 194 ff.

<sup>66</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>67</sup> Slik også *Folkvord* s. 155

<sup>68</sup> Skatte-ABC: Vedlikehold pkt. 5.1



### 3.4.2 "Eiendommens opprinnelige standard"

Ved en nærmere vurdering av om et enkeltarbeid på eiendommen utgjør en påkostning, er det "eiendommens opprinnelige standard" som skal legges til grunn for vurderingen.<sup>69</sup> Byggetiltak som "tar sikte på å opprettholde den samme standard (lav, middels, høy) som bygget eller anlegget har vært i tidligere, vil bli ansett som vedlikehold".<sup>70</sup>

Med "eiendommens opprinnelige standard" menes eiendommens standard da den først var ferdigstilt, eller den høyeste standarden eiendommen har vært på, dersom den etter ferdigstillingen på et tidspunkt har nådd et høyere standardnivå. Det er imidlertid et spørsmål hvorvidt "eiendommens opprinnelige standard" også skal legges til grunn i de tilfeller der det har forekommet *eierskifte*. Det synes i utgangspunktet logisk at det kun er en høyere standard i nåværende eiers eiertid som bør legges til grunn. Dersom eiendommen hadde et høyere standardnivå i forrige eiers eiertid, vil nåværende eier ha fått kompensert dette tapet gjennom et redusert anskaffelsesvederlag for eiendommen. Byggetiltak som etter eierskiftet hever eiendommens standard, må i utgangspunktet regnes som *påkostning* av eiendommen, da disse øker verdien av eiendommen på eiers hånd.<sup>71</sup>

Rt. 1940 s. 594 *Van Koss* har imidlertid blitt tatt til inntekt for at eiendommens tidligere, høyere standard skal legges til grunn, også uavhengig av eierskifter.<sup>72</sup> I denne avgjørelsen kjøpte Van Koss en landbrukseiendom, som han deretter straks reparerte for 9000 kroner. Spørsmålet for retten var om han skulle gis direkte fradrag rett for kostnadene. Retten uttalte at "En ny eier må (...) ha den samme rett til fradrag som den tidligere eier ville hatt, om vedlikeholdsarbeidene var blitt utført i hans eiertid",<sup>73</sup> og gav Van Koss direkte fradrag rett for kostnadene. Senere i votummet fant retten det imidlertid nødvendig å presisere at de aktuelle arbeidene ikke gikk "ut over hva det er naturlig å anse som alminnelig vedlikehold av eiendommen".<sup>74</sup> Det kan derfor reises spørsmål ved hvor langt fradrag retten skal trekkes på

---

<sup>69</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>70</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>71</sup> *Zimmer* resonnerer liknende på s. 196

<sup>72</sup> Slik f.eks. *Zimmer* s. 196

<sup>73</sup> på s. 596

<sup>74</sup> på s. 596

bakgrunn av denne avgjørelsen. Restaurering av et helt tilbygg kan i alle fall neppe karakteriseres som "alminnelig vedlikehold". Det må i slike tilfeller trekkes en grense mot nyerverv, slik det ble gjort i bl.a. Rt. 1999 s. 1303 *Christensen*, der retten nokså detaljert tok stilling til hvilke bygningsdeler som var i behold etter rehabiliteringen.

### 3.4.3 Tenkt vedlikehold

Dersom det foretas *endringer* på eiendommen (typisk om- eller påbygging), er utgangspunktet at kostnadene er aktiveringspliktige, ettersom endringsarbeider antas å tilføre eiendommen nye kvaliteter.<sup>75</sup> Undertiden kan slike arbeider gjennomføres i tillegg til eller i stedet for vedlikehold. Da oppstår spørsmålet hvorvidt skattyter kan få fradrag for "tenkt vedlikehold", altså ordinært vedlikehold som ville påløpt dersom man ikke hadde utført endringsarbeidene. I HR-2016-1801-A *Norrøna* kom retten til at slik fradragsrett beror på hvorvidt "gjenstandens funksjonelle egenskaper" er "oppretholdt".<sup>76</sup> Saksforholdet i avgjørelsen var at man hadde foretatt en renovasjon av kafé- og selskapslokaler, med sikte på å bruke lokalene til butikkvirksomhet etterpå. Retten konstaterte derfor at lokalenes "funksjonelle egenskaper" ikke var oppretholdt, og fradragsrett for "tenkt vedlikehold" ble følgelig nektet.<sup>77</sup> Hvorvidt fradragsrett skal gis, må bero på en konkret vurdering av det enkelte saksforhold. I Utv. 2002 s. 983 finner vi et eksempel på "bygningmessige endringer som ligger klart utenfor det som med rimelighet kan anses som vedlikehold".<sup>78</sup> Her hadde skattyter fjernet en trappeoppgang og omgjort arealet til et kontor. Motsetningsvis vil skattyter kunne kreve fradrag for kostnader til "tenkt vedlikehold", dersom eiendommens funksjoner videreføres.<sup>79</sup>

### 3.4.4 Faste tekniske installasjoner

Ved endringslov 12. desember 2008 ble saldogruppe j innført i skatteloven. Denne saldogruppen omfatter "fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l." jf. sktl. § 14-

---

<sup>75</sup> jf. HR-2016-1801-A *Norrøna*, avsnitt 42

<sup>76</sup> avsn. 49

<sup>77</sup> avsn. 50

<sup>78</sup> på s. 986

<sup>79</sup> Slik også *Zimmer* s. 197

41 første ledd, bokstav j. Slike installasjoner faller naturlig innunder ordlyden ”anlegg” og må dermed anses som ”fast eiendom” i mval. sin forstand.<sup>80</sup> Denne forståelsen av regelverket er også lagt til grunn av Finansdepartementet.<sup>81</sup> Dermed vil ”ny-, på- eller ombygging” av slike installasjoner kunne utgjøre en ”kapitalvare”.

Tidligere var kostnader til utskifting av slike installasjoner, regnet som kostnader til vedlikehold av bygningen som installasjonene var en del av. Etter regelendringen må man ved utskifting av en teknisk installasjon føre denne på saldogruppe j for senere avskrivninger etter sktl. § 14-40 ff.

Spørsmålet er om slik utskiftning av installasjon skal regnes som en påkostning også etter justeringsreglene i mval. Utskiftning av en installasjon vil nødvendigvis ikke innebære en standardheving eller funksjonsforbedring for eiendommen. SKD tok stilling til spørsmålet i et brev til Advokatfirmaet Selmer i 2010. Direktoratet la til grunn at reglene i skatteloven for slike installasjoner ikke ”automatisk” tilsa at slike installasjoner skal regnes som aktiveringspliktige etter mval. Hvorvidt utskiftningen utgjør en påkostning, må bero på en konkret vurdering av anskaffelsen, uavhengig av skattelovens regler. Dette viser at bygningsmessige tiltak som er aktiveringspliktige på grunnlag av skatterettslige regler, ikke nødvendigvis også er justeringspliktige.<sup>82</sup> En konkret vurdering av den enkelte anskaffelse må legges til grunn.

#### 3.4.5 Aktiveringsrett

Et interessant spørsmål er skattyters mulighet til å velge aktivering av vedlikeholdskostnader. Dette karakteriseres ofte som et spørsmål om skattyter har *aktiveringsrett*. En slik rett er på mange områder praktisk, og følgelig også noe skattemyndighetene til en viss utstrekning har tillatt.<sup>83</sup> En aktiveringsrett for vedlikeholdskostnader vil i prinsippet kunne forskyve kostnader over til et byggearbeid, slik at beløpsgrensen for en ”kapitalvare” overskrides.<sup>84</sup> Finansdepartementet uttalte ved innføringen av justeringsreglene at den mest praktiske regel naturligvis er å knytte kapitalvarebegrepet opp mot hvilke kostnader som faktisk er aktivert.<sup>85</sup> Samtidig tok departemen-

---

<sup>80</sup> jf. pkt 2.2 og Ot.prp nr. 2 (2000-01) s. 191

<sup>81</sup> FIN 16. november 2007 s. 2-3

<sup>82</sup> Slik også MVA-håndboken 2018 pkt. 9.2.6

<sup>83</sup> Se f.eks. Skatte-ABC 2018: Driftsmidler – alment om fradrag, pkt. 5.1.4

<sup>84</sup> Slik også *Nedimovic* s. 34

<sup>85</sup> FIN 16. november 2007 s. 2

tet forbehold om at dette gjelder "først og fremst der skattyter er i tvil om klassifiseringen av kostnaden". I de tilfeller der det ikke er "tvilsomt at det gjelder kostnader til vedlikehold" var departementets syn at "disse heller ikke omfattes av kapitalvarebegrepet".<sup>86</sup> Etter denne rettsoppfatningen tillates aktivering av vedlikeholdskostnader i de tilfeller skattyter er i tvil om hvor grensen mellom påkostning og vedlikehold skal trekkes. Samtidig vil skattemyndighetene mest sannsynlig avskjære tydelige forsøk på aktivere vedlikeholdskostnader i den hensikt å overskride beløpskravet og følgelig få en fremtidig justeringsrett.

## 4. Kapitalvarebegrepet – beløpskravet

### 4.1. Innledning

Dersom det foreligger aktiveringspliktig "fysisk byggearbeid" på eiendommen, står vi overfor et byggetiltak som etter sin karakter *kan* utgjøre en "kapitalvare". Loven stiller imidlertid også opp et *beløpskrav*: Den "inngående merverdiavgift" på kostnadene ved byggetiltaket må utgjøre "minst 100 000 kroner" jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Dersom byggetiltaket ikke oppfyller beløpskravet, vil tiltaket likevel ikke være en "kapitalvare", på tross av at arbeidene etter sin karakter kan utgjøre en "kapitalvare". Den nærmere beregningen av kostnadene opp mot beløpskravet reiser en rekke ulike spørsmål.

---

<sup>86</sup> FIN 16. november 2007 s. 2

Det er praktisk å omtale den påløpte inngående merverdiavgift på et byggetiltak som *justeringsgrunnlaget*,<sup>87</sup> ettersom det er dette beløpet man kan få fradrag for etter § 8-1 avhengig av byggetiltakets tilknytning til avgiftspliktig virksomhet ved anskaffelsen, og følgelig også dette beløpet som kan justeres dersom tilknytningen endres etter anskaffelsestidspunktet. Imidlertid kan det fremstå som noe kunstig å tale om "justeringsgrunnlag" dersom avgiftskostnadene er under 100 000 kroner, ettersom beløpet kun kan bli gjenstand for justering dersom beløpskravet overskrides slik at det foreligger en "kapitalvare". En alternativt betegnelse for "justeringsgrunnlag" kan være "avgiftsgrunnlag". I denne fremstillingen velger vi imidlertid å benytte begrepet "justeringsgrunnlag" om totalbeløpet av inngående merverdiavgift på et byggetiltak, ettersom dette begrepet har vunnet en viss hevd i ulike rettskilder. Justeringsgrunnlaget ("inngående merverdiavgift på kostnadene" ved byggetiltaket) vil etter dette måtte holdes opp mot beløpskravet ("minst 100 000 kroner") for å avgjøre hvorvidt lovens beløpskrav er oppfylt jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b.

Om selve beløpsgrensen kan det sies at den offentlig nedsatte arbeidsgruppen opprinnelig foreslo at ethvert byggetiltak skulle utgjøre en "kapitalvare", altså at det ikke skulle gjelde noen nedre beløpsgrense.<sup>88</sup> Finansdepartementet mente imidlertid at det var behov for en nedre beløpsgrense, slik at det for eksempel ikke er nødvendig å justere avgiftskostnader påløpt ved mindre ombyggingsarbeider.<sup>89</sup> Finansdepartementet uttalte etter denne endringen at begrunnelsen for beløpskravet var "ønsket om en administrativ forenkling".<sup>90</sup>

Beløpsgrensen for fast eiendom er høyere enn for andre kapitalvarer jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b sml. bokstav a. Dette må sees i sammenheng med at justeringsperioden for fast eiendom er ti år, kontra fem år for løsøre jf. § 9-4 annet ledd sml. første ledd.<sup>91</sup> Begrunnelsen for en lengre justeringsperiode for fast eiendom, er at slike kapitalvarer har lang brukstid. Brukstiden for nyoppførte bygg på fast eiendom vil i nesten alle tilfeller være betydelig lengre enn ti år. Departementet mente imidlertid at "praktiske hensyn" talte imot en enda lengre justeringsperiode.<sup>92</sup>

---

<sup>87</sup> Slik f.eks. *Gjems-Onstad* s. 287 og MVA-håndboken 2018 pkt. 9.2.7

<sup>88</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>89</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>90</sup> FIN 16. november 2007 s. 3

<sup>91</sup> Slik også Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>92</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 55

I det følgende skal vi først se på *hvilke kostnader* som generelt kan inngå i et justeringsgrunnlag for en "kapitalvare" (pkt. 4.2). Deretter skal vi se på hvilke kostnader som kan inngå i *samme* justeringsgrunnlag (pkt. 4.3).

## 4.2 Om hvilke kostnader som kan inngå i en "kapitalvare"

### 4.2.1 Utgangspunkter

Den første problemstillingen er altså hvilke kostnader som etter sin karakter *kan* inngå i en "kapitalvare". Ordlyden i § 9-1 annet ledd, bokstav b gir i seg selv lite veiledning i dette spørsmålet. Det tales kun om "inngående merverdiavgift på kostnadene ved (...) ny-, på- eller ombygging", uten at kostnadsbegrepet presiseres. I § 9-1 fjerde ledd heter det imidlertid at "[d]epartementet kan gi forskrift om hva som skal regnes som inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med byggetiltak som nevnt i annet ledd bokstav b". Departementet er altså uttrykkelig tildelt hjemmel i lov til å nærmere fastsette hvilke kostnader som kan inngå i justeringsgrunnlaget.

Departementet har i § 9-1-1 nærmere angitt hva som menes med "inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med byggetiltak" etter mval. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Slik "inngående merverdiavgift" omfatter avgiftskostnader for både "tjenester" jf. bokstav a, for "varer" jf. bokstav c og for "byggetjenester som et avgiftssubjekt, selv utfører" jf. bokstav b. Sistnevnte kategori er en henvisning til uttakstillfellene jf. §§ 3-22 og 3-26.<sup>93</sup> For øvrig er vilkårene at avgiften "skal betales (...) i forbindelse med" byggetiltaket. Ordlyden "skal betales" må anses å oppstille et krav om at det er avgiftssubjektet selv som skal bære avgiftskostnadene.

Forskriftens ordlyd "i forbindelse med" gir i seg selv liten veiledning for å trekke noen grense for hvilke kostnader som omfattes av en "kapitalvare".<sup>94</sup> Uttrykket "i forbindelse med" er i seg selv veldig vagt, og det er mye som kan anses å være utført "i forbindelse med" et større byggetiltak. Etter forarbeidene og Rt. 2014 s. 1229 *Mandal* må det i utgangspunktet legges til grunn en vid forståelse av hva som er "i forbindelse med" et byggetiltak, når kapitalvaren først er etablert. Etter forarbeidene er det eksplisitt angitt at "kostnader til konsulenter mv." inngår i juste-

---

<sup>93</sup> Se pkt. 2.2.5

<sup>94</sup> fmval. § 9-1-1

ringsgrunnlaget.<sup>95</sup> Betegnelsen ”konsulenter mv.” gir anvisning på et meget bredt omfang av tjenester. Høyesterett la også til grunn at alt som kan omfattes av det vide begrepet ”prosjektering” omfattes.<sup>96</sup> Det er dermed utfordrende å si noe generelt om hva som skal regnes å være ”i forbindelse med” et byggetiltak. Noen prinsipielle grensedragninger kan imidlertid gjennomføres jf. nedenfor i pkt. 4.2.2.

Utfra det foreliggende rettskildemateriale er det også et spørsmål hvorvidt beløpskravet på 100.000 kroner må oppfylles av avgiftskostnader direkte knyttet til de ”fysiske byggearbeider”, eller om man når det først foreligger ”fysiske byggearbeider” på eiendommen, kan regne med kostnader til for eksempel prosjektering i avgiftsberegningen oppimot beløpskravet. SKD sin melding av 8/2011 må forstås slik at en ”kapitalvare” først foreligger når ”den inngående avgift som knytter seg til de fysiske arbeidene overstiger 100 000” kroner.<sup>97</sup> En slik fortolkning må også sies å ha støtte i lovens ordlyd, jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b.

#### 4.2.2 Noen grensedragninger

En første avgrensning av hvilke kostnader som kan inngå i justeringsgrunnlaget, følger allerede av vilkåret om *aktiveringsplikt* jf. pkt. 3.4. Kostnader til vedlikehold, reparasjoner, drift og administrasjon kan etter dette ikke inngå i en ”kapitalvare”. Kun kostnader ”i forbindelse” med *påkostninger* av eiendommen kan inngå i justeringsgrunnlaget.

Videre må det trekkes en grense mot *privat bruk*. Dette medfører for det første at man ikke kan anskaffe varer og tjenester til privat konsum, for deretter å regne disse kostnadene inn i justeringsgrunnlaget for en ”kapitalvare”, og kreve fradragrett. Dersom man hyrer et snekkerfirma til arbeid på en næringseiendom, og deretter får firmaet til å utføre mindre arbeider i ens egen private bolig, fremstår skillet mot privat bruk som klart: Kostnadene for arbeidene i den private bolig, kan klart nok ikke inkluderes i justeringsgrunnlaget for næringseiendommen.

Mer komplisert er det dersom man oppfører et bygg, som man skal bruke på ulike måter. Etter mval. § 8-2 har et avgiftssubjekt kun rett til fradrag for inngående merverdiavgift ”for den del av varen eller tjenesten som er til antatt bruk i den re-

---

<sup>95</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

<sup>96</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 39

<sup>97</sup> SKD sin melding av 8/2011 (SKM-2011-8), avsnitt 1.1

gistrerte virksomhet”. Justeringsreglene medfører imidlertid at dette fradraget kan justeres opp ved endret bruk jf. § 9-1 første ledd. En slik oppjustering vil kunne omfatte kostnadene til de deler av eiendommen som opprinnelig var ment for ikke-avgiftspliktig næringsvirksomhet, altså såkalt ”unntatt virksomhet” jf. § 1-3 første ledd, bokstav g.<sup>98</sup> Det er en slik oppjustering det siktes til med uttrykket *justeringsrettighet*.<sup>99</sup>

Imidlertid vil man også i et slikt tilfelle møte grensen mot privat bruk. Dersom man oppfører et bygg, og skal bruke halve til avgiftspliktig næringsvirksomhet og halve til private boligformål, vil det kun være den delen som er anskaffet til næringsvirksomhet, som vil være ”omfattet av justeringsbestemmelsene”.<sup>100</sup> Dette medfører at dersom man tar den delen av eiendommen som ble anskaffet til privat bruk, til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, vil det ikke foreligge noen rett til oppjustering av fradraget. Det trekkes med andre ord et skille mellom unntatt bruk og privat bruk, der avgiftskostnadene til førstnevnte bruk vil inngå i justeringsgrunnlaget, mens avgiftskostnadene til sistnevnte ikke inngår.

Det er grunn til å bemerke at denne regelen synes å bryte med justeringsreglenes sentrale formål om å ”reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid”.<sup>101</sup>

Det må også trekkes en grense mot kostnader *pådratt av andre*. Dette følger implisitt av ordlyden ”skal betales” jf. fmval. § 9-1-1. Dersom enkeltpersoner eller firmaer som arbeider med et byggetiltak gjør innkjøp eller pådrar seg andre kostnader underveis, vil ikke disse kostnadene kunne inngå i justeringsgrunnlaget, med mindre de belastes tiltakshaver i ettertid. Det er avgiftskostnadene som ”skal betales” av tiltakshaver, som inngår i sistnevntes justeringsgrunnlag for eiendommen.

#### 4.2.3 *Infrastrukturtiltak*

En særskilt gruppe arbeider på fast eiendom, er de byggetiltak som refereres til som *infrastrukturtiltak*. Denne gruppen omfatter tradisjonelt arbeider som utføres på en tomt i forbindelse med oppføring (eller renovasjon) av et bygg, men som ikke er

---

<sup>98</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 49 (forutsetningsvis) og MVA-håndboken 2018 pkt. 9.4.3

<sup>99</sup> Slik *Gjems-Onstad* s. 250

<sup>100</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 49

<sup>101</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 39



ledd i selve oppføringsarbeidet. Det typiske eksempelet er opparbeidelsen av en parkeringsplass eller et grøntområde ved siden av et næringsbygg. Utfra den vide definisjonen av "fast eiendom" som mval. legger opp til,<sup>102</sup> må det legges til grunn at slike tiltak regnes som "ny-, på- eller ombygging" på "fast eiendom" jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Kostnadene til slike byggetiltak vil følgelig kunne inngå i en "kapitalvare", så lenge arbeidene er aktiveringspliktige.<sup>103</sup>

De senere årene har samfunnsutviklingen ført til at private utbyggere stadig oftere blir pålagt å besørge infrastruktur av offentlig interesse.<sup>104</sup> Det er vanlig at kommuner gir slike pålegg i forbindelse med utbygging av et større område. Kommuner har relativt vid adgang til å bestemme tiltakenes karakter jf. pbl. § 17-3 tredje ledd jf. § 17-1. Dette kan resultere i vilkår om alt fra oppføring av et lysanlegg langs bestående vei, til omlegging av trikkeskinner.<sup>105</sup> Slike arbeider vil også, nærmest uavhengig av karakter, utgjøre "ny-, på- eller ombygging" av "fast eiendom". Det ble blant annet forutsatt i forarbeidene til den nye merverdiavgiftsloven at "omsetning av rett til å benytte veier, tunneller, broer" er omfattet av mval. sitt unntak for "fast eiendom" jf. § 3-11.<sup>106</sup> HR-2017-2065-A *Avinor* er et eksempel på at slike offentlig pålagte infrastrukturarbeider er omfattet av kapitalvarebegrepet jf. punkt 5. At kapitalvarebegrepet kan omfatte såpass store og omfattende infrastrukturtiltak, innebærer nødvendigvis også at det ikke er noe krav om at byggetiltakene utføres på egen tomt. Dette er også uttrykkelig forutsatt av Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse.<sup>107</sup>

Den nye prinsipputtalelsen fra SKD anerkjenner at "tomtearbeider og [anleggelse av] parkeringsplasser" som "utføres ved oppføring av bygg inngår i kapitalvarebegrepet", men stiller samtidig spørsmål ved når en "kapitalvare" i slike tilfeller *etableres*.<sup>108</sup> Videre trekker uttalelsen eksplisitt kun opp en grense for etableringen av en "kapitalvare" ved oppføringen av bygg: Dette skjer når "selve byggearbeidene" (i uttalelsens tilfelle "pæling") starter jf. pkt. 3.3.4.

---

<sup>102</sup> Se pkt. 2.2.2

<sup>103</sup> Slik også SKD sin melding av 19. februar 2019, pkt. 5.4

<sup>104</sup> *Folkvord* s. 246

<sup>105</sup> *Folkvord* s. 246

<sup>106</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-01) s. 191

<sup>107</sup> BFU 29/08

<sup>108</sup> SKD sin melding av 19. februar 2019, pkt. 5.4

Ved annet arbeid på fast eiendom (enn oppføring/renovasjon av bygg) som kan kategoriseres som "ny-, på- eller ombygging",<sup>109</sup> er det i uttalelsen ikke trukket noen grense for når en "kapitalvare" etableres. Etter lovens ordlyd og rettens ordlegging i Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 38 synes det klart at også slike "fysiske byggearbeider" vil kunne etablere en "kapitalvare". Det stilles etter loven ikke noe krav om at arbeidene må være utført i tilknytning til et fysisk bygg på eiendommen. Dette synspunktet har også støtte i det faktum at faste anlegg og installasjoner alene kan utgjøre en "kapitalvare",<sup>110</sup> og at også infrastrukturiltak utenfor egen tomt vil kunne utgjøre en egen "kapitalvare".<sup>111</sup>

Ved byggearbeider på fast eiendom som ikke innebærer oppføring av bygg, vil det ofte være krevende å trekke et klart skille mellom "klargjøring" av tomt og "selve byggearbeidene". I følge uttalelsen er det de sistnevnte arbeider som *etablerer* "kapitalvaren".<sup>112</sup> Ved mange infrastrukturiltak vil også de arbeidene som etter uttalelsen regnes som arbeider av forberedende karakter (altså "klargjøring" av tomt, typisk "flytting av landbruksjord" og "planering") utgjøre en vesentlig del av de totale arbeider. Dette reiser spørsmål om når man eventuelt skal anse at "kapitalvaren" i slike tilfeller etableres. Etter uttalelsens forutsetninger vil det kanskje være naturlig å trekke grensen for etablering når materialer tilføres og permanent fastmonteres (for eksempel ved sementering av fortauskanter, oppføring av skilter og legging av asfalt). Den nærmere grensedragningen vil måtte bero på hva som etter loven kan regnes som "fysiske byggearbeider" på fast eiendom.<sup>113</sup>

### 4.3 Om hvilke kostnader som kan inngå i samme "kapitalvare"

#### 4.3.1 Utgangspunkt: Ett byggetiltak utgjør én kapitalvare

Selv om avgiftskostnader etter sin karakter kan inngå i et justeringsgrunnlag, er det likevel et spørsmål om hvilke avgiftskostnader som kan inngå i *samme* justeringsgrunnlag. Denne problemstillingen formuleres ofte som et spørsmål om hvorvidt det

---

<sup>109</sup> jf. mval. § 9-1 annet ledd, bokstav b

<sup>110</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-01) s. 191 jf. også pkt. 3.4.4

<sup>111</sup> jf. BFU 29/08 jf. pkt. 4.3.4 om dette

<sup>112</sup> SKD sin melding av 19. februar 2019, pkt. 5.9

<sup>113</sup> Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 38

foreligger "én eller flere kapitalvarer".<sup>114</sup> I mange saksforhold kan en slik innfallsvinkel være tilfredsstillende. På den annen side kan det fort tenkes tilfeller der det ikke er tvilsomt at det foreligger to eller flere "kapitalvarer" for tiltakshaver, og spørsmålet er da heller hvilket av justeringsgrunnlagene de enkelte avgiftskostnader skal henføres til. Derfor er det mer praktisk å stille spørsmålet om hvilke kostnader som kan inngå i samme "kapitalvare". Eller med andre ord: Hvor trekkes grensen for hvilke avgiftskostnader som kan henføres til én bestemt "kapitalvare"?

Utfra det foreliggende rettskildemateriale må det oppstilles en presumsjon om at ett byggetiltak utgjør én "kapitalvare". Dette utgangspunktet legges forutsetningsvis til grunn for drøftelsene i både forarbeidene og i Finansdepartementets uttalelse,<sup>115</sup> og er også uttrykkelig lagt til grunn i MVA-håndboken.<sup>116</sup> Dette utgangspunktet er også en naturlig slutning utfra de betraktninger vi har gjort rundt aktivitet på eiendommen som en betingelse for at avgiftskostnader kan oppstå jf. pkt. 3.2.2: Det er aktiviteten på eiendommen som gjør at den inngående merverdiavgiften, og følgelig også justeringsgrunnlaget, oppstår. Det er da naturlig at dette justeringsgrunnlaget forbeholdes det byggetiltaket som har gjort at avgiftskostnadene har oppstått. Dersom man skal regne flere byggetiltak inn i samme justeringsgrunnlag, må dette begrunnes.<sup>117</sup>

Spørsmålet er imidlertid hva som menes med et "byggetiltak". Uttrykket "byggetiltak" er et videre begrep enn "ny-, på- eller ombygging" jf. pkt. 3.3.3. Et "byggetiltak" kan omfatte et bredt spekter av varer og tjenester som må anses å stå "i forbindelse med" dette jf. fmval. § 9-1-1 jf. pkt. 4.2.1. Videre kan ett "byggetiltak" omfatte kostnader til flere bygg og enheter. Dette må antas å følge av mval. § 9-5, som taler om "del av kapitalvare", og er dessuten uttrykkelig forutsatt i Finansdepartementets uttalelse. I denne uttalelsen presiseres det at beløpskravet refererer seg til "byggetiltakets størrelse", uavhengig om arbeidene knytter seg til "flere bygg, flere matrikelnummer, seksjoner osv.". <sup>118</sup>

---

<sup>114</sup> f.eks. MVA-håndboken pkt. 9.2.6

<sup>115</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52 og FIN 16. november 2007 s. 4

<sup>116</sup> pkt. 9.2.6

<sup>117</sup> jf. MVA-håndbokens uttalelse i pkt. 9.2.6 om at flere byggetiltak "ikke uten videre innebære[r] at disse må anses som én kapitalvare".

<sup>118</sup> FIN 16. november 2007 s. 4

Etter dette er det klart at ett "byggetiltak" teoretisk sett kan omfatte svært ulike kostnader over et lengre tidsrom. Derfor er det viktig å avklare hvor grensen for hvilke kostnader som kan omfattes av ett bestemt "byggetiltak" skal trekkes. Et naturlig utgangspunkt for en slik grensedragnings, kan være tiltakshavers avtale med entreprenøren, og da særlig en *hovedentreprise* – dersom en slik foreligger. I Finansdepartementets uttalelse heter det at dersom arbeider omfattes "av den samme hovedentreprisen" vil dette "typisk (...) kunne trekke i retning av at dette er (...) ett byggetiltak".<sup>119</sup> Departementet uttalte også at det samme ville være tilfelle, dersom arbeidene omfattes av "den samme byggetillatelsen".<sup>120</sup> Dette synes å utgjøre gode utgangspunkter for å vurdere hvorvidt man står overfor flere "byggetiltak" eller ikke. Departementet fremholdt imidlertid også at grensedragningen "kunne stille seg forskjellig ettersom byggetiltaket går ut på ny-, på- eller ombygging" på tross av at "det i utgangspunktet vil være de samme momentene man skal legge vekt på".<sup>121</sup> I det følgende skal vi kort se nærmere på departementets vurderinger av de ulike tilfeller.

#### 4.3.2 Departementets vurdering av de ulike tilfeller

I uttalelsen skiller Finansdepartementet mellom *nybygging og større på- eller ombygginger* på den ene side, og *mindre på- eller ombygginger* på den annen side. Ved de førstnevnte byggetiltak vil det etter departementets skjønn "være relativt enkelt å fastslå" om det foreligger ett eller flere byggetiltak.<sup>122</sup> Spørsmålet vil i slike tilfeller gjerne komme på spissen dersom større utbygninger gjennomføres i flere byggetrinn. Dersom større bygg utvikles i flere byggetrinn, der ett byggetrinn fullføres før det neste påbegynnes, legger departementet opp til at hvert av byggetrinnene skal behandles som ett separat byggetiltak, slik at man ved fullføringen av bygget står igjen med flere "kapitalvarer".<sup>123</sup> En slik løsning legges antakelig til grunn av departementet fordi hvert byggetrinn på store prosjekter isolert sett vil overskride beløpsgrensen, og dermed etablere en justeringsforpliktelse. Departementet fremholder imidlertid at et avbrudd i byggeprosessen av et byggetrinn, ikke vil forårsake at et enkelt bygge-

---

<sup>119</sup> FIN 16. november 2007 s. 4-5

<sup>120</sup> FIN 16. november 2007 s. 4

<sup>121</sup> FIN 16. november 2007 s. 4

<sup>122</sup> FIN 16. november 2007 s. 4

<sup>123</sup> FIN 16. november 2007 s. 4

trinn splittes opp i flere ”kapitalvarer”. En slik forståelse av regelverket kunne åpnet opp for tilpasninger fra avgiftssubjektet, med det formål å unngå justeringsplikt.<sup>124</sup>

Ved *mindre på- eller ombygginger* vil det være vanskeligere å avgjøre om man står overfor ett eller flere byggetiltak. For eksempel kan det forekomme at det utføres byggearbeider på flere ulike steder i et stort kontorbygg, og gjerne også over et betydelig tidsrom. Da oppstår det raskt spørsmål om hvilke kostnader som skal henføres til samme justeringsgrunnlag, hvilket ofte vil ha stor betydning for hvorvidt beløpskravet overskrides slik at justeringsplikt etableres. Departementet viser her til vurderingskriteriet angående hvorvidt arbeidene inngår i samme entrepriseavtale eller er betinget av samme byggetillatelse, som en rettesnor for hvorvidt disse utgjør ett eller flere byggetiltak.<sup>125</sup> Videre stiller departementet opp et krav om at ”den ene ombyggingen [må kunne] gjennomføres uavhengig av den andre”, dersom disse arbeidene skal anses å utgjøre to ulike byggetiltak.<sup>126</sup> Som eksempel nevner uttalelsen at dersom man bygger om én etasje av et bygg om gangen, vil ikke hver etasje utgjøre ett byggetiltak. Denne uttalelsen må sannsynligvis forstås slik at skattemyndighetene vil kreve en viss uavhengighet mellom to arbeider i samme bygg, dersom disse skal anses som to ulike byggetiltak. En slik uavhengighet kan antakelig begrunnes både i arbeidenes ulike karakter, ulike entreprenører og eventuell tidsmessig avstand mellom tiltakene.

#### 4.3.3 I hvilke tilfeller kan flere byggetiltak slås sammen?

Dersom man i et saksforhold kommer til at det foreligger flere byggetiltak, er det etter det foreliggende rettskildematerialet likevel et spørsmål om man i bestemte tilfeller kan slå sammen to eller flere byggetiltak til én ”kapitalvare”. Forarbeidene åpner nemlig for at byggetiltak kan slås sammen dersom ”det skjer flere byggetiltak (...) på en fast eiendom i løpet av et år”.<sup>127</sup> Det er dermed kun i slike tilfeller, altså der det foretas flere byggetiltak på den samme eiendom i løpet av ett år, at det kan være aktuelt å slå sammen flere byggetiltak. Utenfor slike tilfeller finnes det ikke noe rettskildemessig grunnlag for å avvike fra utgangspunktet om at ett byggetiltak utgjør én ”kapitalvare”.

---

<sup>124</sup> Slik også *Nedimovic* s. 43

<sup>125</sup> FIN 16. november 2007 s. 4-5 (jf. også pkt. 4.3.1)

<sup>126</sup> FIN 16. november 2007 s. 5

<sup>127</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 52

I Finansdepartementets uttalelse heter det tilbakeholdent at "når man først har kommet til at det foreligger ulike byggetiltak skal det (...) en del til for at man likevel slår sammen kostnadene ved flere ombygginger osv."<sup>128</sup> Det virker dermed som Departementet inntar et strengere syn på slik sammenslåing av byggetiltak, enn hva som er tilfellet i forarbeidene.

Videre omtales slik sammenslåing av byggetiltak som "unntakstilfeller", og at disse hovedsakelig vil forekomme "i tilfeller der hvor det foreligger en unaturlig oppsplitting av noe som nærmest må anses som samme byggetiltak".<sup>129</sup> Det er naturlig å se et slikt krav om "unaturlig oppsplitting" i sammenheng med kravet om "uavhengighet" mellom arbeider for at disse skal utgjøre flere kapitalvarer jf. pkt. 4.3.2. Begge steder gir departementet anvisning på en konkret vurdering av sammenhengen mellom de ulike arbeider på den samme eiendom.

Dermed oppstilles det en langt strengere linje i uttalelsen sammenliknet med det som kan leses ut av forarbeidene. Etter alminnelige rettskildeprinsipper skal forarbeidene veie tyngre enn en administrativ uttalelse jf. pkt. 1.2.2 og 1.2.3. Det må imidlertid her bemerkes at både forarbeidene og uttalelsen kommer fra samme avsender (Finansdepartementet).<sup>130</sup> Dermed kan det være lettere å anse uttalelsen som en presisering av gjeldende praksis. Det må også påpekes at uttalelsen virker langt mer gjennomarbeidet med tanke på de problemstillinger som drøftes her i pkt. 4.3. De sitatene som er gjengitt fra forarbeidene, har generelt karakter av å være innskutte presiseringer, som ikke bærer preg av å være verken særlig gjennomtenkte eller nøyaktige i formen. Departementets synspunkter er også inntatt i MVA-håndboken.<sup>131</sup> Etter dette kan det være grunn til å anta at sammenslåing av byggetiltak til én "kapitalvare", kun vil aksepteres av avgiftsmyndighetene i "unntakstilfeller" der det foreligger en "unaturlig oppsplitting av noe som nærmest må anses som samme byggetiltak".<sup>132</sup>

#### 4.3.4 Spørsmål angående særskilte grupper av byggearbeider

---

<sup>128</sup> FIN 16. november 2007 s. 5

<sup>129</sup> FIN 16. november 2007 s. 5

<sup>130</sup> Slik også *Nedimovic* s. 39

<sup>131</sup> MVA-håndboken 2018 pkt. 9.2.6

<sup>132</sup> FIN 16. november 2007 s. 5

Enkelte kategorier av byggarbeider på fast eiendom vil ha en løserer eller ubetydelig tilknytning til bygg på eiendommen. Spørsmålet er hvorvidt avgiftskostnadene til slike arbeider kan regnes med i justeringsgrunnlaget for oppføringen av (eller endringsarbeider på) bygg på eiendommen.

Vi har i pkt. 3.4.4 sett at "ny-, på- eller ombygging" av faste tekniske installasjoner jf. sktl. § 14-40 første ledd, bokstav j, omfattes av kapitalvarebegrepet. Dersom en utskiftning av en slik installasjon bedømmes som en påkostning, vil dette arbeidet følgelig kunne etablere en egen "kapitalvare". Hvis man samtidig med utskiftningen gjennomfører andre byggetiltak i bygget, vil man måtte bygge på departementets generelle vurderingskriterier for mindre på- eller ombygginger jf. pkt. 4.3.2, for å fastslå hvorvidt man står overfor én eller flere "kapitalvarer" for bygget. Ved nybygging vil beløpskravet i alle realistiske tilfeller overskrides, slik at spørsmålet om hvorvidt en fast teknisk installasjon er en egen "kapitalvare", ikke kommer på spissen. Ved utbygging i flere byggetrinn, vil imidlertid arbeider knyttet til en teknisk installasjon kunne utgjøre et eget byggetrinn, og følgelig også en "kapitalvare" jf. pkt 4.3.2.

Avgiftskostnader til infrastrukturiltak vil også kunne inngå i en "kapitalvare" jf. pkt. 4.2.3. I dette punktet er den sentrale problemstillingen for slike tiltak hvorvidt avgiftskostnader til slike arbeider kan inngå i justeringsgrunnlaget for oppføringen av (eller endringsarbeider på) bygg på eiendommen, eller om slike infrastrukturiltak må anses å etablere egne "kapitalvarer" på eiendommen.

I BFU 29/08 fra Skattedirektoratet er det forutsatt at infrastrukturiltak på *egen tomt* som sammenfaller (tidsmessig) med oppføring av bygg på eiendommen, kan inngå i samme "kapitalvare" som oppføringsarbeidene. Dette standpunktet er også gjengitt i MVA-håndboken.<sup>133</sup> Disse ulike arbeidene vil da mest sannsynlig anses som samme "byggetiltak" jf. pkt. 4.3.1. Det samme må antas å være tilfelle dersom infrastrukturiltak sammenfaller med på- eller ombyggingsarbeider på den samme eiendom. Dersom man ved en konkret vurdering kommer til at arbeidene utgjør to eller flere "byggetiltak", vil man imidlertid måtte falle tilbake på standpunktet om at sammenslåing av flere "byggetiltak" først er aktuelt i "unntakstilfeller" jf. pkt. 4.3.3.

---

<sup>133</sup> MVA-håndboken 2018 pkt. 9.2.6

Også byggearbeider på fast eiendom *utenfor egen tomt* kan omfattes av kapitalvarebegrepet jf. pkt. 4.2.3. Spørsmålet er om slike arbeider utenfor egen tomt må anses å utgjøre en egen "kapitalvare", eller om avgiftskostnadene kan inngå i justeringsgrunnlaget for arbeidene på egen tomt. Dette spørsmålet er besvart i den nevnte BFU.<sup>134</sup> Her trekkes det opp et klart utgangspunkt om at infrastrukturtiltak utenfor egen eiendom må anses å etablere en egen "kapitalvare". Det argumenteres for dette standpunktet både utfra det som kan sammenfattes som et tidsperspektiv og et tilknytningsperspektiv. *Tidsperspektivet* tar utgangspunkt i at "deler av infrastrukturen vil kunne fullføres etter at selskapets bygg er reist og tatt i bruk". Dette vil nødvendigvis gjøre det vanskelig å kunne fastsette et justeringsgrunnlag for eiendommen, slik at justeringsperioden etter § 9-4 annet ledd kan begynne å løpe. Utfra et *tilknytningsperspektiv* påpeker SKD at infrastrukturen utenfor egen eiendom kun er en forutsetning for å bygge på egen eiendom, og ikke har noen tilknytning til sistnevnte eiendom utover dette. Til dette ligger det at infrastrukturen fort vil overtas av kommunen, og følgelig raskt ville måtte tas ut av justeringsgrunnlaget. Praktiske hensyn tilsier altså at infrastrukturtiltak utenfor egen eiendom må anses å utgjøre en egen "kapitalvare". I oppgavens punkt 5 skal vi se nærmere på problemstillingene ved offentlige infrastrukturtiltak.

## 5. HR-2017-2065-A – innskrenkende fortolkning

---

<sup>134</sup> BFU 29/08



## 5.1 Generelt om rettsavgjørelsen

Saksforholdet i HR-2017-2065-A var at Avinor AS var blitt pålagt å utføre og bekoste ulike arbeider på offentlige veier i forbindelse med oppgraderingsarbeider ved Sandane og Hammerfest lufthavner og nyoppføring av Alta lufthavn. Avinor er et aksjeselskap som utvikler, eier og driver sivile lufthavner i Norge. Dette er registrert, avgiftspliktig virksomhet, hvilket betyr at selskapet har fradragsrett for anskaffelser ”til bruk” i denne virksomheten jf. mval. § 8-1.

Etter at Avinor ferdigstilte veiene, skulle disse overføres vederlagsfritt til Staten. Det rettslige spørsmålet var i den forbindelse hvorvidt overføringen av veiene måtte regnes som en *justeringshendelse* jf. § 9-2 tredje ledd, slik at Avinor måtte justere ned tidligere gitte fradrag etter § 8-1. Avinor fremholdt at de aktuelle arbeidene ikke kunne anses å utgjøre ”kapitalvarer” jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b. Selskapet mente at kapitalvarebegrepet må tolkes innskrenkende i de tilfeller der private utfører infrastrukturtiltak som senere overføres til det offentlige.<sup>135</sup> Videre mente selskapet at § 9-1 annet ledd, bokstav b må tolkes slik at det foreligger ”kapitalvare” kun i de tilfeller der en ”fast eiendom er anskaffet som et driftsmiddel for den avgiftspliktige”.<sup>136</sup>

Høyesterett forkastet begge de anførte rettsgrunnlagene (dissens 3-2), og påla dermed Avinor full justeringsplikt. I dette punktet skal vi først se nærmere på de særskilte problemstillinger ved offentlige infrastrukturtiltak og overdragelsen av disse, samt Høyesterett sin vurdering rundt hvorvidt de særlige hensyn kunne begrunne en innskrenkende fortolkning av kapitalvarebegrepet (pkt. 5.2). Deretter skal vi se nærmere på Høyesterett sin argumentasjon for å avvise anførselen om at fast eiendom må være anskaffet som et ”driftsmiddel” for at det skal foreligge en ”kapitalvare” på eiendommen (pkt. 5.3). Avslutningsvis skal vi si noe mer generelt rundt Høyesterett sin fremgangsmåte, rettskildebruk og balansering av ulike hensyn i saker om kapitalvarebegrepets innhold (pkt. 5.4).

---

<sup>135</sup> Om innskrenkende fortolkning: Se *Skoghøy* s. 23 og 53

<sup>136</sup> avsnitt 14

## 5.2 Særlige problemstillinger ved offentlige infrastrukturtiltak

Vi har allerede gjort rede for at infrastrukturtiltak omfattes av kapitalvarebegrepet, samt den praksis at offentlige myndigheter pålegger private bekostning av offentlig infrastruktur jf. pkt. 4.2.3. Vi skal nå se nærmere på de særlige avgiftsrettslige spørsmål slike offentlig pålagte infrastrukturtiltak reiser.

I HR-2017-2065-A Avinor fremheves ”enkelte særlige forhold” knyttet til offentlig pålagte infrastrukturtiltak.<sup>137</sup> Det er særlig verdt å merke seg er at det allerede ved anskaffelsen av slike tiltak er avklart at disse ikke er til varig bruk i virksomheten, men snarere skal overføres til det offentlige etter ferdigstillingen. Etter dette kan det argumenteres for at tiltakenes *tilknytning* til virksomheten ikke endres ved overdragelsen. Forarbeidene synes å forutsette at en slik endring i tilknytning *etter anskaffelsen*, er en betingelse for justering.<sup>138</sup> Det er normalt også en slik endring i tilknytningen til registrert virksomhet som både utløser og bestemmer omfanget av justeringsplikten.<sup>139</sup>

Etter § 9-7 skal imidlertid ”[f]radagsført inngående merverdiavgift tilbakeføres” dersom ”kapitalvarer (...) før fullføringen selges”. Videre pålegger § 9-2 tredje ledd avgiftssubjektet justering dersom ”kapitalvarer” overdras etter fullføring. Disse bestemmelsene medfører at avgiftssubjektet må tilbakeføre fradrag for inngående merverdiavgift på infrastrukturtiltaket, som har blitt gitt i medhold av § 8-1. Dette fører til at den inngående merverdiavgiften blir en endelig kostnad for avgiftssubjektet. Normalt vil nemlig ikke avgiftskostnaden bli kompensert gjennom vederlaget fra den offentlige medkontrahenten, da slike offentlig pålagte infrastrukturtiltak vanligvis overføres *vederlagsfritt*.<sup>140</sup> Dermed må avgiftssubjektet nødvendigvis tjene inn avgiftskostnaden gjennom prisøkning på sine avgiftspliktige varer og tjenester, hvilket medfører *avgiftskumulasjon* på disse produktene.<sup>141</sup>

Hensynet til å unngå slik avgiftskumulasjon, står generelt sterkt i merverdiavgiftsretten. Det er en grunntanke i merverdiavgiftssystemet at anskaffelser til avgiftspliktig virksomhet ikke skal medføre noen avgiftskostnad, og at statens proveny

---

<sup>137</sup> avsnitt 42

<sup>138</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 38 og 48, se også HR-2017-2065-A avsnitt 42

<sup>139</sup> Se pkt. 2.3.3

<sup>140</sup> Slik HR-2017-2065-A avsnitt 43

<sup>141</sup> Slik også HR-2017-2065-A avsnitt 44

skal bæres av anskaffelser til andre formål enn avgiftspliktig virksomhet. Dette utgangspunktet omtales gjerne som *merverdiprinsippet*.<sup>142</sup> I merverdiavgiftsloven er det i første rekke fradragsregelen i § 8-1 som ivaretar dette prinsippet. Høyesterett har i flere rettsavgjørelser vektlagt hensynet til å unngå avgiftskumulasjon for næringsdrivende, blant annet i Rt. 1985 s. 93 *Sira Kvina* og Rt. 2001 s. 1497 *Norwegian Contractors*.<sup>143</sup> Mer nylig ble hensynet fremhevet i Rt. 2012 s. 432 *Elkjøp*, der retten fremhevet at dersom Elkjøp ble "nektet fradragsrett", måtte selskapet dekke kostnadene "inn gjennom prisene på selskapets produkter".<sup>144</sup> Dette ville etter rettens syn ført til en avgiftskumulasjon som ville utgjort en "konkurransmessig ulempe" for selskapet.<sup>145</sup>

Justeringsreglene nærmere utforming innebærer imidlertid at en viss form for avgiftskumulasjon ikke kan unngås. Dette skyldes at omsetning av fast eiendom er "unntatt omsetning" etter § 3-11 og følgelig ikke utløser utgående merverdiavgift. Dette innebærer at overdragelsen sidestilles med at eiendommen går over til ikke-fradragsberettiget bruk,<sup>146</sup> og følgelig at det foretas full justering av tidligere fradragsført merverdiavgift. Justeringsreglene for fast eiendom innebærer dermed at en viss avgiftskumulasjon kan oppstå, på tross av at fradragsreglene etter mval. kapittel 8 og merverdiprinsippet som disse bygger på, tilsier at avgiften ikke skal bæres av avgiftssubjektet.<sup>147</sup>

En justeringsforpliktelse vil riktignok kunne overtas av en samtykkende erverver jf. mval. § 9-3 jf. fmval. § 9-3-3 tredje ledd.<sup>148</sup> Dette åpner for at man ved utbyggingsavtaler angående offentlig infrastruktur vil kunne avtale kompensasjon av avgiftskostnadene for den private utbygger.<sup>149</sup> Kommuner har nemlig rett til kompensasjon av merverdiavgiftskostnader gjennom merverdiavgiftskompensasjonsloven.<sup>150</sup> Tiltakshaver vil i utgangspunktet kunne avtale med kommunen at hele eller

---

<sup>142</sup> Slik *Gjems-Onstad* s. 45-47

<sup>143</sup> Se *Gjems-Onstad* s. 231 ff.

<sup>144</sup> avsnitt 49

<sup>145</sup> avsnitt 49

<sup>146</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07) s. 53

<sup>147</sup> jf. *Eriksen/Bergh* pkt. 3.2

<sup>148</sup> se pkt. 2.3.3

<sup>149</sup> Slik også HR-2017-2065-A avsnitt 46

<sup>150</sup> jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 3

deler av kompensasjonsbeløpet tilbakeføres ham.<sup>151</sup> Kommunenes praksis er på dette punkt riktignok svært forskjellig. Enkelte kommuner samarbeider godt med utbyggere og tilrettelegger for at merverdiavgiften ikke skal bli en endelig avgiftsbelastning for den private part. Andre kommuner sikrer seg først infrastruktur for utbyggers regning, og deretter full kompensasjon for merverdiavgiften, som de beholder selv.<sup>152</sup> Høyesterett viste i HR-2017-2065-A avsnitt 47 til faren for at "det offentlige kan utnytte den sterke posisjonen man har i kraft av reglene i plan- og bygningsloven". Dette var imidlertid et forhold som "ikke bør løses gjennom domstolenes tolkning av merverdiavgiftsreglene".

Høyesterett stilte i HR-2017-2065-A opp en eksplisitt problemstilling om kapitalvarebegrepet for fast eiendom (jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b) skal tolkes slik at dette ikke omfatter "infrastrukturiltak pålagt av det offentlige". Retten viste så til de ovenfor nevnte særtrekk ved slike byggearbeider, og hensynet til å unngå avgiftskumulasjon. Retten fant likevel ikke at disse momentene gav "grunnlag for å oppstille en unntaksregel".<sup>153</sup> Vekten av lovens ordlyd ble fremhevet.<sup>154</sup> Retten vek også tilbake for å oppstille en "domstolskapt unntaksregel", da en slik "ville kunne få utilsiktede virkninger", særlig fordi justeringsreglene er et "regelverk med en vid og generell rekkevidde".<sup>155</sup>

At en viss avgiftskumulasjon etter justeringsreglene må tillates etter lovens ordlyd, beror altså på reglenes nærmere utforming. Fradragreglene etter mval. kapittel 8 knytter seg kun til anskaffelsens tilknytning til registrert virksomhet på *anskaffelsestidspunktet*. Justeringsreglene knytter seg til anskaffelsens tilknytning til registrert virksomhet *over tid*. Utformingen av disse reglene tilsier at en viss avgiftskumulasjon kan oppstå, dersom avgiftssubjektet overdrar eiendommen innen ti år etter ferdigstillelse.

### 5.3 Driftsmiddel som vilkår for kapitalvare?

---

<sup>151</sup> *Folkvord* s. 220

<sup>152</sup> *Folkvord* s. 220

<sup>153</sup> avsnitt 45

<sup>154</sup> se pkt. 1.3.1

<sup>155</sup> avsnitt 45

Avinor anførte også at § 9-1 annet ledd, bokstav b må tolkes slik at en "kapitalvare" bare foreligger dersom en fast eiendom "er anskaffet som driftsmiddel for den avgiftspliktige".<sup>156</sup> Høyesterett stilte seg til sist avvisende til denne anførselen, men foretok i forkant av denne konklusjonen en lengre drøftelse.

Som et argument for en slik innskrenkende fortolkning av kapitalvarebegrepet for fast eiendom, var det anført at § 9-1 annet ledd, bokstav a (kapitalvarebegrepet for løsøre) sin ordlyd eksplisitt nevner "og andre driftsmidler", og følgelig forutsetter at kun "driftsmidler" kan omfattes av *dette* kapitalvarebegrepet. Høyesterett påpekte derimot at "[b]okstav a og bokstav b (...) fremstår hver for seg som selvstendige angivelser av formuesgoder som skal anses som kapitalvarer".<sup>157</sup> Retten gikk videre til forarbeidene, men konkluderte etter hvert at disse "[s]amlet sett (...) ikke gir klare holdepunkter for at virkeområdet for justeringsreglene skal være annerledes enn det som følger av en naturlig forståelse av ordlyden".<sup>158</sup> Igjen ble altså ordlyden tillagt betydelig vekt.<sup>159</sup>

Høyesterett foretok deretter noen systembetraktninger for å støtte oppunder sitt syn om at kapitalvarebegrepet for fast eiendom ikke kan tolkes innskrenkende. Retten viste blant annet til at et "sentralt formål med justeringsreglene er fordele inngående merverdiavgift over tid".<sup>160</sup> Å skille mellom fast eiendom som utgjør et driftsmiddel og annen fast eiendom ville etter rettens mening stride direkte mot dette formålet. Det ble i forlengelsen av dette også påpekt at justering kan skje begge veier, og således at en justeringshendelse kan medføre en fradragsrett så vel som en tilbakeføringsplikt. Dersom et avgiftssubjekt oppfører en fast eiendom, som tas i bruk utenfor avgiftspliktig virksomhet, vil det ved senere overføring av eiendommen til avgiftspliktig virksomhet oppstå en justeringsrettighet.<sup>161</sup> Høyesterett påpekte at "[d]ersom § 9-1 annet ledd, bokstav b skulle tolkes slik at den bare omfatter fast eiendom som utgjør et driftsmiddel, synes det (...) ikke å ville være fradragsrett i et slikt tilfelle". Dette illustrerer at Avinor AS sin anførte innskrenkende fortolkning av kapitalvarebegrepet vil være i strid med lovforarbeidenes hovedformål for justerings-

---

<sup>156</sup> avsnitt 14

<sup>157</sup> avsn. 31

<sup>158</sup> avsn. 34

<sup>159</sup> se pkt. 1.3.1 om ordlydens rettskildemessige vekt i avgiftsretten

<sup>160</sup> avsn. 37

<sup>161</sup> se pkt. 4.2.2 om dette

reglene. Dette hovedformålet er at fradraget ”i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet”.<sup>162</sup>

For øvrig kan kravet om at kapitalvarebegrepet for løsøre utelukkende omfatter ”driftsmidler” (jf. § 9-1 annet ledd, bokstav a), forklares utfra merverdiavgiftslovens grunnleggende systematikk. Omsetning av løsøre er avgiftspliktig etter § 3-1. Varer innkjøpt for avgiftspliktig videresalg faller således utenfor kapitalvarebegrepet for løsøre.<sup>163</sup> En eventuell endret bruk av varer opprinnelig ment for videresalg vil beskattes gjennom uttaksreglene jf. § 3-21 første ledd. Omsetning av eiendom er på sin side unntatt avgift etter § 3-11. Dermed vil det være både upraktisk og kunne gi uheldige virkninger å etablere et tilsvarende skille for fast eiendom som det loven implisitt oppstiller for løsøre. Dette var tilsynelatende også poenget Høyesterett ønsket å få frem gjennom drøftelsen av ”hensynene bak justeringsreglene” i avgjørelsens avsnitt 37-39.

#### 5.4 Slutninger: Ordlyden som den sentrale rettskilde

Ved tvister angående kapitalvarebegrepet for fast eiendom sitt innhold, vil Høyesterett ta utgangspunkt i en alminnelig språklig forståelse av ordlyden i lovens legaldefinisjon jf. § 9-1 annet ledd, bokstav b, og tillegge denne ”betydelig vekt”.<sup>164</sup> Retten vil videre søke støtte i forarbeidene og undersøke hvorvidt disse kan underbygge en fortolkning som avviker fra den naturlige språklige forståelsen av lovens ordlyd.<sup>165</sup> Inntrykket Høyesterett etterlater i HR-2017-2065-A *Avinor* og Rt. 2014 s. 1229 *Mandal* er likevel at det er lite rom for innskrenkende fortolkninger av kapitalvarebegrepet for fast eiendom, da retten fort vil finne at slike fortolkninger kan gi ”utilsiktede virkninger”<sup>166</sup> og svekke skattyters forutberegnelighet, som Høyesterett anser som

---

<sup>162</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07), s. 39

<sup>163</sup> jf. *Eriksen/Bergh* pkt. 4.1

<sup>164</sup> Slik Høyesterett gjør i HR-2017-2065-A avsnitt 29 og 31 og i Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 36 og 38.

<sup>165</sup> jf. HR-2017-2065-A avsnitt 32 og Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 40

<sup>166</sup> HR-2017-2065-A avsnitt 45

svært viktig på avgiftsrettens område.<sup>167</sup> Dette er på tross av at justeringsreglenes utforming medfører at en viss avgiftskumulasjon kan oppstå, slik tilfellet også var i HR-2017-2065-A. Høyesterett etterlater et inntrykk av at en eventuelt avvikende fortolkning fra lovens ordlyd, må ha eksplisitt støtte i forarbeidene. Således er det også tvilsomt at skattyter vinner frem i en sak om fradragrett ved overføring av deler av en kapitalvare opprinnelig ment for privat bruk til avgiftspliktig virksomhet, på tross av at forarbeidenes synspunkt på disse tilfellene<sup>168</sup> strider direkte imot hovedformålet om at fradraget skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, ikke bare på anskaffelsestidspunktet.<sup>169</sup> Denne rettstilstanden kan sannsynligvis forklares ut fra praktiske forhold, da privat bruk normalt innebærer at regnskaps- og bokføringsbestemmelser ikke kommer til anvendelse. Slik sett understreker denne rettstilstanden justeringsreglenes tekniske og detaljerte karakter.

På enkelte punkter kan Høyesterett sin relativt rigide og ordlydstro fortolkning av kapitalvarebegrepet, medføre noen uheldige virkninger. For eksempel er det ikke slik at hensynet til å unngå avgiftskumulasjon gjør seg mindre gjeldende dersom man i et byggeprosjekt kun har pådratt seg kostnader til prosjektering og/eller forberedende arbeider. Avgiftssubjektet har likevel pådratt seg kostnader, som legges til i justeringsgrunnlaget når kapitalvaren først etableres. Denne rettstilstanden er i seg selv en fallgrube, som gjerne kan gjøre at større virksomheter med tilgang på avgiftsfaglig ekspertise, får fradrag, mens mindre virksomheter uten de samme ressurser, går glipp av betydelige fradrag.

Etter HR-2017-2065-A er det videre et spørsmål hvordan Høyesterett ville gått frem dersom Avinor i stedet for å overdra veianleggene, i stedet hadde gitt Staten en bruksrett. Ordlyden i mval. § 9-2 tredje ledd fanger tilsynelatende ikke opp en slik disposisjon, som da i utgangspunktet ikke kunne blitt regnet som en justeringshendelse. På dette punktet ville imidlertid hensynet til både harmoni i regelverket og det å forhindre aktiv unngåelse av reglene, tilsagt en utvidende fortolkning. Med den vekten Høyesterett hittil har lagt på ordlyden i saker angående kapitalvarebegrepets innhold, kunne dette blitt en utfordrende oppgave for domstolene å gjennomføre.

---

<sup>167</sup> jf. f.eks. Rt. 2014 s. 1229 avsnitt 36

<sup>168</sup> se pkt. 4.2.2

<sup>169</sup> Ot.prp. nr. 59 (2006-07), s. 39

Det kan altså lett pekes på uoverensstemmelser mellom lovens ordlyd på den ene side, og hensynet til justeringsreglenes hovedformål og hensynet til å unngå avgiftskumulasjon på den annen side. Dette understreker justeringsreglenes tekniske og detaljerte karakter, som gjør at Høyesterett fort vil vike tilbake fra å foreta innskrenkende fortolkninger av kapitalvarebegrepet.

## 6. Litteraturliste

### 6.1 Lover, lovforarbeider og forskrifter

#### 6.1.1 *Lover*

- 1969 Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 (*opphevet*)
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars nr. 14
- 2003 Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven) av 12. desember 2003 nr. 108
- 2007 Lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 66 (endringslov)
- 2008 Lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og bygningsloven) av 27. juni nr. 71
- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni nr. 58

#### 6.1.2 *Lovforarbeider*

- Ot.prp. nr. 2 (2000-01)
- Ot.prp. nr. 59 (2006-07)



Ot.prp. nr. 76 (2008-09)

### 6.1.3 Forskrifter

2009 Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) av 17. desember

## 6.2 Praksis

### 6.2.1 Høyesterettspraksis

Rt. 1940 s. 594 *Van Koss*

Rt. 1985 s. 93 *Sira Kvina*

Rt. 1986 s. 826 *Aker Trøndelag*

Rt. 1990 s. 1293 *Ytterbøe*

Rt. 1999 s. 1303 *Christensen*

Rt. 2001 s. 1497 *Norwegian Contractors*

Rt. 2007 s. 848 *Bokklubb*

Rt. 2012 s. 432 *Elkjøp*

Rt. 2014 s. 227

Rt. 2014 s. 1229 *Mandal*

HR-2016-1801-A *Norrøna*

HR-2017-2065-A *Avinor*

### 6.2.2 Underrettspraksis

Utv. 2002 s. 983

### 6.2.3 Bindende forhåndsuttalelser

BFU 29/08

### 6.2.4 Fortolkningsuttalelser

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. november 2007

Skattedirektoratet sin prinsipputtalelse av 19. februar 2019

### 6.2.5 Håndbøker

Skatte-ABC 2018 (tilgjengelig elektronisk)

MVA-håndboken 2018 (tilgjengelig elektronisk)

#### 6.2.6 Annen administrativ praksis

SKD sin melding av 7/1992 (Referanse: SKM-1992-15)

SKD sitt brev av 22. mars 2010 til Advokatfirmaet Selmer DA (Referanse: 2009/760163)

### 6.3. Litteratur (med forkortelser)

#### 6.3.1 Bøker

- Folkvord* Benn Folkvord, Eivind Furuset, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Ole Gjems-Onstad: *Norsk bedriftsskatterett* (10. utgave), Gyldendal, 2018
- Gjems-Onstad* Ole Gjems-Onstad, Tor S. Kildal, Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders B. Mikelsen: *Lærebok i merverdiavgift* (5. utgave), Gyldendal Juridisk, 2017
- Kristoffersen* Trond Kristoffersen: *Merverdiavgift – lærebok* (2. utgave), Fagbokforlaget, 2016
- Skoghøy* Jens Edvin A. Skoghøy: *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforlaget, 2018
- Zimmer* Frederik Zimmer: *Lærebok i skatterett* (8. utgave), Universitetsforlaget, 2018

#### 6.3.2 Vitenskapelige artikler

- Opheim* Ingrid Bøyum Opheim: «Kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd, bokstav b» (*Skatterett*, 03/2015 (Volum 34))
- Eriksen/Bergh* John Eriksen og Steinar Bergh: «Beskatning av infrastrukturtiltak etter merverdiavgiftsloven» (*Skatterett*, 01-02/2018 (Volum 37))

#### 6.3.3 Tidligere masteroppgaver

*Nedimovic*

Biljana Nedimovic: *Kapitalvarebegrepet for fast eiendom – herunder grensen mellom vedlikehold og påkostning* (Masteroppgave, Universitetet i Oslo, 2010)

#### *6.3.4 Leksikonshenvisninger*

Store Norske Leksikon (elektronisk, offentlig tilgjengelig utgave)