



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 27. oktober 2020 av Høyesterett i avdeling med

dommer Magnus Matningsdal
dommer Bergljot Webster
dommer Ragnhild Noer
dommer Espen Bergh
dommer Cecilie Østensen Berglund

HR-2020-2060-A, (sak nr. 20-087995SIV-HRET)
Anke over Gulating lagmannsretts dom 20. april 2020

Staten v/Skatteetaten

(advokat Simen Skjold Søgaaard – til prøve)

mot

VS Stein AS

(advokat Ivan Skjæveland)

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

(1) Dommer **Østensen Berglund:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder gyldigheten av vedtak etter merverdiavgiftsloven kapittel 9 om justering og tilbakeføring av inngående merverdiavgift.
- (3) Ankemotparten, VS Stein AS, driver blant annet steinbrudd i Sandnes. Selskapet er merverdiavgiftspliktig, og det er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Da selskapet ønsket å utvide steinbruddet, satte Rogaland fylkeskommune som krav at selskapet sørget for en oppgradering av infrastrukturen knyttet til fylkesveien i det aktuelle området. Dette ble gjort ved at det i reguleringsplanen ble fastsatt såkalte rekkefølgekrav.
- (4) I mars 2014 ble det inngått en utbyggingsavtale mellom VS Stein og Statens vegvesen, som administrerer fylkesveiene på vegne av Rogaland fylkeskommune. Etter avtalen skulle VS Stein bære kostnadene ved oppgradering av blant annet veikryss, gang- og sykkelstier. Arbeidene skulle dels utføres på kommunal grunn, dels på tredjemannsgrunn hvor VS Stein skulle bære kostnadene ved erverv av grunnen. Byggetiltakene skulle overføres vederlagsfritt til fylkeskommunen og ble overtatt av Statens vegvesen ved signert overtakelsesprotokoll 25. juni 2015. I overtakelsesprotokollen ble det påpekt at enkelte mindre arbeider ikke var utført. Disse ble kort tid etter overtakelsen utført for VS Steins regning.
- (5) I forbindelse med arbeidene kostnadsførte VS Stein om lag 26 millioner kroner, hvorav 6,5 millioner kroner utgjorde merverdiavgift. Selskapet førte løpende inngående merverdiavgift til fradrag i terminene der kostnadene var pådratt. Om lag én million kroner av den inngående merverdiavgiften knytter seg til arbeider som ble utført etter at tiltaket var overtatt av Statens vegvesen. Siste fradragsføring skjedde i mai/juni 2016.
- (6) Den 29. november 2016 inngikk VS Stein og Rogaland fylkeskommune en såkalt justeringsavtale, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3 om overføring av retten og plikten til å justere inngående merverdiavgift.
- (7) Skatt Vest traff 22. oktober 2018 vedtak om endring av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift for perioden 3. termin 2015 til 6. termin 2015 og 3. termin 2016. I vedtaket ble VS Stein pålagt å justere – tilbakeføre – fradragsført inngående merverdiavgift knyttet til byggingen av infrastrukturen. Det ble etterberegnet inngående merverdiavgift med 6 597 978 kroner, med tillegg av renter med 331 745 kroner.
- (8) VS Stein brakte saken inn for Stavanger tingrett, som 9. august 2019 avsa dom med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
2. VS Stein AS betaler innen to uker fra dommens forkynnelse 63 314 –sekstiretusenetre hundreogfjorten – kroner til staten v/Skatteetaten som erstatning for sakskostnader.»

- (9) Tingretten kom til at det forelå en overdragelse som utløste justeringsplikt for alle arbeidene, og at det ikke forelå en rettidig justeringsavtale som innebar at justering kunne unnlates.
- (10) VS Stein anket dommen til Gulating lagmannsrett, som 20. april 2020 avsa dom med slik domsslutning:
- «1. Skattekontorets vedtak av 22. oktober 2018 kjennes ugyldig.
 2. Innen 2 – to – uker fra dommens forkynning betaler staten v/Skatt vest til VS Stein AS sakskostnader med kroner 304.000 – trehundreogfiretusen – inkl mva for lagmannsretten, og kroner 300.000 – trehundretusen – inkl mva for tingretten. I tillegg kommer rettsgebyr for begge instanser.»
- (11) Også lagmannsretten la til grunn at det forelå en overdragelse som utløste justeringsplikt, men kom til at justeringsavtalen innebar at justering kunne unnlates.
- (12) Staten ved Skatteetaten har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen, bevisbedømmelsen og saksbehandlingen. Den sistnevnte ankegrunnen knyttet seg til en eventuell opphevelse av lagmannsrettens dom i Høyesteretts ankeutvalg. Etter at anken 4. august 2020 ble henvist til behandling i Høyesterett, har staten i prosesskriv 22. september 2020 opplyst at saksbehandlingsanken frafalles.

Partenes syn på saken

- (13) Den ankende part – *staten ved Skatteetaten* – har i hovedsak anført:
- (14) I forbindelse med byggingen påløp det inngående merverdiavgift som VS Stein løpende fradragsførte, fordi arbeidene på det tidspunktet hadde tilknytning til virksomheten. Denne tilknytningen ble brutt da kapitalvaren – byggetiltakene – ble overdratt til fylkeskommunen. Det oppsto da justeringsplikt for VS Stein etter merverdiavgiftsloven kapittel 9. Plikten ble utløst ved overdragelsen, og det er uten betydning hvem som eide grunnen som arbeidene ble utført på. Dette følger av lovens ordlyd, forarbeidene og forvaltningspraksis. Også rettspraksis bygger på en slik forutsetning. Partene synes videre å ha lagt dette til grunn i utbyggingsavtalen og i justeringsavtalen.
- (15) Arbeidene som ble utført etter at det var holdt overtakelsesforretning, er også underlagt justeringsplikt. Disse knytter seg til en opprinnelig mangelfull levering og må anses for å være en del av byggetiltaket.
- (16) Den foreliggende justeringsavtalen er inngått for sent til å ha rettsvirkning. Etter merverdiavgiftsloven § 9-2 medfører overdragelsen av en kapitalvare en plikt til å foreta en samlet justering, som skal innberettes innenfor leveringsfristen for den terminen der overdragelsen er gjennomført. Dette kan bare unnlates dersom mottakeren innen fristen for justeringsplikten skriftlig samtykker til å overta denne, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3. Løsningen følger av ordlyden i lov og forskrift, og støttes av formålet med reglene, langvarig forvaltningspraksis og reelle hensyn.

- (17) Staten ved Skatteetaten har lagt ned slik påstand:
- «1. Staten v/Skatteetaten frifinnes.
 2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»
- (18) Ankemotparten – *VS Stein AS* – har i hovedsak anført:
- (19) Det foreligger ingen justeringshendelse, og betingelsene for justeringsplikt er dermed ikke oppfylt. Lovens krav om overdragelse sikter til eiendomsoverdragelse i privatrettslig forstand. Byggetiltaket er i hovedsak utført på fylkeskommunal grunn, slik at fylkeskommunen ble direkte eier av oppgraderingsarbeidene. For disse arbeidene foreligger det derfor ingen overdragelse. En slik forståelse av ordlyden har støtte i lovens formål, i forarbeidene og er lagt til grunn i tilhørende forskrift. Spørsmålet er ikke avklart i rettspraksis, men forvaltningspraksis viser at det er et krav om eierskifte. Dette støttes også av privatrettslige regler som lov om hendelege eieendomshøve og entrepriseretten. Overtakelsesforretningen var uten betydning for eiendomsretten til byggearbeidene, idet den var begrenset til å regulere overgangen av risikoen for byggearbeidene.
- (20) For det tilfellet at det skjedde en overdragelse ved overtakelsesforretningen, anføres det at en eventuell justeringsplikt ikke omfatter arbeidene som er utført senere. Vedtaket må derfor oppheves for så vidt gjelder justeringsplikt for etterarbeidene.
- (21) Under enhver omstendighet bortfalt justeringsplikten da det ble inngått en justeringsavtale, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3. Det er ikke et krav om at justeringsavtalen må inngås innen en bestemt frist. Verken lovens ordlyd eller forarbeidene kan forstås slik. En kort, absolutt frist som skal håndheves strengt, må komme klart til uttrykk i lovteksten. Dette er også lagt til grunn av Finansdepartementet ved endring av merverdiavgiftsloven § 14-1 om utleie av fast eiendom. Videre ga tidligere merverdiavgiftslov § 18-3 adgang til å foreta endringer i innsendte oppgaver. Dette innebærer at det ikke er noe til hinder for at partene etter overdragelsen inngår en formell justeringsavtale, så lenge vilkårene for dette var og er oppfylt. Forvaltningspraksis på området er ikke entydig og bør uansett ikke tillegges særlig vekt.
- (22) *VS Stein* har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. *VS Stein AS* tilkjennes sakens omkostninger.»

Mitt syn på saken

Spørsmålene saken reiser

- (23) Saken reiser tre spørsmål knyttet til forståelsen av reglene om justering av inngående merverdiavgift der utførte byggetiltak overføres fra den som har bekostet arbeidene til den som eier grunnen som arbeidene er utført på. I det følgende ser jeg først på spørsmålet om det foreligger en overdragelse i merverdiavgiftslovens forstand, herunder hva denne i så fall omfatter, før jeg ser nærmere på tidspunktet for inngåelse av justeringsavtalen og

betydningen av dette.

Kort om merverdiavgiftslovens system

- (24) Etter merverdiavgiftsloven § 3-1 skal registrerte avgiftssubjekter beregne utgående merverdiavgift på egen omsetning av varer og tjenester, samtidig som de etter samme lov § 8-1 gis fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester. Det skal leveres skattemelding for merverdiavgift for seks årlige avgiftsterminer, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1. Leveringsfristene fremgår av forskriften § 8-3-10 første ledd, og beløpene forfaller til betaling samme dag som leveringsfristen, jf. skattebetalingsloven § 10-30 første ledd.
- (25) Fradrag for inngående merverdiavgift forutsetter at varen eller tjenesten som anskaffes har tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Ettersom tilknytningen på anskaffelsestidspunktet kan endre seg, er det i merverdiavgiftsloven kapittel 9 gitt regler om justering ved såkalte «justeringshendelser». Reglene skal sikre at fradragsføringen gjenspeiler den reelle bruken av anskaffelsen i avgiftspliktig virksomhet over tid. Jeg kommer nærmere tilbake til dette.

Har VS Stein foretatt en disposisjon som omfattes av plikten til å justere inngående merverdiavgift?

- (26) Reglene om justering av inngående merverdiavgift fremgår av merverdiavgiftsloven § 9-2. Av særlig interesse for denne saken er § 9-2 tredje ledd, hvor det heter:
- «Registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift når kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b overdras.»
- (27) Etter bestemmelsen er justeringsplikten betinget av at det som er overdratt er å anse som en kapitalvare etter § 9-1 andre ledd bokstav b. Denne lyder:
- «Med kapitalvarer menes ...
- 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) Ut fra rettspraksis er det ikke tvilsomt at lovens vilkår «kapitalvare» omfatter byggetiltak, også i form av infrastruktur som er pålagt av det offentlige og som skal tilfalle det offentlige etter ferdigstillelse, jf. blant annet HR-2017-2065-A (Avinor) avsnittene 28 og 41 flg. Partene er enige om at infrastrukturtiltakene i saken her er å anse som kapitalvare.
- (29) Det er imidlertid uenighet om overføringen av infrastrukturtiltakene utløste justeringsplikt ettersom store deler av arbeidene ble utført på fylkeskommunens grunn. VS Stein har anført at fylkeskommunen løpende ble eier av kapitalvaren etter hvert som arbeidene ble tilført grunnen, og at det derfor ikke har skjedd noen overdragelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd.
- (30) Ved vurderingen av om det er foretatt en overdragelse, danner de privatrettslige reglene et naturlig utgangspunkt. Bestemmelsene i skatte- og avgiftsretten bygger i en rekke

sammenhenger på dette. Regelsettene er likevel ikke alltid sammenfallende, jf. blant annet Rt-2002-747 (Ptarmigan Trust) på side 756 hvor Høyesterett uttalte at man ved anvendelse av skattereglene «kunne stille seg noe friere i forhold til det tradisjonelle privatrettslige eierbegrep». For så vidt gjelder lov om hendelege eiendomshøve § 8, som VS Stein har påberopt seg, viser jeg til at denne loven er deklarasjonslov, jf. lovens § 1. Det finnes mange eksempler på byggetiltak hvor grunneieren ikke får rett til byggearbeidene. Loven gir derfor ikke grunnlag for å trekke den slutning at fylkeskommunen med virkning for avgiftsspørsmålet suksessivt fikk eiendomsretten til byggetiltaket. Partene er videre enige om at det ikke forelå en entreprisetilbud, og jeg kan heller ikke se at entrepriseretten gir særlig veiledning for det avgiftsrettslige spørsmålet. Jeg peker her på at det foreligger ulike rettskilder som direkte omhandler justeringsreglene, og retten må da bygge på disse.

- (31) Ved vurderingen av om det er skjedd en overdragelse i merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledds forstand, er det av interesse å se hen til den historiske bakgrunnen for dagens justeringsregler.
- (32) De nærmere grensene for fradragsrettens omfang er utviklet i rettspraksis, jf. blant annet Rt-1985-93 (Sira-Kvina) og Rt-2001-1497 (Norwegian Contractors). I den siste dommen ble det på side 1502 stilt som kriterium for fradrag at «oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten». Dersom vilkåret var oppfylt, var det uten betydning for fradragsretten om påkostningene hadde skjedd på andres eiendom, og om tiltaket i fremtiden skulle inngå i den avgiftspliktiges virksomhet. Dette er også lagt til grunn i en rekke senere avgjørelser fra Høyesterett.
- (33) Som følge av rettsutviklingen på området fant lovgiver det etter hvert hensiktsmessig å innføre justeringsregler som skulle gjenspeile fradragets omfang over tid og i størst mulig grad knytte dette til avgiftspliktige aktiviteter, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) om endringer i merverdiavgiftsloven på side 38. Det fremgår av proposisjonen på samme side at innføringen av disse reglene hadde sammenheng med at det norske merverdiavgiftssystemet bygger på en umiddelbar fradragsføring for hele det fradragsberettigede beløpet. Ved større anskaffelser, som har lang brukstid og hvor tilknytningen til en avgiftspliktig virksomhet kan variere over tid, var det derfor hensiktsmessig å innføre justeringsregler som ville sikre avgiftsmessig kontinuitet, samtidig som uheldige tilpasninger kunne unngås.
- (34) Formålet med reglene – at fradragsføringen skulle gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i justeringsperioden – tilsier at det ikke kan stilles krav om at eiendomsretten til grunnen må overføres sammen med kapitalvaren. Et slikt krav ville gi en avgiftsmessig ubalanse. Man ville da ha innrømmet fradrag for inngående avgift uavhengig av eiendomsretten til det aktuelle objektet, samtidig som justeringsplikten utelukkende kom til anvendelse ved inngående avgift som knytter seg til egen eiendom. Slik jeg forstår lovforarbeidene, har ikke dette vært lovgivers mening.
- (35) Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd, jf. § 9-1 andre ledd bokstav b må ses i lys av hensynene som begrunner regelen. I dette tilfellet tilsier også en naturlig språklig forståelse av ordlyden i bestemmelsene at objektet for overdragelse som utløser justeringsplikt er selve kapitalvaren. Når det er slått fast i rettspraksis at kapitalvarer omfatter kostnader ved bygging, får det som konsekvens at overdragelsen av infrastrukturen i denne saken medfører justeringsplikt. En slik forståelse harmonerer også

med at omsetning av fast eiendom, med eller uten bebyggelse, som utgangspunkt faller utenfor reglene om avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11.

- (36) VS Stein har vist til at den nærmere justeringen ved overføring av justeringsplikten etter § 9-3 andre ledd skal skje med utgangspunkt i eiertid, og at denne ordlyden må forstås slik at det gjelder et krav om at selve grunneiendommen må overdras for at det skal foreligge justeringsplikt. Etter mitt syn kan ikke bestemmelsen leses slik, og jeg viser her til drøftelsen over.
- (37) Selskapet har også anført at Skattedirektoratet i en bindende forhåndsuttalelse, BFU 02/09, knyttet til den tilsvarende bestemmelsen i tidligere merverdiavgiftslov § 26 d tredje ledd, har gitt uttrykk for at eiendomsretten til grunnen må overføres for at det skal foreligge en overdragelse. I BFU 31/09 er det imidlertid redegjort nærmere for hvordan den tidligere uttalelsen skal forstås. Her heter det på side 6:

«Under henvisning til det avsnittet i BFU 02/09 som er referert ovenfor, er det fra innsenders side hevdet subsidiært at det ikke vil utløse noen justeringsforpliktelse dersom eiendomsretten til grunnen overføres til det offentlige før byggearbeidene igangsettes. Etter vårt syn er dette basert på en feil forståelse av avsnittet. Som det fremgår var det i denne saken et spørsmål om hvem som var (del)eier av byggetiltaket, og ikke om eiendomsrett til den grunnen byggetiltaket ligger på er en nødvendig forutsetning for at det skal oppstå en justeringsforpliktelse. En forståelse som legges til grunn av innsender ville også innebære at overdragelse av en kapitalvare på festet tomt ikke ville være omfattet av justeringsreglene. For direktoratet fremstår det som sikker rett at en slik innskrenkning ikke kan innfortolkes i dette regelverket.

Skattedirektoratet mener derfor at dette er en justeringshendelse som er omfattet av regelen i mval. § 26 d tredje ledd, og at dette gjelder uansett om eiendomsrett til grunnen overdras før eller etter byggetiltaket igangsettes.»

- (38) Etter mitt syn fremgår det klart av den siste uttalelsen at Skattedirektoratet har ment at justeringsplikten ikke forutsetter at eiendomsretten til grunnen overdras sammen med arbeidene.
- (39) Også Finansdepartementets tolkingsuttalelse 16. november 2007 trekker i samme retning. I denne fremgår det på side 4 at en leietakers byggetiltak kan anses som en kapitalvare på leietakers hånd. Uten at det har hatt avgjørende betydning for konklusjonen, nevner jeg også at det i Merverdiavgiftshåndboken gjennom lang tid er lagt til grunn at det er uten betydning hvem som eier grunnen når arbeidene utføres.
- (40) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at når en kapitalvare i form av et infrastrukturiltak pålagt av det offentlige er gjenstand for overdragelse, er det uten betydning for justeringsplikten om tiltaket er utført på overdragerens eller mottakerens grunn. Det foreligger derfor i denne saken en overdragelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2 som utløser justeringsplikt.

Når ble overdragelse etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd gjennomført?

- (41) I saken her ble det inngått en avtale mellom VS Stein og fylkeskommunen 5. mars 2014, og overtakelsesforretning ble avholdt 25. juni 2015. Det fremgår av

overtakelsesprotokollen at det gjensto visse arbeider, samt at enkelte arbeider skulle rettes. Overtakelse av byggetiltakene ble likevel gjennomført. Etter mitt syn skjedde det da en overdragelse i merverdiavgiftslovens forstand, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd. Det samme synes for øvrig å være lagt til grunn av VS Stein og Rogaland fylkeskommune i den senere justeringsavtalen, hvor 25. juni 2015 er angitt som overdragelsesdato.

Justeringsplikt for etterarbeidene?

- (42) Jeg går så over til å se på om justeringsplikten også omfatter inngående merverdiavgift som er fradragsført i forbindelse med de arbeidene som ble utført etter overdragelsen 25. juni 2015.
- (43) Slik jeg ser det, er det ikke tvilsomt at også disse arbeidene er omfattet av justeringsplikten. Arbeidene er en del av den kontraktsrettslige forpliktelsen som VS Stein hadde påtatt seg gjennom utbyggingsavtalen, og som skulle vært overlevert i juni 2015. Det er dermed en slik sammenheng mellom utbyggingsavtalen og etterarbeidene at disse må anses for å være en del av byggetiltaket som det er justeringsplikt for.
- (44) Lovens formål om at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i løpet av justeringsperioden, støtter dette, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 52. VS Stein har fått fradrag for inngående avgift på denne delen av leveransen, og når kapitalvaren ikke lenger inngår i selskapets avgiftspliktige virksomhet, inntreer justeringsplikten. Også merverdiavgiftsloven § 9-5 fjerde ledd om delvis justeringsplikt taler for en slik løsning.
- (45) VS Stein har vist til reglene om samlet justering i eiertid for påløpt merverdiavgift og anført at når fremtidige kostnader ikke kan tas inn i justeringsavtalen, kan det heller ikke angis et beløp i avtalen slik det er krav om etter merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3 bokstav e. Forskriftsbestemmelsen gir imidlertid anvisning på retting der det skjer endringer etter inngåelse av justeringsavtalen som påvirker mottakerens justeringsplikt. De forhold VS Stein peker på, kan derfor ikke lede til et annet resultat.
- (46) Jeg nevner videre at Skattedirektoratet i en uttalelse 17. februar 2009 side 1, la til grunn at gjenstående arbeider som var utført etter at brukstillatelse var gitt, skulle regnes som del av det samme byggetiltaket.
- (47) På denne bakgrunn er jeg kommet til at det forelå justeringsplikt også for etterarbeidene.

Unntak fra justeringsplikten som følge av inngått justeringsavtale?

- (48) Det siste spørsmålet i saken er om det er grunnlag for å gjøre unntak fra justeringsplikten som følge av at det er inngått en justeringsavtale mellom VS Stein og Rogaland fylkeskommune, eller om avtalen ble inngått for sent til å ha rettsvirkninger.
- (49) Etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd skal inngående merverdiavgift justeres når en kapitalvare som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b overdras. Justeringen skal skje i omsetningsoppgaven for terminen hvor overdragelsen finner sted, noe som klart fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 andre ledd. Tidspunktet har sammenheng med at

kapitalvaren ved overdragelsen mister sin tilknytning til overdragerens avgiftspliktige virksomhet slik at den latente plikten til å tilbakeføre fradraget utløses. En unnlattelse av å gjennomføre justeringen på dette tidspunktet, vil være et brudd på en offentligrettslig handleplikt, som kan utløse avgiftsrettslige sanksjoner.

- (50) I merverdiavgiftsloven § 9-3 første ledd er det imidlertid gjort et unntak fra justeringsplikten dersom denne overføres til et annet avgiftspliktig subjekt. Justeringen etter merverdiavgiftsloven § 9-2 kan i et slikt tilfelle unnlates i det omfang forpliktelsen overtas. Begrunnelsen for dette er å legge til rette for avgiftsmessig kontinuitet der mottakeren skal bruke kapitalvaren i sin avgiftspliktige virksomhet. Bruken av unntaket forutsetter en aktiv handling fra overdrageren og mottakeren gjennom inngåelse av en detaljert skriftlig avtale. Jeg nevner her at selv om en fylkeskommune ikke har fradragsrett for merverdiavgift, kan avgiftsposisjonen likevel overføres, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 fjerde ledd og merverdiavgiftskompensasjonsloven.
- (51) Det fremgår ikke direkte av merverdiavgiftsloven § 9-3 når en eventuell justeringsavtale må foreligge, men i medhold av bestemmelsens tredje ledd er det gitt nærmere regler i forskrift. Av merverdiavgiftsforskriften § 9-5-1 andre ledd fremgår det at «[s]amlet justering skal innberettes i omsetningsoppgaven for terminen overdragelsen eller opphøret skjer».
- (52) Slik jeg ser det, tilsier ordlyden i forskriften at en eventuell justeringsavtale må være inngått ved innberetningsfristens utløp. Jeg finner støtte for dette i Finansdepartementets tolkingsuttalelse 19. desember 2007, som ble gitt i forbindelse med vedtakelsen av forskriften. Uttalelsen er langt på vei oppfattet som et forarbeid til forskriften, jf. HR-2020-1732-A (Trysil Fageråsen Eiendom) avsnitt 60. Det følger av uttalelsen at dersom det ikke inngås en justeringsavtale, kan justeringsplikten ikke overføres. Dette tilsier at avtalen må inngås før justeringsforpliktelsen forfaller.
- (53) Etter mitt syn taler også reelle hensyn for en slik løsning. Jeg viser til at det er et typisk trekk ved avgiftsretten at rettigheter og plikter gjøres opp løpende i den enkelte termin, noe som bidrar til effektiv kontroll og håndhevelse av regelverket. Dette er særlig viktig ved masseforvaltning. Jeg nevner i denne sammenheng at det kan skje flere overdragelser i løpet av en justeringsperiode. Løsningen fremstår ikke som urimelig overfor partene når det gjelder tid til å inngå en slik avtale. Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 er fristen for justeringsplikt normalt minst én måned og ti dager etter utløpet av den aktuelle terminen. Jeg tilføyer at reglene om justeringsrett i liten grad kaster lys over problemstillingen, og nøyer meg her med å vise til Finansdepartementets uttalelse 19. desember 2007 om forskjellene knyttet til justeringsrett og justeringsplikt.
- (54) VS Stein har anført at merverdiavgiftsloven § 14-1 om registrering i merverdiavgiftsregisteret med tilbakevirkende kraft, og merverdiavgiftsforskriften § 9-3-2 første ledd første punktum om overføring av justeringsplikten, tilsier at justeringsavtaler kan inngås med tilbakevirkende kraft. Det fremgår imidlertid av Prop. 94 LS (2013–2014) om endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivninga på side 25 at disse reglene ble gitt med sikte på å avhjelpe enkelte uheldige utslag av regelverket ved utleieforhold. Det er også en slik situasjon som omtales i Skattedirektoratets melding 4. juli 2014. Etter mitt syn er det ikke holdepunkter for at regelverket skulle gis rekkevidde ut over det som følger av forarbeidene, og endatil åpne for en lengre frist enn hva som

fremgår av de aktuelle bestemmelsene. Jeg tilføyer at i saken her var begge parter registrert på overdragelsestidspunktet, slik at det uansett ikke ville vært behov for en slik regel.

- (55) Lagmannsretten tok ved sin vurdering utgangspunkt i den dagjeldende fristen i merverdiavgiftsloven § 18-3 første ledd om endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra avgiftssubjektet. Etter denne bestemmelsen kunne den avgiftspliktige kreve endring av merverdioppgjøret til gunst i inntil tre år etter utløpet av terminen. Bestemmelsen er nå tatt inn i skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd.
- (56) Formålet med disse rettingsbestemmelsene har vært å gi en part mulighet til å selv å rette feil, jf. Prop. 1 LS (2010–2011) side 241. Det fremgår samtidig på side 246 at justeringsreglene ikke vil bli påvirket. I saken her er det ikke tale om å rette feil, men om å påberope seg en ny omstendighet som har inntrådt mer enn ett år etter utløpet av oppgavefristen. Slik jeg ser det, er det klart at dette ikke omfattes av bestemmelsene.
- (57) VS Stein har anført at fristen for inngåelse av justeringsavtale ikke er kommet tilstrekkelig klart frem til å gi de avgiftspliktige nødvendig forutberegnelighet.
- (58) Jeg er ikke enig i dette. Etter mitt syn er ikke lovens ordlyd, sammenholdt med forskriften § 9-5-1, egnet til å etterlate særlig tvil. Klare holdepunkter for at avtalen må foreligge ved terminen der justeringsplikten inntreffer, finnes også i tolkingsuttalelsen fra Finansdepartementet 19. desember 2007 om at justeringsplikten ikke kan overføres uten justeringsavtale, Skattedirektoratets uttalelse 17. februar 2009 om at signert justeringsavtale må foreligge innen oppgavefristen for overdragelsesterminen og Skattedirektoratets uttalelse 4. juli 2011 om tilbakevirkning ved utleieforhold. Det samme er lagt til grunn i Merverdiavgiftshåndboken gjennom en årrekke.
- (59) Slik jeg ser det, må en justeringsavtale inngås innen oppgavefristen for overdragelsesterminen. I saken her løp denne fristen ut 31. august 2015, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 første ledd andre punktum. Den inngåtte justeringsavtalen av 29. november 2016 er derfor uten betydning for justeringsplikten som påhviler VS Stein.
- (60) Dette betyr at vedtaket truffet av Skatt Vest 22. oktober 2018 er gyldig, slik at tingrettens dom – hvor staten ble frifunnet – skal stadfestes.

Sakskostnader

- (61) Staten ved Skatteetaten har vunnet saken og har krav på dekning av sine sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Saken har ikke budt på tvil, og jeg kan heller ikke se at det er andre forhold som gir grunnlag for å anvende unntaksregelen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (62) Statens prosessfullmektig har inngitt kostnadsoppgave for Høyesterett på 131 008 kroner, hvorav 126 513 kroner er salær og 4 495 kroner er kostnader til kopier av utdrag mv. I tillegg kommer utgifter til rettsgebyr med 31 644 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn.
- (63) Etter tvisteloven § 20-9 skal Høyesterett legge sitt resultat til grunn når den avgjør krav på sakskostnader for lavere instanser. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for å anvende

unntaksregelen i tvisteloven § 20-2 tredje ledd når det gjelder behandlingen i tingretten og lagmannsretten, slik at staten ved Skatteetaten også her har krav på å bli tilkjent sakskostnader.

- (64) Sakskostnadene for tingretten er avgjort ved tingrettens dom, og stadfestelse av tingrettens dom omfatter sakskostnadene for første instans. For lagmannsretten innga staten krav om dekning av sakskostnader med 43 443 kroner. Jeg legger denne oppgaven til grunn.

Konklusjon

- (65) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler VS Stein AS til staten ved Skatteetaten 162 652 – etthundreogsekstiotusensekshundreogfemtito – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler VS Stein AS til staten ved Skatteetaten 43 443 – førtitretusenfirehundreogførtitre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

- (66) Dommer **Bergh:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (67) Dommer **Webster:** Likeså.
- (68) Dommer **Noer:** Likeså.
- (69) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Tingrettens dom stadfestes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler VS Stein AS til staten ved Skatteetaten 162 652 – etthundreogsekstiotusensekshundreogfemtito – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler VS Stein AS til staten ved Skatteetaten 43 443 – førtitretusenfirehundreogførtitre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.