



NORGES HØYESTERETT

Den 12. desember 2014 avsa Høyesterett dom i

HR-2014-02430-A, (sak nr. 2014/878), sivil sak, anke over dom,

Mandal kommune

(advokat Arne Abusdal Aasgaard – til
prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten v/advokat Ole
Kristian Rigland)

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

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder krav om opphevelse av vedtak om merverdiavgift. Hovedspørsmålet er forståelsen av begrepet "kapitalvarer" i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b.
- (2) Halse Eiendom AS kjøpte i 2004 et nedlagt industriområde i en sentral del av Mandal; den såkalte Fundia-tomten. Eiendomsselskapet var 100 prosent eid av Mandal kommune og hadde som formål å utvikle og drive eiendommer i byen.
- (3) Bystyret i Mandal gav i 2007 Halse Eiendom AS i oppdrag å utvikle Fundia-tomten til et område for hotell, kulturhus, kontorer, forretninger og boliger. Den endelige eierstrukturen for kulturhus og næringsarealer skulle bestemmes senere.
- (4) I november 2009 inngikk eiendomsselskapet avtale med en entreprenør om rivning av den eksisterende bygningsmassen på tomten. Arbeidene skulle settes i gang 16. november 2009 og ferdigstilles senest 1. februar 2010.

- (5) Den 1. desember 2009 overdro Halse Eiendom AS utbyggingsprosjektet for det nye kulturhuset til Mandal kommune. På det tidspunktet var selve byggingen av det som senere skulle bli Kulturhuset Buen, ikke påbegynt. Noen utbyggingskontrakt var heller ikke inngått.
- (6) Av overdragelsesavtalen fremgår at det under forhandlingene om en rammeavtale for utbyggingen hele tiden hadde vært forutsatt at kulturhusprosjektet skulle overdras til kommunen "for et vederlag lik forholdsmessig andel av opprinnelig kostpris for grunnarealer (Fundia-tomta) og påløpte prosjektkostnader". Videre fremgår at partene ved avtaleinngåelsen mente at kommunen også ved en overdragelse forut for ferdigstillingen kunne kreve kompensasjon for all merverdiavgift i kulturhusprosjektet.
- (7) Det er for Høyesterett opplyst at pæling av den delen av rivningstøtten som skulle bebygges med kulturhus, startet den 15. desember 2009.
- (8) Etter overdragelsen inngikk kommunen en samspillavtale med de berørte på byggherre-, bruker- og utbyggersiden der den videre gjennomføringen av utbyggingen ble regulert.
- (9) Halse Eiendom AS overførte ved avtale 30. desember 2009 sin merverdiavgiftsposisjon til kommunen. Overføringen gjaldt inngående merverdiavgift på de kostnader eiendomsselskapet hadde hatt i kulturhusprosjektet; slik som kostnader til rivning av eksisterende bygningsmasse, arkitekt, byggeledelse og andre konsulenttjenester. Avtalen tok utgangspunkt i at partene mente kommunen kunne kreve denne avgiften refundert.
- (10) Den inngående merverdiavgiften på overføringstidspunktet er blitt endelig beregnet til 4 688 461 kroner. Kommunen fremmet krav om å få avgiftsbeløpet kompensert for 6. periode i 2009, jf. lov om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. § 3 og § 4.
- (11) Senere, den 19. mai 2010, inngikk kommunen avtale med AF Buen om levering av et komplett bruksferdig bygg. Avtalen omfattet "prosjektering, bygging og idriftsetting" av Kulturhuset Buen", jf. avtalen punkt 3.
- (12) Skatt sør traff 30. september 2011 vedtak om tilbakeføring av det merverdiavgiftsbeløpet kommunen hadde krevd kompensasjon for i 2009. Etter skattekontorets oppfatning overtok kommunen ingen kapitalvare fra Halse Eiendom AS, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b. Kommunen påklagde avgjørelsen til Skattedirektoratet, men klagen førte i vedtak av 31. august 2012 ikke frem.
- (13) Mandal kommune overtok Kulturhuset Buen fra hovedentreprenøren den 22. januar 2012. Kommunen fremmet etter overtakelsen krav om merverdiavgiftskompensasjon for 6. periode i 2012 i henhold til justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 med en tidel av avgiftsbeløpet i ti år fremover. Skatt sør kom i vedtak av 4. mars 2013 til at det ikke forelå justeringsrett og viste til sitt tidligere vedtak om at kommunen ikke hadde overtatt en kapitalvare på overdragelsestidspunktet.
- (14) I stevning til Kristiansand tingrett krevde Mandal kommune prinsipielt at avgiftsvedtaket for 6. periode 2009 og subsidiært for 6. periode 2012 ble opphevet. Tingretten avsa

19. september 2013 dom med slik domsslutning:

- "1. Gjeldende merverdiavgiftsfastsettelse for Mandal kommune for 6. periode 2012, oppheves.
- 2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale sakskostnader til Mandal kommune v/ordføreren med 100.000 – etthundretusen – kroner."

(15) Staten v/Skattedirektoratet anket dommen til Agder lagmannsrett. Mandal kommune tok til motmæle og innga avledet anke for så vidt gjaldt avgjørelsen vedrørende avgiftsvedtaket for 6. periode 2009. Lagmannsretten avsa dom 21. mars 2014 med slik domsslutning:

- "1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
- 2. Mandal kommune v/ordføreren dømmes til å betale sakskostnader til staten v/Skattedirektoratet med 128 051 – etthundreogtjueåttetusenogfemti – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."

(16) Mandal kommune har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen.

(17) Den ankende part – *Mandal kommune* – har i hovedtrekk anført:

(18) Prosjektet som kommunen overtok 1. desember 2009, var en kapitalvare etter definisjonen i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b. Lovens krav om at eiendommen "har vært gjenstand for ny-, på- og ombygging" må forstås slik at også prosjektering som gjøres ved hjelp av arkitekter, ingeniører, advokater og andre typer konsulenter for å kunne starte bygging, er omfattet. Det kreves ikke at det er utført fysiske byggearbeider. Ved prosjekteringsarbeid er man i gang med bygging i lovens forstand.

(19) Vilkåret er under enhver omstendighet oppfylt ettersom det på overdragelsestidspunktet var utført fysiske arbeider på eiendommen gjennom rivning av den eksisterende bebyggelsen. Det kreves ikke at de fysiske arbeidene må gjelde selve oppføringen av nybygget. Arbeid knyttet til klargjøring av tomten slik at det kan bygges på den, må kunne anses som bygging i lovens forstand. Når rivning som er del av et ombyggingsprosjekt, er omfattet, må også rivning som er del av et nybyggingsprosjekt, være det.

(20) Når en kapitalvare selges før den er fullført, er det etter merverdiavgiftsloven § 9-7 plikt til å tilbakeføre inngående merverdiavgift som er trukket fra tidligere. Plikten kan overføres til den som overtar kapitalvaren. En tilsvarende adgang til å tilbakeføre avgift må gjelde der selgeren ikke har hatt fradragsrett og derfor ikke har noe å tilbakeføre. Lovteksten regulerer riktignok ikke en slik situasjon, men en fradragsrett bør følge av en systembetragtning og trenger etter sin art ikke hjemmel i lov.

(21) Etter dette kreves prinsipielt rett til å trekke hele avgiftsbeløpet fra i 6. periode 2009. Subsidiært kreves rett til justeringsfradrag etter merverdiavgiftsloven § 9-2 flg. med en tidel pr. år i ti år, regnet fra 6. periode 2012.

(22) Mandal kommune har nedlagt slik påstand:

"Prinsipalt:
Skattedirektoratets vedtak av 31. august 2012 oppheves.

Subsidiært:
Skattekontorets vedtak av 4. mars 2013 oppheves.

For begge tilfeller:
Den ankende part tilkjennes sakskostnader for alle instanser."

(23) Ankemotparten – *staten v/Skattedirektoratet* – har i hovedtrekk anført:

(24) Kapitalvaredefinisjonen i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b om at eiendommen "har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging" må forstås slik at det stilles krav om at det har vært utført fysiske arbeider på tomten. Prosjektering må derfor falle utenfor uten hensyn til sannsynligheten for at prosjekteringen faktisk nyttiggjøres gjennom oppføring av et bygg.

(25) Ved nybygg må de fysiske arbeidene være direkte innrettet på oppføring av bygget, det være seg gjennom grunnarbeider eller selve reisingen av bygget. Rivning og annen klargjøring av tomt er alene ikke bygging i lovens forstand, heller ikke om det ved rivningen skulle være inngått en kontrakt om oppføring av bygg. Selve oppføringen må være påbegynt. Dette følger direkte av lovens ordlyd og dessuten av lovens formål.

(26) Dersom Høyesterett skulle komme til at Halse Eiendom AS overførte en kapitalvare til kommunen, har kommunen ikke rett til direkte kompensasjon for inngående merverdiavgift som er betalt av eiendomsselskapet. Det er bare det subjektet som har anskaffet varen eller tjenesten, som har fradrags- eller kompensasjonsrett, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1 og kompensasjonsloven § 3 og § 4. Merverdiavgiftsloven kapittel 9 gir hjemmel for justering over en justeringsperiode på ti år, men inneholder ingen hjemmel for direkte kompensasjons- eller fradragsrett for andre enn det subjektet som har betalt avgiften.

(27) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:

"1. Anken forkastes.

2. Staten v/Skattedirektoratets tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."

(28) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*

(29) Etter merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 nr. 58 gjelder plikten til å betale merverdiavgift bare næringsdrivende. Avgiftsplikt gir samtidig rett til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift, jf. lovens kapittel 8.

(30) Kommunesektoren er i all hovedsak ikke omfattet av merverdiavgiftssystemet. Kommunal egenproduksjon av tjenester skjer etter dette uten plikt til å beregne merverdiavgift, mens anskaffelse av en tilsvarende tjeneste fra private blir avgiftsbelagt. Kommunale og fylkeskommunale institusjoner kunne derfor i utgangspunktet ha en økonomisk fordel av at tjenestene blir utført med egne ansatte i stedet for å kjøpe dem fra

registrerte næringsdrivende. For å motvirke de konkurransevridende effekter dette kan ha mellom kommunal og privat sektor, er det gitt en egen lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. – heretter kompensasjonsloven. Kompensasjonsretten innebærer at også kommuner kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelse av varer og tjenester.

- (31) Merverdiavgiftsloven av 2009 er en videreføring av den tidligere loven av 19. juni 1969 nr. 66, slik den lød etter endringer i 2008. Da ble det innført generelle bestemmelser i § 26 b til § 26 e om justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer; nærmere bestemt for fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi. De nye bestemmelsene – som senere er videreført i 2009-loven kapittel 9 – innebærer at inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og den avgiftspliktige virksomheten endres etter at kapitalvaren er anskaffet. Denne justeringsretten og -plikten gjelder for en viss periode fremover i tid; den såkalte justeringsperioden, jf. Ot.prp. nr. 59 for 2006–2007 side 38.
- (32) Partene er enige om at Mandal kommune har rett til kompensasjon i den grad det gjelder fradrags- eller justeringsrett etter merverdiavgiftsloven kapittel 9.
- (33) 2009-loven er i hovedsak en teknisk revisjon av 1969-loven, jf. Ot.prp. nr. 76 for 2008–2009 side 5. Definisjonen av "kapitalvarer" er beholdt uendret. Ettersom sakens faktum i tid knytter seg til begge lover, finner jeg det hensiktsmessig å drøfte det rettslige hovedspørsmålet i saken med utgangspunkt i 2009-lovens § 9-1. Bestemmelsen lyder:

"(1) Inngående merverdiavgift på kapitalvarer som er anskaffet, framstilt eller fullført etter 31. desember 2007, skal ved endret bruk mv. justeres etter §§ 9-2 til 9-5 eller tilbakeføres etter § 9-7.

(2) 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 § 6-6 annet 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

(3) ...

(4) Departementet kan gi forskrift om hva som skal regnes som inngående merverdiavgift påløpt i forbindelse med byggetiltak som nevnt i annet ledd bokstav b."

- (34) Som det fremgår av første ledd, er det bare rett til justering eller tilbakeføring av inngående merverdiavgift på "kapitalvarer". Fast eiendom er etter annet ledd bokstav b ikke kapitalvare med mindre den "har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging" og den inngående merverdiavgiften utgjør minst 100 000 kroner.
- (35) Spørsmålet er om kulturhustomten var å anse som en kapitalvare da den ble overdratt fra Halse Eiendom AS til kommunen; i det følgende også omtalt som skjæringstidspunktet. Nærmere bestemt er det spørsmål om prosjekteringsarbeid kan føre til at eiendommen blir en kapitalvare i lovens forstand, eventuelt om rivning av eksisterende bygg på tomten kan ha en slik virkning.

- (36) Ved denne type lovgivning tilsier det særlige hensynet til forutberegnelighet at ordlyden står svært sentralt, jf. Rt. 1990 side 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 side 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 side 826 på side 831 og Rt. 2007 side 848 avsnitt 46.
- (37) Med dette som utgangspunkt for tolkingen, ser jeg først på spørsmålet om prosjektering av et bygg ved hjelp av arkitekter, ingeniører og andre typer konsulenter innebærer at eiendommen "har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging" etter § 9-1 annet ledd bokstav b.
- (38) Oppregningen i loven er uttømmende. En naturlig språklig forståelse av begrepet "bygging" som gjennomgående er benyttet i oppregningen, tilsier etter min oppfatning at det kreves fysiske byggearbeider på en eiendom for å gjøre den til kapitalvare. Arbeid i form av planlegging gjennom regulering, tegning, beregning, behovsanalyse osv. – også kalt prosjektering – faller etter dette utenfor betegnelsen språklig sett.
- (39) Denne forståelsen endres ikke av at forskriftshjemmelen i § 9-1 fjerde ledd benytter uttrykket "byggetiltak" som kan oppfattes som et noe videre begrep. Her er det viktig å skille mellom det som skal til for å *etablere* en kapitalvare, som loven bestemmer, og det som skal *regnes med* av avgifter som kan tilbakeføres mv. når kapitalvaren først er etablert, som forskriften bestemmer. Hjemmelen gjelder nettopp "byggetiltak som nevnt i annet ledd bokstav b". Det er følgelig oppregningen i bokstav b som er styrende for definisjonen, og ikke begrepet byggetiltak. Av samme grunn er heller ikke merverdiavgiftsforskriften § 9-1-1, som omtaler "tjenester som anskaffes i forbindelse med byggetiltaket", relevant for tolkingen av hva som er en "kapitalvare" i merverdiavgiftslovens forstand.
- (40) Uttalelser i lovens forarbeider gir ikke grunnlag for å fravike hva som følger av en naturlig språklig forståelse av § 9-1 annet ledd bokstav b. Departementet har i Ot.prp. nr. 59 for 2006–2007 på side 52 uttalt at kapitalvarebegrepet også omfatter "merverdiavgift på kostnader til konsulenter mv. som påløper i forbindelse med byggingen". Av sammenhengen fremgår imidlertid klart at departementet her ikke har ment å gi uttrykk for at en konsulenttjeneste alene er en kapitalvare. Derimot skal avgift på tjenestekostnadene regnes med ved beregningen av inngående merverdiavgift på den kapitalvare som tjenesten er knyttet til. Uttalelsen gjelder altså ikke hva som er en kapitalvare, men hvilke avgifter som skal regnes med dersom man har med en kapitalvare å gjøre.
- (41) Etter dette er jeg kommet til at prosjektering ikke kan forstås som "ny-, på- eller ombygging" etter § 9-1 annet ledd bokstav b.
- (42) Jeg går så over til spørsmålet om rivningsarbeidene på eiendommen faller innenfor kapitalvaredefinisjonen.
- (43) Det er bare slike arbeider som allerede er blitt utført på skjæringstidspunktet, som vil kunne omfattes, jf. formuleringen "har vært gjenstand for". Fysiske arbeider som er

planlagt eller avtalt med et senere oppstarttidspunkt, vil i utgangspunktet ikke være relevante for bedømmelsen.

- (44) I vår sak er det mest naturlig å foreta vurderingen ut fra hva som er "nybygging" i lovens forstand.
- (45) Rent språklig er rivning det motsatte av nybygging. Normalt blir rivning da heller ikke ansett som et tiltak som tilfører en eiendom slik varig verdi som definisjonen av kapitalvare tar sikte på.
- (46) Forarbeidene gir etter min oppfatning ikke grunnlag for å legge en videre forståelse i begrepet nybygging. Departementet uttaler i Ot.prp. nr. 59 for 2006–2007 på side 52 at
- "[d]et som gjenstår av kapitalvarebegrepet i forhold til fast eiendom vil være kostnader ved bygging på eiendommen. Dette vil omfatte både tiltak ved ny-, på- eller ombygging av eiendommen."**
- (47) Jeg kan ikke se at formuleringen gir holdepunkter for at man her har ment å inkludere noe mer i begrepet enn oppføringsarbeider som et verdiøkende tiltak.
- (48) Jeg vil likevel ikke utelukke at rivning kan være så sammenvevd med nybygging både faktisk og kontraktuelt, at det ikke vil være riktig å skille det ene fra den andre. I denne forbindelse har jeg merket meg at Skattedirektoratet under den rettslige behandlingen gjør gjeldende et annet syn på lovtolkningen på dette punktet enn det man la til grunn i vedtaket 31. august 2012. Det er imidlertid ikke nødvendig for meg å gå nærmere inn på utviklingen i direktoratets syn.
- (49) Etter min oppfatning kan det tenkes tilfeller der de fysiske arbeidene vil måtte regnes som del av et nybyggingsarbeid allerede når rivningsarbeidene starter. Dette kan være aktuelt der rivning og nybygging er avtalt som en sammenhengende operasjon og rammene rundt arbeidet har et tydelig preg av dette.
- (50) Men slik har ikke situasjonen vært i foreliggende sak. Halse Eiendom AS inngikk en klart avgrenset rivningskontrakt, mens kommunen inngikk de kontrakter som gjaldt nybyggingen. Etter det som er opplyst, omfattet dette en kontrakt om pæling der arbeidene ble satt i gang etter at overdragelsen var gjennomført. Videre omfattet dette en totalentreprisekontrakt som ble inngått om lag et halvt år senere. Følgelig kan jeg ikke se at rivning og nybygging var et enhetlig konsept som ble overdratt til kommunen på skjæringstidspunktet. At rivningskontrakten og kommunens første avtale om grunnarbeider var tidsmessig tilpasset hverandre, endrer ikke på dette.
- (51) Den overordnede planen kommunen øyensynlig hadde gjennom etableringen av Halse Eiendom AS og senere overtakelse av utbyggingsprosjektet fra eiendomsselskapet, kan ikke sette spørsmålet i noen annen stilling. Den rettslige organiseringen som var blitt valgt for utbyggingsprosjektet, må være avgjørende for bedømmelsen, jf. blant annet Rt. 2004 side 1816 Skiltmakerdommen avsnitt 29 om den realitet som ligger i etableringen av et aksjeselskap.
- (52) Ut fra min konklusjon på spørsmålet om det ble overdratt en "kapitalvare" til kommunen, er det ikke nødvendig for meg å ta stilling til spørsmålet om hva som i så fall ville være riktig kompensasjonsmåte.

- (53) Anken har etter dette ikke ført frem og må derfor forkastes.
- (54) Staten v/Skattedirektoratet har vunnet saken fullstendig og skal etter hovedregelen da tilkjennes saksomkostninger. Staten har imidlertid hatt generell interesse av å få tolkningsspørsmålet avklart. Jeg er derfor kommet til sakskostnader ikke skal tilkjennes for noen instans, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

(55) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.
- (56) Dommer **Ringnes**: Jeg er enig med førstvoterende i at prosjekteringskostnader alene ikke kan etablere en "kapitalvare" etter merverdiavgiftsloven § 9-1 andre ledd bokstav b. Førstvoterendes begrunnelse er i det vesentlige dekkende også for min oppfatning.
- (57) Jeg mener imidlertid at det ved rivningsarbeidene ble etablert en kapitalvare, som gir kommunen rett til kompensasjon for inngående merverdiavgift som var betalt av Halse Eiendom AS.
- (58) Bakgrunnen for lovens formulering "fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging", var at en arbeidsgruppe hadde foreslått at kriteriet for "kapitalvare" skulle være "fast eiendom, herunder om- eller påbygging", jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 51 annen spalte. Finansdepartementet viste til praktiske problemer ved å justere inngående merverdiavgift for reparasjon og vedlikehold, og la til grunn at slike utgifter ikke skulle være omfattet av kapitalvarebegrepet. Det samme gjaldt utgifter til drift og administrasjon av fast eiendom. Etter dette konkluderte departementet slik i proposisjonen side 52, første spalte:
- "[d]et som gjenstår av kapitalvarebegrepet i forhold til fast eiendom vil være kostnader ved bygging på eiendommen. Dette vil omfatte både tiltak ved ny-, på- eller ombygging av eiendommen."**
- (59) Forarbeidene drøftet ikke hvilke aktiviteter som skulle omfattes av vilkåret nybygging, men formuleringen "tiltak ved" indikerer etter min oppfatning at kapitalvarebegrepet i tilknytning til fast eiendom var ment å omfatte mer enn rene oppføringsarbeider.
- (60) Dette samsvarer etter mitt syn med en virkelighetsforankret, objektiv forståelse av begrepet "nybygging". Den fysiske gjennomføringen av et byggeprosjekt består regelmessig av en rekke aktiviteter og tiltak. Stikkordsmessig kan nevnes at tomten først klargjøres, for eksempel ved at tidligere bebyggelse rives og fjernes, og forurenset masse deponeres. Videre skal materialer føres frem, tomten skal tilrigges, utgravning og grunnarbeider utføres, og etter det kan selve oppføringen av bygget starte. Disse arbeidene kan inngå i en totalentreprise, eller være delt opp i flere kontrakter.
- (61) Det avgjørende må etter min vurdering være om rivningstiltaket inngår som en integrert og nødvendig del av byggeprosjektet, basert på en konkret vurdering av om det foreligger

en tilstrekkelig nær tilknytning til oppføringen av nybygget. Denne tilknytningen må fastlegges på grunnlag av objektivt konstaterbare fakta, slik som byggeprosjektets innhold, nærhet i tid mellom fasene i byggeprosjektet, partstilknytning og kontraktsforholdene.

- (62) Denne rettslige tilnærmingen ble også lagt til grunn av Skattedirektoratet i vedtaket 31. august 2012. Direktoratet uttaler her, under henvisning til tidligere forskrift nr. 80, at nedrivning er fysiske arbeider som kan etablere en kapitalvare, selv om det foreløpig ikke er utført andre arbeider enn nedrivning. Ifølge direktoratet kan nedrivning "som står i direkte sammenheng med oppføringen av bygget eller anlegget" etter en konkret vurdering etablere en kapitalvare, dersom rivningen skjer "som en del av en ny-, på eller ombygging som er igangsatt av selger på det tidspunkt overdragelsen skjer. Man må derfor også se på hva som foreligger av byggetillatelse og kontrakter på dette tidspunktet". Jeg legger til at det følger av vedtaket at direktoratet kom til at rivningen i dette tilfellet ikke etablerte en kapitalvare.
- (63) Det rettslige syn som Skattedirektoratet ga uttrykk for i vedtaket, ble fastholdt av staten da saken sto for lagmannsretten. For Høyesterett har staten endret oppfatning, og anfører nå at rivning alene ikke kan etablere en kapitalvare. I ankeerklæringen til lagmannsretten uttalte staten således at "[e]tter statens syn kan rivningsarbeider etablere en kapitalvare, men det må i så fall være objektive holdepunkter for at rivningen har vært en del av et nybygg". For lagmannsretten anførte staten at rivningsarbeidene som ble gjort av Halse Eiendom AS, ikke etablerte en kapitalvare, fordi det på tidspunktet for rivningsarbeidene ikke var inngått bindende avtale om oppføring av bygg, og at slik avtale ble inngått av kommunen og ikke av selskapet.
- (64) Statens vakkende holdning til hva som ligger i kapitalvarebegrepet, viser at begrepet nybygging i § 9-1 ikke har noe skarpt avgrenset og klart språklig innhold, og at spørsmålet om vilkåret er oppfylt, beror på en konkret vurdering av realitetene i saken. Slik sett står tolkningen og anvendelsen av kapitalvarebegrepet i § 9-1 ikke i noen annen stilling enn andre vilkår som benyttes i skatte- og avgiftslovgivningen.
- (65) Ved den konkrete vurdering av om rivningsarbeidene etablerte en kapitalvare, legger jeg avgjørende vekt på at rivningen og den påfølgende byggingen må sees som elementer i et samlet prosjekt, hvor Mandal kommune hadde en helt sentral rolle og interesse fra starten. Jeg viser til førstvoterendes gjennomgang av sakens faktiske bakgrunn, og skal oppsummere de forhold som etter mitt syn er sentrale:
- (66) Mandal kommune etablerte et 100 prosent eiet selskap – Halse Eiendom AS – med det formål å utvikle Fundia-tomten i samsvar med gjeldende reguleringsplan. I mars 2007 vedtok Mandal bystyre at "[d]et etableres et moderne kulturhus for alle grupper av befolkningen...", og i punkt 8 i samme vedtak fremgår det:
- "Deretter gjennomfører Halse Eiendom i samarbeid med Mandal kommune en konkurranse (gjennomført som parallelloppdrag) hvor en belyser hvordan eiendommen kan utvikles, med særlig vekt på kulturhuset og hotellet."**
- (67) I februar samme år utarbeidet Halse Eiendom AS en endelig rapport om regionalt kulturhus i Mandal, og her fremgår det at en sentral premiss var å "[f]å et kulturhus som tilfredsstiller regionens behov og som er i samsvar med oppdrag gitt av bystyret". I samme rapport fremgår det:

"Halse Eiendom AS eller kommunen tar ansvaret for å gjennomføre utbygging av den delen hvor kommunen har særlige interesser, dvs kulturhuset og kommunale kontorer. Resten av området selges i markedet etter at reguleringsplan er vedtatt og konkurranser om videre utvikling av området er gjennomført."

- (68) Fra tidlig i prosjektet var det et aktuelt alternativ at kommunen skulle overta eiendomsretten til den del av eiendommen som omfattet kulturhuset. Det fremgår av overdragelsesavtalen 1. desember 2009 at da man kom til forhandling og utarbeidelse av rammeavtale for utbyggingen av Fundia-tomten, var det avklart at "Kulturhusprosjektet" skulle overdras fra selskapet til kommunen.
- (69) Rivningsarbeidene startet etter kontrakten 16. november 2009, og rivningen på kulturhusomtten skulle være avsluttet 15. desember 2009 etter avtalen for rivningsarbeidene.
- (70) Rivningsarbeidene fortsatte altså etter kommunens overtakelse av eiendommen, og samme dag som rivningen ble avsluttet – 15. desember 2009 – ble det startet pæling, som jeg oppfatter er fundamenteringen av bygget. Grunnarbeidene startet med andre ord samme dag som rivningen ble avsluttet, og den tidsmessige rammen for utførelsen av rivningsarbeidene var etter rivningsavtalen bestemt av tidspunktet for oppstart av grunnarbeidene.
- (71) Denne gjennomgangen viser at rivningsarbeidene var første fase i den fysiske utførelsen av prosjektet med å bygge kulturhuset. Det kan heller ikke være tvilsomt at kommunens rolle som byggherre var avklart før prosjektet ble overdratt til kommunen ved avtalen 1. desember 2009, og at dette blant annet var foranlediget av at byggingen av kulturhus var initiert og vedtatt av Mandal kommune.
- (72) Konsekvensen av førstvoterendes syn, slik jeg forstår det, er at kapitalvaren ble etablert i forbindelse med selve byggearbeidene. Byggetiltakene kan imidlertid, slik forholdene ligger an, etter mitt syn ikke sees adskilt fra rivningsarbeidene, som var i full gang da overdragelsen fant sted 1. desember.
- (73) Det som imidlertid kan reise noe tvil, er at rivningsarbeidene ikke inngikk i en totalentreprise, men ble regulert av en separat kontrakt, som var inngått med Halse Eiendom AS og ikke med kommunen. Men tatt i betraktning at de fysiske arbeidene, overdragelsen av prosjektet – og derved byggherre-rolle, og kontraktsinngåelsene, inngikk som ledd i en samlet plan, kan dette etter mitt skjønn ikke være avgjørende for om rivningsarbeidene anses å utgjøre en integrert del av byggetiltaket. Jeg legger til at selv om endelig entrepriseavtale – kalt Samspillavtale II – først ble inngått 19. mai 2010, var arbeidene påbegynt allerede 15. desember 2009, i samsvar med Samspillavtale I med AF Buen, som ble inngått samme dag.
- (74) Jeg er etter dette kommet til at grunnvilkåret om at det skal foreligge en "kapitalvare", var oppfylt da Mandal kommune overtok kulturhusprosjektet ved overdragelsesavtalen 1. desember 2009.
- (75) Spørsmålet er da om kommunen har krav på direkte kompensasjon, det vil si umiddelbar kompensasjon for inngående merverdiavgift påløpt for Halse Eiendom AS.

- (76) Alternativet er at kommunen får en justeringsrett etter lovens § 9-5, slik at den inngående merverdiavgiften som kommunen overtok ved avtalen, kompenseres over 10 år etter fullføringen av kulturhuset, jf. § 9-4 annet ledd. Finansdepartementet har i tolkningsuttalelse om den tilsvarende bestemmelsen i den tidligere lov § 26 d, i Utvalget 2008 side 195, lagt til grunn at den som mottar kapitalvaren med latent fradragsført merverdiavgift har en justeringsrett:
- "Tilbakeføringsbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 26 d sjette ledd gjelder bare tilfeller der det i forbindelse med et byggetiltak har blitt fradragsført inngående merverdiavgift. Det kan imidlertid tenkes at det ikke eller bare delvis har vært anledning til å fradragsføre inngående merverdiavgift i forbindelse med byggetiltaket fordi overdrageren som startet byggingen skulle benytte eiendommen som byggetiltaket gjelder i (delvis) ikke avgiftspliktig virksomhet. Dersom det uferdige byggetiltaket i dette tilfellet overdras før fullføring, vil imidlertid den latente retten til å justere følge med ved overdragelsen."**
- (77) Kommunens anførsel er basert på lovens § 9-7, første og annet ledd, som bestemmer:
- "(1) Fradragsført inngående merverdiavgift skal tilbakeføres dersom kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b før fullføringen selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett.**
- (2) Tilbakeføring kan unnlates i det omfang den som overtar kapitalvaren overtar plikten til å tilbakeføre den fradragsførte inngående merverdiavgiften."**
- (78) Etter ordlyden gjelder § 9-7 bare tilbakeføringsplikten, som innebærer at hele det fradragsførte beløpet skal tilbakebetales når bygget selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett. Av annet ledd følger at mottakeren av kapitalvaren kan overta denne plikten til tilbakeføring.
- (79) Kommunens syn er imidlertid at kompensasjonsrett følger av et nøytralitetssynspunkt: Når mottakeren av kapitalvaren får en plikt til tilbakeføring, må han også ha rett til kompensasjon for hele merverdiavgiftsbeløpet når kapitalvaren endres fra ikke-avgiftspliktig til avgiftspliktig bruk. Det vises også til at mottakeren skal stilles i samme avgiftsposisjon som overdrageren: Når et byggetiltak som opprinnelig ikke har gitt rett til fradrag, før fullføring omdisponeres eller endres til å benyttes i avgiftspliktig virksomhet, kan eieren få tilbakegående avgiftsoppgjør for påløpt merverdiavgift.
- (80) Jeg er ikke enig i kommunens syn. Det følger direkte av § 9-7 annet ledd at bestemmelsen gjelder tilbakeføringsplikten ved fradragsført inngående merverdiavgift. § 9-7 regulerer ikke retten til å få tilbake innbetalt avgift. Når erververen overtar en rett til å bli kompensert for latent fradrag, skal det skje gjennom justeringsoppgjør etter at bygget er fullført, jf. Finansdepartementets uttalelse, som jeg har gjengitt.
- (81) Jeg er etter dette kommet til samme konklusjon som tingretten, og jeg stemmer for at tingrettens dom stadfestes, med den endring at Mandal kommune tilkjennes sakskostnader for alle retter.

- (82) Dommer **Kallerud:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (83) Dommer **Øie:** Likeså.
- (84) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (85) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: