

Kommentar til Agnetha Johansen Åsheims artikkel i Revisjon og Regnskap 7/2013:

Justeringsreglene etter Elkjøp-dommen

Skatteetaten har siden innføring av justeringsreglene lagt til grunn at disse kommer til anvendelse når en avgiftsregistrert utbygger overfører infrastruktur han selv har bekostet, til det offentlige som ledd i oppfyllelse av de vilkårene han er pålagt for byggetillatelsen.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Nils Flesland Bull
Partner Advokatfirmaet Haavind

Advokat Agnetha J. Åsheim har i nr. 7/2013 gitt sin støtte til etatens syn. Jeg er uenig med Åsheim både i konklusjon og begrunnelse.

Denne typen anskaffelser reiser særlige avgiftsmessige spørsmål fordi kostnadene faller på et annet rettssubjekt enn det som er ment å eie tiltaket.

Klagenemnda for merverdiavgift fant i klagesak nr. 7578 at justeringsreglene ikke kom til anvendelse på anskaffelser som ikke skal tjenestegjøre som driftsmidler i virksomheten til den næringsdrivende som foretok anskaffelsen. Nemnda uttalte i denne forbindelse:

«Når det gjelder justeringsreglene, kan ikke disse komme til anvendelse i en sak hvor det ikke er grunnlag for å se på dette som salg av fast eiendom. Her er det snakk om en transaksjon foretatt som ledd i den avgiftspliktiges næringsvirksomhet. Oppføring av hytta var ikke en selvstendig målsetting for klageren, men må anses som et nødvendig middel for å kunne oppnå avgiftspliktig virksomhet. Erstatningshytta ble altså ikke anskaffet for å tjenestegjøre som et driftsmiddel i klagers virksomhet, og justeringsreglene kommer da ikke til anvendelse.» (Min understrekning).

Som påpekt av advokat Are Fagerhaug i R&R nr. 6/2013 er avgjørelsen i tråd med

det tilsvarende synspunktet som ble lagt til grunn av Høyesterett i Elkjøp-dommen (Rt. 2012 s. 432) i forhold til den tidligere tilbakeføringsbestemmelsen i den gamle mval. §21 tredje ledd. Han slår i lys av dette fast at uttalen må få den konsekvensen at overføring av pålagt infrastruktur til det offentlige ikke bør utløse justeringsplikt.

Advokat Agnetha Johansen Åsheim er uenig i Fagerhaugs syn og hevder i sin artikkel i R&R 7/2013 at Klagenemndas avgjørelse er feil. Åsheim anfører i denne forbindelse at det ikke kan oppstilles noe vilkår for anvendelse av justeringsreglene at anskaffelsen skal tjenestegjøre som driftsmiddel hos den som pådro seg kostnaden.

Jeg deler ikke Åsheims syn på spørsmålet om justeringsreglenes rekkevidde og mener at det er klare holdepunkter i forarbeidene for den tolkningen som Klagenemnda la til grunn i klagesak nr. 7578. Som jeg vil komme nærmere tilbake til nedenfor, er Klagenemndas vedtak dessuten i tråd med helt grunnleggende prinsipper om at registrerte næringsdrivende skal ha reell – og ikke bare midlertidig – fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser.

Uavklart situasjon

Avgiftsmyndighetene representert ved Skatt øst er etter det vi forstår ikke enig i den enstemmige klagenemndsavgjørelsen og synes således å dele Åsheims syn. Skatteetaten har etter mval. §20–2 adgang til å overprøve Klagenemndas vedtak ved søksmål, men har valgt ikke å bruke dette rettsmiddelet. Det er beklagelig at Skatteetaten ikke bruker de mulighetene de har til å skape rettsavklaringer og i stedet legger søksmålsbyrden over på de registrerte næringsdrivende. Resultatet er at regist-

erte næringsdrivende inntil videre fortsatt vil kunne bli møtt med tilbakeføringskrav i strid med klagenemndsavgjørelsen.

Dersom Åsheims og Skatteetatens fortolkning legges til grunn, vil det i praksis medføre en reell fradragsnektelse for ellers fradragsberettigede næringsdrivende. Dette gjelder i første rekke pålagt opparbeidelse av statlig infrastruktur fordi staten ikke er i stand til å overta justeringsforpliktelser. Problemet rekker imidlertid betydelig lenger fordi mange kommuner og fylkeskommuner i praksis nekter å overta utbyggers justeringsforpliktelser. Det er et betydelig rettsikkerhetsproblem dersom den enkelte kommune og fylkeskommune skal avgjøre private utbyggers avgiftskostnad. Dette problemet vil man imidlertid bli kvitt om Skatteetaten endrer kurs og retter seg etter den enstemmige klagenemndsavgjørelsen.

Lovens ordlyd før og nå

Gjeldende mval. §9–1 (2) lit. b) bestemmer at justeringsreglene kommer til anvendelse på: «fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging». Tidligere mval. §21 tredje ledd bestemte at tilbakeføringsplikten skulle gjelde for: «bygg eller anlegg... [som] disponeres til formål utenfor loven».

Sammenligner man ordlyden i de to bestemmelsene er det vanskelig å finne noe holdepunkt for en tilsikket utvidelse i justeringsreglene med hensyn til hvilke kapitalvarer som er ment omfattet av justeringsreglene.

Når Høyesterett i Elkjøp-dommen kom til at tilbakeføring etter bestemmelsen ikke var aktuelt så lenge anskaffelsen aldri var ment å tjenestegjøre som driftsmiddel i Elkjøps virksomhet, var det på samme

Avgift

måte som for justeringsreglene nødvendig å gjøre en presiserende fortolkning av § 21 tredje ledd. Ordlyden i gjeldende merverdiavgiftslov kan derved etter mitt syn i like liten grad som ordlyden i den tidligere loven, stå i veien for å avgrense justeringsreglene mot offentlig infrastruktur.

Hensynet bak justeringsreglene

Åsheim anfører at justeringsreglene både er annerledes utformet og bygger på andre hensyn enn den tidligere tilbakeføringsregelen. Åsheim har rett i at justeringsreglene som helhet er gitt en noe annen utforming enn den tidligere tilbakeføringsbestemmelsen. Derimot kan jeg ikke se at hun avdekker noen vesentlige ulikheter i *begrunnelsen* for hhv. tilbakeføringsregelen og justeringsreglene.

Etter min oppfatning må det anses klart at det sentrale hensynet bak begge regelsettet har vært å sikre at fradragsretten ikke utnyttet eller misbrukes gjennom endringer i bruken av større kapitalvarer kort tid etter anskaffelsen. I denne sammenheng representerer justeringsreglene en mer sofistisert (og komplisert) metode for å unngå avgiftsmessige tilpasninger. Dels skjer dette ved at måleperioden er økt fra tre til ti år, dels ved at den latente justeringsplikten trappes ned gradvis og endelig ved at man med visse begrensninger er gitt adgang til å «oppjustere» fradraget der fradragsrett ikke forelå ved anskaffelsen. Adgangen til slik oppjustering («justeringsretten») ved økt bruk av kapitalvarer i avgiftspliktig virksomhet, representerte som Åsheim påpeker noe nytt i forhold til den tidligere tilbakeføringsregelen. Det er ikke derved grunnlag for å slutte at lovgiver har ment å innføre et regelverk som i realiteten begrenser registrerte næringsdrivendes fradragsrett og derved medfører økte problemer med avgiftskumulasjon.

Forholdet mellom fradrags- og justeringsregler

Det er riktig at justeringsreglene har som målsetning at merverdiavgiftsbelastningen i større grad skal gjenspeile bruken av kapitalvaren. Det følger likevel klart av forarbeidene at justeringsreglene ikke er ment å gripe inn i fradragsreglene, men kun er ment å utløse justering i tilfeller hvor forutsetningene for det opprinnelige fradraget senere endres. I Ot.prp. nr. 59 (2006 – 2007) pkt. 7.1, heter det således:

«Forslaget til justeringsbestemmelser endrer ikke den opprinnelige fradragsretten ved anskaffelsen av en kapitalvare, men

det vil supplere denne retten med bestemmelser om at det skal skje en justering av fradragsført eller ikke-fradragsført inngående merverdiavgift for kapitalvarer når forutsetningene for fradraget endrer seg i en periode etter anskaffelsen.» (Min understrekning).

Videre heter det i samme dokument pkt., 7.6.3, under overskriften «I hvilke tilfeller det skal skje justering», følgende:

«Et helt sentralt spørsmål er i hvilke tilfeller eller situasjoner som skal utløse en rett eller plikt til å justere inngående merverdiavgift. I denne sammenheng er det naturlig å se hen til formålet bak justeringsbestemmelsene, der det sentrale hensynet er at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden. Dette innebærer at inngående merverdiavgift kun bør justeres i de tilfellene fradragsretten for en kapitalvare i løpet av justeringsperioden endres på en slik måte at den minsker eller øker sammenlignet med forholdene ved anskaffelse av kapitalvaren. Dersom fradragsretten ikke påvirkes ved endringen, vil begrunnelsen for å justere inngående merverdiavgift ikke være til stede.» (Min understrekning).

Forutsetning for fradrag er uendret

For en avgiftsregistrert næringsdrivende som pålegges å etablere offentlig infrastruktur som vilkår for byggetillatelse for eget bygg, vil man se at «forutsetningen for fradraget» (eller «forholdene ved anskaffelsen») nettopp var at anskaffelsen til bruk i utbyggers avgiftspliktige virksomhet, jf. mval. § 8–1. At infrastrukturen skulle overtas av det offentlige var en forutsetning allerede da fradraget ble gjort. Følgelig endres heller ikke forutsetningen for fradrag ved selve overføringen til det offentlige ved ferdigstilling.

Utbyggers formål med anskaffelsen av eksempelvis offentlig vei er åpenbart å få ført opp sitt eget bygg og dermed øke sin avgiftspliktige omsetning. Dermed vil det være en systemfeil og i strid med det grunnleggende prinsippet om fradragsrett, dersom justeringsreglene skulle medføre at fradraget måtte tilbakeføres i sin helhet så snart kapitalvaren overtas av det offentlige. For å illustrere skjevheten ville avgiftsmyndighetenes fortolkning av justeringsreglene benyttet på faktum i Norwegian Contractor-saken (Rt. 2001 s. 1497) ha medført at overføringen av den nye småbåthavnen til

kommunen utløste full plikt til tilbakejustering av Norwegian Contractors tidligere fradrag. Dette ville vært et resultat som klart ville stride mot Høyesteretts grunnleggende syn på at småbåthavnen hadde en så naturlig og nær tilknytning til NCs byggevirksomhet at selskapet måtte ha fradragsrett for den inngående avgiften.

Etter min oppfatning utgjør det faktum at forarbeidene til justeringsreglene overhodet ikke omtaler forholdet til pålagt opparbeidelse av offentlig infrastruktur, et ytterligere argument for at lovgiver ikke har ment å begrense fradragsretten på dette området. Jeg er ikke kjent med at det med hjemmel i den gamle mval. § 21 tredje ledd har forekommet etterberegninger av fradragsført moms på offentlig infrastruktur. Dersom det hadde vært lovgivers intensjon å begrense fradragsretten i slike tilfeller, burde dette ha vært undergitt en drøftelse i Ot.prp. nr. 59 (2006 – 2007) pkt. 7.6.3 i underpunktet «Tilfeller der justering vil være særlig urimelig». I fraværet av slik omtale må det etter min oppfatning legges til grunn at justeringsreglene ikke var ment å omfatte pålagt offentlig infrastruktur.

I sin artikkel viser Åsheim til at det i en bindende forhåndsuttalelse fra 2008¹ er slått fast at det er adgang til å overføre justeringsrett til en kommune sammen med selve den infrastrukturen som justeringsretten knytter seg til. Forarbeidene gir imidlertid ikke noen holdepunkter for en slik bruk av justeringsrett i forhold til offentlig infrastruktur. Den refererte uttalelsen kan dermed ikke anses som noe mer enn en relativt kortvarig forvaltningspraksis av beskjeden rettskildemessig vekt. I denne sammenheng må det også tas i betraktning at uttalelsen er avgitt før både Elkjøp-dommen og klagesak nr. 7578.

Oppsummering

Etter min oppfatning er det solide holdepunkter i forarbeidene til justeringsreglene for den rettsoppfatningen som er lagt til grunn i klagesak nr. 7578.

Som påpekt strider skatteetatens syn på justeringsreglene i forhold til offentlig infrastruktur mot helt sentrale prinsipper om fradragsrett. Ved siden av det rent systemstridige ved en slik begrensning av fradragsretten, har det formodningen mot seg at lovgiver ville foreta et slikt innhugg i fradragsretten uten en grundig vurdering i forarbeidene til bestemmelsen.

¹ Det er noe uklart om Åsheim sikter til BFU 29/08 eller en annen uttalelse.