



BI Norwegian Business School - campus Oslo

GRA 19204

Master Thesis in Accounting and Auditing

Thesis Master of Science

Kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav a)

Navn: Jone Lind Benestad, Caroline Kristianne Thunberg

Start: 01.01.2018 09.00

Finish: 03.09.2018 12.00

Handelshøyskolen BI – Masteravhandling

Master i regnskap og revisjon

Kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav a)

Jone Lind Benestad

Caroline Thunberg

Veileder:

Anders B. Mikelsen

Innleveringsdato:

27. august 2018

Denne avhandlingen er en del av masterstudiet ved Handelshøyskolen BI. Skolen tar ikke ansvar for de metoder som er brukt, resultater som er funnet eller konklusjoner som er dratt.

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	i
Forord	iii
Sammendrag.....	iv
Del 1 – Innledning	1
1.1 Tema for avhandlingen	1
1.2 Bakgrunn for valg av tema.....	1
1.3 Problemstilling.....	2
1.4 Forklaring av problemstilling	2
1.5 Metode	4
1.5.1 Merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter og forarbeider	4
1.5.2 Tidligere rettsavgjørelser	5
1.5.3 Forvaltningspraksis.....	6
1.5.4 Annen litteratur	7
1.5.5 Investeringsavgiftsloven	7
1.5.6 Skatterett.....	8
1.6 Avhandlingens oppbygging	8
Del 2 – Presentasjon av loven, sentrale begreper og aktuelle bestemmelser	9
2.1 Merverdiavgiftens bakgrunn, formål og virkemåte	9
2.2 Sentrale begreper	10
2.2.1 Kombinert virksomhet	10
2.2.2 Varer og tjenester	11
2.2.3 Fast eiendom	11
2.2.4 Kapitalvarer	13
2.3 Justeringsreglene.....	13
2.3.1 Bakgrunn for innføring av justeringsreglene	13
2.3.2 Anvendelse av justeringsreglene for kapitalvarer etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav a).....	14
Del 3 – Hoveddel.....	16
3.1 Driftsmidler generelt og i tilknytning til mval. § 9-1 annet ledd bokstav a)	16
3.1.1 Til bruk i virksomhet.....	17
3.1.2 Omsetningsvarer, forbruksvarer og råvarer	23
3.2 Driftsmiddelets kostpris.....	29

3.2.1 Hver enkelt anskaffelse.....	32
3.2.2 Inngående merverdiavgift av kostpris	37
3.3 Unntak for enkelte kjøretøyer	42
3.4 Kan leietaker anses som eier av en kapitalvare?.....	47
3.4.1 Avgiftsmessig behandling	48
3.5 Skillet mellom standardiserte og spesialtilpassede dataprogrammer.....	54
Del 4 – Oppsummering og konklusjon.....	57
Del 5 – Litteraturliste.....	61

Forord

Denne avhandling markerer avslutningen på vår mastergrad i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI i Oslo. Da vi startet vårt samarbeid høsten 2017 var vi enige om at det var de juridiske kursene vi har vært gjennom i løpet av i studietiden som i størst grad har vekket vår interesse. Merverdiavgift virket som et svært spennende fagområde å fordype seg i. Med dette som utgangspunkt kontaktet vi Anders B. Mikelsen som hjalp oss med å velge et interessant tema. Temaet vi har valgt å fordype oss i er i liten grad dekket av tidligere litteratur, hvilket har vanskeliggjort arbeidet med å besvare vår problemstilling. Da vi først startet arbeidet med avhandlingen hadde vi tatt utgangspunkt i en bredere problemstilling, men innså etter kort tid at denne var for omfattende. En underproblemstilling som vi innledningsvis trodde ville være enkel å besvare endte opp med å utgjøre hele vår avhandling.

Den 14. februar 2018 kom en liten (stor) gutt til verden, og Caroline ble mamma for første gang. Arbeidet med avhandlingen har dermed vært krevende på mange måter. Frustrasjonsnivået har til tider vært høyt, og noen heftige diskusjoner er det blitt, men vi avslutter samarbeidet som bedre venner enn da vi begynte. Selv om det har vært utfordrende å ha masteravhandlingen hengende over seg, er vi enige om at vi gjennom hele prosessen har syntes at arbeidet har vært spennende og lærerikt.

Først og fremst ønsker vi å takke vår veileder Anders B. Mikelsen for gode og konstruktive tilbakemeldinger under arbeidet med denne avhandlingen.

Videre ønsker vi å takke Carolines ektemann, Christian Finstad, som har gjort det mulig for oss å gjennomføre arbeidet med denne avhandlingen til den ordinære fristen.

Avslutningsvis ønsker vi å takke Agnete Haugerud (EY), Bjarte Songstad (Skatteetaten) og alle andre som har vært hjelpelige med å besvare spørsmål som har oppstått underveis i arbeidet.

Oslo, august 2018

Jone Lind Benestad og Caroline Thunberg

Sammendrag

Dagens merverdiavgiftslov representerer en forenkling av merverdiavgiftsloven fra 1969. Formålet med å innføre en forenklet versjon av den eldre loven var blant annet å gjøre det lettere for næringslivet å forstå og anvende regelverket, da dette tidligere var svært komplekst og uoversiktlig. Vi har imidlertid dannet oss et inntrykk av at lovverket ikke nødvendigvis er like forståelig som lovgiver har håpet på. Dette gjelder blant annet for justering av andre kapitalvarer enn fast eiendom, hvor flere sentrale begreper synes å mangle definisjoner og forklaringer.

Denne masteravhandlingen har med dette som utgangspunkt til formål å gjøre rede for hvilke formuesobjekter som omfattes av merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav a). Ettersom problemstillingen knytter seg til norsk rett vil vi for å besvare denne anvende alminnelig juridisk metode.

For at et formuesobjekt skal være omfattet av bestemmelsen er det en rekke vilkår som må være oppfylt. Det må blant annet være et *driftsmiddel* samt at inngående merverdiavgift av *kostpris* må utgjøre minst kroner 50.000,-. Enkelte former for kjøretøy er også holdt utenfor. Ettersom merverdiavgiftsloven ikke inneholder en definisjon av *driftsmidler*, vil et sentralt moment i denne avhandlingen være å gjøre rede for dette begrepet, både generelt og i tilknytning justeringsreglene. Vi vil også ta stilling til hva som inngår i et driftsmiddels *kostpris*, og forsøke å klare opp i hvilke kjøretøyer som ikke kan være kapitalvarer.

Utover å diskutere de konkrete vilkårene for at et formuesobjekt skal kunne være en kapitalvare, har vi forsøkt å anvende disse i forbindelse med leasinggjenstander og dataprogrammer, da det i enkelte tilfeller kan være tvil om hvorvidt slike kan anses som kapitalvarer.

Del 1 – Innledning

1.1 Tema for avhandlingen

Tema for denne avhandlingen er kapitalvarebegrepet i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

1.2 Bakgrunn for valg av tema

I forordet til boken *Praktisk Merverdiavgift* skriver Gjems-Onstad mfl. følgende: “Merverdiavgift er underforsket, underteoretisert, underpublisert og for lite undervist.”¹

Det tok ikke lang tid fra vi begynte det innledende arbeidet med denne masteravhandlingen til vi kjente oss igjen i dette utsagnet.

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven/mval.) utgjør en teknisk revisjon av lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (heretter merverdiavgiftsloven 1969). Etter førti år med endringslover og over 130 forskrifter fremsto den eldre loven som umoderne og lite oversiktlig. I 2001 ble også flere hovedprinsipper endret gjennom merverdiavgiftsreformen uten at loven formelt ble omredigert.² Finansdepartementet uttalte i Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) at hovedformålet med den tekniske revisjonen var å gi lovgivningen om merverdiavgift en enklere og mer oversiktlig form, slik at den lettere skulle være tilgjengelig for flere brukere.³ At dagens merverdiavgiftslov er mer oversiktlig enn sin forgjenger er det liten tvil om. Det er imidlertid ikke dermed sagt at den alltid er lett å forstå.

Kapitalvarebegrepet ble sammen med justeringsreglene for første gang introdusert i norsk lov ved endringslov den 29. juni 2007. Det finnes en god del rettspraksis

¹ Ole Gjems-Onstad, Cecilie Aasprong Dyrnes, Tor S. Kildal (red.), *Praktisk merverdiavgiftsrett*, Oslo 2012, s. 5

² Ole Gjems-Onstad mfl., *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017, s. 23

³ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) s. 5

og litteratur som knytter seg til kapitalvarer definert som fast eiendom. Elleve år etter at justeringsreglene ble innført er imidlertid litteraturen som omhandler andre driftsmidler svært begrenset. Vår veileder, Anders B. Mikelsen, tipset oss om at det derfor kunne være interessant å se nærmere på dette. Da vi først startet arbeidet med vår avhandling tok vi utgangspunkt i en mye videre problemstilling enn den vi til slutt falt ned på. Mangel på klare definisjoner av helt sentrale begreper klargjorde at det ville være hensiktsmessig å grundig gjøre rede for disse før en kunne si noe om selve anvendelsen av justeringsreglene. Etter en god stund ble det klart for oss at det å redegjøre for disse begrepene alene ville kunne utgjøre en hel masteravhandling. Denne avhandlingen representerer derfor en utredning av innholdet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a).

1.3 Problemstilling

Hvilke formuesobjekter omfattes av kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a)?

1.4 Forklaring av problemstilling

Av mval. § 9-1 første ledd fremkommer det at inngående merverdiavgift på kapitalvarer som er anskaffet, framstilt eller fullført etter 31. desember 2007 ved endret bruk skal justeres eller tilbakeføres etter reglene som følger videre av kapittel 9. Kapitalvarer er i mval. § 9-1 annet ledd definert som:

a) maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner, likevel ikke kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift etter § 6-7 tredje ledd

b) fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner

Denne avhandlingen representerer en redegjørelse for omfanget av kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a). Hvordan de øvrige

justeringsbestemmelsene for slike kapitalvarer skal anvendes vil derfor i liten grad bli omtalt.

I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007), forarbeider til endringsloven⁴ som innførte justeringsreglene, er det klart uttrykt at det kun er fysiske driftsmidler, og ikke immaterielle eiendeler, som skal omfattes av justeringsbestemmelsene.⁵ Videre har lovgiver i den aktuelle bestemmelsen brukt formuleringen “maskiner, inventar og andre driftsmidler” på en slik måte at det av lovens ordlyd er nærliggende å hevde at det med *andre driftsmidler* bør være ment *alle andre driftsmidler enn maskiner og inventar*. En slik fortolkning av bestemmelsen tilsier at alle fysiske driftsmidler som ikke er fast eiendom, hvor inngående merverdiavgift av kostpris utgjør kroner 50.000,- eller mer, inngår i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a). Denne forståelsen av lovens ordlyd er også uttrykt i MVA-kommentaren,⁶ og har vært vårt utgangspunkt i det videre arbeidet med denne avhandlingen. For at et formuesobjekt skal omfattes av bestemmelsen er det altså flere vilkår som må være oppfylt:

1) Det er et fysisk driftsmiddel

For å kunne være en kapitalvare er et formuesobjekt nødt til å være et fysisk driftsmiddel. Hva som i avgiftsretten er å anse som et driftsmiddel kommer for øvrig ikke klart frem av lov eller forskrift.

2) Inngående merverdiavgift av kostpris er minst kroner 50.000,-

Begrepet *kostpris* er ikke nærmere forklart i lov eller forskrift, hvilket reiser en rekke problemstillinger som vi vil ta stilling til.

3) Det er ikke et kjøretøy som er fritatt fra merverdiavgift etter § 6-7 tredje ledd.

Lovteksten fremstår her noe uklar. Formuleringen som er benyttet avklarer ikke om kjøretøyet må ha vært fritatt ved anskaffelse eller om det er tilstrekkelig at det er fritatt ved videresalg.

⁴ Lov 29. juni 2007 nr. 45 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

⁵ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 78

⁶ Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Oslo 2016, s. 567

4) Det er ikke fast eiendom

Å fastslå skillet mellom fast eiendom og løsøre er nødvendig ettersom fast eiendom faller inn under bestemmelsens bokstav b).

I tilfeller hvor disse fire vilkårene er oppfylt har man altså en kapitalvare etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav a). For å kunne besvare vår overordnede problemstilling vil vi i denne avhandlingens hoveddel gjøre rede for disse med utgangspunkt i de rettskildene som foreligger. Skillet mellom fast eiendom og løsøre (andre driftsmidler) er forøvrig til en viss grad dekket av tidligere litteratur, så for dette vilkåret gis det kun en kort oppsummering i avhandlingens kapittel 2.2.3. Utover å diskutere de konkrete vilkårene for at et formuesobjekt skal kunne være en kapitalvare, har vi forsøkt å anvende disse i forbindelse med leasinggjenstander og dataprogrammer, da det i enkelte tilfeller kan være tvil om hvorvidt slike kan anses som kapitalvarer.

1.5 Metode

Denne avhandlingen har som formål å besvare en juridisk problemstilling, hvilket innebærer at det vil være naturlig å ta utgangspunkt i rettskildelære.

Rettskildelære, eller juridisk metode, er en prosess som benyttes til å utrede et rettsgrunnlag, slik at man kan komme frem til en avgjørelse. Rettsgrunnlaget består ikke alene av lovteksten, men også andre rettskilder, som forarbeider, rettspraksis og reelle hensyn.⁷

Nedenfor gis en gjennomgang av rettskilder og annen litteratur som har vært benyttet i arbeidet med å besvare vår problemstilling.

1.5.1 Merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter og forarbeider

Vår problemstilling knytter seg til merverdiavgiftsretten. Den viktigste kilden er dermed merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrift.⁸ Ved løsningen av rettslige

⁷ Sverre Blandhol, "Innføring i juridisk metode" i *Jussens Venner*, Oslo 2015, s. 310-345 (s. 313)

⁸ Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften, FMVA)

spørsmål er lovens ordlyd utgangspunktet, men i tilfeller hvor lovens ordlyd ikke direkte løser spørsmålet må andre rettskilder trekkes inn. Bruk av lovforarbeider har vært en sentral del av arbeidet med denne avhandlingen, da disse i flere tilfeller gir innsikt i hvordan lovgiver mener den aktuelle bestemmelsen skal forstås.

Det er likevel slik at dagens merverdiavgiftslov i utgangspunktet kun var ment som en teknisk revisjon av sin forgjenger. Lovendringen var i hovedsak (med enkelte unntak) kun ment å innebære en ren språklig omskriving av gjeldende rett, og ikke en realitetsendring. Det ble imidlertid understreket at en slik tolkningspresumsjon ikke innebar noen svekkelse av ordlydens vekt som rettskildefaktor, da denne ville være utgangspunktet ved løsningen av rettslige spørsmål.⁹ For øvrig ble de begrepsendringer som var tiltenkt ved lovendring eksplisitt nevnt i lovforslaget.¹⁰

I tilfeller hvor ny lov strider mot eldre lov vil dermed ny lov være gjeldende. Dersom merverdiavgiftsloven ikke direkte kan besvare et rettsspørsmål vil likevel eldre lov med tilhørende forskrifter, samt forarbeider og rettspraksis fra tiden før lovendring kunne være veiledende. Eksempelvis vil blant annet Ot.prp. nr 59 (2006-2007) være de aktuelle forarbeidene å se til når en skal forsøke å forstå hvordan justeringsreglene skal anvendes.

1.5.2 Tidligere rettsavgjørelser

Domstolene har til hovedoppgave å avgjøre konkrete rettsvister. Foruten å ha en rettskraftsvirkning kan en dom virke som rettskildefaktor. Dersom det foreligger en serie av dommer taler man om rettspraksis.¹¹ For forståelsen av kapitalvarebegrepet i tilknytning til andre driftsmidler enn fast eiendom er imidlertid tidligere rettspraksis noe begrenset. I tilfeller hvor tidligere rettsavgjørelser har vært ansett som relevante for fortolkningen av spørsmålene vi reiser er disse likevel trukket inn som rettslig grunnlag i vår drøftelse. Ved

⁹ Ot.prp. nr 76 (2008-2009) s. 14

¹⁰ Innst. O. nr.120 (2008-2009) s. 6

¹¹ Erik Magnus Boe, *Innføring i juss*, 3. Utgave, Oslo 2010, s. 298

tolkningen av et rettslig spørsmål er det ingen tvil om at Høyesteretts syn vil være et legitimt argument.¹²

1.5.3 Forvaltningspraksis

Skatteetaten er i sin helhet underlagt Finansdepartementet. Basert på det lovverket Stortinget har vedtatt, gir Finansdepartementet retningslinjer for Skatteetatens virksomhet. Rettsavdelingen i Skatteetaten har i arbeidsoppgave å utvikle, fortolke og administrere lovgivningen på flere områder, herunder merverdiavgift.¹³ Utover å fatte vedtak i enkeltsaker avgir Finansdepartementet og Skattedirektoratet uttalelser om hvordan merverdiavgiftslovgivningen etter deres syn skal anvendes. Slike uttalelser kan være i form av prinsipputtalelser, bindende forhåndsuttalelser, brev til skattekontorene, rundskriv m.v.¹⁴

I forhold til en Høyesterettsdom vil en selvstendig uttalelse fra Skatteetaten ha en noe begrenset vekt som rettskilde. I tilfeller hvor anvendelsen av en rettsregel er festnet og kjent i skattemyndighetenes praksis vil denne praksis imidlertid kunne ilegges til dels betydelig vekt i en avgjørelse. Der vi finner det relevant vil vi underbygge vår drøftelse med skattemyndighetenes praksis, dersom slik praksis foreligger.

Utover å avgi løpende uttalelser utgir Skattedirektoratet årlig Merverdiavgiftshåndboken, som gir en grundig beskrivelse av rettskildene knyttet til lovens bestemmelser. Denne sies imidlertid å være noe selektiv, da etatens egne uttalelser og avgjørelser er overrepresenterte.¹⁵ Ifølge Skattedirektoratet selv har boken som rettskilde normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser.¹⁶ Å komme frem til en riktig avgjørelse basert på Merverdiavgiftshåndboken alene er dermed vanskelig, men den vil likevel kunne ilegges noe vekt i argumentasjonen.

¹² Erik Monsen, *Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk*, Oslo 2012, s. 37

¹³ Se Skatteetatens internettsider (skatteetaten.no) <https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/om-oss/organisasjon-og-ledelse/organisasjonen/> (24. august 2015)

¹⁴ Ole Gjems-Onstad mfl., *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017, s. 63

¹⁵ *Ibid*, s. 64

¹⁶ Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018) s. 33

1.5.4 Annen litteratur

Annen juridisk litteratur har vært veiledende, men har mindre vekt som rettskilde. Vi har i arbeidet med denne avhandlingen benyttet oss av flere bøker, artikler og lovkommentarer om merverdiavgift for å få pekepinner på hvordan en rettsregel skal tolkes eller anvendes, men baserer ingen avgjørelser på dette alene. Forfattere av juridisk litteratur står mye friere til å være subjektive enn for eksempel skattemyndighetene. Det er likevel slik at en dommer vil kunne referere til juridisk litteratur og bruke dette i sin argumentasjon, ettersom forfatterne av slike bøker ofte er spesialister på området. En viss praktisk betydning vil dermed juridisk litteratur kunne ha.

1.5.5 Investeringsavgiftsloven

I vår redegjørelse for driftsmiddelbegrepet i avgiftsretten har det vært hensiktsmessig å se til den nå opphevede investeringsavgiftsloven¹⁷ for veiledning, da begrepet her stod sentralt. Ved innføringen av merverdiavgiftsloven fra 1969 var utgangspunktet å inkludere et eget kapittel om særavgift på investeringer (investeringsavgift).¹⁸ Det ble imidlertid etter finanskomitéens forslag vedtatt å skille dette ut i en egen lov.¹⁹ På dette grunnlag ble investeringsavgiftsloven innført parallelt med merverdiavgiftsloven. Selv om investeringsavgiftssystemet både formelt og teknisk sett stod på egne ben med hjemmel i investeringsavgiftsloven, var den bakenforliggende økonomiske realitet likevel at ordningen (egen investeringsavgiftslov fremfor inkorporering i merverdiavgiftsloven) representerte en direkte videreføring av systemet med avgiftsbelegging av investeringer under sisteleddssystemet.²⁰ Det uttrykkes også i Merverdiavgiftshåndboken at investeringsavgiften, selv om behandlingen ikke ble inkludert i merverdiavgiftsloven, i flere henseende er knyttet til merverdiavgiften.²¹ Det er få holdepunkter som taler for at det generelle

¹⁷ Lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer m.v. (investeringsavgiftsloven, opphevet)

¹⁸ Ot.prp.nr. 17 (1968-1969)

¹⁹ Innst. O. nr. XVII (1968-1969)

²⁰ Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018) s. 44

²¹ Ibid, s. 43

driftsmiddelbegrepet er gitt ny betydning siden innføringen av merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven i 1969. Skattedirektoratet har imidlertid i en prinsipputtalelse uttalt at driftsmiddelbegrepet ikke er begrenset til betydningen i investeringsavgiftsloven.²²

1.5.6 Skatterett

Skatt- og avgiftsrett er underlagt samme departement, og har på mange måter en nær tilknytning til hverandre. Vi har ved flere anledninger sett eksempler på at skattemyndighetene har tatt utgangspunkt i den skatterettslige behandlingen når en avgiftsrettslig avgjørelse skal fattes. I andre tilfeller er skattemyndighetene imidlertid kommet til at behandlingen skal være ulik.

Med utgangspunkt i dette har også vi sett til skatteretten for inspirasjon i tilfeller hvor en problemstilling vanskelig lar seg besvare med grunnlag i avgiftsretten alene. Det vil selvsagt ikke være mulig å komme til en konklusjon på bakgrunn av den skatterettslige behandlingen, men den kan gi noe veiledning.

1.6 Avhandlingens oppbygging

Denne avhandlingen består av fire deler. I *Del 1* presenteres tema, problemstilling og metode. *Del 2* representerer en presentasjon av loven, sentrale begreper og aktuelle bestemmelser. I *Del 3*, som er avhandlingens hoveddel, diskuteres vilkårene som må være oppfylt for at et formuesobjekt skal utgjøre en kapitalvare. Vi trekker også inn andre momenter som kan være sentrale for vår problemstilling (se kapittel 3.4 og 3.5). Siste del av avhandlingen, *Del 4*, representerer en oppsummering og konklusjon.

²² Prinsipputtalelse om overdragelse av virksomhet og mva. (SKD), 9. august 2001

Del 2 – Presentasjon av loven, sentrale begreper og aktuelle bestemmelser

2.1 Merverdiavgiftens bakgrunn, formål og virkemåte

Merverdiavgiften tjener primært et fiskalt formål.²³ Avgift på omsetning ble for første gang innført i Norge den 1. juli 1935. En ny regjering bestående av Arbeiderpartiet og Bondepartiet ønsket å øke inntektene i sin forgjengers statsbudsjett og vedtok en midlertidig omsetningsavgift til kriseformål på 1% for å gjennomføre dette. Dette var en ren omsetningsavgift lagt prosentueelt likt på all omsetning.^{24,25} Denne avgiften utviklet seg gradvis, og merverdiavgiften i sin nåværende form ble for første gang introdusert da den nå opphevede merverdiavgiftsloven fra 1969 trådte i kraft.²⁶ Dagens merverdiavgiftslov erstattet denne loven i 2010 og er i utgangspunktet kun ment som en teknisk revisjon av sin forgjenger. Om formålet bak ny lov er det i forarbeidene skrevet følgende:

“Hovedformålet med forslaget til ny merverdiavgiftslov er å gi lovgivningen om merverdiavgift en enklere og mer oversiktlig form, slik at den blir lettere tilgjengelig for flere brukere. Merverdiavgift er en generell avgift som oppstår ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester, og de fleste som driver næringsvirksomhet vil derfor måtte forholde seg til merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiften har stor økonomisk betydning både for næringslivet og for staten, og det er viktig at loven er bygd opp på en slik måte og med en slik språkføring at den er enkel å forstå. Dette vil også innebære bedre rettssikkerhet og økt effektivitet i skatteetaten og tolletaten.”²⁷

Mval. § 1-1 første ledd definerer merverdiavgift som en avgift til staten som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Avgiften er dermed fremdeles en omsetningsavgift, men omfatter nå også innførsel og uttak.

²³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 55

²⁴ St.prp. nr. 1 tillegg nr. 12 (1935)

²⁵ Einar Lie, *Norsk økonomisk politikk etter 1905*, Oslo 2012, s. 73

²⁶ Ole Gjems-Onstad mfl., *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave, Oslo 2017, s. 23

²⁷ Ot.prp. Nr. 76 (2008-2009) s. 5

Utgangspunktet er en alminnelig merverdiavgiftssats på 25%, men denne vil for enkelte varer og tjenester være lavere.²⁸

Av mval. § 3-1 første ledd fremgår det at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester (for uttak og innførsel gjelder andre regler). Det skal dermed beregnes avgift på merverdien i hvert enkelt omsetningsledd. Plikten til å beregne utgående merverdiavgift inntreer når registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret oppstår. For næringsdrivende og offentlig virksomhet inntreer slik registreringsplikt når omsetning og uttak omfattet av loven overstiger kroner 50.000,- i en periode på 12 måneder, jf. mval. § 2-1 første ledd. Plikten til å beregne merverdiavgift begrenses imidlertid av særskilte *unntak* og *fritak* som følger av henholdsvis mval. §§ 3-2 til 3-20 og kapittel 6. Følgene av at en virksomhet driver *unntatt* omsetning er at loven ikke gjelder. Virksomheter med *fritatt* omsetning er omfattet av loven.

Det er et grunnleggende utgangspunkt at merverdiavgiften ikke skal føre til økte kostnader på det enkelte ledd i omsetningskjeden. Dette er løst ved at en virksomhet som er omfattet av loven etter hovedregelen om fradrag, mval. § 8-1, har fradragsrett for inngående merverdiavgift for anskaffelser som er til bruk i den avgiftspliktige virksomhet. Fradragsretten bidrar dermed til at det i utgangspunktet kun er forbrukeren av varen eller tjenesten som er den reelle betaleren av merverdiavgiften. Det foreligger imidlertid enkelte begrensninger i fradragsretten som følger videre av lovens kapittel 8.

2.2 Sentrale begreper

2.2.1 Kombinert virksomhet

Kombinert virksomhet er et hjelpebegrep som brukes om virksomheter som har både avgiftspliktig og unntatt omsetning. Et eksempel på en kombinert virksomhet er en finansinstitusjon som både driver bankvirksomhet (unntatt, jf. mval. § 3-6) og rådgiving (avgiftspliktig). Ved kombinert virksomhet gis kun

²⁸ Jf. mval. § 5-1 og Stortingets merverdiavgiftsvedtak § 2

fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som knytter seg til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Ved en såkalt fellesanskaffelse (en anskaffelse som skal brukes både i avgiftspliktig og unntatt virksomhet) gis det forholdsmessig fradrag for andelen av anskaffelsen som er antatt til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, jf. mval. § 8-2 første ledd.

2.2.2 Varer og tjenester

Mval. § 1-3 første ledd bokstav b) og c) inneholder definisjoner av henholdsvis *varer* og *tjenester*. Som varer regnes fysiske gjenstander, herunder fast eiendom og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde. Tjenester har i avgiftsretten en negativ definisjon. Det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b), herunder begrensede rettigheter til varer og utnyttelse av immaterielle verdier, regnes som tjenester.

2.2.3 Fast eiendom

Begrepet *fast eiendom* faller inn under definisjonen av varer jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav b), men er ikke nærmere definert i loven. Begrensede rettigheter til fast eiendom er tjenester jf. bestemmelsens bokstav c). Omsetning og utleie av fast eiendom, samt rettighet til fast eiendom, er etter mval. § 3-11 første ledd unntatt virksomhet. Utgangspunktet er altså at dette er unntatt fra loven, men mval. § 3-11 annet ledd gir en anvisning til forhold som likevel er omfattet. Dette vil eksempelvis være utleie av rom i hotellvirksomhet, utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet og utleie av fast eiendom/omsetning av rettigheter til fast eiendom som er omfattet av en frivillig registrering etter mval. § 2-3. Mval. § 2-3 første ledd åpner for at enkelte næringsdrivende og offentlige virksomheter som leier ut bygg eller anlegg frivillig kan registreres i Merverdiavgiftsregisteret. For at utleier skal kunne frivillig registreres stilles det krav til at leietaker 1) skal benytte utleieobjektet i avgiftspliktig virksomhet, eller 2) er omfattet av merverdiavgiftskompensasjonsloven.²⁹ Beløpsgrensen i § 2-1 første ledd gjelder

²⁹ Lov 12. Desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (merverdiavgiftskompensasjonsloven)

også for frivillig registrering. Utleie av fast eiendom/omsetning av rettighet til fast eiendom som er omfattet av frivillig registrering er avgiftspliktig, jf. § 3-11 annet ledd bokstav k).

Som nevnt innledningsvis er det ikke gitt en klar definisjon av *fast eiendom* i merverdiavgiftsloven. I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) er det imidlertid uttrykt at “som fast eiendom anses både ubebygget og bebygget tomt, bygninger og anlegg, samt del av bygning eller anlegg.”³⁰ I tillegg har Finansdepartementet i en fortolkningsuttalelse uttrykt at fast eiendom også omfatter faste anlegg for ventilasjon, oppvarming mv.³¹ Cecilie Aasprong Dyrnes holdt den 13. og 15. februar 2017 gjesteforelesninger i kurset *Skatt- og avgiftsrett, basis* (GRA 6222) ved Handelshøyskolen BI, Oslo. På side 8 og 9 i sine forelesningsfoiler har hun listet opp en rekke enkeltsaker hvor skillet mellom fast eiendom og løsøre stod sentralt. Veglysanlegg (BFU 3/05), lagertanker på over 10.000 liter (U 8/78), hytter til nedriving (SKD brev 29. april 1981) og prefabrikerte seksjoner (SKD brev 5. mars 1985) ble ansett som fast eiendom. Eksempler på enkeltsaker hvor konklusjonen ble løsøre er plast- og industrihaller (Av 24/1981), flyttbare anleggsbrakker (SKD brev 8. februar 1982), større kompleks av flyttbare anleggsbrakker (Av 1/1986) og en brakkerigg (KMVA 3875).

Ved vurderingen av om byggverk og andre innretninger skal kunne karakteriseres som fast eiendom er det i Merverdiavgiftshåndboken lagt vekt på at disse ikke har en for beskjeden fysisk tilknytning til grunnen. Det må også være en viss permanens over tilknytningsforholdet. Dermed vil flyttbare bygg, som for eksempel anleggsbrakker, i utgangspunktet bli ansett som andre driftsmidler. Dette gjelder selv om disse er fundamentert til grunnen og tilknyttet vann og kloakk, ettersom disse ofte er blitt forutsatt midlertidig oppsatt.³²

³⁰ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 259

³¹ Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. November 2007 om *justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer - Merverdiavgiftsloven §§ 26 b-e*, s. 2

³² Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018) s. 317

2.2.4 Kapitalvarer

Ettersom kapitalvarebegrepets omfang står sentralt i denne avhandlingens hoveddel gis det i det følgende kun en kort forklaring. Definisjonen av kapitalvarer fremkommer av mval. § 9-1 annet ledd. Begrepet er todelt:

- 1) *Maskiner, inventar eller andre driftsmidler*
- 2) *Fast eiendom, anlegg og byggetiltak*

Det er den inngående merverdiavgiften som påløper ved anskaffelse, fremstilling eller fullføring, og ikke selve anskaffelseskostnaden, som avgjør om et formuesobjekt skal anses som en kapitalvare. Formuesobjekter i gruppe 1) er å anse som kapitalvarer når den inngående merverdiavgiften av kostpris utgjør minst kroner 50.000,-. For formuesobjekter i gruppe 2) er beløpsgrensen kroner 100.000,-.

Som nevnt tidligere er omsetning av fast eiendom unntatt avgiftsplikt. Likevel har lovgiver i mval. § 9-1 annet ledd tatt høyde for at fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på, eller ombygging skal omfattes av kapitalvarebegrepet dersom inngående merverdiavgift på kostnadene av disse utgjør mer enn kroner 100.000,-. Det er dermed påkostningene på eiendommen som utgjør kapitalvaren, og ikke bygget i seg selv. Et nybygg vil derimot kunne regnes som en kapitalvare alene, da det betales merverdiavgift ved oppføring av dette.

Kapitalvarer vil ved endret avgiftsmessig bruk kunne være gjenstand for justering etter reglene som følger i merverdiavgiftsloven kapittel 9.

2.3 Justeringsreglene

2.3.1 Bakgrunn for innføring av justeringsreglene

Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 trådte i kraft 1. januar 2008 ved lov 29. juni 2007. Lovverket inneholdt frem til dette ingen generelle bestemmelser om justering av fradragsført merverdiavgift på større anskaffelser

dersom forutsetningene for fradraget endret seg etter anskaffelsen. Det fantes imidlertid enkelte særskilte bestemmelser for tilbakeføring av inngående merverdiavgift ved endringer for fast eiendom og personkjøretøyer.³³

Ved bruksendringer og salg av maskiner, inventar og andre større driftsmidler fantes det ingen regler om tilbakeføring av fradrag for inngående merverdiavgift, og fradraget på anskaffelsestidspunktet var dermed endelig. Dette åpnet for at næringsdrivende kunne tilpasse seg regelverket for å unngå merverdiavgift, samt konkurransevridning.³⁴

Departementet uttrykte i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) at det ved å innføre en fradragsføring som i større grad kunne gjenspeile fradragets omfang over tid ville oppnås en mer korrekt avgiftsbehandling. En slik fradragsføring ville også være i samsvar med prinsippene bak merverdiavgiftssystemet, der retten til fradrag for inngående merverdiavgift gjenspeiles i plikten til å beregne utgående merverdiavgift.³⁵

Med utgangspunkt i dette foreslo Finansdepartementet å innføre begrepet *kapitalvarer*, og videre lovfeste generelle bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for disse. Formålet med justeringsbestemmelsene er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet.³⁶

2.3.2 Anvendelse av justeringsreglene for kapitalvarer etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav a)

Justeringsreglene påvirker ikke retten til å fradragsføre merverdiavgift på anskaffelsestidspunktet, men kan medføre etterfølgende korrigeringer av tidligere eller manglende fradrag.³⁷ Ved anskaffelse eller fremstilling av en kapitalvare er det bruken på dette tidspunkt som avgjør i hvilken grad det foreligger fradragsrett

³³ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 43

³⁴ Ibid, s. 50

³⁵ Ibid, s. 42

³⁶ Ibid, s. 43

³⁷ Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Oslo 2016, s. 565

for inngående merverdiavgift, jf. mval. §§ 8-1 og 8-2. I hvilke tilfeller inngående merverdiavgift skal justeres fremgår av mval. § 9-2.

I tråd med formålet bak justeringsreglene vil en kapitalvare ved endret bruk være gjenstand for justering, jf. mval § 9-2 første ledd. Med “endret bruk” er det ikke et vilkår at det skjer fysiske endringer i bruken av kapitalvaren. Det som er avgjørende er om det foreligger en endring i de faktorene som var bestemmende for fradrag retten ved anskaffelsen.³⁸ Etter § 9-2 annet ledd skal inngående merverdiavgift også justeres dersom kapitalvaren omsettes, forutsatt at omsetningen er merverdiavgiftspliktig og det ikke ble gitt fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen eller fremstillingen. Med mindre kjøper overtar justeringsforpliktelsen etter § 9-3 første ledd skal også justering foretas dersom kapitalvaren overdras som ledd i overdragelse av virksomhet jf. § 9-2 fjerde ledd.

Endringer i den avgiftsmessige bruken av en kapitalvare utløser en justeringsrett eller plikt dersom dette skjer innenfor justeringsperioden. Justeringsperioden for kapitalvarer etter § 9-1 annet ledd bokstav a) er i § 9-4 første ledd fastsatt til fem år fra anskaffelsen eller fremstillingen. Hvert år i justeringsperioden skal bruken gjennom året ses opp mot antatt bruk på anskaffelsestidspunktet, så bruken i det foregående år er uten betydning.³⁹ Dersom kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet øker innenfor justeringsperioden oppstår en justeringsrett. Det kan da kreves ytterligere forholdsmessige fradrag hvert år, så lenge bruksendringen vedvarer og justeringsperioden løper. I tilfeller hvor tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet reduseres inntreer en justeringsplikt. Dette er en forpliktelse i form av forholdsmessige årlige tilbakebetalinger av merverdiavgift til staten. Forpliktelsen gjelder så lenge bruksendringen vedvarer og justeringsperioden løper.

³⁸ Ot.prp. nr 59 (2006-2007) s. 61

³⁹ Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Oslo 2016, s. 576

Del 3 – Hoveddel

3.1 Driftsmidler generelt og i tilknytning til mval. § 9-1 annet ledd bokstav a)

Et av vilkårene som må være oppfylt for at et formuesobjekt skal utgjøre en kapitalvare etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) er at det må utgjøre et driftsmiddel. Dette kapitlet representerer en redegjørelse for det generelle driftsmiddelbegrepet i avgiftsretten, men også sett i sammenheng med kapitalvarebegrepet.

Driftsmiddelbegrepet stod sentralt i den nå opphevede investeringsavgiftsloven. Investeringsavgiften var en avgift som næringsdrivende betalte ved anskaffelse av driftsmidler. Investeringsavgiftsloven § 4 fritok imidlertid *ikke-varige driftsmidler* fra slik avgift. Investeringsavgiftslovgivningen inneholdt flere klare retningslinjer for behandlingen av driftsmidler. Selv om det ble vedtatt å ikke inkorporere investeringsavgiftsloven i merverdiavgiftsloven hadde disse en nær tilknytning til hverandre.

Ved oppheving av investeringsavgiftsloven i år 2002 ble imidlertid begrepene *ikke-varige-* og *varige* driftsmidler fjernet fra avgiftsretten. Dette var dog uproblematisk, ettersom dette skillet ikke lenger hadde noen praktisk betydning. Ved innføring av justeringsreglene i 2008 ble forøvrig driftsmiddelbegrepet inkludert i § 26 c i merverdiavgiftsloven fra 1969 (§ 9-1 annet ledd i dagens merverdiavgiftslov), uten at en nærmere definisjon ble gitt. For å klargjøre hva som skal regnes som kapitalvare etter denne bestemmelsen er det derfor avgjørende å først forsøke å forstå hvordan driftsmiddelbegrepet skal tolkes i avgiftsretten. For ordens skyld er det viktig å påpeke at formålet med dette kapitlet er å definere det overordnede driftsmiddelbegrepet i avgiftsretten, og ikke bare i tilknytning til kapitalvarer og justering.

For å avgjøre hva som avgiftsmessig skal anses som et driftsmiddel, vil spørsmålene nedenfor besvares i den grad det er mulig.

- *Hva er et driftsmiddel?*
- *Vil kun fysiske objekter omfattes av begrepet?*
- *Omfattes varer til omsetning av begrepet?*
- *Må driftsmidler ha en viss verdi og levetid?*

3.1.1 Til bruk i virksomhet

På et generelt og overordnet nivå bør det være nærliggende å hevde at driftsmidler er en betegnelse på “midler som brukes til drift.” Videre er det naturlig å tenke seg at det å drifte noe innebærer å styre det i en slik retning at det fungerer som det skal. Uten noen ytterligere holdepunkter for hva et driftsmiddel kan være, vil en slik overordnet forståelse av begrepet først og fremst indikere at dets funksjon er å bistå virksomheten i å nå sine målsetninger.

Ettersom de fleste virksomheter har som målsetning å generere omsetning og å skape resultater, kan man dermed si at som driftsmiddel generelt bør være ansett et formuesobjekt som en virksomhet benytter i sitt inntektserv.

I mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) er begrepet brukt for å fastslå hvilke eiendeler som skal defineres som kapitalvarer. Begrepet er også benyttet i § 3-24 bokstav c) som fritar enkelte kjøretøy for uttaksmerverdiavgift.

I denne avhandlingens kapittel 1.4 har vi tatt utgangspunkt i at “andre driftsmidler” i tilknytning til § 9-1 annet ledd bokstav a) bør bety “alle andre driftsmidler enn maskiner og inventar.” Dermed blir bestemmelsen bare en oppregning, og “maskiner og inventar” kun nevnt som eksempler på driftsmidler. En slik fortolkning bekrefter at maskiner og inventar er driftsmidler, men får til gjengjeld presiseringen til å virke noe overflødig. Det synes å være noe unødvendig å bruke en slik formulering, ettersom oppregningen definerer andre driftsmidler som alle driftsmidler som ikke er fast eiendom, og i utgangspunktet dermed er uttømmende (*alle fysiske driftsmidler som ikke er fast eiendom ... inngår i bokstav a*). Hvorfor lovgiver har valgt å formulere seg på denne måten

synes å være uklar. Det som fremstår som den mest plausible forklaringen på måten lovgiver ordlegger seg på er at formålet kun var å gi eksempler på driftsmidler som vanligvis vil kunne falle inn under kapitalvarebegrepets omfang.

En annen måte å tolke ordlyden i § 9-1 annet ledd bokstav a) på kan være at alle maskiner og alt inventar, i tillegg til andre driftsmidler, vil kunne utgjøre kapitalvarer dersom de øvrige kravene er oppfylt. Altså at en maskin ikke trenger å utgjøre et driftsmiddel for å være en kapitalvare. I så tilfelle vil også maskiner og inventar ment for videresalg kunne omfattes av begrepet kapitalvarer. Dette er for øvrig en problemstilling det redegjøres for senere i dette kapittelet.

Maskiner og inventar er, i likhet med driftsmidler, ikke nærmere definert i merverdiavgiftsloven. For maskiner og inventar vil likevel mangelen på en konkret definisjon ha mindre praktisk betydning enn driftsmidler. Dette fordi “andre driftsmidler” i § 9-1 annet ledd bokstav a) omfatter både inventar og maskiner i de tilfeller hvor disse er driftsmidler i virksomheten. Det er likevel naturlig på et generelt nivå å anse maskiner som formuesobjekter en virksomhet benytter for å produsere varer, levere tjenester og til den øvrige drift.

Virksomheter flest er også avhengige av inventar for å kunne generere omsetning. Dersom man ser på begrepet “andre driftsmidler” i tilknytning til maskiner og inventar, vil det dermed være naturlig å tenke seg at et driftsmiddel også i avgiftsretten er ansett som noe en virksomhet benytter i sitt inntektserverv.

Driftsmiddelbegrepet er videre benyttet i mval. § 3-24 bokstav c) i følgende sammenheng:

“Det skal beregnes merverdiavgift når en bilforhandler registrerer et kjøretøy på eget navn i motorvognregisteret ... Dette gjelder likevel ikke dersom kjøretøyet ... ikke er et personkjøretøy og tas i bruk som driftsmiddel i virksomheten”

Dersom en bilforhandler tar en varebil av klasse 2 ut fra varelageret og registrerer den i eget navn, vil dette etter den aktuelle bestemmelsen utløse uttaksmerverdiavgift. Dette gjelder dog ikke dersom den *tas i bruk som driftsmiddel i virksomheten*. Denne formuleringen underbygger også vårt inntrykk av at et driftsmiddel er noe som brukes i en virksomhet. Ordlyden indikerer også

at kjøretøyet ikke var tatt i bruk som driftsmiddel i virksomheten da det lå på varelageret, og at omsetningsvarer dermed ikke skal omfattes av driftsmiddelbegrepet.

Avinor-dommen⁴⁰

I Avinor-dommen fra 2017 stod kapitalvarebegrepet sentralt ved avgjørelsen om hvorvidt en rekke infrastrukturiltak skulle omfattes av justeringsbestemmelsene. I forbindelse med oppgraderingsarbeid ved lufthavnene i Sandane og Hammerfest samt oppføring av Alta Lufthavn i perioden 2007 til 2010 ble Avinor pålagt å utføre og bekoste ulike arbeider på offentlige veier i nærheten av disse. I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet var konklusjonen at Avinor hadde full fradragsrett for inngående merverdiavgift tilknyttet kostnadene som påløp under arbeidet med infrastrukturen rundt Sandane Lufthavn. Videre uttalte Skattedirektoratet at overføringen av infrastruktur til det offentlige var en justeringshendelse, hvilket medførte at fradragsført inngående merverdiavgift eventuelt måtte tilbakeføres etter reglene om justering. Avinor valgte på bakgrunn av dette å ikke fradragsføre inngående merverdiavgift som videre påløp, og tilbakeførte tidligere fradragsført inngående merverdiavgift. Etter ferdigstillelse ble de aktuelle veiene (som forutsatt) overført vederlagsfritt til det offentlige. Elkjøp-dommen⁴¹ fikk betydning for den videre utviklingen i saken og blir derfor kort oppsummert i det følgende.

I 2012 kom Elkjøp-saken opp for Høyesterett. Saken knyttet seg til avgiftsoppgjør for 2006, altså før reglene om justering ble innført og merverdiavgiftsloven av 1969 fremdeles var gjeldende. Det ble reist spørsmål om hvorvidt Elkjøp kunne fradragsføre inngående merverdiavgift ved oppføring av en tomannsbolig, og om den fradragsførte merverdiavgiften i så tilfelle måtte tilbakeføres. Oppføringen av tomannsboligen var avgjørende for at Elkjøp skulle få bygge ut et av sine lokaler. Førstvoterende kom til at Elkjøp hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift som hadde påløpt ved oppføringen av tomannsboligen. Dette reiste videre spørsmål om hvorvidt tilbakeføringsreglene skulle komme til anvendelse. Av tilbakeføringsbestemmelsen⁴² lød det at fradragsført inngående merverdiavgift

⁴⁰ HR-2017-2065-A

⁴¹ Rt. 2012 s. 432

⁴² Mval. 1969 § 21 (3)

kunne kreves tilbakeført dersom bygget eller anlegget før fullføring eller innen 3 år etter fullføring, ble solgt, utleid eller på annen måte disponert til formål som ville falle utenfor loven. Her presiserte førstvoterende at tomannsboligen ikke var anskaffet som et driftsmiddel i virksomheten, og at tilbakeføringsplikten dermed ikke ville inntre.

På bakgrunn av Høyesteretts avgjørelse i Elkjøp-saken fremsatte Avinor i 2013 krav på fradrag for alle de tre infrastrukturprosjektene. Skatt Øst avsto kravet. Avinor brakte da saken inn for Klagenemnda for merverdiavgift, og endte til slutt opp i Høyesterett. Det var på det rene at Avinor hadde rett til fradrag for den inngående merverdiavgiften som påløp ved oppføringen av tiltakene. Spørsmålet i saken var om justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 skulle komme til anvendelse. Avinor gjorde gjeldende at mval. § 9-1 annet ledd bokstav b) måtte tolkes slik at det kun foreligger en kapitalvare, og dermed grunnlag for justering, bare i de tilfellene der fast eiendom er anskaffet som driftsmiddel for den avgiftspliktige. Avinor anførte at et byggetiltak, for å være en kapitalvare, måtte være et driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet. Selskapet hevdet at dette ikke var tilfelle når det ved oppføringen var klart at det skulle overføres vederlagsfritt til det offentlige.⁴³ Hensikten var altså ikke å bruke tiltakene i virksomheten. Staten v/Skatt øst var uenige i Avinors tolkning av bestemmelsen, og hevdet at det ikke forelå noe krav til at fast eiendom måtte utgjøre et driftsmiddel i virksomheten for å kunne være en kapitalvare.

Av mval. § 9-1 annet ledd bokstav b) fremgår at fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging vil kunne utgjøre en kapitalvare. Driftsmiddelbegrepet er altså ikke benyttet i bestemmelsen. Førstvoterende kom i sin drøftelse av dette rettsspørsmålet til at mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) og b) hver for seg fremstår som to “selvstendige angivelser av formuesgoder som skal anses som kapitalvarer.” Dermed kunne det ikke stilles krav til at fast eiendom nødvendigvis trenger å utgjøre et driftsmiddel i virksomheten for å anses som en kapitalvare. Avinors påstand om at byggetiltaket ikke utgjorde et driftsmiddel i virksomheten ble imidlertid ikke bestridt.

⁴³ Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018) s. 825

Avinor-dommen fastslår at fast eiendom ikke må brukes som driftsmiddel i virksomheten for å anses som kapitalvarer. Utfallet understreker at en virksomhet kan ha et formuesgode (i dette tilfellet fast eiendom) uten at det er et driftsmiddel, hvilket kan være en indikasjon på at måten det brukes på kan være avgjørende. Det å anse et driftsmiddel som et formuesgode som er til bruk i virksomheten er en tendens også i andre rettskilder. Eksempelvis er formuleringen “varer som skal tjene som driftsmidler i virksomhet” benyttet i forarbeidene til merverdiavgiftsreformen av 2002, i sammenheng med reformens påvirkning på investeringsavgiften.⁴⁴

Man kan videre stille spørsmålsteget til hva konsekvensen av at bruken av et driftsmiddel i en virksomhets inntektsserverv opphører vil være. Vi har nedenfor konstruert et eksempel som belyser denne problemstillingen.

Eksempel 1 - Endret bruk

En virksomhet produserer og selger papir til næringslivet. I denne forbindelse har virksomheten et lager som blant annet inneholder flere store reoler (inventar) til oppbevaring av deres salgsvarer. Konkurrentene presser ned prisene, og ettersom virksomheten ikke kan konkurrere på pris opplever den en stor nedgang i etterspørsel. Selskapet må som følge av dette redusere produksjonen, hvilket resulterer i at flere av reolene på lageret blir stående tomme i lang tid.

Problemstillingen som her reiser seg er hvorvidt disse fremdeles kan sies å være til bruk i virksomhetens inntektsserverv, og videre i hvilken grad de fortsatt kan anses som driftsmidler. Dersom disse ikke lenger er å anse som driftsmidler vil de dermed også falle utenfor kapitalvarebegrepets omfang.

Hvis man tar utgangspunkt i at det foreligger en sammenheng mellom driftsmidler og bruk i virksomhet kan man på dette grunnlag trolig argumentere for at reolene i dette tilfellet ikke lenger er driftsmidler. Dersom man tolker ordlyden i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) slik at maskiner og inventar, uavhengig av om de er driftsmidler, omfattes av bestemmelsen, vil de imidlertid fortsatt kunne være kapitalvarer. Den mer utbredte forståelsen synes likevel å være at maskiner og inventar kun er nevnt som eksempler på “andre driftsmidler.” En slik fortolkning

⁴⁴ Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 227

vil som nevnt være i tråd med MVA-kommentarens forklaring av bestemmelsen.

Kan man anse dette som en bruksendring, og dermed en justeringshendelse?

Dette spørsmålet er vanskelig å besvare. Dersom reolene ikke lenger er å anse som driftsmidler vil de i utgangspunktet heller ikke være kapitalvarer, og det er kun kapitalvarer som vil kunne være gjenstand for justering.

I tilknytning til eksempelet vårt finnes få veiledende holdepunkter i merverdiavgiftslitteraturen. I skatteretten er behandlingen av driftsmidler klarere. Det fremgår av ordforklaringene i Skatte-ABC at et driftsmiddel er “et formuesobjekt som er anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet, i motsetning til formuesobjekt anskaffet for salg.”⁴⁵ I skatteretten foreligger det altså en klar sammenheng mellom “bruk i inntektsgivende aktivitet” og driftsmidler. Det vil dog være tilstrekkelig at hensikten bak anskaffelsen var å bruke det i virksomheten. Dersom man tar utgangspunkt i den skattemessige behandlingen for å avgjøre om reolene i *eksempel 1* er driftsmidler, vil man trolig komme til at de faller inn under definisjonen. Hensikten bak anskaffelsene er å bruke disse i inntektsgivende aktiviteter, og det at de står tomme vil dermed være av liten betydning. Hvorvidt den skattemessige behandlingen er overførbar til avgiftsretten er likevel ikke sikkert.

Oppsummering

Med utgangspunkt i gjennomgangen av rettskildebildet er det mye som tyder på at som driftsmiddel også i avgiftsretten er ansett et formuesobjekt som er til bruk i virksomhet. Dette vil også i stor grad være i tråd med den skattemessige forståelsen.

Lovteksten stiller imidlertid ikke krav til at et formuesobjekt må ha en viss verdi eller levetid for å kunne utgjøre et driftsmiddel, selv om det foreligger indikasjoner på en slik forståelse i enkelte forarbeider. Det kan dermed argumenteres for at omsetnings- og forbruksvarer er til bruk i virksomhet, ettersom også disse vil være avgjørende for at et selskap skal kunne generere omsetning. Som nevnt tidligere indikerer dog ordlyden i mval. § 3-24 bokstav c) at en bil som står for salg på en bilforhandlers varelager *ikke er til bruk som driftsmiddel i virksomheten*. Denne tolkningen av lovens ordlyd vil drøftes i det følgende.

⁴⁵ Skatte-ABC s. 7

3.1.2 Omsetningsvarer, forbruksvarer og råvarer

Som varer menes i avgiftsrettslig forstand alle fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde, jf. definisjonsbestemmelsen i mval. § 1-3 første ledd bokstav b). Varebegrepet er nærmere forklart i Merverdiavgiftshåndboken, hvor “råvarer, salgsvare og driftsmidler som maskiner, kontorrekvisita, biler, skip” er brukt som eksempler.⁴⁶ I *Merverdiavgift - Lærebok* skriver Trond Kristoffersen at driftsmidler er “varer som ikke er anskaffet for salg, men som er til bruk i virksomheten.”⁴⁷ I begge disse tilfellene er det altså gjort et skille mellom driftsmidler og omsetningsvarer. Håndboken holder også råvarer utenfor. Kristoffersen omtaler driftsmidler som varer, hvilket tilsier at kun fysiske gjenstander vil kunne omfattes av begrepet. I dette kapitlet vil vi forsøke å gjøre rede for i hvilken grad det å holde omsetningsvarer, forbruksvarer og råvarer utenfor driftsmiddelbegrepet er presist.

3.1.2.1 Omsetningsvarer

Gjennom merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det innført en generell merverdiavgiftsplikt (med visse unntak) på omsetning av tjenester i Norge. Nye definisjoner av varer og tjenester ble lovfestet og er også videreført i den tekniske revisjonen av loven i 2009.⁴⁸ På tidspunkt for innføring av disse begrepene lød merverdiavgiftsloven fra 1969 § 16 første ledd nr. 6 som følger:

”Det skal ikke betales avgift ved omsetning av: ... Varebeholdning og driftsmidler som ledd i overdragelse av virksomheten eller del av denne til ny innehaver.”

Etter innføringen av den generelle merverdiavgiftsplikten ved omsetning av tjenester i Norge ble det reist spørsmål om hvorvidt immaterielle eiendeler som know-how, forretningsverdi og opphavsrettigheter var ansett som driftsmidler og dermed omfattet av det ovennevnte fritaket.⁴⁹ Årsaken til at denne

⁴⁶ Merverdiavgiftshåndboken 14. utg. (2018) s. 97

⁴⁷ Trond Kristoffersen, *Merverdiavgift - lærebok*, 2. utgave, Bergen 2016, s. 54

⁴⁸ Mval. § 1-3 første ledd bokstav b) og c)

⁴⁹ Ot.prp. nr 1. (2002-2003) s. 36

problemstillingen oppstod var at man tidligere, i tilknytning til investeringsavgiftsloven (som i stor grad er tilknyttet merverdiavgiftsloven), kun hadde ansett fysiske gjenstander som driftsmidler. Skattedirektoratet publiserte den 9. august 2001 et brev til fylkesskattekontorene, hvor de uttrykte at driftsmiddelbegrepet i merverdiavgiftsloven ikke skulle være begrenset til forståelsen av begrepet i investeringsavgiftsloven, og at det etter deres oppfatning omfattet både fysiske og immaterielle eiendeler. Det understrekes også at denne forståelsen av begrepet i større grad vil være i samsvar med skattelovgivningen.⁵⁰ Først og fremst avklarer denne uttalelsen at også immaterielle eiendeler vil kunne omfattes av driftsmiddelbegrepet i avgiftsretten. Å trekke en slik konklusjon kan underbygges av forarbeidene til justeringsbestemmelse, hvor det fremgår at kun fysiske driftsmidler skal omfattes av kapitalvarebegrepet.⁵¹ En slik presisering ville ikke vært nødvendig dersom immaterielle eiendeler ikke kunne være driftsmidler.

Skattedirektoratets uttalelse forenkler også fortolkningen av driftsmiddelbegrepet i tilknytning til omsetningsvarer. For å klargjøre rettstilstanden ble det med utgangspunkt i uttalelsen vedtatt å endre lovens ordlyd, slik at det bedre fremgikk av lov at både varer og tjenester skulle omfattes av fritaket. Merverdiavgiftsloven fra 1969 § 16 første ledd nr. 6 ble dermed endret til å lyde:

“Det skal ikke betales avgift av omsetning av: ... Varer og tjenester som ledd i overdragelse av virksomheten eller del av denne til ny innehaver.”

Selv om loven ble endret forelå det altså på et tidspunkt et skille mellom driftsmidler og varebeholdning (omsetningsvarer) i selve lovteksten. Formålet med å endre ordlyden i bestemmelsen var likevel ikke å gi driftsmiddelbegrepet ny betydning, men å gjøre det klart at både varer og tjenester, herunder immaterielle eiendeler, skulle omfattes av fritaket.

Det å fastslå et skille mellom omsetningsvarer og driftsmidler kan også underbygges ved å se til andre rettskilder. Finansdepartementet har i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) konsekvent formulert seg på en slik måte at det kan se ut til at et

⁵⁰ Prinsipputtalelse om overdragelse av virksomhet og mva. (SKD), 9. august 2001

⁵¹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 78

skille mellom omsetningsvarer og driftsmidler er ment å foreligge. Eksempler på dette er formuleringer som “...bruk av driftsmidler eller omsetningsvarer fra...” og “...midlertidig benytte driftsmidler eller omsetningsvarer fra...”⁵² Det er naturlig å ilegge disse forarbeidene noe vekt, ettersom driftsmiddelbegrepet her stod sentralt. Utover en presisering om at kun fysiske driftsmidler kan utgjøre kapitalvarer⁵³ uttrykker departementet få distinksjoner mellom disse begrepene. Departementets bruk av driftsmiddelbegrepet i disse forarbeidene er dermed i stor grad veiledende i fortolkningsprosessen.

Etter en gjennomgang av rettskildebildet taler de fleste momenter for at det i avgiftsretten foreligger et skille mellom driftsmidler og omsetningsvarer. Det gjøres også gjeldende at både fysiske og immaterielle eiendeler vil kunne omfattes av det overordnede driftsmiddelbegrepet, selv om kun fysiske driftsmidler vil kunne være kapitalvarer. Til tross for at enkelte indikasjoner foreligger er det imidlertid uklart om et formuesobjekt må ha en viss verdi eller levetid for å kunne utgjøre et driftsmiddel. Denne problemstillingen vil utredes i det følgende underkapittelet.

3.1.2.2 Forbruksvarer og råvarer

I det foregående underkapittel fremkommer det at det trolig foreligger et skille mellom omsetningsvarer og driftsmidler i avgiftsretten. Et av momentene som taler i denne retning er basert på formuleringer fra forarbeider hvor et slikt skille er uttrykt. For råvarer (innsatsfaktorer), forbruksvarer og andre formuesgoder av lavere verdi finnes det også i forarbeider oppregninger som indikerer at dette ikke skal anses som driftsmidler. Et eksempel på dette er hentet fra forarbeidene til merverdiavgiftsreformen som lyder:

“...på anskaffelser (driftsmidler, innsatsfaktorer, omsetningsvarer mv.) til bruk...”⁵⁴

⁵² Ot.prp. Nr. 59 (2006-2007) s. 20 og 25

⁵³ Ibid, s. 78

⁵⁴ Ot.prp. Nr. 2 (2000-2001), s. 18

I motsetning til i drøftelsen av hvorvidt en omsetningsvare kan omfattes av driftsmiddelbegrepet, hvor en fortolkning av ordlyden i § 3-24 stod sentralt, finnes det ingen bestemmelser i merverdiavgiftsloven som gjør det lettere å trekke en konklusjon i dette tilfellet. For formuesobjekter av lavere verdi og varighet er det i tillegg flere momenter som taler for at et verdi- og varighetskrav muligens ikke foreligger.

I den nå opphevede investeringsavgiftsloven fremgikk det av § 4 at *ikke-varige driftsmidler* var fritatt for investeringsavgift. Årsaken til at det i investeringsavgiftsloven er gjort en distinksjon mellom *varige-* og *ikke-varige driftsmidler* er at det kun er større investeringer som skal omfattes av avgiften. I § 6 i tilhørende forskrift ble det presisert at det med *ikke-varige driftsmidler* var ment “*varer som i sin alminnelighet forbrukes eller vesentlig forringes ved en eller få gangers bruk under normal vareproduksjon eller under arbeid ... på varer, grunn, bygning og anlegg mot vederlag eller til eget bruk.*”⁵⁵

Det kommer i denne bestemmelsen klart frem at et formuesobjekt som umiddelbart forbrukes under vareproduksjon utgjør et *ikke-varig driftsmiddel* for virksomheten.

Det er bruken av begrepet *ikke-varig driftsmiddel* som gjør det vanskelig å forstå om det foreligger et krav til varighet for at et formuesobjekt skal kunne utgjøre et driftsmiddel. Ordlyden taler klart for at et *ikke-varig driftsmiddel*, i tilknytning til investeringsavgift, fortsatt er et driftsmiddel.

I skattedirektoratets brev til fylkesskattekontorene het det som nevnt at definisjonen av driftsmidler ikke var begrenset av betydningen i investeringsavgiftsloven (her i forbindelse med immaterielle eiendeler). Det er likevel slik at merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven lå tett opp mot hverandre, så noen paralleller vil trolig kunne trekkes. I “Noblikk-Sannem”-dommen⁵⁶ kom eksempelvis Høyesterett til at en form for emballasje skulle anses som driftsmidler fremfor salgsvare, da det var etablert en velfungerende ordning for retur og gjenbruk.⁵⁷ Dette eksempelet benyttes i Merverdiavgiftshåndboken for

⁵⁵ Forskrift (Nr. 10) om avgrensning av området for investeringsavgift for næringsdrivende som er registreringspliktige etter mval.

⁵⁶ Rt. 1983 s. 243

⁵⁷ Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018) s. 70

å forklare omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven, til tross for at tvisten i den aktuelle saken dreide seg om hvorvidt selskapet skyldte investeringsavgift. Ettersom lovgiver i merverdiavgiftsloven bruker det generelle begrepet “driftsmidler” fremfor å skille mellom *varige-* og *ikke-varige driftsmidler* er det vanskelig å argumentere for at formuesobjekter i form av råvarer og forbruksvarer ikke kan omfattes av driftsmiddelbegrepet. I investeringsavgiftsloven er det, som i skatteloven, gjort en distinksjon mellom disse. Problemstillingen har forøvrig trolig ikke hatt noen praktisk betydning i perioden som strekker seg fra opphevelsen av investeringsavgiftsloven til innføring av justeringsreglene.

Den generelle forståelsen av kapitalvarebegrepet er trolig at kun større driftsmidler som maskiner og inventar m.v. vil være omfattet. Det er likevel ikke utenkelig at en råvare som brukes i produksjonen av svært dyrebare gjenstander vil kunne overstige beløpskravet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a). Man kan dermed tenke seg at slike innsatsfaktorer muligens vil kunne anses som kapitalvarer. Departementet har i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) imidlertid ordlagt seg på en måte som indikerer at dette ikke er ment. Driftsmidler som omfattes av kapitalvarebegrepet blir her referert til som “større driftsmidler.”⁵⁸ Ved tale om kapitalvarer er det videre uttrykt at slike ikke forbrukes straks, men *gjerne* brukes i virksomheten over lang tid.⁵⁹ I tillegg er driftsmidler karakterisert som noe som *normalt* vil falle i verdi ved bruk.⁶⁰ Ettersom Departementet bruker ord som “ *gjerne*” og “ *normalt*” er det vanskelig å fastslå hva som i dette tilfellet blir rett eller galt. Formuleringene taler for at Departementet anser “større driftsmidler” som noe som *vanligvis* brukes i virksomhet over lengre tid. Noen konklusjon er det imidlertid vanskelig å trekke.

Dersom man faller ned på at en forbruksvare/råvare (som trolig er et driftsmiddel) vil kunne være en kapitalvare vil dette kunne ha konsekvenser. FMVA § 9-1-2 pålegger eiere av kapitalvarer å registrere alle disse på særskilt eller annen konto og lister opp en rekke formelle krav til denne. Å anse forbruksvarer/råvarer som kapitalvarer ville dermed kunne skapt unødvendig arbeid for produsenter av dyrebare varer, og en slik praksis ville nok ikke blitt håndhevet. Vi ønsket likevel

⁵⁸ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 25

⁵⁹ Ibid, s. 55

⁶⁰ Ibid, s. 41

å belyse problemstillingen, da den underbygger et inntrykk vi har dannet oss om at merverdiavgiftslovgivningen kan være mangelfull når det kommer til å forklare betydningen av sentrale begreper.

Oppsummering

Rettskildene taler for at omsetningsvarer ikke faller inn under driftsmiddelbegrepet i avgiftsretten. Ettersom det ikke er uttrykt et krav til varighet og/eller verdi er det imidlertid vanskelig å argumentere for at forbruksvarer og råvarer ikke kan være driftsmidler i en virksomhet. Hvorfor omsetningsvarer holdes utenfor og råvarer og forbruksvarer trolig vil være omfattet, kan muligens forklares ved å se på *bruken* av disse. Dersom man ser på en råvare eller en forbruksvare i sammenheng med en maskin (som er et driftsmiddel), er den faktiske bruken i stor grad lik. En råvare eller en forbruksvare vil på lik linje med en maskin være noe som brukes i virksomheten for å produsere en vare eller levere en tjeneste. En omsetningsvare skiller seg ut, da denne i større grad kan knyttes opp mot selve omsetningen. Hvorvidt råvarer og innsatsfaktorer vil kunne være kapitalvarer er med grunnlag i forarbeidene likevel tvilsomt.

Avslutningsvis ser vi det hensiktsmessig å kommentere en formulering brukt i merverdiavgiftsforskriften som uttrykker et skille mellom utstyr og driftsmidler. FMVA § 6-32-2 første ledd fritar “... *tjenester som utføres på utstyr og driftsmidler ...*” på enkelte anlegg og innretninger i tilknytning til petroleumsvirksomhet. Denne ordlyden kan indikere at Departementet ikke anser utstyr som driftsmidler. Det er imidlertid slik at lovgiver i avgiftsretten ved flere anledninger har ordlagt seg på en slik måte at noen oppregninger fremstår noe upresise. Den kanskje mest plausible forklaringen på at slike oppregninger er gitt er at formålet i utgangspunktet er å gi eksempler på formuesgoder som vil omfattes av regelverket. Et annet eksempel på en slik oppregning finnes i FMVA §§ 6-3-2 bokstav g) og 6-4-2 bokstav o). Her fremkommer det at “fortegnelser over eiendommer, varer, driftsmidler, utstillingsgjenstander, beholdninger og annet løsøre” ikke er ansett som henholdsvis tidsskrift eller bøker. Begrepene som her er brukt går i stor grad inn i hverandre. Eiendom vil kunne være både varer og driftsmidler, og både løsøre og driftsmidler vil kunne være varer. Fysiske beholdninger og utstillingsgjenstander vil også falle inn under varebegrepet. Med

grunnlag i dette ilegges ikke forskriftens ordlyd særlig stor vekt i vår argumentasjon.

3.2 Driftsmiddelets kostpris

For at et driftsmiddel skal være en kapitalvare stiller mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) krav til at inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst kroner 50.000,-. Dette blir omtalt som beløpsgrensen. Om beløpsgrensen i § 9-1 annet ledd bokstav a) har Departementet i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) skrevet følgende:

“Beløpsgrensen skal gjelde for hver enkelt anskaffelse. Dette innebærer for eksempel at dersom man anskaffer to maskiner samtidig, og inngående merverdiavgift for hver enkelt maskin utgjør mindre enn 50 000 kroner, vil man verken ha rett eller plikt til senere å justere inngående merverdiavgift selv om avgiften ved anskaffelsen til sammen utgjør mer enn 50 000 kroner.”⁶¹

Hensikten er altså at hver enkelt anskaffelse vil være selvstendige kapitalvarer. Spørsmålet som videre reiser seg er hvorvidt én anskaffelse er det samme som ett driftsmiddel. Dersom flere komponenter som jobber sammen kan sees på som ett driftsmiddel vil man kunne spørre seg om disse samlet skal sees på som en anskaffelse, eller om driftsmiddelet må dekomponeres ved fastsettelsen av om det foreligger en kapitalvare. Ettersom det blant annet er beløpsgrensen som avgjør om et formuesobjekt er en kapitalvare eller ikke, vil det også være avgjørende å kartlegge hva som inngår i denne. Å avgjøre hva som inngår i en kapitalvares kostpris vil også ha stor praktisk betydning for anvendelsen av justeringsreglene, ettersom det er den inngående merverdiavgift av denne som vil være grunnlaget ved beregning av justeringsbeløpet etter mval. § 9-5.

I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) påpekte Olav Thon Gruppen som høringsinstans nettopp dette.

Det ble gitt uttrykk for at skillet mellom en og flere varer (eller driftsmidler) kan fremstå utydelig. Olav Thon Gruppen viste også til problemer som kan oppstå ved

⁶¹ Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) s. 59

vurderingen av hva som er en kapitalvare, både i forhold til beløpsgrensen og om senere påkostninger på denne i seg selv skal utgjøre en kapitalvare. På tross av at en av høringsinstansene har belyst disse problemstillingene gis det av Departementet ingen ytterligere forklaring på hvordan dette skal praktiseres. I avgiftsretten inneholder rettskildebildet få holdepunkter for hva som skal inngå i én anskaffelse. Vi vil i det følgende derfor se til skatteretten for inspirasjon til drøftelsen.

Driftsmiddelbegrepet i skatteretten

Skatte-ABC definerer et driftsmiddel som et formuesobjekt som hovedsakelig er anskaffet til bruk i skattyters inntektsgivende aktivitet. Omsetningsvarer er ikke driftsmidler, men kan likevel tas i bruk som dette på et senere tidspunkt.⁶² Etter denne definisjonen er alt som brukes, med unntak av omsetningsvarer, i skatterettslig forstand ansett som driftsmidler. Det fremgår altså ingen krav til at et formuesobjekt må ha en viss verdi eller varighet for at det skatterettslig skal utgjøre et driftsmiddel. Selv om den overordnede definisjonen av et driftsmiddel i skatteretten ikke videre er begrenset i omfang, vil driftsmiddelets karakter avgjøre fradragsføringen. Det stilles for eksempel krav til at et driftsmiddel må være gjenstand for verdiforringelse for å være skattemessig fradragsberettiget.⁶³ I tillegg er fradragsbehandlingen ulik for fysiske og ikke-fysiske driftsmidler. I det følgende gis det en kort oppsummering av fradragsreglene for fysiske driftsmidler.

I skatteretten får skattytere etter hovedregelen fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.⁶⁴ Kort oppsummert vil skattyter for fysiske driftsmidler (som er gjenstand for verdiforringelse) få skattemessig fradrag gjennom avskrivninger dersom de er *varige og betydelige*. Et varig driftsmiddel er definert som et driftsmiddel som ved ervervelse antas å ha en brukstid på minst tre år. Et betydelig driftsmiddel er et driftsmiddel hvis kostpris utgjør minst kroner 15.000,-.⁶⁵ Dersom driftsmiddelets kostpris er lavere enn kroner 15.000,- eller dets brukstid kortere enn tre år kan skattyter velge å

⁶² Skatte-ABC, 2017/18, s. 306

⁶³ Jf. Lov 26. mars 1999 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven, sktl.), § 6-10 første ledd

⁶⁴ Jf. sktl. § 6-1 første ledd

⁶⁵ Jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a)

fradragsføre hele beløpet i anskaffelsesåret. I tilfeller hvor ingen av kriteriene er oppfylt kan ikke driftsmiddelet avskrives.⁶⁶

Fysiske driftsmidler avskrives etter saldometoden, og det er driftsmiddelets art som avgjør hvilken saldogruppe det skal aktiveres på.⁶⁷ De ulike saldogruppene har forskjellige avskrivningssatser, så for å sørge for at driftsmidler aktiveres på riktig saldogruppe har det vært hensiktsmessig å klargjøre skillet mellom ett og flere driftsmidler. Selv om fradragsreglene er nokså omfattende fremstår de relativt “rett frem” i ordlyden. Ser man til Skatte-ABC er det likevel mye som indikerer at disse ikke er like enkle å forholde seg til i praksis.

Skatte-ABC inneholder retningslinjer for tre ulike måter å fastslå om man har med ett eller flere driftsmidler å gjøre:⁶⁸

- 1) Fysisk og funksjonell integrasjon
- 2) Oppdeling av et driftsmiddel
- 3) Fysisk og funksjonell sammenheng

Fysiske eiendeler som både funksjonelt og fysisk utgjør én enhet regnes normalt som ett driftsmiddel (fysisk og funksjonell integrasjon). Eiendeler som kan brukes hver for seg regnes normalt som selvstendige driftsmidler. Videre vil en bil for eksempel ikke bli kunstig oppdelt i flere komponenter (motor, støtfanger, etc.) ved fradragsføring, ettersom bilen er det selvstendige driftsmiddelet (oppdeling av et driftsmiddel). I enkelte tilfeller vil forøvrig anskaffelser av flere ikke-betydelige driftsmidler kunne aktiveres og avskrives som en beholdning. Dette kan forekomme i tilfeller hvor den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom driftsmidlene tilsier at det er naturlig å se dem som én enhet. Eksempler på dette fra Skatte-ABC er anskaffelse av et kafébord og stoler, senger til hotell og innkjøp av dvd-er for utleie. En utvidelse av beholdningen vil videre måtte aktiveres.⁶⁹

Skatteretten inneholder altså klarere retningslinjer for å forstå innholdet i og

⁶⁶ Jf. sktl. § 14-40 annet ledd

⁶⁷ Jf. sktl. § 14-41

⁶⁸ Skatte-ABC, 2017/18, s. 308-309

⁶⁹ Ibid, s. 309

omfanget av driftsmiddelbegrepet enn avgiftsretten. Ved spørsmål om tolkningen av driftsmiddelbegrepet i avgiftsretten har Finansdepartementet som nevnt i denne avhandlingens kapittel 3.1.2 tidligere blant annet sett til den skattemessige forståelsen av begrepet for å komme til sin avgjørelse. Det er likevel ikke slik at den skattemessige behandlingen i alle tilfeller er overførbar til avgiftsretten. I en prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet av 1. september 2011⁷⁰ kommer det blant annet frem at faste tekniske installasjoner etter skatteretten skal behandles som separate driftsmidler (med mindre de er helt ubetydelige), mens disse i avgiftsretten vil kunne bli ansett som inkorporert i bygget. I det følgende vil det som nevnt redegjøres for hva som avgiftsrettslig skal anses som én anskaffelse.

3.2.1 Hver enkelt anskaffelse

I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) kommer det altså klart frem at beløpsgrensen i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) skal gjelde for hver enkelt anskaffelse. Det er ikke dermed sagt at en anskaffelse er synonymt med et driftsmiddel. Det er i MVA-kommentaren gitt uttrykk for at beløpsgrensen gjelder for hvert enkelt *driftsmiddel*,⁷¹ men det er vanskelig å finne holdepunkter for dette i rettskildene. I det følgende vil vi ta for oss skillet mellom ett og flere driftsmidler i avgiftsretten, og forsøke å klargjøre om et samlet kjøp av flere driftsmidler i enkelte tilfeller vil kunne regnes som én anskaffelse.

3.2.1.1 Fysisk og funksjonell integrasjon

Som ledd i å avgjøre skillet mellom ett eller flere driftsmidler i skatteretten ser man på om det foreligger fysisk og funksjonell integrasjon. Dette vil normalt foreligge når komponenter er sammenkoblet og fungerer sammen i en prosess, for eksempel ved bearbeidelsen av en råvare. Dersom flere komponenter er så sterkt koblet sammen at man ved å skille disse fra hverandre ikke lenger har et objekt som har sin selvstendige funksjon i behold vil det være tale om en betydelig grad

⁷⁰ Skattedirektoratets prinsipputtalelse, *Nye regler for skattemessig behandling av tekniske installasjoner i bygg - konsekvenser for justeringsreglene for merverdiavgift*, 1. september 2011

⁷¹ Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Oslo 2016, s. 567

av fysisk integrasjon.⁷² Tabellen nedenfor viser eksempler på tilfeller hvor fysisk og funksjonell integrasjon foreligger:

<i>Flere driftsmidler</i>	<i>Fysisk og funksjonell integrasjon</i>
Generator og turbin	Turbinator
Traktor og fôrhøster	Skurtresker
Bil og campingvogn	Campingbil

Selv om fysisk og funksjonell integrasjon ikke er et begrep som er brukt i tilknytning til driftsmidler i avgiftsretten synes det likevel å være hensiktsmessig å forholde seg til en lignende praksis her. En fôrhøster vil eksempelvis fungere til sitt formål uavhengig av hvilket kjøretøy som trekker den. En traktor har flere funksjoner, og er ikke avhengig av en fôrhøster for å kunne brukes. Å anse disse som to separate driftsmidler virker dermed naturlig. Ettersom Departementet har brukt to identiske maskiner som eksempel på et kjøp som vil anses som to anskaffelser er det lite som taler for at en traktor og en fôrhøster kan være én. For kjøp av en skurtresker virker det imidlertid nærliggende å se på denne som ett driftsmiddel, da det vil være umulig å fysisk skille den fra hverandre etter funksjon. Å kalle en skurtresker to anskaffelser blir dermed svært upraktisk, og å allokere kostpris til hver komponent vil være krevende. Ettersom det er vanskelig å finne argumenter som taler imot at et skattemessig fysisk og funksjonelt integrert driftsmiddel skal regnes som én anskaffelse synes essensen av begrepet “fysisk og funksjonell integrasjon” å være overførbar til avgiftsretten. Som nevnt avslutningsvis i denne avhandlingens kapittel 3.2 er forøvrig faste tekniske installasjoner i avgiftsretten i enkelte tilfeller blitt ansett som del av bygget det står i, selv om disse er selvstendige driftsmidler i skatteretten. Dette tilsier at fysisk integrasjon i enkelte tilfeller vil være tilstrekkelig for å se på to driftsmidler som én anskaffelse.

⁷² Prinsipputtalelse, *Saldoavskrivninger - når foreligger det ett eller flere driftsmidler*, 27. Juni 2014

3.2.1.2 Oppdeling av driftsmidler

Av mval. § 9-1 første ledd fremgår det at “*inngående merverdiavgift på kapitalvarer som er anskaffet, framstilt eller fullført*” skal justeres eller tilbakeføres ved endret bruk.

Et driftsmiddel vil dermed først være en kapitalvare når det er anskaffet eller ferdig fremstilt.

Dersom en virksomhet skal bygge en maskin som skal tjene som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet kan man tenke seg at komponentene denne skal settes sammen av kan utgjøre kapitalvarer når disse er anskaffet. Det er imidlertid vanskelig å argumentere for at komponentene kan være driftsmidler, da disse i seg selv ikke kan synes å være til bruk i virksomhet. Formålet med anskaffelsen av komponentene er å sette disse sammen til en maskin. Maskinens formål er å tjene som driftsmiddel i selskapets virksomhet. Det vil dermed være naturlig å anse kapitalvaren som fremstilt når maskinen er ferdig sammensatt, og ikke som anskaffet ved innkjøp av komponentene. Å anse maskinen som én anskaffelse vil trolig dermed være mer presist enn å dele denne opp i komponenter når en skal fastsette kapitalvarens kostpris. En slik konklusjon vil også være i tråd med det som står om oppdeling av driftsmidler i Skatte-ABC.

3.2.1.3 Fysisk og funksjonell sammenheng

Flere driftsmidler av lavere verdi vil i skatteretten sammen kunne aktiveres som én beholdning dersom det foreligger en fysisk og funksjonell sammenheng mellom disse. Man kan dermed spørre seg om noe lignende kan være aktuelt i avgiftsretten, for eksempel ved at flere driftsmidler av lavere verdi sammen vil kunne utgjøre en kapitalvare. Det er som nevnt kun uttrykt at beløpsgrensen skal gjelde for *hver enkelt anskaffelse*, og ikke hvert enkelt driftsmiddel.

I den skattemessige redegjørelsen ovenfor fremkommer det at kafébord og stoler kan være eksempler på driftsmidler som samlet vil kunne aktiveres og avskrives som beholdning dersom det er en fysisk og funksjonell sammenheng mellom disse. Hver enkelt gjenstand vil likevel være et separat driftsmiddel. Dersom en slik fysisk og funksjonell sammenheng foreligger kan man tenke seg at et bord og

stoler i avgiftsretten også vil kunne sees på som én anskaffelse. Sticos har imidlertid uttalt følgende:

“Sticos antar at samlet innkjøp av innredning der alt kommer på samme faktura vil innebære at hver enkelt stol, pult ... må vurderes for seg hva angår beløpsgrensen.”⁷³

Den fysiske og funksjonelle sammenhengen mellom kafébord og stoler synes å være overførbart til innkjøp av stoler og pulter til kontorlandskap, slik at disse etter skatteretten sannsynligvis ville vært en avskrivbar beholdning (gitt at de sammenlagt oppfyller betydelighetskravet). Imidlertid uttrykker Sticos, som forøvrig ikke er sikre i sin sak, at en stol og en pult ikke sammen vil kunne sees på som én enkelt anskaffelse i avgiftsretten. Dersom vi ser dette i sammenheng med eksempelet om senger i hotellvirksomhet fra Skatte-ABC synes det også å være mest nærliggende å se på disse som flere anskaffelser i avgiftsretten.

Finansdepartementet har i Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) brukt to maskiner som anskaffes på samme tid som eksempel på et tilfelle hvor det vil være tale om to separate anskaffelser (og dermed to kapitalvarer). Det er vanskelig å argumentere for at en rekke senger i hotellvirksomhet er nærmere tilknyttet (fysisk og funksjonelt) enn to identiske maskiner i en annen virksomhet.

Avgiftsretten inneholder få retningslinjer til fortolkningen av driftsmiddelbegrepet. Enkelte skatterettslige begreper synes imidlertid å til en viss grad være overførbare ved anvendelsen av avgiftsreglene. I merverdiavgiftslovgivningen er begrepet “driftsutstyr” ved flere anledninger benyttet i tilknytning til fartøy, plattformer, rørledninger m.v.⁷⁴ Ordlyden i bestemmelsene synes å indikere at driftsutstyr i noen tilfeller har en såpass nær tilknytning til fartøyet at disse sammen vil kunne utgjøre én anskaffelse. Dette vil diskuteres i det følgende.

⁷³ Sticos, *Justering av fradragført inngående merverdiavgift for kapitalvarer*, publikasjon av 22. januar 2008 (oppdatert 2. mai 2018), s. 8

⁷⁴ Mval. §§ 6-9 til 6-11, 7-3 til 7-5 og 11-6

3.2.1.4 Driftsutstyr

Mval. § 6-9 første ledd fritar driftsutstyr for merverdiavgift når det leveres sammen med et fartøy som er fritatt. Opprinnelig (i merverdiavgiftsloven fra 1969) lød det at fritaket gjaldt for ”fast driftsutstyr,” og selv om ordlyden nå er ulik, er ingen reell endring tiltenkt.⁷⁵ Merverdiavgiftshåndboken betegner ”fast driftsutstyr” som ”løsøre som er ledd i fartøyets varige driftsutstyr.”

Redningsutstyr er ansett som fast driftsutstyr, mens trålere og andre fiskeredskaper faller utenfor definisjonen. Dette begrunnes med at slikt utstyr ikke kan sies å være en del av fartøyets drift.⁷⁶ En slik begrunnelse taler for at fast driftsutstyr er noe som er en absolutt nødvendighet for at fartøyet skal kunne driftes. Det fremgår videre av et brev fra Finansdepartementet til Norges Fiskarlag at immaterielle rettigheter (som konsesjon og deltakeradgang) ikke omfattes av den aktuelle bestemmelsen.⁷⁷

I denne avhandlingens kapittel 3.1.1 ble det argumentert for at driftsmidler trolig vil være formuesobjekter som brukes i en virksomhet. Det er også lite som taler for at det i avgiftsretten foreligger et krav til verdi og levetid for at en gjenstand skal kunne være et driftsmiddel. Det vil dermed være nærliggende å hevde at redningsutstyr i tillegg til å være driftsutstyr vil kunne være driftsmidler i en fiskerivirksomhet. Med disse momentene tatt i betraktning vil driftsutstyr altså være driftsmidler av en viss varighet som er avgjørende i driften av et fartøy. Dermed vil driftsutstyr av en viss verdi trolig kunne oppfylle kapitalvarekravet. For ordens skyld må det nevnes at driftsutstyr som fritas i ledd med anskaffelse av et fritatt fartøy ikke vil kunne være kapitalvarer, ettersom det ikke påløper inngående merverdiavgift ved overdragelsen. For fartøy som ikke er fritatt blir imidlertid følgende problemstilling aktuell:

Vil et fartøy og tilhørende driftsutstyr, dersom disse anskaffes samtidig, kunne behandles som én anskaffelse?

⁷⁵ Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018) s. 586

⁷⁶ Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Oslo 2016, s. 427

⁷⁷ Brev av 8. oktober 2008 fra Finansdepartementet til Norges Fiskarlag, s. 2

Som nevnt i redegjørelsen ovenfor er det mye som tyder på at det skatterettslige begrepet “fysisk og funksjonell integrasjon” til en viss grad bør være overførbart til avgiftsretten. Det understrekes at den videre drøftelsen bygger på en avgiftsrettslig forståelse, og at den skattemessige behandlingen kan være ulik. Ettersom Merverdiavgiftshåndboken omtaler driftsutstyr som løsøre kan det ikke sies å foreligge en fysisk integrasjon mellom driftsutstyr og fartøyet det tilhører. Eksempelvis vil redningsutstyr kunne demonteres/fjernes og benyttes på et annet fartøy. Det er likevel slik at fartøyet trolig ikke lovlig vil kunne brukes uten at det er redningsutstyr ombord. Dette taler for at det eksisterer en viss funksjonell integrasjon mellom disse.

Sett i sammenheng med at faste tekniske installasjoner i avgiftsretten blir ansett som inkorporert i bygget, er det ikke utenkelig at den skattemessige vurderingen av hvorvidt to objekter kan sees på som ett driftsmiddel er strengere enn den avgiftsmessige. Et annet argument som taler for at man kanskje kan anse et fartøy og tilhørende driftsutstyr som én anskaffelse er at utstyret blir avgiftsfritt i de tilfeller hvor fartøyet er avgiftsfritt, og at de i slike tilfeller dermed behandles under ett. Ved anskaffelser av enkelte fartøy vil det dog av forenklingshensyn trolig være hensiktsmessig å se på ubetydelig driftsutstyr som en del av fartøyet (man ville for eksempel ikke skilt ut en varseltrekant fra anskaffelsen ved kjøp av en bil). Momentene ovenfor taler for at kjøp av driftsutstyr sammen med et fartøy muligens ville kunne behandles som én anskaffelse.

I enkelte tilfeller vil trolig den skattemessige behandlingen kunne være veiledende ved tolkningen av en avgiftsrettslig problemstilling, men uten å ha rettspraksis å se til er det vanskelig å komme til en konklusjon.

3.2.2 Inngående merverdiavgift av kostpris

Av mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) fremgår det at driftsmidler hvis “inngående merverdiavgift av kostpris” utgjør minst kroner 50.000,- skal anses som kapitalvarer. Sett i sammenheng med bestemmelsens første ledd vil det være nærliggende å si at kostprisen knytter seg til anskaffelsen, fremstillingen eller fullføringen. Ettersom beløpsgrensen på kroner 50.000,- skal gjelde for hver

enkelt anskaffelse vil det dermed være anskaffelsens kostpris, og ikke hvert enkelt driftsmiddels kostpris, som vil avgjøre om det foreligger en kapitalvare.

Dette reiser en rekke problemstillinger som i det følgende vil belyses i form av eksempler.

Eksempel 2 - Kostpris

En kombinert virksomhet skal lansere et nytt produkt som både skal selges til næringslivet og brukes som forbruksvare i deres undervisningsvirksomhet.

I denne forbindelse har virksomheten behov for en ny produksjonsmaskin, og er usikre på om de vil anskaffe denne fra en ekstern leverandør eller fremstille den på egenhånd.

Alternativ 1 - Ekstern anskaffelse

Virksomheten velger å kjøpe hele maskinen fra en ekstern leverandør. For å finne en maskin som passer til formålet engasjeres en ekstern konsulent som er spesialist på området. Virksomhetens teknikere har ikke tilstrekkelig kompetanse til å installere maskinen på egenhånd, så dette gjennomføres av leverandøren.

Konsulenten fakturerer selskapet kroner 11.250,- for sin tjeneste. Leverandøren av maskinen fakturerer selskapet kroner 237.500,- og kroner 6.250,- for henholdsvis maskin og installering (beløpene er oppgitt inklusiv merverdiavgift). Er maskinen en kapitalvare?

For å besvare dette spørsmålet må en ta stilling til hva som skal inngå i anskaffelseskostnaden. Det er liten tvil om at maskinen utgjør et driftsmiddel i virksomheten, men den inngående merverdiavgift som knytter seg til denne (kroner 47.500,-) overstiger ikke beløpsgrensen alene. Dersom kostnader tilknyttet konsulent og installasjon inngår i anskaffelseskostnaden vil imidlertid vilkåret være oppfylt.

Her må det være naturlig å diskutere hva som må til for at maskinen skal fungere. Uten installering vil maskinen være udugelig, og dermed ikke kunne brukes til sitt formål i virksomheten. Installasjonen vil dermed i stor grad være tilknyttet selve anskaffelsen av driftsmiddelet. Det er vanskeligere å argumentere for at konsulenttjenesten har en slik nær tilknytning til anskaffelsen, ettersom det ikke er avgjørende for en maskins funksjon at den velges ut av en konsulent.

Konsulenttjenesten fremstår heller som en tilknyttet tjeneste, og ikke en del av den opprinnelige anskaffelsen.⁷⁸ Dermed vil den totale anskaffelseskostnaden utgjøre summen av kostnad for maskin og installasjon, altså kroner 248.750,-. Inngående merverdiavgift utgjør kroner 49.750,- hvilket medfører at anskaffelsen ikke kan anses som en kapitalvare.

Alternativ 2 - Egen fremstilling

Virksomheten har egne teknikere som kan montere og installere maskinen. Selve prosjekteringen er imidlertid svært avansert, så en ekstern ingeniør engasjeres og bistår virksomheten med dette. Komponentene som maskinen skal bestå av anskaffes fra flere eksterne leverandører. Selskapet faktureres kroner 75.000,- og kroner 180.000,- for henholdsvis prosjektering og komponenter (beløpene er oppgitt inklusiv merverdiavgift). Er maskinen en kapitalvare?

Den totale inngående merverdiavgiften som er påløpt utgjør kroner 51.000,-. Ingen av komponentene fungerer hver for seg, og med utgangspunkt i redegjørelsen for oppdeling av driftsmidler i denne avhandlingens kapittel 3.2.1.2 er det dermed vanskelig å argumentere for disse kan sees på som separate anskaffelser. Hvorvidt prosjekteringskostnader i forbindelse med egen fremstilling skal inngå i anskaffelseskostnaden er for øvrig uklart.

For at en maskin i det hele tatt skal kunne fremstilles er prosjekteringen avgjørende. Ingeniørens arbeid synes derfor å ligne mer på installasjonstjenesten enn konsulenttjenesten i *Alternativ 1*. I forbindelse med oppføring av fast eiendom vil prosjekteringstjenester kunne være ansett som inkorporert i byggetiltak, og dermed omfattes av kapitalvarebegrepet i mval. § 9-1 annet ledd bokstav b), jf. FMVA § 9-1-1 bokstav a). Det finnes ikke tilsvarende hjemmel tilknyttet andre driftsmidler. Det er vanskelig å forstå hvorfor det er slik, men det kan hende dette skyldes at det ikke er like vanlig å fremstille egne driftsmidler selv. Det faktum at prosjekteringstjenester ofte er innbakt i prisen ved anskaffelse av et ferdig montert driftsmiddel taler også for at slike burde kunne anses som en del av anskaffelseskostnaden ved egen fremstilling. Det er vanskelig å komme til noen konklusjon i dette tilfellet, men det synes å være mest nærliggende å anse

⁷⁸ Ole Gjems-Onstad mfl., MVA-kommentaren, 5. utgave, Oslo 2016, s. 568

prosjekteringstjenester som inkorporert i kostprisen. Dette vil innebære at maskinen etter fremstilling skal anses som en kapitalvare.

Eksempel 3 - Vedlikehold og påkostning

En virksomhet gikk den 01.01.X1 til innkjøp av en ny maskin som skulle benyttes til vareproduksjon. Inngående merverdiavgift utgjorde kroner 800.000,- og maskinen ble følgelig ansett som en kapitalvare. Det kreves årlig vedlikehold på maskinen (herunder smøring, vasking, utskifting av filter og slitte deler). Inngående merverdiavgift på vedlikeholdskostnadene utgjør kroner 25.000,- årlig. Etterspørselen av produktet øker drastisk og maskinens kapasitet er allerede sprengt. I stedet for å kjøpe en ny maskin bestemmer virksomheten seg i begynnelsen av år X3 for å installere en ny og kostbar komponent i maskinen. Denne vil øke produksjonskapasiteten vesentlig. Inngående merverdiavgift som påløper ved kjøp og installering av komponenten utgjør kroner 150.000,-. *Kan vedlikeholdsarbeidet og påkostningen inngå i maskinens kostpris eller kunne utgjøre selvstendige kapitalvarer?*

Behandlingen av påkostninger og vedlikehold er klarere for kapitalvarer som er fast eiendom. Det fremgår av lovteksten i § 9-1 annet ledd bokstav b) at fast eiendom som er gjenstand for ny-, på- eller ombygging kan utgjøre kapitalvarer. I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) er det uttrykt at kostnader til vedlikehold og reparasjon i tilknytning til fast eiendom ikke omfattes av kapitalvarebegrepet. For å avgjøre om et tiltak skal regnes som vedlikehold/reparasjon eller påkostning/ombygging fremgår det videre at de samme kriteriene skal legges til grunn som ved vurderingen av om tiltaket regnes som vedlikehold eller påkostning etter avskrivningsreglene i skatteretten.⁷⁹

I MVA-kommentaren antas det at behandlingen av vedlikehold på byggetiltak er overførbar til behandlingen for andre driftsmidler. Det er videre antatt at utskifting av sentrale deler og totalrehabilitering av driftsmiddelet ikke vil inngå i beløpsgrensen, da dette ikke kan sies å være deler av dets kostpris.⁸⁰ Et driftsmiddels kostpris knytter seg til anskaffelsen eller fremstillingen. Dette gjør

⁷⁹ Ot.prp.nr. 59 (2006-2007) s. 61

⁸⁰ Ole Gjems-Onstad mfl., MVA-kommentaren, 5. utgave, Oslo 2016, s. 568

det vanskelig å argumentere for at senere påløpte kostnader til reparasjon og vedlikehold kan ha noe med den opprinnelige anskaffelsen eller fremstillingen å gjøre. Disse kostnadene vil dermed trolig ikke ha noen påvirkning på kapitalvarens kostpris.

Den mer sentrale problemstillingen er hvordan en påkostning av en allerede anskaffet/fremstilt kapitalvare vil behandles dersom denne representerer en standardheving eller tilfører nye funksjoner til driftsmiddelet. En påkostning på fast eiendom vil som nevnt ovenfor kunne utgjøre en selvstendig kapitalvare. Imidlertid gjorde som nevnt førstvoterende i Avinor-saken gjeldende at bestemmelsens bokstav a) og b) måtte sees på som to selvstendige angivelser av hva som skulle anses som kapitalvarer.⁸¹ Ordlyden i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) trekker i den retning at det kun er anskaffelser eller fremstilling av maskiner, inventar og andre driftsmidler som kan utgjøre kapitalvarer. At en senere påkostning vil kunne tillegges anskaffelsen eller fremstillingens kostpris synes derfor på samme grunnlag som vedlikehold å være tvilsomt. Dette vil medføre at en anskaffelse som på anskaffelsestidspunktet ikke overstiger beløpsgrensen ikke senere vil kunne påkostes slik at den blir en kapitalvare.

Spørsmålet blir videre om påkostningen vil kunne utgjøre en selvstendig kapitalvare. Dersom den nye komponenten ikke er i stand til å fungere som et selvstendig driftsmiddel vil den trolig måtte anses som inkorporert i maskinen (funksjonell integrasjon). En slik konklusjon vil medføre at man ikke anser komponenten som et fullstendig driftsmiddel, og at den derfor også faller utenfor omfanget til mval. § 9-1 annet ledd bokstav a). Dersom komponenten på den annen side ville kunne funksjonere som et selvstendig driftsmiddel vil kanskje utfallet bli annerledes. Et tredje moment som muligens vil kunne være overførbart fra skatteretten er tilfeller hvor rehabiliteringen av eller påbyggingen på et formuesobjekt er så omfattende at man i realiteten anses å ha realisert det gamle og anskaffet et nytt driftsmiddel (og dermed en ny kapitalvare).⁸² Å komme til en endelig konklusjon er vanskelig, og vi kan ikke utelukke at påkostninger av andre driftsmidler i enkelte tilfeller vil kunne påvirke

⁸¹ HR-2017-2065-A, avsnitt 31

⁸² Skatte-ABC 2017/18 s.1462

kapitalvarens anskaffelseskostnad. Dersom man tolker § 9-1 annet ledd bokstav a) slik at påkostninger ikke vil kunne være kapitalvarer foreligger det tilsynelatende en motstrid mellom lovens ordlyd og formålet bak justeringsreglene, som er at fradraget skal gjenspeiles i bruken av formuesobjektet over tid. Ettersom man ved å klassifisere et formuesobjekt som en kapitalvare pålegger eieren plikter, bør man imidlertid være forsiktige med å tolke lovens ordlyd utvidende uten å ha holdepunkter for dette i tungtveiende rettskilder.⁸³

3.3 Unntak for enkelte kjøretøyer

Det følger av mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) at kjøretøy som er fritatt for merverdiavgift etter § 6-7 tredje ledd ikke skal omfattes av kapitalvarebegrepet, til tross for at disse kan benyttes som driftsmidler.

Mval. § 6-7 tredje ledd lyder som følger:

“Omsetning av kjøretøy som omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, er fritatt for merverdiavgift dersom kjøretøyet har vært registrert her i landet...”

I henhold til Stortingets vedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2018⁸⁴ skal det betales avgift til statskassen ved omregistrering av en rekke motorkjøretøyer som tidligere er registrert i Norge. Kjøretøy som faller inn under denne bestemmelsens omfang vil dermed ikke være kapitalvarer. Eksempler på kjøretøy som oppfyller dette kravet er registrerte motorsykler, personbiler og lastebiler. Kjøretøy i avgiftsgruppe c), herunder lastebiler og varebiler m.v., er etter Stortingets vedtak ikke omfattet av en plikt til å betale omregistreringsavgift dersom totalvekt er 7500 kg eller mindre. Dette unntaket gjelder forøvrig ikke for fritaket i mval. § 6-7 tredje ledd, og tyngre lastebiler m.v. vil dermed også kunne være fritatt.

⁸³ Haugerud (2018)

⁸⁴ Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2018, Kap. 5536 post 75, § 1 bokstav b)

En tidligere registrert bruktbil omfattes av fritaket, og det påløper ingen merverdiavgift ved omsetning. Bruktimport og kjøp av nybil vil derimot utløse merverdiavgiftsplikt. Hvorvidt slike biler dermed kan være kapitalvarer fremstår noe uklart. Det følger av mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) at "*kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift etter § 6-7 tredje ledd*" ikke kan utgjøre kapitalvarer. Ordlyden i denne bestemmelsen kan tolkes på to måter:

- 1) Kjøretøy som det ved anskaffelse påløp merverdiavgift på vil kunne være kapitalvarer.
- 2) Kjøretøy som vil være fritatt ved videreomsetning vil ikke omfattes av kapitalvarebegrepet.

Et kjøretøy som aldri har vært registrert *her i landet* tidligere vil ikke være omfattet av fritaket i mval. § 6-7 tredje ledd, ettersom det ikke har oppstått plikt til å betale omregistreringsavgift. En kan dermed tenke seg at løsning 1) er den mest presise. Det er likevel flere momenter som taler for at tolkning 2) vil være den korrekte. I det øyeblikk den nye eieren av kjøretøyet registrerer dette i sitt navn vil det være mulig å argumentere for at dette omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, da det nå har vært *registrert her i landet*. Dermed vil kjøretøyet ved videreomsetning være fritatt fra merverdiavgift. En slik fortolkning av lovens ordlyd er også i større grad i tråd med bestemmelsen slik den lød i merverdiavgiftsloven fra 1969. I den tidligere merverdiavgiftsloven § 26c kom det frem av lovteksten at "*kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter § 16 første ledd nr. 11*" ikke vil være kapitalvarer. Det er bruken av ordet "videreomsetning" som i større grad underbygger at tolkning 2) er den mest presise forståelsen av mval. § 9-1 annet ledd bokstav a). Dette synes å være den riktige fortolkningen av lovens ordlyd, ettersom man her tyder den mer bokstavelig. Det fremgår av kapitlet *merknader til de enkelte bestemmelser i lovforslaget* i Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) at den nye bestemmelsen er ment som en videreføring av § 26c. Ordlyden i de to bestemmelsene er ulik, men ikke motstridende. Betydningen vil dermed trolig være den samme.

Dersom en skulle tolket mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) slik at alle nye kjøretøyer ikke var omfattet av unntaket (og dermed kunne utgjøre kapitalvarer) ville dette likevel hatt begrenset betydning for kjøretøy definert som

personkjøretøy i FMVA § 1-3-1. Fradragsretten ved anskaffelse av personkjøretøy er i utgangspunktet avskåret etter mval. § 8-4 første ledd første punktum, hvilket medfører at justering i utgangspunktet ikke vil kunne bli aktuelt. Likevel inneholder bestemmelsens annet punktum et unntak fra den avskårne fradragsretten, som åpner for fradragsføring av inngående merverdiavgift påløpt ved anskaffelse av personkjøretøy til bruk som a) salgsvarer, b) utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet og c) middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet. Som nevnt i denne avhandlingens kapittel 3.1.2 vil ikke salgsvarer kunne være kapitalvarer, da disse trolig ikke kan klassifiseres som driftsmidler. Kjøretøy i gruppe b) og c) vil derimot kunne være kapitalvarer dersom inngående merverdiavgift av kostpris utgjør minst kroner 50.000,-, og dermed kunne omfattes av justeringsreglene. Imidlertid inneholder mval. § 9-6 særlige bestemmelser som gjøres gjeldende ved salg eller annen omdisponering av personkjøretøy som har vært brukt som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet, eller som middel til å transportere personer i persontransportvirksomhet.⁸⁵ Mval. § 9-6 pålegger virksomheter å tilbakeføre fradragsført inngående merverdiavgift ved salg eller dersom bruken som opprinnelig gav rett på fradrag (etter unntaket i mval. § 8-4) endres til formål som ikke ville gitt fradrag. Dersom man anser personkjøretøy til utleievirksomhet eller persontransport som kapitalvarer etter mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) vil en kunne tenke seg at justeringsreglene vil tre i kraft ved salg eller endret bruk. Etersom mval. § 9-6 eksplisitt uttrykker at tilbakeføringsreglene skal gjelde for slike kjøretøy vil det imidlertid være vanskelig å argumentere for at justering i slike tilfeller kan komme foran tilbakeføring. At mval. § 9-6 går foran som en spesialregel er også antatt i MVA-kommentaren.⁸⁶

Kjøretøyer som ved videresalg omfattes av mval. § 6-7 tredje ledd og ikke kan klassifiseres som personkjøretøy (for eksempel en varebil klasse 2, jf. FMVA § 1-3-1) omfattes ikke av den avskårne fradragsretten i mval. § 8-4. Virksomheter som anskaffer slike kjøretøyer vil dermed ha rett på forholdsmessig fradrag for den inngående merverdiavgift som påløper ved anskaffelsen etter mval. § 8-2, jf. hovedregelen om fradrag i mval. § 8-1. Dersom man tar utgangspunkt i at slike

⁸⁵ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s.71

⁸⁶ Ole Gjems-Onstad mfl., *MVA-kommentaren*, 5. utgave, Oslo 2016, s. 567

kjøretøy kan være kapitalvarer vil disse forøvrig kunne omfattes av justeringsbestemmelsene. Ved salg vil ikke justering være aktuelt ettersom vilkårene i mval. § 9-2 annet ledd ikke er oppfylt (omsetningen er ikke avgiftspliktig). Ved endret avgiftsmessig bruk vil imidlertid justering etter mval. § 9-2 første ledd være aktuelt. Dersom man anser slike kjøretøy som kapitalvarer vil dermed fradraget i større grad gjenspeiles i bruken enn om disse holdes utenfor begrepets omfang.

Selv om det er mulig å argumentere for at enkelte kjøretøyer vil kunne omfattes av kapitalvarebegrepet synes imidlertid momentene i redegjørelsen ovenfor å tale for at dette ikke er tiltenkt. Dersom lovgiver hadde ment at nye og bruktimporterte kjøretøyer skulle omfattes av justeringsreglene fremstår det noe spesielt at ingen bestemmelse om videresalg (hvor omsetningen er fritatt for merverdiavgift) er inkludert i loven, når en slik bestemmelse finnes for personkjøretøy til utleie- og persontransportvirksomhet. Om en slik bestemmelse hadde blitt innført ville igjen mval. § 9-6 kunne virke noe overflødig, og man ville kunne stille spørsmålstegn til hvorfor personkjøretøy til utleie og persontransportkjøretøy (tilbakeføring) ved endret bruk avgiftsmessig skulle blitt behandlet annerledes enn andre kjøretøy (justering). Dersom nye og bruktimporterte kjøretøyer skulle vært omfattet av kapitalvarebegrepet ville også unntaket i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) virke ganske åpenbart, ettersom definisjonen av hva som skal anses som en kapitalvare knyttes til den inngående merverdiavgiften som påløper ved anskaffelsen. Brukte kjøretøyer ville derfor uansett falt utenfor. Man kunne da stilt spørsmålstegn til om presiseringen i det hele tatt ville vært nødvendig. Med grunnlag i dette mener vi det mest presise vil være å fastslå at kjøretøyer som vil være fritatt ved videreomsetning ikke vil omfattes av kapitalvarebegrepet (altså tolkning 2)). Avslutningsvis gis et eksempel på et kjøretøy hvor anvendelsen av mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) ikke er like åpenbar.

Eksempel 4 - Rallybil

En motorsportutøver har etablert et selskap hvis formål er å drive rallyvirksomhet. Selskapet går til anskaffelse av en ny rallybil som skal benyttes i konkurranser (inngående merverdiavgift ved anskaffelsen utgjør kroner 150.000,-). Bilen har aldri tidligere vært registrert og er ikke lovlig på norske veier. Bilen erstatter en eldre rallybil, og virksomhetens inntekter forblir de samme. Virksomhetens

inntekter består av premiepenger (4,9 %) og sponsorinntekter (95,1 %). Med utgangspunkt i avgjørelsen fra Rt. 2003 s. 1821 (rallycross) gis det dermed fullt ut fradrag for inngående merverdiavgift som påløp ved anskaffelsen. Er rallybilen en kapitalvare?

Av mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) har vi at kjøretøy som etter mval. § 6-7 tredje ledd er fritatt fra merverdiavgift ikke skal anses som kapitalvarer. Mval. § 6-7 tredje ledd fritar omsetning av kjøretøy omfattet av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift⁸⁷ for merverdiavgift dersom kjøretøyet tidligere har vært registrert her i landet. Rallybilen har som nevnt ikke tidligere vært registrert i Norge. Som nevnt i vår redegjørelse vil et kjøretøy i utgangspunktet kunne utgjøre en kapitalvare selv om dette vilkåret ikke er oppfylt. Det avgjørende må være at en plikt til å betale omregistreringsavgift oppstår ved videresalg. Spørsmålet som dermed reiser seg er om salg av kjøretøyet ville ha utløst en plikt til å betale omregistreringsavgift. I vedtakets § 1 bokstav b) fremgår det at det skal betales avgift ved omregistrering av personbiler (bilgruppe M1 jf. definisjonsbestemmelsen i bilforskriften⁸⁸ § 4). I Skatteetatens retningslinjer er kjøretøy av klasse M1 definert som bil for persontransport med opptil 8 sitteplasser eksklusiv fører. I telefonsamtale med saksbehandler i Skatteetaten den 14. august 2018 er vi (etter at vedkommende hadde gjennomgått sine retningslinjer) blitt informert om at biler som kun benyttes i motorsport, og ikke er registrerte for norske veier, ikke kan anses å være *biler for persontransport*. Man kan videre stille spørsmål til om det vil være av relevans at kjøretøyet potensielt kan bygges om til personbil igjen. Saksbehandleren i Skatteetaten var imidlertid klar på at det er det kjøretøyet *faktisk skal brukes til* som er avgjørende, og ikke hva det eventuelt *kunne ha vært brukt til*.

Med grunnlag i dette vil ikke rallybilen være omfattet av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, og dermed ikke være fritatt for merverdiavgift etter mval. § 6-7 tredje ledd. Da bilen ikke omfattes av fritaket vil den heller ikke være omfattet av unntaket i mval. § 9-1 annet ledd bokstav a), og videre utgjøre en kapitalvare. Ettersom selskapet både driver unntatt og avgiftspliktig virksomhet vil en endring

⁸⁷ Sttingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2018, (kap. 5536 post 75), §

⁸⁸ Forskrift 05. juli 2012 nr. 817 om godkjenning av bil og tilhenger til bil (bilforskriften)

i dette forholdet kunne utløse en justeringsplikt. Det presiseres at denne konklusjonen er basert på vurderinger fra en saksbehandler i Skatteetaten, hvis vekt som rettskilde ikke kan anses som vesentlig.

3.4 Kan leietaker anses som eier av en kapitalvare?

En omfattende og krevende problemstilling som har oppstått i arbeidet med denne avhandlingen dreier seg om hvorvidt leietaker (leser) i enkelte tilfeller vil kunne anses som eier av en leasinggjenstand. Alle former for leasing har tidligere blitt behandlet som utleie (kjøp av tjeneste) fra leasers ståsted. I tilfeller hvor leasingobjektet oppfyller kravene til å være en kapitalvare, vil det dermed være en kapitalvare for bortleaser, selv om det blir brukt i leasers virksomhet. En prinsipputtalelse fra Skatteetaten i 2015 reiser forøvrig en problemstilling som potensielt kan endre måten man skal behandle leasing på. Dersom leaser i enkelte tilfeller vil måtte anses som eier av leasinggjenstanden, vil den kunne utgjøre en kapitalvare for vedkommende, og dermed være omfattet av justeringsreglene. I det følgende redegjøres det for den avgiftsmessige behandlingen av leasing, og hvilken betydning Skatteetatens prinsipputtalelse har for denne.

For å avklare begreper som i dette kapitlet vil være relevante, vil det være hensiktsmessig å innledningsvis kort redegjøre for den skatte- og regnskapsmessige behandlingen av leieavtaler.

Regnskaps- og skattemessig behandling

I regnskapsmessig forstand er det gjort en distinksjon mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler.⁸⁹ NRS 14 pkt. 8 definerer finansiell leasing som en leieavtale som overfører til leaser (leietaker) det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til en eiendel uten at eiendomsretten overføres. Operasjonell leasing er alle leieavtaler som ikke er finansielle. Den regnskapsmessige konsekvensen for leietaker av at en leieavtale er finansiell er at den skal balanseføres, i motsetning til operasjonelle leieavtaler som skal kostnadsføres direkte, jf. NRS 14 pkt. 2.

⁸⁹ NRS 14, "Leieavtaler", pkt. 14

I skatterettslig forstand brukes ikke benevnelsene finansiell eller operasjonell leasing i tilknytning til leieavtaler. Her tales det om hvem som skal anses som skattemessig eier av leasinggjenstanden. Skatte-ABC uttrykker at det må foretas en konkret vurdering av hvem som skal anses som skattemessig eier basert på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens markedsverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig.⁹⁰ Enkelt forklart er konsekvensen av at leietaker blir ansett som skattemessig eier av en leasinggjenstand at vedkommende skattemessig skal behandle denne som sin egen eiendel, hvor sum av alle leiebetalinger blir ansett som kjøpesummen.⁹¹ Dette innebærer eksempelvis at leietaker formuesbeskattes for leasinggjenstanden, og skal aktivere og (dersom aktuelt) avskrive denne etter reglene i skatteloven.

I regnskapsretten skal leaser som nevnt ovenfor behandle en eiendel som sin egen i tilfeller hvor leieavtalen er finansiell. I skattelitteratur brukes derfor begrepet *finansiell leasing* ofte om leieavtaler hvor leietaker blir ansett som skattemessig eier av leieobjektet.

3.4.1 Avgiftsmessig behandling

I avgiftsretten er begrepet *finansiell leasing* nevnt i mval. § 3-6 bokstav b). Bestemmelsen lyder som følger:

“Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra loven, herunder ... omsetning av finansieringstjenester, likevel ikke finansiell leasing,”

Det kommer klart frem av lovteksten at omsetning og formidling av finansiell leasing er avgiftspliktig. Utover dette kan muligens lovens ordlyd tolkes på to måter:

1. Finansiell leasing er i avgiftsrettslig forstand ikke en finansieringstjeneste, og er derfor avgiftspliktig.
2. Finansiell leasing er en finansieringstjeneste, men holdes utenfor unntaket.

⁹⁰ Skatte-ABC, 2017/18, s. 771

⁹¹ Ibid, s. 774-775

Forarbeidene avklarer ikke denne problemstillingen, men uttrykker at finansiell leasing er å anse som avgiftspliktig utleie av varer.⁹² Å yte kreditt er videre brukt som et eksempel på en finansieringstjeneste.⁹³ Det avgjørende her vil trolig være om lovgiver med “... er å anse som ...” har ment at finansiell leasing er avgiftspliktig utleie av varer, eller om det i utgangspunktet ikke er det, men kun *skal behandles som dette*. Dersom en leasingavtale i avgiftsmessig forstand er utleie vil det ikke kunne være kredittkjøp, og dermed falle utenfor definisjonen av finansieringstjenester. På den annen side vil en leasingavtale kunne være kredittkjøp dersom det kun *skal behandles som utleie*.

I BFU 10/14 uttrykker også Skattedirektoratet at finansiell leasing *ikke anses* som en finansieringstjeneste.⁹⁴ Denne formuleringen vil heller ikke klare opp i fortolkningen av mval. § 3-6 bokstav b), men underbygger likevel at finansiell leasing ikke skal behandles som en finansieringstjeneste (men som utleie). Hvilken fortolkning av mval. § 3-6 bokstav b) som er den mest presise har forøvrig hatt liten praktisk betydning i tidligere avgiftsbehandling, ettersom alle former for leasing har blitt behandlet som utleie, og at bortleaser dermed har vært ansett som eier av leasinggjenstanden.

I desember 2015 publiserte Skatteetaten en prinsipputtalelse⁹⁵ som skapte forvirring rundt merverdiavgift og leasing.⁹⁶ Et OPS-selskap bygde, eide og leide ut et skolebygg til en kommune. Etter 25 år skulle kommunen få overta bygget vederlagsfritt. Skattedirektoratet tok her utgangspunkt i hvem som skattemessig⁹⁷ skal anses som eier av en leasinggjenstand, og kom til at det i dette tilfellet ikke kunne behandles som leie, men heller kjøp av et bygg på avbetaling.⁹⁸ Uttalelsen fra Skatteetaten argumenterer for at den skattemessige vurderingen skal legges til grunn for den avgiftsmessige behandlingen, og at den skattemessige vurderingen om hvorvidt det er leie eller kjøp blir avgjørende.⁹⁹

⁹² Ot.prp. nr.2 (2000-2001), s. 262

⁹³ Ibid, s. 165

⁹⁴ Bindende forhåndsuttalelse, *Spørsmål om skattemessig klassifisering av leieavtale og frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret*, 13. Mai 2014

⁹⁵ Prinsipputtalelse, *OPS-selskaps bygging og drift av skole for en kommune* - 7. desember 2015

⁹⁶ <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/full-forvirring-om-moms-og-finansiell-leasing>, 01/08/2018, 14:34

⁹⁷ Skatte-ABC (2017/18) s. 771 pkt. 2.1

⁹⁸ Prinsipputtalelse, *OPS-selskaps bygging og drift av skole for en kommune*, 7. desember 2015

⁹⁹ <https://www.sticos.no/fagstoff/kategori/kommune/hvem-eier-egentlig-bygget> 01/08/2018, 17:09

Videre uttrykker Skatteetaten at det må skilles mellom “leasing” og “kjøp,” og kommer til at det her er tale om et kjøp. På denne måten unngås problematikken som ville oppstått ved å omtale avtalen som finansiell leasing, da det i så tilfelle etter forarbeidene muligens måtte blitt behandlet som utleie.

Det som imidlertid dermed blir et problem er å forstå hvorfor begrepet “finansiell leasing” i det hele tatt trenger å være nevnt i loven, da Skatteetaten på mange måter fratar det all betydning. Skatteretten bruker som nevnt tidligere ikke begrepene *finansiell* og *operasjonell leasing* ved tale om leieavtaler. Det er likevel slik at man flere steder i skattelitteratur bruker *finansiell leasing* om leieavtaler hvor leietaker blir ansett som skattemessig eier av leieobjektet. I regnskapsmessig forstand blir leaser ansett som eier i finansielle leasingavtaler. Det må være naturlig å hevde at den generelle forståelsen av begrepet er at det dreier seg om en leieavtale hvor leietaker blir ansett som eier av leieobjektet.

Det er dermed nærliggende å tenke seg at lovgiver, ved utformingen av mval. § 3-6 bokstav b), med *finansiell leasing*, til tross for at enkelte nyanser kan være annerledes, bør ha ment en form for leieavtale hvor leietaker blir ansett som eier. I saken som gjennomgås i prinsipputtalelsen uttrykker Skatteetaten at det i dette tilfellet er tale om et kredittkjøp, men allikevel ikke finansiell leasing. Hva vil i så tilfelle være ment med *finansiell leasing* i mval. § 3-6 bokstav b)?

Mye tyder på at Skatteetaten ikke har tenkt på denne problemstillingen ved utformingen av prinsipputtalelsen. Det er allikevel enkelte momenter som taler for at prinsipputtalelsen, med et par unntak, ikke nødvendigvis er lovstridig. Dette innebærer imidlertid at leieavtalen i den aktuelle saken må klassifiseres som finansiell leasing. For å underbygge dette henvises det til de to fortolkningene av mval. § 3-6 bokstav b) som er redegjort for innledningsvis i dette kapitlet.

1) Finansiell leasing er i avgiftsrettslig forstand ikke en finansieringstjeneste, og er derfor avgiftspliktig.

Leieavtalen mellom de to partene blir i prinsipputtalelsen omtalt som et kredittkjøp, og et kredittkjøp er en form for finansieringstjenester i henhold til forarbeidene. Finansiell leasing er ikke en finansieringstjeneste og kan dermed

ikke betegnes som et kjøp på avbetaling. Dersom man baserer seg på denne fortolkningen vil Skatteetatens prinsipputtalelse trolig være lovstridig.

2) Finansiell leasing er en finansieringstjeneste, men holdes utenfor unntaket.

Denne fortolkningen taler for at en finansiell leasingavtale er en form for finansieringstjeneste, og at den dermed kan betegnes som et kredittkjøp.

Skatteetaten skiller i sin uttalelse mellom kjøp og leasing, men dette ville trolig ikke vært nødvendig dersom ovennevnte fortolkning av § 3-6 bokstav b) var korrekt. Altså vil Skatteetatens avgjørelse (dersom dette var omtalt som finansiell leasing) være i tråd med lovens ordlyd. Dette betyr imidlertid ikke at avgjørelsen er uproblematisk. Det kommer som nevnt klart frem av forarbeidene til § 3-6 bokstav b) at finansiell leasing *er å anse som utleie av varer*. Avgjørelsen strider dermed mot det som står i forarbeidene. Her vil vi forøvrig trekke inn forskjellen på om det med *er å anse som* er ment “er” eller “skal behandles som”. Dersom finansiell leasing *skal behandles som* utleie av varer har Skatteetaten kun lagt om praksis. Dersom finansiell leasing *er* utleie har de endret betydningen av et begrep, hvilket fremstår noe mer kontroversielt.

Selv om det tidligere har vært bred enighet om at det avgiftsrettslig ikke er nødvendig å skille mellom operasjonell og finansiell leasing (ettersom avgiftsbehandlingen blir den samme), kan uttalelsen tyde på at skattemyndighetene nå har skiftet mening om hvordan en leasingavtale skal behandles avgiftsmessig.¹⁰⁰ Det er flere momenter som taler for og imot at prinsipputtalelsen er i tråd merverdiavgiftslovgivningen. Dersom det med finansiell leasing, som nevnt i mval. § 3-6 bokstav b), ikke er ment en leieavtale hvor leietaker skal behandles som kjøper (kjøp på avbetaling), er det dog vanskelig å forstå hva finansiell leasing innebærer avgiftsrettslig da det på mange måter er fratatt all betydning. Dersom det på den annen side er slik at finansiell leasing rettslig er synonymt med kjøp på avbetaling, vil for øvrig uttalelsen trolig være i tråd med lovgivningen. Behandlingen blir dog feil, ettersom finansiell leasing skal anses som utleie av varer etter forarbeidene.

¹⁰⁰ <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/full-forvirring-om-moms-og-finansiell-leasing> 01/08/2018, 17:14

Hvilken betydning vil dette ha?

For å illustrere hvilken praktisk betydning denne prinsipputtalelsen kan ha, og i hvilken grad den er av relevans for denne avhandlingen har vi nedenfor utarbeidet et eksempel som viser avgiftsmessig behandling av leasing etter 1) det som tidligere har vært praksis, og 2) en eventuell endring av praksis som følge av Skatteetatens uttalelse.

Eksempel 5 - Finansiell leasing

Selskap A driver kombinert virksomhet og leaser en maskin av Selskap B i år X0. Ved avtaleinngåelse betales en engangssum på kroner 237.500,- inkl. merverdiavgift. Selskap A plikter å overta maskinen vederlagsfritt etter 7 år, og bærer den økonomiske risikoen for maskinen. Det tas forbehold om at Selskap A i skatterettslig forstand ville blitt ansett som eier av maskinen.

Maskinen brukes 40 % i unntatt virksomhet, men fra år X4 øker andelen til 60 %. Det årlige leiebeløpet er kroner 62.500,- inkl. merverdiavgift.

Tidligere praktisert avgiftsmessig behandling

Avgiftspraksis tilsier at alle former for leasing er ansett som avgiftspliktige utleietjenester.¹⁰¹ Med dette som utgangspunkt vil maskinen utgjøre en kapitalvare for Selskap B, og ettersom selskapet driver avgiftspliktig virksomhet vil det faktureres kroner 47.500,- i utgående merverdiavgift. Det vil videre faktureres kroner 12.500,- i utgående merverdiavgift årlig.

Selskap A vil få forholdsmessige fradrag for den delen av inngående merverdiavgift av leiebeløpene som kan knyttes til avgiftspliktig virksomhet. Dette utgjør 60 % i år X0-X3 og 40 % i år X4-X7. Ettersom maskinen ikke utgjør en kapitalvare for selskap A vil altså ikke justering være aktuelt, selv om den avgiftsmessige bruken endres underveis i leieforholdet. Denne løsningen bidrar likevel til at fradragene gjenspeiler den avgiftsmessige bruken over tid.

Behandling dersom Skatteetatens prinsipputtalelse ble tatt til etterretning

Uavhengig av om man definerer leieavtalen som finansiell leasing eller ei vil den i dette tilfellet bli klassifisert som et kjøp på avbetaling. Dette reiser en rekke

¹⁰¹ Merverdiavgiftshåndboken 14. utgave (2018) s. 248

problemstillinger, og den avgiftsmessige behandlingen kan bli komplisert. Først og fremst vil maskinen, dersom den blir klassifisert som Selskap As eiendel, nå oppfylle det underliggende kravet i mval. § 9-1 annet ledd om at kun fysiske driftsmidler omfattes av kapitalvarebegrepet. Når det kommer til avgjørelsen om hvorvidt den faktisk vil utgjøre en kapitalvare vil det neste problemet være å kartlegge hva som i dette tilfellet vil være driftsmiddelets kostpris. I det første beløpet som innbetales ved levering av maskinen utgjør inngående merverdiavgift kun kroner 47.500,-, hvilket er lavere enn beløpsgrensen på kroner 50.000,-. Det totale beløpet selskapet betaler for maskinen over leieperioden er forøvrig kroner 675.000,-, hvorav inngående merverdiavgift pålyder kroner 168.750,-. Ettersom man baserer avgjørelsen av hvem som eier driftsmiddelet på skattepraksis, vil det også være rimelig å tenke seg at man gjør det samme når man avgjør hva som er driftsmiddelets kostpris. Dersom den totale kostprisen legges til grunn (slik som i skatteretten) vil trolig kun det første beløpet på kroner 47.500,- være gjenstand for justering i år X4. Dette skyldes at det for de løpende leasingkostnadene kan gjøres fradrag fordelt etter den faktiske bruken hver gang leiebeløpet innbetales.

Dette eksempelet vil også være i tråd med justeringsreglenes formål, altså at fradragsføringen skal gjenspeile den faktiske bruken over tid. Denne løsningen fører dog til at man vil kunne være nødt til å justere svært små beløp.

Oppsummering

Dersom Skatteetatens prinsipputtalelse har lagt føringen for hvordan leieavtaler skal behandles i fremtiden, vil det kunne oppstå mange tilfeller hvor man konkret må gå inn å vurdere ut fra kontraktens omfang hvem som skal anses som avgiftsmessig eier av formuesobjektet.

Man vil dermed måtte skille mellom kjøp/salg av vare og kjøp/salg av tjeneste. Den av partene som skal behandle leasinggjenstanden som sin eiendel vil i tilfeller hvor de andre formelle kravene er på plass være eier av en kapitalvare.

3.5 Skillet mellom standardiserte og spesialtilpassede dataprogrammer

I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) er det uttrykt at det kun er fysiske driftsmidler som vil kunne omfattes av kapitalvarebegrepet. Ettersom immaterielle eiendeler i avgiftsretten er ansett som tjenester vil altså kun varer kunne utgjøre kapitalvarer. At tjenester ikke skal omfattes av justeringsreglene uttrykkes ikke eksplisitt i lovteksten, men ordlyden i begrepet *kapitalvare* tilsier at det kun er varer som er ment å være omfattet.

Det fremgår videre av Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) at spesialtilpassede dataprogrammer er ansett som tjenester og standard dataprogrammer er ansett som varer.¹⁰² Allerede den 26. juni 1984 ble det i brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet uttalt at standard programvare var varer, og videre definert som programmer som er mangfoldiggjort og beregnet til to eller flere kjøpere. Dette reiste en rekke spørsmål som ble besvart av Skattedirektoratet i Av. nr. 24/1984.¹⁰³ Denne uttalelsen knytter seg til tiden før det ble innført generell avgiftsplikt på tjenester i Norge, og hadde som formål å gjøre det klarere hvilke dataprogrammer som var avgiftspliktige. Problemstillingen er ikke lenger relevant, men etter innføringen av justeringsreglene vil det å skille mellom standard og spesialtilpasset programvare igjen kunne ha betydning. Dette fordi kun fysiske driftsmidler vil kunne omfattes av kapitalvarebegrepet. Dermed vil spesialtilpassede dataprogrammer falle utenfor.

En av problemstillingene det ble gjort rede for i uttalelsen var behandlingen i tilfeller hvor det utvikles et individuelt tilpasset program til en oppdragsgiver, og at det senere melder seg flere kjøpere til det samme programmet (eventuelt med mindre modifikasjoner). SKD antok her at den opprinnelige oppdragsgiveren skulle behandle programmet som en tjeneste, mens de etterfølgende kjøperne skulle behandle programmet som varer.

¹⁰² Ot.prp.nr. 59 (2006-2007) s. 78

¹⁰³ Skattedirektoratets meldinger Av. nr. 24/1984

En annen problemstilling som ble tatt opp dreide seg om hvorvidt teknisk tilpasning av standardprogrammer kunne anses som så vesentlige inngrep i programmene at disse etter slik tilpasning skulle anses som spesialtilpassede. SKD antok at dette ikke ville endre standardprogrammenes karakter. SKD uttrykte videre at arbeid på standard programvare etter levering ville anses som arbeid på vare, uavhengig av om programmet ville ha blitt ansett som spesialtilpasset dersom arbeidet ble gjennomført før levering.

I en klagenemndasak fra 2001 påberopte klager seg å ha gjennomført arbeid på tjenester ved utvikling av diverse moduler i de standardiserte dataprogrammene Access, Word og Excel fra Microsoft for en kunde. Klagenemnda tok utgangspunkt i Av. 24/1984 og kom enstemmig til at dette måtte være ansett som arbeid på vare, uavhengig av om tilpasningen var vesentlig eller om leverandøren av standardprogrammet er den samme som den som senere gjør tilpasninger.¹⁰⁴

I den énstemmige Geelmuyden Kiese-dommen¹⁰⁵ fra 2004 kom dommerne til at rådgivningstjenester i tilknytning til utvikling og publikasjon av årsrapporter ble ansett inkorporert i varen (årsrapporten), og dermed ikke skulle avgiftsbehandles som tjenester.¹⁰⁶ I tilfeller hvor det er kopiert opp en rekke CDer med et spesialtilpasset program antas det i MVA-kommentaren at denne dommen er overførbar, og at de kopierte programmene vil kunne behandles som varer.

I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) uttrykker Departementet at de på *det* tidspunkt ikke ville foreslå justeringsbestemmelser for tjenester. Dette underbygget de med at det ville kunne være vanskeligere å dokumentere og kontrollere endret bruk av tjenester enn av varer. Det ble også lagt vekt på at omfanget av endret bruk av tjenester synes å være usikkert.¹⁰⁷ Dersom tjenester på et generelt nivå skulle vært underlagt kapitalvarebegrepet er det imidlertid nærliggende å tenke seg at kun ikke-fysiske driftsmidler (og ikke alle andre tjenester) ville ha vært omfattet. Å innføre justeringsregler for immaterielle driftsmidler vil forøvrig kunne få uante konsekvenser ettersom tjenestebegrepet er definert negativt. Man kan ikke fastslå

¹⁰⁴ KMVA 4506 13. desember 2001

¹⁰⁵ Rt. 2004 s. 2000

¹⁰⁶ Merverdiavgiftshåndboken, 14. utgave (2018) s. 428

¹⁰⁷ Ot.prp.nr. 59 (2006-2007) s. 56

hva som vil være et immaterielt driftsmiddel i morgen, og formuesobjekter som ikke er egnet til justering vil dermed plutselig kunne falle inn under kapitalvarebegrepet og skape problemer.

Det er likevel slik at det for enkelte immaterielle driftsmidler trolig ville vært praktisk mulig å innføre justering. I det følgende har vi utarbeidet et eksempel som belyser hvorfor det kan være i tråd med justeringsbestemmelsenes formål å utvide kapitalvarebegrepet til også å gjelde enkelte former for tjenester. I Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) er dataprogrammer brukt som eksempel på tjenester som kan være anskaffet til bruk i delt virksomhet, men endret avgiftsmessig bruk av et spesialtilpasset dataprogram gir ingen konsekvenser i tilknytning til justering.

Eksempel 6 - endret avgiftsmessig bruk av datasystem

En bank engasjerer et IT-selskap til å utvikle et helt nytt, spesialtilpasset system for avansert kredittvurdering av sine kunder. Arbeidet koster kroner 4.000.000,- eks. merverdiavgift og inngående merverdiavgift utgjør kroner 1.000.000,-.

Ettersom systemet er svært avansert kreves også en ny, kraftig datamaskin som anskaffes fra en tredjepart. Inngående merverdiavgift ved kjøp av datamaskinen utgjør kroner 50.000, og den blir ansett som en selvstendig kapitalvare.

Ettersom selskapet kun driver bankvirksomhet (unntatt jf. mval. § 3-6) gis det ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved kjøpet. To år senere oppretter selskapet en egen konsulentavdeling, som også vil benytte seg av både IT-systemet og datamaskinen. Datasystemet brukes etter dette tidspunkt 20% i konsulentvirksomheten.

For datamaskinen vil en justeringsrett i dette tilfellet inntreffe, mens det for IT-systemet ikke vil få avgiftsmessige konsekvenser (i form av justering). Dette på tross av at inngående merverdiavgift ved kjøp av maskinen kun utgjør 5% av inngående merverdiavgift ved kjøp av IT-systemet.

Dersom IT-selskapet utviklet datasystemet selv og videre solgte det på CD til tre forskjellige banker ville systemene med utgangspunkt i avgjørelsen fra Geelmuyden Kiese-dommen trolig kunne anses som inkorporerte i varen, og dermed regnes som standardiserte. Standardiserte dataprogrammer anses som varer ifølge FINs uttalelse fra 1984, og dataprogrammene vil dermed kunne være

kapitalvarer.

Selv om dataprogrammet i praksis kan være det samme vil den avgiftsmessige behandlingen være helt forskjellig, hvilket virker noe paradoksalt.

Justeringsreglenes formål er som nevnt i denne avhandlingens kapittel 2.3.1 at fradragsføringen i større grad skal gjenspeile bruken over tid. Ettersom tjenester ikke er underlagt kapitalvarebegrepet, og dermed heller ikke justeringsreglenes omfang, vil det ikke stride mot dette formålet å holde dem utenfor. Å innføre en justeringsrett- og plikt ved endret avgiftsmessig bruk av tjenester som dataprogrammer ville likevel ha vært i tråd med dette formålet. Prinsippene bak merverdiavgiftssystemet dreier seg forøvrig blant annet om at retten til fradrag for inngående merverdiavgift skal gjenspeiles i en plikt til å beregne utgående merverdiavgift.¹⁰⁸ Selskapet vil her måtte beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av sine konsulenttjenester. De vil imidlertid ikke få fradrag for merverdiavgiften som opprinnelig påløp ved utviklingen av dataprogrammet. Dette synes å stride mot det ovennevnte prinsipp.

Del 4 – Oppsummering og konklusjon

Etter en grundig gjennomgang av rettskildebildet er det mye som tyder på at det kan trekkes klare paralleller mellom driftsmiddelbegrepet i avgiftsretten og i skatteretten. I skatteretten er begrepet definert som følger:

“Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som hovedsakelig er anskaffet til bruk i skattytters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor virksomhet). Formuesobjekt anskaffet for salg anses som omløpsmiddel (vare), og er derfor ikke driftsmiddel. Formuesobjekt anskaffet for salg kan senere tas i bruk som driftsmiddel, og må da omklassifiseres fra omløpsmiddel til anleggsmiddel.”¹⁰⁹

Den skatterettslige definisjonen synes til en viss grad å være overførbar til avgiftsretten. Også i avgiftsretten synes det å foreligge en sammenheng mellom driftsmidler og bruk i virksomheters inntektsgivende aktiviteter. Formuesobjekter

¹⁰⁸ Ot.prp.nr. 59 (2006-2007) s. 42

¹⁰⁹ Skatte-ABC, 2017/18, s. 306

som klassifiseres som omsetningsvarer vil falle utenfor definisjonen, men kan tas i bruk som driftsmidler på et senere tidspunkt. Det er også vanskelig å argumentere for at formuesobjekter av mindre verdi eller med kortere levetid ikke kan være driftsmidler i avgiftsretten. Det samme gjelder i skatteretten, men her benyttes blant annet benevnelsene *varige* og *betydelige* driftsmidler om formuesobjekter som kan avskrives. I forarbeidene til justeringsreglene finnes det indikasjoner på at det er denne type driftsmidler som er ment å kunne utgjøre kapitalvarer. Imidlertid er ingen nedre beløps- eller varighetsgrense for hva som skal anses som driftsmidler spesifisert. Mangelen på en konkret definisjon av begrepet driftsmidler i avgiftsretten får likevel ikke for stor betydning, ettersom det i hovedsak er brukt i tilknytning til kapitalvarer. I avgjørelsen av om et formuesobjekt skal anses som en kapitalvare vil man trolig kunne legge formuleringene i forarbeidene til grunn.

For å søke retningslinjer til fortolkningen av et avgiftsrettslig spørsmål sees det ofte til skatteretten for inspirasjon. Det må være nærliggende å fastslå at betegnelsene *fysisk og funksjonell integrasjon* og *oppdeling av driftsmidler* til en viss grad kan være overførbare til avgiftsretten. I skatteretten åpnes det også for å kunne aktivere flere mindre driftsmidler under ett dersom en *fysisk og funksjonell sammenheng* foreligger. Dette kan ikke sees å være overførbart til avgiftsretten. Det er dermed ikke mulig å si at et driftsmiddel som er avskrivbart etter skatteretten alltid vil kunne være en kapitalvare i avgiftsretten.

Behandlingen av reparasjon og vedlikehold for fast eiendom synes til en viss grad å være overførbare til behandlingen for andre driftsmidler. Dette fordi kostpris knytter seg til tidspunktet for anskaffelse eller fremstilling. Dette indikerer også at senere påkostninger av et driftsmiddel ikke vil øke det opprinnelige justeringsgrunnlaget. Hvorvidt påkostninger kan utgjøre selvstendige kapitalvarer er i større grad uklart. Dersom man overfører *fysisk og funksjonell integrasjon* til avgiftsretten er det imidlertid vanskelig å argumentere for at en påkostning kan være en selvstendig kapitalvare hvis den ikke er ansett som et driftsmiddel.

Unntaket for enkelte kjøretøy bærer også preg av at nærmere forklaringer burde vært gitt. Det er vanskelig å fastslå om det er tilstrekkelig at et kjøretøy vil være fritatt ved videresalg for at det skal holdes utenfor kapitalvarebegrepet, men slik

loven er formulert heller vi i den retning at det må være dette som er ment. Presiseringen virker i motsatt tilfelle overflødig.

Skatteetatens prinsipputtalelse uttrykker at en leieavtale i enkelte tilfeller vil kunne anses som et kjøp på avbetaling. Leasinggjenstanden skal dermed behandles som leasers fysiske driftsmiddel, og videre kunne utgjøre en kapitalvare for leaser. Deres begrunnelse for dette skaper forvirring, ettersom de ikke omtaler den aktuelle leieavtalen som finansiell leasing. På denne måten fratar de begrepet finansiell leasing, slik det er bruk i mval. § 3-6, på mange måter all betydning. Dersom Skatteetaten i stedet hadde valgt å omtale leieavtalen som finansiell leasing vil man kunne argumentere for at uttalelsen ikke strider mot lovens ordlyd. Den vil likevel ikke være i tråd med det som står om finansiell leasing i forarbeidene, da det her fremgår at finansiell leasing skal behandles som utleie. Hvorvidt man kan basere seg på denne uttalelsen er dermed usikkert, men den synes å indikere at Skatteetaten her har lagt om sin praksis.

Skillet mellom standardiserte og spesialtilpassede dataprogrammer er i større grad gjort rede for gjennom tidligere retts- og forvaltningspraksis. Standardiserte dataprogrammer er varer og vil kunne utgjøre kapitalvarer, mens spesialtilpassede dataprogrammer anses som tjenester og faller derfor utenfor begrepets omfang. Bruken av disse vil imidlertid ofte kunne være lik. Å endre praksis slik at også spesialtilpassede dataprogrammer vil kunne være kapitalvarer synes ikke bare å være gjennomførbart, men vil også i stor grad være i tråd med justeringsreglenes formål. Endret avgiftsmessig bruk får i dag ingen konsekvenser i form av justering. Dermed vil ikke fradraget gjenspeiles i bruken.

Vår gjennomgang av rettskildebildet viser at merverdiavgiftsloven ikke alltid er like lett å forholde seg til. I forarbeidene til dagens merverdiavgiftslov ble det klart gitt uttrykk for at den tekniske revisjonen skulle gjøre det lettere for næringsdrivende å forstå og anvende merverdiavgiftsloven. Avinor-dommen fremstår som et testament til at dette ikke er oppnådd.

For å søke veiledning er flere aktører som har erfaring med justering av inngående merverdiavgift i praksis (advokater, revisorer, etc.) under arbeidet med denne avhandlingen blitt kontaktet. Responsen har i de aller fleste tilfeller som forventet vært den samme. De aktuelle problemstillingene har vært kjente, men

behandlingen er uklar, og ingen synes å være sikre i sin sak. Inntrykket er at lovgiver ikke tok stilling til disse problemstillingene ved utarbeidelsen av lovverket, og at disse heller ikke i noen særlig grad er tatt stilling til i etterkant. Dette skaper rettslig usikkerhet og gir klare indikasjoner på at det er behov for klargjøring fra lovgivers eller skatteforvaltningens side

Del 5 – Litteraturliste

Litteraturlisten er utarbeidet i tråd med *Universitetsforlaget - Veiledning for henvisning i juridiske tekster*. (Hentet fra *portal.bi.no*)

Nettadresser:

Pwc.no, Bjørnar Elverhøy Michaelsen, *Full forvirring om moms og finansiell leasing*, 22. januar 2016: <http://blogg.pwc.no/skattebloggen/full-forvirring-om-moms-og-finansiell-leasing> (sist sjekket 24 august 2018)

Se sticos.no

<https://www.sticos.no/fagstoff/kategori/kommune/hvem-eier-egentlig-bygget> (sist sjekket 24 august 2018)

Se Skatteetatens internettsider (skatteetaten.no)

<https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/om-oss/organisasjon-og-ledelse/organisasjonen/> (sist sjekket 24. august 2015)

Artikler:

Blandhol, Sverre, “Innføring i juridisk metode” i *Jussens Venner*, Henriette N. Tøssebro og Øystein Skotheim (Oslo 2015) s. 310-345.

Sticos, *Justering av fradragført inngående merverdiavgift for kapitalvarer*, 22. januar 2008 (oppdatert 2. mai 2018)

Bøker:

Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Aasprong Dyrnes og Tor S. Kildal, *Praktisk merverdiavgiftsrett* (Oslo 2012)

Gjems-Onstad, Ole mfl., *Lærebok i merverdiavgift*, 5. utgave (Oslo 2017)

Gjems-Onstad, Ole mfl., *MVA-Kommentaren*, 5. utgave (Oslo 2016)

Lie, Einar, *Norsk økonomisk politikk etter 1905* (Oslo 2012)

Boe, Erik Magnus, *Innføring i juss*, 3. utgave (Oslo 2010)

Monsen, Erik, *Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk* (Oslo 2012)

Kristoffersen, Trond, *Merverdiavgift - Lærebok*, 2. utgave (Bergen 2016)

Lov og forskrift:

Lov

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

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (opphevet)

Lov 29. juni 2007 nr. 45 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer m.v. (opphevet)

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

Forskrift

Forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften, FMVA)

Forskrift (Nr. 10) om avgrensning av området for investeringsavgift for næringsdrivende som er registreringspliktige etter mval. (opphevet)

Forskrift 05. juli 2012 nr. 817 om godkjenning av bil og tilhenger til bil (bilforskriften)

Stortingsvedtak

Stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2018

Forarbeider og andre publikasjoner fra det offentlige:

Ot.prp. nr. 59 (2006-2007) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

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

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

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

Innst. O. nr.120 (2008-2009) Innstilling fra finanskomiteen om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Innst. O. nr. XVII (1968–1969) Innstilling fra den forsterkede finanskomité om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (Merverdiavgiftsloven.)

St.prp. nr. 1. Tillegg nr. 12 (1935) Om endringer i statsbudgett-forslaget for 1935-36

Finansdepartementets fortolkningsuttalelse av 16. November 2007 om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer - Merverdiavgiftsloven §§ 26 b-e

Prinsipputtalelse om overdragelse av virksomhet og mva. (SKD), 9. august 2001

Prinsipputtalelse, *Nye regler for skattemessig behandling av tekniske installasjoner i bygg - konsekvenser for justeringsreglene for merverdiavgift*, 01. september 2011

Prinsipputtalelse, *Saldoavskrivninger - når foreligger det ett eller flere driftsmidler*, 27. Juni 2014

Bindende forhåndsuttalelse, *Spørsmål om skattemessig klassifisering av leieavtale og frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret*, 2014 (BFU 10/14)

Prinsipputtalelse, *OPS-selskaps bygging og drift av skole for en kommune*, 7. desember 2015

Brev fra Finansdepartementet til Norges Fiskarlag, 8. oktober 2008

Skattedirektoratets meldinger, *Merverdiavgiftslovens §§ 2, 13, 21 og 62 og investeringsavgiftslovens § 3 — avgiftsforholdene ved omsetning og innførsel av programvare til EDB (Soft-ware)*, 26. september 1984 (Av. nr. 24/1984)

NRS 14, *Leieavtaler*, 2008

Klagenemnda for merverdiavgift, saksnummer KMVA 4506, 13. desember 2001

Merverdiavgiftshåndboken 14.utgave (2018)

Skatte-ABC, 2017/18

Rettsavgjørelser:

Rt. 2012 s. 432 - Elkjøp-dommen

HR-2017-2065-A - Avinor-dommen

Rt. 1983 s. 243 - Noblikk-Sannem-dommen

Rt. 2003 s. 1821 - Rallycross

Rt. 2004 s. 2000 - Geelmuyden Kiese-Dommen

Andre kilder:

Haugerud, Agnete, e-post, 7. mai 2018

Saksbehandler i Skatteetaten, telefonsamtale, 14. august 2018