



NORGES HØYESTERETT

Den 1. november 2017 avsa Høyesterett dom i

HR-2017-2065-A, (sak nr. 2017/848), sivil sak, anke over dom,

Avinor AS

(advokat Nils Flesland Bull – til prøve)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Jørgen Vangsnes – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Bergh**: Saken gjelder gyldigheten av et vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift. Den reiser spørsmål om forståelsen av uttrykket "kapitalvarer" i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b.
- (2) Avinor AS utvikler, eier og driver sivile lufthavner i Norge. Selskapet er merverdiavgiftspliktig og registrert i MVA-registeret for denne virksomheten. I forbindelse med oppgraderingsarbeider ved Sandane og Hammerfest lufthavner og nyoppføring av Alta lufthavn i perioden 2007–2010 ble Avinor pålagt å utføre og bekoste ulike arbeider på offentlige veier ved lufthavnene. Avinor sto som byggherre for disse infrastrukturtiltakene i henhold til inngåtte utbyggingsavtaler. Etter ferdigstilling er de aktuelle veiene som forutsatt overført vederlagsfritt til det offentlige.
- (3) Under arbeidet med oppgraderingen av Sandane lufthavn anmodet Avinor om en bindende forhåndsuttalelse (BFU) fra Skattedirektoratet. Spørsmålet var om Avinor pliktet å justere/tilbakeføre fradragsført inngående avgift når offentlig infrastruktur ved fullføring skulle overføres til henholdsvis stat, kommune og fylkeskommune. I et brev 20. november 2009 konkluderte Skattedirektoratet med at Avinor hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift ved bygging av offentlig infrastruktur, men at overføring av infrastruktur til det offentlige var en såkalt justeringshendelse, jf. dagjeldende merverdiavgiftslov § 26 d tredje ledd, som medførte at avgiftsfradraget måtte tilbakeføres etter reglene om justering.

- (4) På bakgrunn av uttalelsen valgte Avinor ikke å gjøre fradrag for den inngående avgiften som påløp ved oppgradering av Sandane lufthavn. Avinor tilbakeførte også tidligere fradragsført inngående avgift på infrastrukturkostnadene ved oppgraderingen av Hammerfest lufthavn og oppføringen av Alta lufthavn.
- (5) Etter Høyesteretts avgjørelse i Elkjøp-saken, Rt-2012-432, tok Avinor i brev 12. september 2012 igjen opp spørsmålet om endelig fradrag for merverdiavgift med Skattedirektoratet. Selskapet fremsatte i februar 2013 krav på fradrag for alle de tre nevnte infrastrukturprosjektene med til sammen 7 172 818 kroner. Skatt øst avsto kravet 19. april 2013. Avinor brakte etter dette saken inn for Klagenemnda for merverdiavgift.
- (6) Klagenemnda for merverdiavgift fattet 21. oktober 2013 vedtak der staten fikk medhold. Avinor anmodet 13. mars 2014 klagenemnda om omgjøring. Det ble gjort gjeldende et annet rettslig grunnlag enn det som var avgjørende for klagenemndas første vedtak. Da klagenemnda behandlet saken på nytt 27. oktober 2014, ble det opprinnelige vedtaket opprettholdt. Klagenemndas flertall bygget på at infrastrukturen i det foreliggende tilfellet omfattes av kapitalvarebegrepet i merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b og dermed av justeringsreglene. Ett medlem av nemnda dissenterte.
- (7) Ved stevning 20. april 2015 til Oslo tingrett reiste Avinor søksmål mot staten v/Skatt øst med påstand om at Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak 27. oktober 2014 oppheves.
- (8) Oslo tingrett avsa 1. februar 2016 dom med slik domsslutning:
- "1. **Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak av 27. oktober 2014 oppheves.**
2. **Staten v/Skatt øst dømmes til å betale Avinor AS sakens omkostninger med 215 270 – tohundreogfemtientusentohundreogsytti – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**
- (9) Staten v/Skatt øst anket tingrettens dom. Borgarting lagmannsrett avsa 20. mars 2017 dom med slik domsslutning:
- "1. **Staten v/Skatt øst frifinnes.**
2. **Avinor AS betaler til staten v/Skatt øst sakskostnader for lagmannsretten med 81 380 – åttientusentrehundreogåtti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.**
3. **Avinor AS betaler til staten v/Skatt øst sakskostnader for tingretten med 55 100 – femtifemtusenetthundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen."**
- (10) Avinor har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.
- (11) Den ankende part, *Avinor AS*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (12) Hovedregelen om fradrag i merverdiavgiftsloven § 8-1 er alene bestemmende for Avinors fradragsrett for inngående merverdiavgift på veiopparbeidelsene. Det er ingen holdepunkter for at lovgiver har ment å innskrenke rekkevidden av § 8-1 gjennom justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9.

- (13) Justeringsreglene er regler for å korrigere fradrag i tilfeller hvor forutsetningen for fradrag ikke lenger er oppfylt. Det er ikke situasjonen her. Tilknytningen mellom veiopparbeidelsene og Avinors avgiftspliktige virksomhet brytes ikke ved at eierskapet til veiene overføres til det offentlige.
- (14) Merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd må tolkes slik at justeringsreglene ikke avskjærer fradrag for tiltak pålagt av det offentlige, selv om den avgiftspliktige ikke skal eie tiltaket etter ferdigstilling. Selv om det ikke fremgår direkte av ordlyden, må § 9-1 andre ledd bokstav b tolkes slik at det foreligger en kapitalvare, og dermed grunnlag for justering, bare i de tilfellene der en fast eiendom er anskaffet som driftsmiddel for den avgiftspliktige.
- (15) Avinor AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.**
 - 2. Avinor AS tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsrett og Høyesterett."**
- (16) Ankemotparten, *staten v/Skatt øst*, har i hovedsak gjort gjeldende:
- (17) Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 kommer til anvendelse på kapitalvarer. Definisjonen av kapitalvarer finnes i § 9-1 andre ledd. Bestemmelsen om fast eiendom i andre ledd bokstav b inneholder ikke noe krav om at anskaffelsen må være et driftsmiddel i den næringsdrivendes virksomhet. Lovens ordlyd støttes av forarbeidene og formålet med justeringsreglene. Også systembetraktninger tilsier at justeringsreglene må komme til anvendelse.
- (18) Det er heller ikke grunnlag for et snevrere særskilt unntak fra § 9-1 andre ledd for infrastruktur pålagt av det offentlige. Et slikt unntak har ingen støtte i lovens ordlyd, forarbeider, formål eller rettspraksis.
- (19) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (20) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (21) Partene er enige om at Avinor på anskaffelsestidspunktet hadde rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter knyttet til infrastrukturtiltakene etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1. Dette gjelder selv om det allerede ved anskaffelsen var på det rene at tiltakene, når de var fullført, skulle overføres vederlagsfritt til det offentlige. At det ikke er et vilkår for fradrag at en avgiftspliktig vare eller tjeneste er ervervet til direkte faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten, følger blant annet av Høyesteretts avgjørelser i Rt-1985-93 (Sira-Kvina), Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors) og Rt-2012-432 (Elkjøp).
- (22) Spørsmålet i saken er om justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 kommer til anvendelse. Etter § 9-2 første ledd første punktum skal et registrert avgiftssubjekt justere inngående merverdiavgift når bruken av en kapitalvare "endres fra fradragsberettiget

formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt". Videre følger det av § 9-2 tredje ledd at registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift når "kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b overdras". De omstendighetene som utløser justeringsplikt, betegnes justeringshendelser.

- (23) Kravet om justering innebærer i denne saken at inngående merverdiavgift som tidligere er ført til fradrag, må tilbakeføres. Justeringsreglene virker imidlertid "begge veier", slik at en justeringshendelse også kan lede til at det gis fradrag for inngående merverdiavgift som ikke tidligere er ført til fradrag.
- (24) Loven har i § 9-4 og § 9-5 regler om justeringsperiode og beregning av justeringsbeløpet. Disse innebærer at når det inntreer en justeringshendelse, skal det ikke nødvendigvis skje en full justering av inngående merverdiavgift. Justeringen skal være forholdsmessig ut fra hvor stor del av justeringsperioden som er gått når justeringshendelsen inntreer.
- (25) Når justeringshendelsen består i endring av bruk til et ikke fradragsberettiget formål, skal justeringen fordeles med en lik andel i hvert regnskapsår gjennom den resterende delen av justeringsperioden. Når justeringshendelsen er en overdragelse, skal det i utgangspunktet foretas en samlet, fullstendig justering. I loven § 9-3 finnes det likevel regler om overføring av justeringsplikt, og også justeringsrett. Disse åpner for at den som overtar en kapitalvare, også overtar plikten til å justere, samtidig som overdrageren fritas for justeringsplikt.
- (26) Justeringsreglene i den någjeldende merverdiavgiftsloven er en videreføring av reglene i den tidligere merverdiavgiftsloven, lov 19. juni 1969 nr. 66. Reglene ble innført ved lov 29. juni 2007 nr. 45, som trådte i kraft 1. januar 2008. I Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 38 er innføringen av disse reglene blant annet begrunnet slik:

"Vårt merverdiavgiftssystem bygger på at inngående merverdiavgift fradragsføres umiddelbart ved anskaffelsen og at dette gjøres for hele det fradragsberettigede beløpet. I motsetning til mange andre land, herunder alle EU-landene, inneholder ikke den norske merverdiavgiftsloven generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på større driftsmidler når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen.

Departementet mener det er uheldig at avgiftsregelverket ikke har generelle bestemmelser som fordeler inngående merverdiavgift over tid, slik at fradraget i størst mulig grad knyttes til avgiftspliktige aktiviteter. En fradragsføring som i større grad gjenspeiler fradragets omfang over tid, vil gi en mer korrekt avgiftsbehandling og dessuten være i samsvar med prinsippene bak merverdiavgiftssystemet der retten til fradrag for inngående merverdiavgift gjenspeiles i en plikt til å beregne utgående merverdiavgift."

- (27) Det er på det rene at overdragelsen av infrastrukturiltakene til det offentlige som er skjedd i denne saken, er en justeringshendelse som etter sin art faller inn under § 9-2 tredje ledd. Justeringsplikten inntreer også ved overdragelser uten vederlag, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 53. Det avgjørende for om det foreligger justeringsplikt, blir da om infrastrukturiltakene skal anses som *kapitalvarer*. Dette begrepet er definert i § 9-1 andre ledd:

"Med kapitalvarer menes

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"

- (28) Infrastrukturtiltakene som denne saken gjelder, er fysiske byggetiltak på fast eiendom, og den inngående merverdiavgiften overstiger terskelverdien på 100 000 kroner. Tiltakene omfattes dermed av ordlyden i § 9-1 andre ledd bokstav b. Spørsmålet er om det kan være grunnlag for å tolke loven innskrenkende.
- (29) Jeg tar som utgangspunkt at lovens ordlyd må tillegges betydelig vekt. I Rt-2014-1229, som gjaldt tolkningen av merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b i en annen sammenheng, er betydningen av ordlyden særlig fremhevet. Førstvoterende uttaler følgende (avsnitt 36):
- "Ved denne type lovgivning tilsier det særlige hensynet til forutberegnelighet at ordlyden står svært sentralt, jf. Rt-1990-1293 Ytterbøe på side 1297. En forståelse som ikke naturlig følger av ordlyden vil ikke gi den klarhet og forutberegnelighet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket, se Rt-2014-227 avsnitt 41. Kontroll- og effektivitetshensyn vil generelt veie tungt. Også dette tilsier at avgiftsbestemmelser må kunne tas på ordet, jf. blant annet Rt-1986-826 på side 831 og Rt-2007-848 avsnitt 46."**
- (30) Avinor har blant annet vist til sammenhengen med § 9-1 andre ledd bokstav a. Det gjøres gjeldende at uttrykket "andre driftsmidler" slik det er brukt i bokstav a, viser at lovens begrep "kapitalvarer" generelt må forstås slik at det er begrenset til formuesgoder som utgjør driftsmidler i virksomheten. Det vil i så fall innebære at bare fast eiendom som benyttes som driftsmiddel, er omfattet av bokstav b.
- (31) Jeg kan ikke se at Avinors syn er i samsvar med en alminnelig språklig forståelse. Bokstav a og bokstav b i § 9-1 andre ledd fremstår hver for seg som selvstendige angivelser av formuesgoder som skal anses som kapitalvarer. Bruken av "andre driftsmidler" i oppregningen i bokstav a gir ingen holdepunkter for at bokstav b utelukkende skal omfatte driftsmidler.
- (32) Avinor har til støtte for sitt syn vist til at lovforarbeidene i stor utstrekning bruker ordet "kapitalvarer" synonymt med "driftsmidler". Jeg er enig i at det i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) flere steder er benyttet formuleringer som gir inntrykk av at virkeområdet for justeringsreglene skal være formuesgoder som er driftsmidler i virksomheten. For eksempel vises det på side 43 til at arbeidsgruppen som opprinnelig foreslo reglene, fremhevet at "bare driftsmidler av større verdi bør omfattes av justeringsbestemmelsene". Samtidig er det formuleringer som taler i motsatt retning. I den innledende redegjørelsen i proposisjonen side 38 uttaler departementet at forslaget gjelder "bestemmelser om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi)." Det er naturlig å forstå denne formuleringen slik at fast eiendom omfattes av begrepet kapitalvarer selv om den ikke utgjør et driftsmiddel.
- (33) Avinor har også vist til at det i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) punkt 7.3.1 er henvist til regelverket i EU, og at EU-domstolen i en avgjørelse fra 1977 (C-51/76) bruker uttrykket "driftsmidler" som ledd i beskrivelsen av begrepet "capital goods". Jeg kan ikke se at dette kan tillegges vekt for forståelsen av den norske loven. Avgjørelsen fra EU-

domstolen er eldre enn det gjeldende EU-direktivet på området – rådsdirektiv 2006/112/EC (momsdirektivet). Uansett er avgiftsretten ikke en del av EØS-avtalen, og det er ikke holdepunkter for at lovgiver i denne sammenheng har søkt å oppnå en full harmonisering med EU-reglene.

- (34) Samlet er det mitt syn at forarbeidene ikke gir klare holdepunkter for at virkeområdet for justeringsreglene skal være annerledes enn det som følger av en naturlig forståelse av ordlyden i § 9-1 andre ledd.
- (35) Avinor har videre vist til Rt-2012-432 – Elkjøp-dommen. I forbindelse med drøftelsen av om det forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift, kom Høyesterett i den saken også inn på betydningen av den tidligere gjeldende tilbakeføringsregelen i merverdiavgiftsloven 1969 § 21 tredje ledd første punktum. Førstvoterende uttalte i avsnitt 52 at det måtte være en forutsetning for at tilbakeføringsregelen skulle komme til anvendelse, at det var tale om en eiendom som "på anskaffelsestidspunktet skulle tjenestegjøre som driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet".
- (36) Jeg kan ikke se at dette har betydning for tolkningen av de någjeldende justeringsreglene. Merverdiavgiftsloven 1969 § 21 tredje ledd første punktum var en regel om tilbakeføring av inngående merverdiavgift som hadde en begrenset rekkevidde, men som samtidig var absolutt ved at den krevde full tilbakeføring dersom vilkårene var oppfylt. De någjeldende reglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 er noe mer og noe annet enn den tidligere regelen. Jeg viser til at departementet i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 6 uttaler at justeringsreglene vil erstatte tilbakeføringsreglene, "men i stor grad representere noe nytt". Det kan da heller ikke være avgjørende at den generelle fradragsretten som følger blant annet av Elkjøp-dommen, etter innføringen av justeringsreglene i enkelte tilfeller vil ha begrenset praktisk betydning for den næringsdrivende.
- (37) Jeg kan heller ikke se at hensynene bak justeringsreglene tilsier at det for fast eiendom skal være et vilkår for anvendelse av reglene at eiendommen utgjør et driftsmiddel i virksomheten. Det følger av det jeg har sitert fra forarbeidene, at et sentralt formål med justeringsreglene er å fordele inngående merverdiavgift over tid. Det vil ikke være i samsvar med dette formålet å etablere et generelt skille mellom fast eiendom som utgjør et driftsmiddel og annen fast eiendom med tilknytning til virksomheten.
- (38) Fordeling av inngående merverdiavgift over tid innebærer at når det inntreer en endring som etter loven utgjør en justeringshendelse, skal den merverdiavgiftsrettslige behandlingen etter endringen skje ut fra den bruken som da foreligger. For de avgiftspliktige vil dette ha virkning begge veier. Virkningen kan for det første være en plikt til tilbakeføring av inngående merverdiavgift, som i denne saken. Virkningen kan imidlertid også være at det inntreer fradragsrett.
- (39) Man kan tenke seg at en avgiftspliktig næringsdrivende foretar utbygging av en fast eiendom, men at denne ikke brukes i den avgiftspliktige virksomheten. Det vil da ikke foreligge rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Hvis bruken senere endres til å være innenfor den avgiftspliktige virksomheten, bør det ut fra hensynene bak justeringsreglene inntre rett til fradrag. Dersom § 9-1 andre ledd bokstav b skulle tolkes slik at den bare omfatter fast eiendom som utgjør et driftsmiddel, synes det imidlertid ikke å ville være fradragsrett i et slikt tilfelle. Hensynene gjør seg gjeldende på samme måte i tilfeller der en ikke avgiftspliktig virksomhet står for oppføring og deretter overfører en

eiendom til en avgiftspliktig virksomhet, samtidig som det inngås en overføringsavtale etter reglene i § 9-3.

- (40) Etter det jeg har gjennomgått, kan jeg ikke se at det er grunnlag for å tolke merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b slik at det er et generelt vilkår for at det skal foreligge en kapitalvare, og dermed justeringsplikt, at den faste eiendommen utgjør et driftsmiddel i virksomheten.
- (41) Det videre spørsmålet er om det kan være grunnlag for et mer begrenset unntak fra § 9-1 andre ledd bokstav b, for eksempel slik at begrepet fast eiendom ikke anses å omfatte infrastrukturtiltak pålagt av det offentlige.
- (42) Det foreligger enkelte særlige forhold knyttet til denne typen tiltak. Et særtrekk er at det allerede fra anskaffelsen er på det rene at tiltakene ikke er til varig bruk i den avgiftspliktige virksomhet, men skal overføres til det offentlige etter ferdigstillingen. Forarbeidene til loven gir holdepunkter for at justeringsreglene i første rekke tar sikte på tilfeller der forutsetningene for fradrag endres etter anskaffelsen, jf. det jeg allerede har sitert fra Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 38.
- (43) Et annet særtrekk er at overføringen i mange tilfeller, som i denne saken, vil skje vederlagsfritt. De nærmere betingelsene knyttet til oppføring og senere overdragelse vil likevel være avhengig av avtalen som inngås i det enkelte tilfellet.
- (44) Et grunntrekk ved merverdiavgiftsreglene er det er tale om en avgift på forbruk. Utgangspunktet er at næringsdrivende som driver avgiftspliktig virksomhet, ikke skal bære de endelige avgiftskostnadene. I et tilfelle som i denne saken, blir imidlertid merverdiavgiften, når den inngående avgiften tilbakeføres, en kostnad for den næringsdrivende. Det innebærer at denne må innkalkulere betalt merverdiavgift i sine priser, som igjen danner grunnlag for beregning av utgående merverdiavgift. Slik sett oppstår en form for avgiftskumulasjon.
- (45) Jeg kan likevel ikke se at de hensynene som er fremhevet, gir grunnlag for å oppstille en unntaksregel. Ordlyden i loven er som påpekt klar. Det er tale om et regelverk med en vid og generell rekkevidde, og det vil vanskelig kunne unngås at det oppstår tilfeller der reglene kan oppfattes å slå urimelig ut. En eventuell domstolskapt unntaksregel ville være vanskelig å utforme presist og ville kunne få utilsiktede virkninger.
- (46) Jeg nevner også at konsekvenser av merverdiavgiftsreglene i en viss utstrekning vil kunne hensyntas ved inngåelsen av de utbyggingsavtalene som innebærer pålegg om infrastrukturtiltak. I denne sammenheng er det grunn til å peke på at kommuner og fylkeskommuner får kompensasjon for inngående merverdiavgift etter reglene i merverdiavgiftskompensasjonsloven. Det innebærer at ved overføring av infrastrukturtiltak til kommuner og fylkeskommuner vil det kunne inngås avtaler om overføring av justeringsforpliktelse eller justeringsrett etter merverdiavgiftsloven § 9-3. Dette skjer i en viss utstrekning, og det er for Høyesterett fremlagt eksempler på slik avtaleregulering.
- (47) Jeg ser at det er en risiko for at det offentlige kan utnytte den sterke posisjonen man har i kraft av reglene i plan- og bygningsloven til først og fremst å ivareta sine egne interesser

ved inngåelsen av utbyggingsavtaler. Dette er imidlertid forhold som ikke bør løses gjennom domstolenes tolkning av merverdiavgiftsreglene.

- (48) Etter dette er jeg kommet til at vedtaket er gyldig. Det innebærer at anken forkastes.
- (49) Staten har vunnet saken også for Høyesterett og har krav på dekning av sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Det er ikke grunn til å anvende unntaksregelen i § 20-2 tredje ledd. Statens prosessfullmektig har inngitt kostnadsoppgave for Høyesterett på 114 550 kroner, som i sin helhet er salær. Jeg legger oppgaven til grunn.
- (50) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Avinor AS til staten v/Skatt øst 114 550 – etthundreogfjortentusenfemhundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.
- (51) Dommer **Bergsjø**: Jeg er kommet til at anken fører frem.
- (52) Som førstvoterende har redegjort for, er spørsmålet om Avinor AS skal ha rett til et effektivt fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til offentlig infrastruktur. Avinor ble pålagt å bekoste og utføre arbeider på forskjellige veier i forbindelse med oppgradering og nybygg ved tre lufthavner. Kostnadene var dermed nødvendige for virksomheten, samtidig som det hele tiden var klart forutsatt at de aktuelle veiene skulle overdras vederlagsfritt til det offentlige etter ferdigstillelsen.
- (53) Avgiftssubjekter har etter merverdiavgiftsloven § 8-1 rett til fradrag for inngående merverdiavgift på "anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten". Det er en forutsetning for fradragsrett at anskaffelsen eller oppførelsen er "relevant for virksomheten" og har en "tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne", se Elkjøp-dommen Rt-2012-432 avsnitt 43 med videre henvisninger. Fradragsretten er altså ikke betinget av at varen eller tjenesten er ervervet til direkte faktisk bruk i virksomheten. Avinor har i tråd med dette i utgangspunktet fått fradragsrett for kostnadene til infrastrukturtiltakene.
- (54) Hvis justeringsregelen i merverdiavgiftsloven § 9-1 anvendes som en konsekvens av at infrastrukturen overføres til det offentlige, får denne fradragsretten imidlertid ingen effekt for Avinor ut over eventuelt en likviditetsfordel. Dette skjer i tilfelle til tross for at forutsetningene for fradraget ikke endres – overdragelsen har som nevnt hele tiden vært forutsatt. Og den effektive fradragsretten faller bort selv om overdragelsen ikke reelt sett endrer den tilknytningen mellom kostnadene og Avinors virksomhet som er grunnlaget for fradragsretten. Etter mitt syn er ikke justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 ment å føre til bortfall av effektiv fradragsrett i et tilfelle som dette.

- (55) Jeg er enig med førstvoterende i at infrastrukturtiltakene omfattes av ordlyden i § 9-1 andre ledd bokstav b. På samme måte som ham mener jeg videre at lovens ordlyd må tillegges betydelig vekt, jf. Rt-2014-1229 avsnitt 36. Ved tolkningen kan likevel ikke § 9-1 bedømmes isolert – bestemmelsen må sees i sammenheng med justeringsreglene i kapittel 9 for øvrig. Slik jeg forstår bestemmelsene i kapitlet, er de etter sin ordlyd ment å slå inn når det skjer en endring som reelt påvirker tilknytningen mellom oppofrelse og virksomhet, og dermed grunnlaget for at det er gitt eller ikke gitt fradrag. Som jeg allerede har nevnt, innebærer ikke overdragelsen til det offentlige noen slik endring i dette tilfellet.
- (56) På dette punktet viser jeg først til den gjennomgående bruken av uttrykk som "justering" og "tilbakeføring", blant annet i overskrifter. Ordbruken indikerer etter mitt syn at bestemmelsene i kapitlet er ment å få anvendelse når det skjer en reell endring av betydning for fradragsretten. I samme retning peker § 9-2 første ledd, hvor det fremgår at inngående merverdiavgift skal justeres hvor det skjer en endring fra "fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål, eller motsatt". Riktignok inneholder paragrafen også andre bestemmelser om hva som skal anses som justeringshendelser, blant annet tredje ledd om overdragelse av kapitalvarer. Jeg synes likevel ikke dette endrer bildet av hvilke situasjoner justeringsreglene tar sikte på.
- (57) Førstvoterende finner ingen klare holdepunkter i forarbeidene for at virkeområdet for justeringsreglene skal være et annet enn det som følger av en naturlig forståelse av ordlyden i § 9-1 andre ledd bokstav b. Jeg ser annerledes på dette.
- (58) Her nevner jeg først at forarbeidene overhodet ikke berører det typetilfellet som denne saken representerer, hvor kostnadene er pålagt og ikke pådratt til direkte faktisk bruk i virksomheten. Samtidig innebærer statens forståelse av justeringsreglene i akkurat disse tilfellene grovt sagt en overgang fra full til ingen fradragsrett for den som har hatt kostnadene. Hvis det var meningen å gjennomføre en så vidt dramatisk omlegging av avgiftsregimet i disse situasjonene, burde dette vært kommentert. Noen slike signaler har lovgiver altså ikke gitt. Tvert imot heter det i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 47 at forslaget "ikke er ment å gjøre endringer i rettstilstanden om omfanget av fradragsretten".
- (59) Av forarbeidene fremgår videre at lovgiver har ment å gi regler om justering der det skjer endringer i forutsetningene for fradraget. I den nevnte proposisjonen på side 38 uttaler departementet at forslaget til justeringsbestemmelser får betydning "når forutsetningene for fradraget endrer seg i en periode etter anskaffelsen". Tilsvarende heter det i departementets begrunnelse for forslaget på side 48:
- "Dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og en avgiftspliktig virksomhet endrer seg etter anskaffelsen, vil det opprinnelige fradraget kunne fremstå som misvisende og ikke gjenspeile den totale og faktiske bruken av varen i avgiftspliktig virksomhet over tid. Dette innebærer at det opprinnelige fradraget kan være for lite eller for stort."**
- (60) Samme sted har departementet for øye tilfellene hvor "forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen". Noen slik endring har som nevnt ikke skjedd i dette tilfellet. Det var hele tiden forutsatt at infrastrukturen skulle overdras vederlagsfritt etter ferdigstillelse. Overdragelsen innebar ingen reell endring i tilknytningen mellom kostnader og virksomhet, og den førte ikke til at fradraget fremsto som misvisende. Forarbeidene viser samlet sett etter mitt syn at lovgiver ikke har hatt til hensikt å frata de

næringsdrivende fradragsretten for inngående avgift i de tilfellene denne saken representerer.

- (61) Jeg finner støtte for mitt syn også i Elkjøp-dommen avsnitt 52. Som førstvoterende har vært inne på, heter det der at den tidligere tilbakeføringsregelen i merverdiavgiftsloven 1969 § 21 tredje ledd, bare kunne gis anvendelse i tilfeller hvor "bygget eller anlegget på anskaffelsestidspunktet skulle tjenestegjøre som driftsmiddel i den avgiftspliktiges virksomhet". Jeg er ikke uenig i at de någjeldende reglene representerer noe nytt sammenlignet med tidligere rettstilstand, blant annet ved at fradraget kan justeres både opp og ned. Uttalelsen i Elkjøp-dommen avsnitt 52 omhandler imidlertid det mer grunnleggende spørsmålet om når justering i det hele tatt kan være aktuelt, og den har derfor fortsatt interesse.
- (62) Som også førstvoterende har fremhevet, er det et grunntrekk ved merverdiavgiftsreglene at det er tale om en avgift på forbruk. Næringsdrivende som driver avgiftspliktig virksomhet, skal ikke med endelig virkning bære avgiftskostnadene. Statens syn på forståelsen av merverdiavgiftsloven § 9-1 fører i et tilfelle som dette likevel til at avgiften blir en kostnad for den næringsdrivende. Avinor må innkalkulere betalt merverdiavgift i sine priser. Disse danner igjen grunnlag for beregning av utgående merverdiavgift. Dermed oppstår en form for avgiftskumulasjon, som ikke kan ha vært tilsiktet fra lovgivers side. Og skulle effekten likevel ha vært tilsiktet, burde dette vært uttrykt i forarbeidene.
- (63) Jeg har på denne bakgrunn kommet til at det ikke oppstår justeringsplikt etter merverdiavgiftsloven kapittel 9 når infrastruktur som i denne saken overdras vederlagsfritt til det offentlige. Om det mer generelt må innfortolkes et vilkår om at den faste eiendommen må være anskaffet som driftsmiddel for at § 9-1 andre ledd bokstav b skal få anvendelse, finner jeg ikke grunn til å gå inn på. Tingrettens dom må etter dette stadfestes.
- (64) Dommer **Normann:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Bergsjø.
- (65) Dommer **Kallerud:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bergh.
- (66) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (67) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Avinor AS til staten v/Skatt øst 114 550 – etthundreogfjortentusenfemhundreogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

Riktig utskrift bekreftes: