



NORGES HØYESTERETT

Den 31. mars 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-00568-A, (sak nr. 2005/1191), sivil sak, anke,

Møller Bil Vest AS

(advokat Terje Hoffmann)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Steffen Asmundsson – til prøve)

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

- (1) Dommer **Lund**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift om etterberegning av merverdiavgift for årene 1995 og 1996. Spørsmålet gjelder forståelsen av merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 slik bestemmelsen den gang lød, nærmere bestemt om det skal beregnes merverdiavgift som ved uttak når det stilles erstatningsbiler til disposisjon for bilkjøpere og verkstedkunder.
- (2) Møller Bil Vest AS – tidligere kalt Møller Skøyen AS og Møller Vest AS – er et selskap i Møllergruppen. Møller Bil Vest AS – heretter selskapet – driver næringsvirksomhet i bilbransjen med salg og utleie av biler samt salg av verkstedtjenester.
- (3) Ved bokettersyn i selskapet i 1997 ble oppmerksomhet festet ved en konto i regnskapet kalt 6121 Erstatningsbiler. Ifølge bokettersynsrapporten omfattet kontoen – etter hva selskapet opplyste – blant annet kostnader ved å stille erstatningsbiler fra egen bilutleieavdeling til disposisjon for kunder i selskapets salgsavdeling og verkstedsavdeling. Erstatningsbilene var stilt til disposisjon etter en garantiordning – såkalt mobilitetsgaranti – for kjøpere av ny bil, og på grunnlag av konkrete avtaler i forbindelse med service og verkstedtjenester. I faktureringen overfor kundene ble det ikke spesifisert noe vederlag for bruken av erstatningsbil.
- (4) Internt i selskapet ble bilbruken fakturert som omsetning i form av intern leie fra bilutleieavdelingen til de øvrige avdelinger med beregning av utgående merverdiavgift. Kostnadene for dette ble bokført over konto 6121 med fradrag for internt beregnet merverdiavgift.

- (5) Oslo fylkesskattekontor traff 12. august 1998 vedtak om etterberegning av merverdiavgift med 204 490 kroner med tillegg av renter og tilleggsavgift. Avgiftsmyndighetene var av den oppfatning at ordningen måtte ses som utlån i salgs- eller verkstedsvirksomheten som skulle vært avgiftsberegnet som ved uttak etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt, og at det ikke – slik selskapet hevdet – dreide seg om yrkesmessig bilutleie, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 annet avsnitt.
- (6) Vedtaket ble påklaget av selskapet. Ved klagenemndas vedtak av 22. januar 2001 ble fylkesskattekontorets vedtak opprettholdt med unntak for tilleggsavgiften.
- (7) Ved stevning av 15. mai 2002 anla selskapet søksmål mot staten v/Finansdepartementet. Oslo tingrett avsa 22. mai 2003 dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten ved Finansdepartementet frifinnes.
2. I saksomkostninger for Oslo tingrett betaler Møller Vest AS til Staten v/Finansdepartementet 26 900 – tjusekstusennihundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven, for tiden 12 prosent årlig, fra oppfyllelsesfristens utløp og til betaling skjer.”
- (8) Selskapet anket dommen til Borgarting lagmannsrett som 27. mai 2005 avsa dom med denne domsslutning:
- ”1. Oslo tingretts dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Møller Vest AS til staten v/Finansdepartementet 38.000 – trettiåttetusen – kroner med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer. Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse.”
- (9) Saksforholdet er nærmere beskrevet i tingrettens og lagmannsrettens dommer.
- (10) Selskapet har anket dommen til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen.
- (11) Selskapets administrerende direktør har gitt en skriftlig redegjørelse, som er fremlagt for Høyesterett. Selskapets rettslige anførsler er endret i forhold til tidligere rettsinstanser. Det gjøres nå gjeldende som ny prinsipal anførsel at det foreligger yrkesmessig utleievirksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 annet avsnitt. Anførlene om at det ikke foreligger personbefordring etter samme bestemmelses første avsnitt, og at forvaltningsloven § 17 er overtrådt av avgiftsmyndighetene, er ikke opprettholdt.
- (12) *Møller Bil Vest AS* har i korthet anført:
- (13) Selskapet har stilt leiebil til disposisjon i henhold til en mobilitetsgaranti for kjøpere av ny bil, og på grunnlag av konkrete avtaler i forbindelse med verkstedtjenester.
- (14) Etter mobilitetsgarantien som gis ved kjøpet, er selskapet forpliktet til, under visse vilkår, å stille erstatningsbil til disposisjon ved kjørestans. Garantien gjelder frem til totalservice på et merkeverksted, og fornyes da frem til neste totalservice ved et slikt verksted.

Kostnadene ved garantien innkalkuleres i prisen på ny bil og på totalservice. Det er i begge tilfeller betalt merverdiavgift av hele prisen, med andre ord også av kostnadene til leiebil under garantien.

- (15) Bilutleie under mobilitetsgarantien er yrkesmessig utleievirksomhet, jf. § 14 annet ledd nr. 5 annet avsnitt. Slik virksomhet er ikke noe annet enn utleie i næring. Det er ikke avgjørende om kunden har en ubetinget rett til erstatningsbil eller om det er samsvar mellom vederlaget kunden gir og verdien av ytelsen. Poenget er at det er inngått avtale om utleietjeneste som ledd i mobilitetsgarantien, denne er avgiftsbelagt, og tjenesten må da anses omsatt ved bilsalget og fornyet ved etterfølgende totalservice, jf. merverdiavgiftsloven § 3 nr. 2, jf. også Finansdepartementets avgjørelse i klagesak 3661, der det fremgår at hva som er avtalt mellom kjøper og selger, er bestemmende for hva som er omsatt.
- (16) Subsidiært anføres at ordningen må ses som oppfyllelse av garantiforpliktelser som må falle utenfor anvendelsesområdet for § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt. Mobilitetsgarantien er en form for funksjonsgaranti, en avtalt og integrert del av vareleveransen – en omsetning som det er betalt avgift for. Formålet med § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt er ikke å foreta en dobbelt belastning av utgående merverdiavgift, noe som vil være i strid med lovens system. En slik dobbeltbelastning er urimelig og tilsies ikke av kontrollhensyn. Forholdet bør behandles som ved garantireparasjoner av personkjøretøy. Slike ytelser avgiftsbelegges ikke, men omfattes også av ordlyden i bestemmelsen.
- (17) For verkstedskunder uten mobilitetsgaranti inngås under tiden avtaler om erstatningsbil. Dels inngås avtaler med kunder som har krav på dette, dels stilles leiebil til disposisjon ut fra kulans hensyn, og ytelsen av vederlag skjer i form av en rabatt, et påslag i prisen som kunden slipper å betale. Heller ikke i disse tilfellene kan det beregnes utgående merverdiavgift etter § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt. På samme måte som under mobilitetsgarantien, er kostnaden i første tilfelle innkalkulert i verkstedets pris og følgelig merverdiavgiftbelastet. I kulansetiltellene inngås en konkret avtale med angivelse av leiebeløp som kunden slipper å betale. Leien betales altså i form av en rabatt. Dette er utvilsomt yrkesmessig utleievirksomhet.
- (18) Møller Bil Vest AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Klagenemnda for merverdiavgifts vedtak i sak nr 4385 oppheves.**
 2. **Staten v/Skattedirektoratet dømmes til å betale sakens omkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett, med tillegg av årlig rente fastsatt etter lov om forsinkelsesrenter av 17. desember 1975 nr 100 § 3 fra forfall og til betaling skjer.”**
- (19) *Staten v/Skattedirektoratet* har i korthet anført:
- (20) Når erstatningsbil stilles til rådighet i henhold til avtale med kundene om kjøp av bil, totalservice eller verkstedtjenester, skal det svares avgift som ved uttak etter § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt. Det dreier seg om bruk av personkjøretøy i strid med forutsetningene for gitt fradrag for inngående avgift etter § 22 første ledd nr. 3. At lovbestemmelsen vil kunne føre til dobbel avgiftsbelastning i tilfeller som det

foreliggende, er en tilsiktet konsekvens. Bestemmelsene i § 14 annet ledd er begrunnet i sterke kontrollhensyn.

- (21) Det foreligger ikke yrkesmessig utleievirksomhet etter § 14 annet ledd nr. 5 annet avsnitt. Unntaket omfatter utleiekjøretøy i utleievirksomhet, ikke bruk av personkjøretøy i salgs- eller verkstedvirksomhet.
- (22) Spørsmålet om hva som er omsatt, jf. merverdiavgiftsloven § 3 nr. 2 og § 13, beror på en konkret tolking av avtalene. De inngåtte avtalene omfatter ikke leie av bil som en selvstendig tilleggssytelse.
- (23) Mobilitetsgarantien er en alminnelig avtale om risikoregulering mellom partene ved salg av bil. Når erstatningsbil stilles til disposisjon, kan dette ikke ses som bilutleie, men som en kontraktsregulert naturalerstatning når bilen ikke har de garanterte egenskaper.
- (24) Tilsvarende gjelder for verkstedkunder uten mobilgaranti når kunden har krav på erstatningsbil. Bilen ytes da som en integrert og vederlagsfri del av verkstedsavtalen, som erstatning for brudd på avtalen.
- (25) Erstatningsbil ytet som ren kulanse må betraktes som gave, jf. § 14 annet ledd nr. 4. Hvis det var inngått konkrete avtaler som viste omsetning med rabatt, ville dette eventuelt kunne ses som yrkesmessig utleievirksomhet, men slike tilfeller er ikke dokumentert.
- (26) Det er her ikke tale om bilutleie, men om oppfyllelse av garantiforpliktelser, jf. selskapets subsidiære anførsel. Men dette gir ikke grunnlag for noen innskrenkende tolking av § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt eller utvidende tolking av annet avsnitt. Annet avsnitt er uttømmende, dog slik at det ikke skulle svares avgift når kjøretøyet ble brukt som salgsvare, et forhold som siden er lovfestet i § 14 tredje ledd, jf. lov 102/2003 der også bruk i persontransportvirksomhet ble tilføyd.
- (27) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:

”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.

2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”
- (28) *Jeg er kommet til samme resultat som de tidligere instanser, men med en noe annen begrunnelse.*
- (29) Først noen generelle bemerkninger om de lovregler rettsspørsmålene i saken skal bedømmes etter:
- (30) Den virksomhet selskapet drev i 1995 og 1996, var i sin helhet avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 13, og selskapet hadde i utgangspunktet fradragsrett for inngående avgift, jf. § 21. Etter § 22 nr. 3 gjaldt fradragsretten imidlertid ikke inngående avgift på varer og tjenester ”som anskaffes utelukkende til bruk som nevnt i § 14 annet ledd”. Denne bestemmelsen slo fast at når det opprinnelig var gitt fradrag for inngående avgift etter § 21 og § 22, skulle det svares utgående avgift ”som ved uttak” når varer eller tjenester fra virksomheten ble brukt i den avgiftspliktige virksomheten på nærmere bestemte måter, jf. annet ledd nr.1-5.

- (31) Merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 omhandlet bruk av personkjøretøy i avgiftspliktig virksomhet. Bestemmelsen fastslo i første avsnitt at det skulle svares utgående avgift når varen eller tjenesten ble brukt

”Til personbefordring, herunder anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer. Som personkjøretøy anses også campingtilhenger.”

- (32) Etter denne bestemmelsen beregnes avgift ved all bruk av personkjøretøy, ikke bare ved personbefordring, jf. Rt. 1986 side 826 der det slås fast at tilføyelsen som innledes med ”herunder”, må forstås som en utvidelse av regelen, begrunnet i kontrollhensyn og ønsket om å unngå misbruk. Dette er hensyn som generelt ligger bak regelen i § 14 annet ledd og ikke minst er av betydning for personkjøretøy, jf. blant annet Innstilling fra Skattekomiteen av 1966 side 88.

- (33) I annet avsnitt i § 14 annet ledd nr. 5 var det gjort følgende unntak fra regelen i første avsnitt:

”Avgift skal ikke svares av personkjøretøy til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet.”

- (34) Spørsmålet er om første avsnitt får anvendelse i saken slik at det skal beregnes merverdiavgift når det stilles erstatningsbil til disposisjon for bilkjøpere og verkstedkunder, eller om dette, slik selskapet prinsipalt anfører, er å anse som yrkesmessig utleievirksomhet etter annet avsnitt. Subsidiært gjør selskapet gjeldende at kundenes disponering av bil faller utenfor første avsnitt fordi det dreier seg om oppfyllelse av en garantiforpliktelse som kundene allerede har betalt avgiftsbelagt vederlag for.

- (35) *Selskapets prinsipale anførsel*

- (36) For at unntaket i § 14 annet ledd nr. 5 annet avsnitt skal få anvendelse, må det være omsatt en yrkesmessig utleietjeneste – en tjeneste som gjelder utleie av personkjøretøy, jf. merverdiavgiftsloven § 13 nr. 3. Om en slik tjeneste er omsatt, beror på en konkret vurdering av vedkommende avtale, in casu de avtaler som er inngått om erstatningsbil.

- (37) Etter mobilitetsgarantien påtar selskapet seg en nærmere bestemt forpliktelse overfor kjøpere av ny bil til å stille erstatningsbil til disposisjon ved kjørestans. Garantien gjelder frem til totalservice på et merkeverksted, og fornyes da automatisk frem til neste totalservice ved et slikt verksted. I tillegg til dette kan det forekomme at verkstedkunder uten mobilitetsgaranti vil få tilbud om erstatningsbil når kunden er blitt stående uten bil på grunn av forhold verkstedet er ansvarlig for.

- (38) Det er nå ingen uenighet i saken om at kostnadene til erstatningsbil er inkludert i prisene ved salg og verkstedreparasjoner, og at kunden således vil ha betalt vederlag for den erstatningsbil som stilles til disposisjon. Men dette kan etter min mening ikke være avgjørende.

- (39) Jeg er enig med staten i at mobilitetsgarantien i det vesentlige er en regulering av risikoen for fremtidige mangler ved at selger påtar seg naturaloppfyllelse av et eventuelt erstatningsansvar. Andre verkstedkunder får erstatningsbil når mislighold er på det rene. Ytelsen av erstatningsbil er i disse tilfellene en integrert del av salgs- eller

verkstedvirksomheten – en kostnad med årsak i selskapets mislighold, jf. også Rt. 2004 side 2000, avsnitt 40. Det er ingen selvstendig tilleggssytelse som i tilfelle kunne gitt grunnlag for anvendelse av unntaksregelen i nr. 5 annet avsnitt.

- (40) Selskapet har også anført at verkstedkunder i visse tilfeller får stilt erstatningsbil til disposisjon av kulansehensyn, og at det da inngås leieavtale med angivelse av leiebeløp som kunden slipper å betale. Jeg går ikke nærmere inn på dette da selskapet ikke har dokumentert at slike avtaler ble inngått. Heller ikke den redegjørelsen administrerende direktør i selskapet har gitt, synes for øvrig å inneholde noe om dette.
- (41) *Selskapets subsidiære anførsel*
- (42) Det er ikke omtvistet i saken at bruken av erstatningsbil omfattes av ordlyden i § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt. Selskapet mener imidlertid at denne bestemmelsen må tolkes innskrenkende eller – om man vil – unntaket i annet avsnitt er ikke uttømmende. En slik tolking tilsies ifølge selskapet av at det allerede er betalt avgiftsbelagt vederlag for garantiytelsen, og avgift ved å stille erstatningsbil til disposisjon vil da medføre dobbel avgiftsberegning. Dette, hevdes det, er i strid med formålet med bestemmelsen i § 14 annet ledd nr. 5 første avsnitt, og dessuten i strid med merverdiavgiftslovens system.
- (43) Jeg er enig med selskapet i at det vil bli tale om kumulert avgiftsberegning. Derimot kan jeg ikke se at dette er i strid med lovens formål. Formålet med bestemmelsen var i overensstemmelse med ordlyden å ramme all bruk av personkjøretøy som ikke ble omfattet av unntaket i annet avsnitt. At det på siden av dette unntaket i praksis ble anerkjent et tilsvarende unntak hvor kjøretøyet ble brukt som salgsvare, jf. någjeldende § 14 tredje ledd, endrer ikke dette.
- (44) Det er en akseptert og nødvendig konsekvens av regelen i nr. 5 første avsnitt at avgiftskumulasjon vil kunne oppstå. En slik effekt vil for øvrig også bli resultatet ved annen bruk etter § 14 annet ledd. Eksempelvis vil kostnader til varer og tjenester som brukes til gaver og utdeling av reklamegjenstander være dekket gjennom virksomhetens ordinære omsetning. Jeg viser for øvrig til Gjems-Onstad og Kildal, Lærebok i merverdiavgift, utg. 1996 side 179. Her fremheves at det riktignok er et hovedprinsipp i systemet at merverdiavgiftsreglene ikke skal virke kumulativt, men at dette ikke er en konsekvent regel, og at uttaksmerverdiavgift etter § 14 annet ledd kan gi opphav til kumulative effekter som er tilsiktet fra lovgiverens side.
- (45) Anken har ikke ført frem. Lagmannsrettens dom må stadfestes, og staten tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, jf. tvistemålsloven § 180 første ledd. Overensstemmende med statens omkostningsoppgave settes omkostningene til 75 000 kroner.
- (46) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Møller Bil Vest AS til staten v/Skattedirektoratet 75 000 – syttifemtusen – kroner innen 2 – to – uker fra

forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (47) Dommer **Stang Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (48) Dommer **Støle:** Likeså.
- (49) Dommer **Bruzelius:** Likeså.
- (50) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (51) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Møller Bil Vest AS til staten v/Skattedirektoratet 75 000 – syttifemtusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.